

СОЦІАЛЬНО-ПРАВОВА ПРИРОДА АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ, ЯК СПОСОБУ РЕАЛІЗАЦІЇ ФІСКАЛЬНОЇ ФУНКЦІЇ ОРГАНАМИ ДФС УКРАЇНИ

Благодарська О.О.

(аспірант кафедри адміністративного права і процесу та митної безпеки факультету підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації працівників податкової міліції Університету Державної фіскальної служби України)

Анотація. *Стаття присвячена питанню адміністрування податків, зборів і платежів в Україні. Досліджуються поняття та сутність податкового адміністрування й адміністрування податків, їхні суб'єкти та структурні елементи. Розглядається багатоаспектність адміністрування податків, зокрема, як спосіб реалізації фіскальної функції органів ДФС України.*

Ключові слова: *адміністрування податків, податкове адміністрування, фіскальне адміністрування, структура адміністрування податків, суб'єкти адміністрування податків.*

Аннотация. *Статья посвящена вопросу администрирования налогов, сборов и платежей в Украине. Исследуются понятия и сущность налогового администрирования и администрирования налогов, их субъекты и структурные элементы. Рассматривается многоаспектность администрирования налогов, в частности, как способ реализации фискальной функции органов ГФС Украины.*

Ключевые слова: *администрирование налогов, налоговое администрирование, фискальное администрирование, структура администрирования налогов, субъекты администрирования налогов.*

Abstract. *The article is devoted to the administration of taxes, fees and charges in Ukraine. The article explores the concepts and essence of tax administration and administration of taxes, their subjects and structural elements. The article deals with the multidimensional nature of tax administration is considered, in particular, as a way to implement the fiscal function of the authorities SFS of Ukraine.*

Key words: *the administration of taxes, the tax administration, the fiscal administration, the structure of administration of taxes, the subject of administration of taxes.*

Постановка проблеми. Загострення економічних і соціальних проблем в державі та посилення протиріч між суспільством і владою роблять взаємодію суб'єктів податкових відносин одним із нагальних питань оподаткування. Саме тому, дискусії щодо адміністрування податків не припиняються ні на науковому, ні на законодавчому, ні на практичному рівнях. При цьому, без розуміння його сутності та значення неможливе жодне ефективне реформування податкової системи в цілому. Визначення ж основних рис та якісних характеристик адміністрування податків допоможе сконцентрувати увагу на головних аспектах розвитку податкових відносин у країні.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанню податкового адміністрування та адміністрування податків присвячена значна кількість наукових праць як заслужених українських вчених, так і молодих науковців. За останні роки випущена значна кількість навчальних посібників з відповідної наукової дисципліни для студентів, а дискусії стосовно даного питання не припиняються ні між правниками, ні між економістами. Зокрема, податковому адмініструванню та адмініструванню податків присвячені роботи О. Бандурки, Ю. Іванова, М. Кучерявенка, А. Ластовецького, В. Мельника, А. Селиванова та ін. Метою більшості сучасних наукових досліджень є спроба надання власного визначення даних понять, проте досить часто упускається їхня сутнісна природа, що призводить до формального підходу їх розуміння.

Метою статті є дослідження сутності, структурних елементів та кола суб'єктів адміністрування податків, як способу реалізації фіскальної функції органів ДФС України.

Виклад основного матеріалу дослідження. Вперше поняття «адміністрування податків» набуло свого офіційного визначення в Податковому кодексі України в редакції від 04.07.2013. Так, відповідно до пп. 14.1.1¹ ст. 14 Кодексу адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування (далі - єдиний внесок) та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи (далі - податків, зборів, платежів) - 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 [1].

До вказаного часу законодавство України не містило зазначеної дефініції, хоча в науковій літературі використовувалось досить часто. При цьому, необхідно звернути увагу, що даному питанню присвячені дослідження не лише в області права, а й в сфері економіки. Це пояснюється тим, що адміністрування податків, як складова частина податкової системи, є суміжним поняттям для обох наук, проте підходи до його тлумачення досить різняться.

Так, аналізуючи роботи присвячені адмініструванню податків, проведені протягом останніх десяти років, всі принципові розбіжності між ними можна узагальнити наступним чином:

1. По підходу до розуміння самого поняття;
2. По кількості визначених елементів;
3. По суб'єктному складу.

Необхідно зазначити, що в роботах українських вчених можна зустріти декілька понять, таких як «податкове адміністрування», «адміністрування податків», «адміністрування процесів оподаткування», «фіскальне адміністрування». При цьому, більшість з них у синонімічній єдності використовують терміни «адміністрування податків» та «податкове адміністрування» [2, с. 33; 3, с. 29; 4 с. 163-164]. Однак, дехто з науковців наголошують на відмінностях між ними.

Зокрема, В. Межейнікова виділяє два аспекти податкового адміністрування: юридичний (адміністрування податків) і фінансово-економічний (адміністрування процесів оподаткування). У даному контексті вона визначає адміністрування податків як систему законодавчо визначеної сукупності взаємовідносин між державою, яка є ініціатором створення податкового середовища, та платниками податків. В свою чергу, адміністрування процесів оподаткування є прерогативою органів оподаткування та забезпечується створенням методичної та методологічної баз стягнення податків та зборів, а також розробкою податкових роз'яснень для платників податків щодо застосування законодавчих та нормативних актів з питань оподаткування. Отже, саме адміністрування процесів оподаткування направлено на корегування відносин у сфері оподаткування [5, с. 89-91].

Аналогічної думки притримується й Т. Проценко, який також розрізняє поняття адміністрування податків та адміністрування процесів оподаткування. При цьому останнє розглядається як система забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання, що є прерогативою органів оподаткування та забезпечується комплексом управлінських рішень, пов'язаних з функціонуванням цих органів і виконанням поставлених перед ними завдань [6, с. 28-29].

А. Беспалова поряд із поняттям «податкове адміністрування», яке на її думку, є синонімом «адміністрування податків», використовує термін «фіскальне адміністрування», який є більш широким за змістом і передбачає адміністрування не лише податків і зборів, але й митних платежів та єдиного соціального внеску, які не входять до податкової системи України [7, с. 8].

Поняття «фіскальне адміністрування» використовують В. Савчук, а також В. Князькова і Л. Сергієнко, зазначаючи, що адміністрування податків можна поділити на такі гілки: фіскальне адміністрування (включає обґрунтування застосування податку, планування надходжень; опис податку; обґрунтування необхідності реформування податку; прогнозування податкових надходжень внаслідок зміни податку) та адміністрування податкових зобов'язань (включає постановку на облік та облік платників податків; масово-роз'яснювальну роботу; облік нарахування і сплати податків;

контрольно-перевірочну роботу; стягнення несплачених податків та повернення зайво сплачених; опротестування та забезпечувальні заходи) [8, с.2-3; 9, с.61].

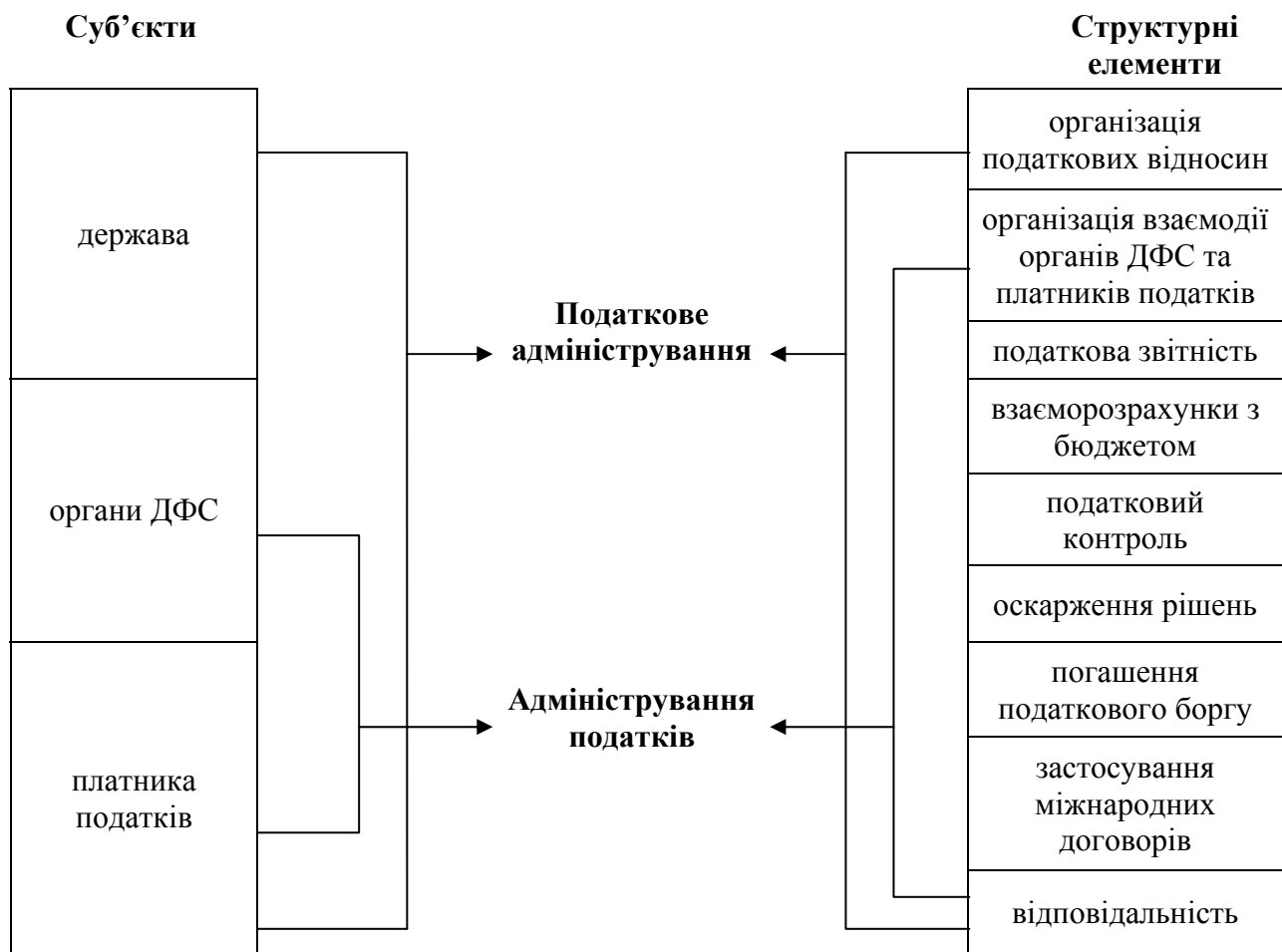
Загалом, дослідивши наукові роботи в даному напрямку та узагальнивши їх, можна дійти висновку, що адміністрування податків розглядається, як: 1) різновид управлінської діяльності [4, с.163; 7, с. 8-9; 8 с. 4; 10, с. 127; 11, с. 196]; 2) процедура або процес [12, с. 90]; 3) сукупність форм і методів забезпечення управлінської діяльності [13, с. 2; 14, с. 63; 15, с. 235-237; 16, с. 37]; 4) правовідносини [17, с. 35; 18, с. 107; 19, с. 361]; 5) сукупність норм або правил [2, с. 33; 20 с. 158].

Такі трактування поняття «адміністрування податків» вказують на його багатоаспектність та неможливість надання єдиного «правильного» визначення, як це намагається зробити більшість дослідників, оскільки в межах певної галузі знань воно буде розглядатись лише з однієї сторони своєї багатогранності.

Однак, на нашу думку, податкове адміністрування та адміністрування податків, все ж таки, не є синонімами. Термін «адміністрування» походить від лат. *administro* – керую, і означає керівництво, управління, завідування [21]. Отже, податкове адміністрування (податкове управління) є більш широким поняттям, ніж адміністрування податків (управління податками), оскільки включає не лише питання практичної реалізації податкової політики та сплати податків, а й її формування та запровадження самих податків. Такий підхід, зокрема, пояснює різноманітність наукових думок щодо кола суб'єктів та кількості структурних елементів даних категорій.

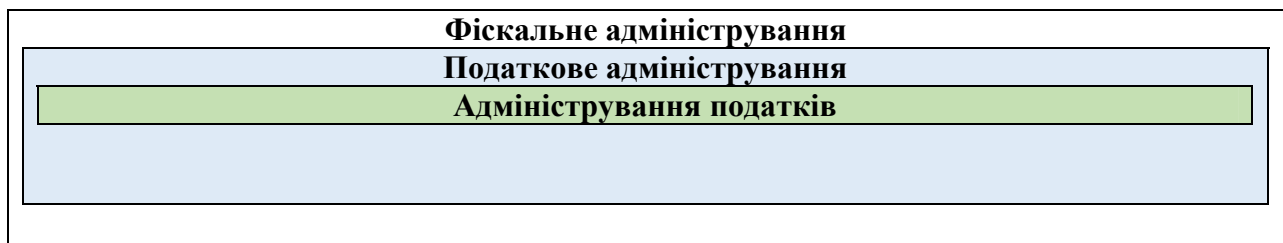
Так, до суб'єктів адміністрування податків необхідно віднести органи фіскальної служби та платників податків. Хоча, на думку деяких дослідників, суб'єктом є тільки органи ДФС [4, с.161]. Однак, з цим не можна погодитись, тому що чинним законодавством визначено широке коло юридично значущих дій платників, вчинення яких однозначно впливає на адміністрування податків (подання декларації, заяви про повернення надмірно сплачених податків, оскарження рішень органів ДФС та ін). В той же час, окрім зазначених, суб'єктом податкового адміністрування виступає держава, в особі своїх публічних органів, що уповноважені на розробку податкової політики та встановлення на законодавчому рівні податків і зборів. У зв'язку із цим, кількість складових вказаних понять різняться. Аналізуючи та узагальнюючи розділ II Податкового кодексу можна дійти висновку, що адміністрування податків включає наступні елементи: організація взаємодії органів ДФС та платників податків; податкова звітність; взаєморозрахунки платників податків з державним бюджетом; податковий контроль; оскарження рішень органів ДФС; погашення податкового боргу; застосування міжнародних договорів; відповідальність платників податків. В свою чергу, до складу податкового адміністрування, окрім вказаних вище елементів, також належить організація податкових відносин, що включає: встановлення податкової системи; законодавче забезпечення; побудова системи контролюючих органів; гармонізація податкової та монетарної політики тощо.

Порівняння суб'єктного складу та структурних елементів податкового адміністрування й адміністрування податків здійснено у рис. 1.



*Рис. 1. Суб'єкти та структурні елементи податкового адміністрування й адміністрування податків.
Джерело: побудовано автором.*

Таким чином, адміністрування податків виступає складовою частиною податкового адміністрування, та охоплює значно вужче коло суспільних відносин. Ще більш широким поняттям є «фіскальне адміністрування», оскільки уявляється логічним вважати, що воно включає всі відносини та процеси, пов'язані з формуванням дохідної частини бюджету за рахунок всіх фінансових надходжень, а не лише податкових. Співвідношення понять «фіскальне адміністрування», «податкове адміністрування», «адміністрування податків» наведено у рис. 2.



*Рис. 2. Співвідношення понять «фіскальне адміністрування», «податкове адміністрування», «адміністрування податків».
Джерело: побудовано автором.*

Як вже зазначалось, і податкове адміністрування, і адміністрування податків мають два основних аспекти – юридичний та економічний, які є нерозривно пов'язаними між собою.

Так, головною метою збирання податків і зборів є наповнення відповідного бюджету, що дає змогу за рахунок подальшого перерозподілу коштів задовольнити потреби суспільства в цілому або ж окремих його верств.

Відповідно до пп. 19¹.1.1 п. 19¹.1 ст. 19¹ Податкового кодексу України першою з функцій органів ДФС зазначено здійснення адміністрування податків, зборів, платежів. Проте, використання самого терміну «функція» в нормах чинного законодавства є досить неоднозначним. Зокрема, ним часто підмінюються такі поняття як повноваження, завдання або цілі. В свою чергу, функцію, як ключове поняття функціонального методу, що направлений на виявлення основних, сутнісних характеристик об'єкта дослідження, необхідно розглядати як змістовне навантаження, яке несе в собі існування тієї чи іншої правової категорії, та необхідний зв'язок між доцільністю та об'єктивними наслідками її існування [22, с. 92].

Отже в даному контексті, адміністрування податків уявляється логічним розглядати, як спосіб реалізації фіскальної функції органів ДФС, направлений на забезпечення фіскальних потреб держави.

В той же час, для ефективного виконання такого завдання, потрібно неухильно додержуватись рівноваги між інтересами держави та платників податків, адже незалежно від рівня економічного розвитку країни, в процесі справляння податків природньо закладений конфлікт між ними, оскільки індивід психологічно не готовий віддавати частину свого прибутку. Саме на розв'язанні даної проблеми повинні бути зосереджені всі зусилля як держави, так і суспільства.

Висновки. Адміністрування податків необхідно досліджувати з позиції багатоаспектності в контексті нерозривного поєднання його правової та економічної сторін. Такий підхід дозволяє дійти висновку, що адміністрування податків можливо розглядати як спосіб реалізації фіскальної функції органів ДФС. Лише розуміння сутності даного поняття, а не формальне його визначення, сприятиме створенню ефективної податкової системи в країні.

Список використаних джерел

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 // Відомості Верховної Ради України. – 2011. - №13-14, №15-16, №17. – ст. 112.
2. Бандурка О.М., Панікаров В.Д., Потова С.М. Податкове право. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
3. Иванов А.Г. Понятие администрирования налогов / А.Г. Иванов // Финансовое право. – 2003. - №9. – с. 24-30.
4. Коваль О.О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні / Коваль О.О. // Наше право. – 2015. - №1. – с. 159-164.
5. Межейнікова В.Ф. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні [Текст] / В.Ф. Межейнікова // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: збірник наукових праць / Державний вищий навчальний заклад «Українська академія банківської справи Національного банку України». – Суми, 2005. – Т. 13. – с. 88–97 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/handle/123456789/4978>.
6. Проценко Т.О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів: дис... д-ра юрид. наук: 12.00.07 / Інститут законодавства Верховної Ради України / Т.О. Проценко. – К., 2008. – 386 с.
7. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: автореф. дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний університет «Одеська юридична академія» / А.О. Беспалова. – Одесса, 2015. – 23 с.
8. Савчук В.А. Теоретичні засади організації адміністрування податків / В.А. Савчук // Ефективна економіка. – 2013. - №3. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1852>.
9. Князькова В.Я., Сергієнко Л.К. Особливості податкового адміністрування в умовах розбудови ринкових відносин в Україні / В.Я. Князькова, Л.К. Сергієнко // Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право. Серія. Економічні науки. - 2015. - №1 (78) - с.58-66.

10. Мельник В.М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. Монографія. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – 277 с.
11. Проскура К.П., Капустян О.М. Методологічні засади податкового адміністрування // Актуальні проблеми економіки. – 2012. – №10 (136). – с. 195-202.
12. Иванов Ю.Б., Карпова В.В., Карпов Л.Н. Налоговый менеджмент: Уч. пособие. – Х.: ИД «ИНЖЭК», 2006. – 488 с.
13. Кармінська-Белоброва М.В. Напрями реформування механізму адміністрування податків / М.В. Кармінська-Белоброва // Теорія та практика державного управління. – 2010. - №3 (30). - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbuapa.kharkov.ua/e-book/tpdu/2010-3/doc/3/15.pdf>.
14. Паславська Р.Ю. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні / Р.Ю. Паславська // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону. – 2013. – Вип. 9. – с. 58-63.
15. Таранов І.М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / І.М. Таранов // Фінансова система України. зб. наук. праць. – Острог: В-во «Національний університет «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – ч. 1. – с. 220-227.
16. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків / А. Ластовецький // Право України. – 2003. - №11. – с. 37-40.
17. Селиванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селиванов // Право України. – 2002. - №2. – с. 34-38.
18. Крушельницька Т. А. Межі і результати вдосконалення адміністрування податків в Україні / Т. А. Крушельницька // Державне управління та місцеве самоврядування : зб. наук. пр. – 2011. – Вип. 3 (10). – с. 101–108.
19. Хомутенко А. В. Проблемні питання адміністрування податків у проекті Податкового кодексу України / А. В. Хомутенко, В. П. Хомутенко // Стан та проблеми оподаткування у умовах світової фінансової кризи: матеріали 4-ої Міжнародної науково-практичної конференції (12-13 листопада 2010). - Донецьк: ДонНУЕТ ім. Михайла Туган-Барановського, 2010. - с. 361-363. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/1613>.
20. Щитнік Ю.О. Сучасна система адміністрування податків в Україні / Ю.О. Щитнік // Молодий вчений. Економічні науки. – 2015. - №2 (17). – с. 156-159.
21. Словник іншомовних слів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slovedia.org.ua/42/53392/276777.html>.
22. Благодарська О.О. Теоретичні питання реалізації фіскальної функції в процесі реформування податкових та митних органів в Україні / О.О. Благодарська // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. – 2015. - №16. – с. 91-94.

REGULATORY ACTIVITY OF THE EUROPEAN UNION AND THE PRINCIPLE OF ECONOMIC FREEDOM

Robert Grzeszczak

(Prof., University of Warsaw)

Michalina Szyrka

(MA, University of Warsaw)

Tomasz Klemt

(MA, University of Warsaw)

***Abstract.** Development of regulatory activities at EU and Member States level requires defining the limit of the acceptable influence of the market regulators on shaping the content of the civil and legal relations on the basis of the applicable domestic and EU regulations. It will determine the mutual relations of the regulators in this respect and it will contribute to answering the question about whether there is a possibility of establishing uniform standards of the influence of the regulators on shaping the content of the civil and legal relations on regulated markets, which standards would ensure the appropriate respect for the principle of economic freedom and which would contribute to increasing the certainty of the law and the trust in the public institutions on the part of the citizens, or, due to the diversified scope of the competences assigned to the regulators and the inconsistent instruments, whether each sector should be treated separately.*

***Keywords:** Economic freedom, Regulation, European Union, Regulatory institutions, Europeanisation of law*

Given the limited scope of this article, only selected issues and opinions concerning the development of regulatory activities at EU and Member States (domestic) level will be