

10. Бюджетний кодекс Республіки Казахстан від 04 грудня 2008 р. №95-IV// [Електронний ресурс] – Режим доступу: https://online.zakon.kz/Document/?doc_id=30364477#pos=18;-206.

11. Захаров А.С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / А.С. Захаров. – М : ВолтерсКлувер, 2010. – 656 с.

12. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council on tax transparency to fight tax evasion and avoidance. – Brussels, 18.3.2015. – COM (2015) 136 final. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transparency/com_2015_136_en.pdf

УДК 336.22

Скапоущенко О. Д.,
аспірант кафедри адміністративної діяльності
Національної академії внутрішніх справ

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОРЯДКУ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

У статті, на основі аналізу наукових поглядів вчених та норм чинного законодавства України, визначаються правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні. Наголошено, що в умовах динамічних змін, нестабільності економічної ситуації та низького рівня податкової дисципліни в Україні електронне адміністрування податків набуває особливого значення. Запропоновано власне бачення стану правового забезпечення порядку електронного адміністрування податків в Україні.

Ключові слова: правові засади, порядок електронного адміністрування, податки, доктринальні дослідження.

В статье на основе анализа научных взглядов ученых и норм действующего законодательства Украины, определяются правовые основы порядка электронного администрирования налогов в Украине. Отмечено, что в условиях динамических

изменений, нестабильности экономической ситуации и низкого уровня налоговой дисциплины в Украине, электронное администрирование налогов приобретает особое значение. Предложено собственное видение состояния правового обеспечения порядка электронного администрирования налогов в Украине.

Ключевые слова: правовые основы, порядок электронного администрирования, налоги, доктринальные исследования.

In the article, based on the analysis of scientific opinions of scientists and the norms of the current legislation of Ukraine, the legal principles of the procedure of electronic tax administration in Ukraine are determined. It was emphasized that under the conditions of dynamic changes, instability of the economic situation and low level of tax discipline in Ukraine, electronic tax administration becomes especially important. The actual vision of the state of legal principles of the procedure of electronic tax administration in Ukraine is proposed.

Keywords: legal principles, procedure of electronic administration, taxes, doctrinal researches.

Постановка проблеми. В історії розвитку суспільства ще жодна держава не змогла обійтися без податків, оскільки для виконання своїх функцій із задоволення колективних потреб їй потрібна певна сума коштів, що можуть бути зібрані тільки за допомогою податків. Слід наголосити, що в сучасних умовах господарювання податки слугують не лише джерелом наповнення бюджетів, а й дієвим інструментом державного регулювання економіки, тому вони виконують важливу роль як у забезпеченні фінансової стабільності держави, так і в досягненні соціального добробуту громадян. Утім, в умовах динамічних змін, нестабільності економічної ситуації та низького рівня податкової дисципліни в Україні особливого значення набуває електронне адміністрування податків.

Аналіз дослідження даної проблеми. Окремі питання електронного адміністрування податків в Україні були предметом дослідження таких видатних вчених, як: О.Ю. Дрозда, В.Б. Марченка, А.М. Ластовецького, С.П. Познякова,

Т.О. Проценка, В.В. Попова, В.П. Андрущенко, З.С. Варналія, О.Д. Василика, О.В. Воронкової, О.Д. Данілова, О.М. Десятнюка, Т.І. Єфименка, О.Т. Замасла, Ю.Б. Іванова та інших авторів. Водночас, слід зауважити, що незважаючи на значну кількість наукових пошуків, недостатня увага була приділена саме правовим засадам порядку електронного адміністрування податків в Україні.

Саме тому **метою статті** є розглянути правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні.

Виклад основного матеріалу. При визначенні правових засад електронного адміністрування вважаємо за необхідне розглянути зміст понять «електронне оподаткування» та «адміністрування податків». Обумовлено це тим, що зазначені правові категорії є складовими елементами електронного адміністрування податків в Україні. Слід зауважити, що в колективній монографії «Електронне оподаткування: сутність та перспективи розвитку» вперше розглядаються процеси формування електронного оподаткування в Україні, формування економічних відносин в інформаційному суспільстві, теоретичні основи правового регулювання електронного оподаткування [1]. Відповідно до точки зору А.М. Новицького, електронне оподаткування – це «нормативно врегульована, динамічна, економічно обґрунтована й доцільна синтезована система автоматизованого встановлення податкового зобов'язання, визначення податкової бази, обліку платників податків, підготовки і подачі електронної звітності та інших складових адміністрування податків з метою його упорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування» [2, с. 251]. Л.О. Матвейчук пропонує електронне оподаткування розглядати як «складну систему з такими напрямками розвитку: електронна реєстрація СПД, електронні податкові сервіси, електронна звітність, електронний аудит, електронна комерція, автоматизація процесів адміністрування податків і зборів (електронне відшкодування ПДВ), інформаційно-аналітична система ДПС, єдина

інформаційно-комунікаційна платформа органів державної влади» [3, с. 23].

У свою чергу, виходячи зі змісту положень Розділу II Податкового кодексу України до адміністрування податків та зборів можна віднести: надання податкових консультацій; листування з платником податків (направлення податкових-повідомлень рішень, податкових вимог або інших документів); забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків; забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень; податковий контроль (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок та звірок); притягнення до відповідальності за податкові правопорушення, тощо. Слід відмітити, що у Податковому кодексі України вперше на законодавчому рівні безпосередньо застосована широко вживана в сучасній економічній науці термінологія «адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)». Адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів, що здійснюється контролюючим органом – це сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [4].

Отже, під адмініструванням податків, зборів, платежів слід розуміти цілеспрямовану управлінську діяльність державних уповноважених органів та їх посадових осіб, спрямовану на реалізацію ефективної бюджетної та податкової політики, яка включає не тільки процеси організації застосування норм законодавства про податки, збори, платежі, здійснення контролю за його дотриманням, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до бюджету податкових платежів, а й процедури виявлення оптимальних методів їх

здійснення, націлених на мінімізацію бюджетних витрат при одночасному збільшенні бюджетних доходів [5].

Слід зауважити, що основним джерелом яке визначає правові засади порядку електронного адміністрування податків є Податковий кодекс України. Обумовлено це тим, що по-перше, даний кодифікований нормативно-правовий акт спрямований на забезпечення правової регламентації системи оподаткування в Україні в цілому; по-друге, він містить безпосередньо норми які визначають порядок електронного адміністрування податків в Україні. Так, до прикладу, ст. 201-1 регламентує, що система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік в розрізі платників податку: суми податку, що містяться у складених та отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих в Єдиному реєстрі податкових накладних; суми податку, сплачені платниками при ввезенні товару на митну територію України; суми поповнення та залишку коштів на рахунках в системі електронного адміністрування податку на додану вартість; суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних; інші показники, які згідно з вимогами пункту 34 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, враховуються під час обрахунку суми податку, обчисленої за формулою, визначеною пунктом 200-1.3 статті 200-1 цього Кодексу. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість встановлюється Кабінетом Міністрів України [4].

Також, слід виділити ст. 201-1.2 Податкового кодексу України, яка визначає, що платникам податку автоматично відкриваються рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Для відкриття рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, в якому

відкриваються рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр платників, в якому зазначаються назва платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника [4]. Отже ми бачимо, що Податковий кодекс України на сьогодні є одним із основних джерел яке проголошує основоположні правові засади.

Важливою подією щодо закріплення правових засад електронного адміністрування податків стала угода «Про асоціацію між Україною і ЄС», яка передбачає поступове впровадження нових механізмів звітування платників податків шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку. У зв'язку із чим, Кабінет Міністрів України прийняв Розпорядженням № 1007-р. від 05.12.2012 року, яким схвалив Концепцію створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків», а Державна податкова служба з 1 січня 2013 р. запровадила електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків», під яким слід розуміти персональне автоматизоване робоче місце платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського обладнання. Електронний кабінет є захищеним, персоналізованим та безпечним електронним сервісом, який надає безконтактні способи взаємодії платників податків та Державної фіскальної служби України з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій [6].

За допомогою даного сервісу платник податків має змогу: підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді; переглядати дані про стан розрахунків з бюджетом (картки особових рахунків). Для роботи в Електронному кабінеті платника необхідно: а) отримати електронні цифрові підписи, які видаються Акредитованими центрами сертифікації ключів Міндоходів або «Masterkey» або «ІВК»; б) підключитись до мережі Інтернет та зайти до Електронного кабінету платника за електронною адресою kpp.minrd.gov.ua або по гіперпосиланню «Електронний кабінет платника податків» на веб-сайті Державної фіскальної служби України; в) авторизуватись в Електронному кабінеті за

допомогою особистого електронного ключа та розпочати роботу [6].

На сьогодні діють й інші підзаконні нормативно-правові акти, які визначають правові засади електронного адміністрування податків. Так, до прикладу Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16 жовтня 2014 року, було затверджено порядок електронного адміністрування податку на додану вартість та встановлено, що рахунки платників у системі електронного адміністрування податку на додану вартість відкриваються у Державній казначейській службі [7]. Слід відмітити, що затверджений порядок електронного адміністрування податку на додану вартість визначає механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, особливості складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних у такій системі, а також механізм проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків [7]. Також, варто вказати, що неодноразово були внесені зміни до зазначеного Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість з моменту його прийняття. Так, до прикладу, Постановою Кабінету Міністрів України від 9 листопада 2016 року №788 «Про внесення змін до пункту 9 Порядку електронного адміністрування податку на додану вартість», були внесені зміни до діючого Порядку електронного адміністрування податків, що у свою чергу, на нашу думку, поліпшило умови оподаткування [8].

Втім, слід погодитись з думкою М.Ф. Огійчука, І.В. Горковенка та І.В. Сколотія, які вказують на те, що необхідно врегулювати питання щодо здійснення обслуговування спеціального податку на додану вартість рахунку, періодичності виписок банку, вартості послуг за обслуговування, доступу підприємства до інформації про стан рахунку, строків внесення сум ПДВ за готівковими і бартерними розрахунками, відповідальності перед підприємством за неперерахування платежів. Особливу увагу необхідно приділити

питанням відшкодування та повернення коштів із спеціальних рахунків ПДВ, у тому числі для платників податку, які знаходяться на спеціальному режимі оподаткування ПДВ, а саме для сільськогосподарських підприємств [9].

У свою чергу Р.М. Макарчук вказує на те, що залишається невирішеним ряд питань, пов'язаних із відкриттям рахунків в системі електронного адміністрування ПДВ та їх функціонуванням; чітко не регламентовані окремі процедури списання коштів з рахунків платників податків; деякі законодавчі обмеження не враховують економічних реалій функціонування ринку і ускладнюють процедури повернення надміру сплачених податкових зобов'язань тощо [10]. Крім того, зазначений вище автор стверджує, що в межах Податкового кодексу України повинен закладатися механізм, який би дозволив платникам податків якісно реагувати на дії контролюючих органів. У зв'язку з тим, що стаття 36 ПК України передбачає податковий обов'язок платника податків, який включає в себе також і сплату податкового зобов'язання, необхідно на законодавчому рівні уникнути перекладання даного обов'язку на контролюючий орган, встановивши можливість перерахування коштів з рахунку платника в системі електронного адміністрування ПДВ лише за зверненням останнього, що не стане на заваді здійснення контрольних функцій податковими органами в сфері адміністрування ПДВ [10]. Разом із тим, продовжує Р.М. Макарчук, необхідно врегулювати питання, які стосуються можливості використання коштів з інших рахунків для погашення боргу з ПДВ і навпаки, закріпивши на законодавчому рівні неможливість здійснення таких перерахунків в автоматичному режимі. Таке формулювання не враховує можливості зміни кон'юнктури ринку, адже передбачає, що навіть у випадку зниження рівня звичайних цін платник ПДВ повинен оподатковувати товар або послугу, що постачається, не нижче рівня цін їх придбання. Також норма даної статті не враховує можливості проведення господарських операцій між структурними одиницями консолідованого платника податку, які можуть відбуватися за нижчими цінами. На законодавчому рівні необхідно врахувати, що подібні обмеження повинні певним чином відповідати

економічній природі відносин, що регулюються. Тобто у разі встановлення обмеження стосовно рівня бази оподаткування операцій з постачання товарів і послуг, потрібно виходити з гнучкості ринкової кон'юнктури та можливості проведення операцій між пов'язаними особами [10]. Ми поділяємо думку зазначеного вище автора, та вважаємо, що для вирішення окреслених проблем необхідно внести зміни до Податкового кодексу України, де чітко зарегламентувати проблемні питання електронного адміністрування податків в Україні.

Слід відмітити, що на сьогодні також існують відомчі нормативно-правові акти, які також визначають правові засади електронного адміністрування податків в Україні. Так, до прикладу, Наказ Міністерства фінансів України від 08 грудня 2015 р. за № 1523/27968 «Про затвердження Порядку формування та надсилання реєстру платників податків для перерахування коштів до бюджету в рахунок погашення податкового боргу з податку на додану вартість в умовах дії системи електронного адміністрування податку на додану вартість», визначає механізм формування та надсилання Державною фіскальною службою України реєстру для перерахування Державною казначейською службою України коштів з рахунків платників податку, відкритих у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, до бюджету в рахунок погашення податкового боргу з податку на додану вартість таких платників податку [11].

Висновки. Отже, на основі вищевикладеного матеріалу, можемо констатувати, що незважаючи на те, що сьогодні система електронного адміністрування податків працює та активно використовується платниками податків, проте вона не позбавлена певних недоліків. Зокрема це стосується правової регламентації правових засад порядку електронного адміністрування податків в Україні. У зв'язку з чим, вважаємо за необхідне задля забезпечення ефективного електронного адміністрування податків внести зміни до Постанови Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16 жовтня 2014 року, а також до Податкового кодексу України зокрема: по-

перше, врегулювати належним чином питання, пов'язані із відкриттям рахунків у системі електронного адміністрування ПДВ та їх функціонуванням; по-друге, здійснити правову регламентацію окремих процедур списання коштів з рахунків платників податків; по-третє, створити механізм, який би дозволив платникам податків якісно реагувати на дії контролюючих органів; по-четверте, необхідно врегулювати питання щодо здійснення обслуговування спеціального податку на додану вартість; по-п'яте, варто приділити увагу проблематиці відшкодування та повернення коштів із спеціальних рахунків ПДВ тощо.

Література:

1. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування: монографія / За заг. ред. П.В. Мельника / Мельник П.В., Новицький А.М., Долгий О.А., Ріппа С.П. та ін. – Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. – 332 с

2. Новицький А. М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні : монографія / А. М. Новицький. – Ірпінь : НУДПС України, 2011. – 444 с.

3. Матвейчук Л. О. Державне управління оподаткуванням у процесі розвитку інформаційного суспільства: теоретичні аспекти // Вісник НАДУ. – 2014. – № 1. – С. 18 – 24.

4. Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 року // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – №17-18.

5. Адміністрування податків, зборів, платежів: навч. посіб. / [В.П. Хомутенко, І.С. Луценко, А.В. Хомутенко]; за заг. ред. В.П. Хомутенко. – Одеса: Атлант, 2015. – 314с.

6. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Питання створення та запровадження електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків» № 1007-р від 5.12.2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1007-2012-%D1%80>

7. Постанова Кабінету Міністрів України «Про деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» №659 від 16.10.2014р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-п>

8. Постанова Кабінету Міністрів України «Про внесення змін до пункту 9 Порядку електронного адміністрування податку на додану

вартість» №788 від 9.10.2016 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249476443>

9. Огнійчук М.Ф., Горковенко І.В., Сколотій І.В. Електронне оподаткування в системі обліку податку на додану вартість/ *Фінанси та банківська справа / Проблеми економіки.* – №4, 2014. – С.378.

10. Макаруч Р.М. Проблеми впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://jurblog.com.ua/2014/09/problemi-vprovadzheniya-sistemi-elektronnogo-administruvannya-podatku-na-dodanu-vartist/>

11. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування та надсилання реєстру платників податків для перерахування коштів до бюджету в рахунок погашення податкового боргу з податку на додану вартість в умовах дії системи електронного адміністрування податку на додану вартість» №1523/27968 від 08.12.2015 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/z1523-15>