

Р.В. МАКАРЧУК

Роман Васильович Макарчук, аспірант Київського національного університету імені Тараса Шевченка

ВПЛИВ ЕЛЕМЕНТІВ ПОДАТКУ НА ЗДІЙСНЕННЯ ПРОЦЕДУРИ ЙОГО АДМІНІСТРУВАННЯ (НА ПРИКЛАДІ ЕКОЛОГІЧНОГО ПОДАТКУ)

Податкові надходження є одними з основних видів доходів бюджету, інструментом, покликаним забезпечити належне функціонування держави шляхом мобілізації публічних фондів коштів для їх подальшого розподілу та використання для задоволення основних потреб суспільства. Проте питання ефективного використання відповідних надходжень та їх достатності для фінансових потреб держави завжди залишалося в полі зору як законотворця, так і науковців, які досліджували ці питання. Особливого загострення ця проблема набула у зв'язку із нестабільною ситуацією в нашій державі.

Забезпечення ефективності функціонування податку досягається, у тому числі, за рахунок підвищення ефективності його адміністрування, що знайшло своє відображення навіть на рівні Податкового кодексу України, у якому закріплено принцип економічності оподаткування.

Проте в науковій площині точиться дискусія щодо розуміння поняття «адміністрування податків», а також елементів, що входять до його структури; серед науковців немає єдності щодо цих питань.

Питання визначення поняття, меж, правової природи податкового адміністрування, сутності окремих його елементів та складових системи податкового адміністрування порушувалось у роботах вітчизняних науковців, серед яких, зокрема: В.Б. Авер'янов, А.О. Беспалова, В.Т. Білоус, Л.К. Воронова, Д.О. Гетманцев, І.П. Голосніченко, Л.М. Касьяненко, В.К. Колпаков, А.І. Крисоватий, М.П. Кучерявенко, Т.Є. Кушнарьова, Р.О. Паславська, П.С. Пацурківський, Н.Ю. Пришва, Т.О. Проценко, О.П. Рябченко, Л.А. Савченко, А.О. Селіванов, С.Г. Стеценко, М.М. Чинчин, В.К. Шкарупа, О.О. Яковенко та ін.

Розуміння окреслених вище категорій допоможе більш чітко встановити межі податкового адміністрування та визначити, чи можуть і, якщо можуть, то яким саме чином, зміни елементів окремих податків впливати на порядок та/або ефективність податкового адміністрування. Це, у свою чергу, дасть змогу ґрунтовніше підходити до розробки, запровадження та функціонування як системи адміністрування в цілому, так і порядку адміністрування конкретних податків.

Метою цієї статті є дослідження структури елементів податкового адміністрування, аналіз взаємозв'язку та взаємовпливу між елементами податку та порядком його адміністрування, розкриття дуалістичного характеру норм Податкового кодексу України, які стосуються встановлення та порядку справляння відповідних податків. На прикладі екологічного податку ми маємо на меті продемонструвати вплив змін конкретних елементів податку на порядок його адміністрування.

Розвиток наукових підходів до адміністрування податків на теренах України розвивався в нерозривному взаємозв'язку зі змінами національного податкового законодавства. У цілому, основними законодавчими «віхами», що вплинули на розвиток наукових підходів, є Закон УРСР від 25 червня 1991 р. № 1251-ХІІ «Про систему оподаткування», Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-ІІІ «Про порядок погашення зобов'язань платників податків бюджетами та державними цільовими фондами» та Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI.

Аналіз наукових праць у історичному розрізі дає змогу прослідкувати певні напрями та тенденції в дослідженні питань податкового адміністрування. Так, у період дії Закону УРСР «Про систему оподаткування» наукові праці, в основному, стосувалися вивчення окремих елементів адміністрування податків. Однією з причин цього, на нашу думку, було відсутність легального визначення поняття «адміністрування податків». Із фундаментальних праць на цьому етапі можна виділити дисертаційне дослідження М.П. Кучерявенка «Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні».

З прийняттям Закону України № 2181-ІІІ кількість наукових досліджень, пов'язаних з питаннями адміністрування податків, зростає, хоча значна частина праць також стосувалася окремих інституційних та/або функціональних елементів податкового адміністрування.

На цьому етапі почали з'являтися наукові розвідки, присвячені визначенню поняття «адміністрування податків», наприклад, праці А.О. Селіванова, Л.К. Царьової, Т.О. Проценка, В.М. Мельника та Ю.В. Бондарука.

Втім, саме у зв'язку з прийняттям ПК України наукові підходи вітчизняних науковців до поняття адміністрування податків досягли найбільшого розвитку. На наш погляд, це може бути пов'язано із

закріпленням поняття податкового адміністрування на законодавчому рівні спочатку у вигляді положень статей розділу II, де ще згодом – у межах ст. 14 ПК України¹.

Здійснюючи спробу систематизації зазначених підходів та децю розширюючи перелік, запропонований у статті М.М. Петричко «Сучасний стан адміністрування податків і зборів в Україні, можемо виділити основні дефініції²:

– нормативно регламентована організаційно-розпорядча діяльність повноважних державних органів у сфері управління процесами оподаткування з метою забезпечення виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин (Е.П. Проскура);

– правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків (А.О. Селіванов);

– діяльність уповноважених органів управління, яка спрямована передусім на забезпечення і реалізацію контролю за дотриманням податкового законодавства усіма учасниками податкових правовідносин (Р.Ю. Паславська);

– основна функція управління, яка включає в себе планування, організацію, керівництво, облік і контроль (В.Л. Андрущенко);

– управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені й сприйняті правила (В.М. Мельник);

– сукупність взаємозалежних та пов'язаних між собою і навколишнім середовищем елементів, що формують єдине ціле та спрямовані на досягнення певних цілей (В.П. Хомутенко, І.С. Луценко та А.В. Хомутенко);

– податкове адміністрування в широкому розумінні є діяльністю із забезпечення функціонування податкової системи в державі. У вузькому розумінні – це управлінська діяльність, спрямована на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку з можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також створення належних організаційних умов реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав (А.О. Беспалова);

– сукупність податкових процедур, що закріплені нормами податкового законодавства, реалізуються в діяльності суб'єктів податкових правовідносин та спрямовані на реалізацію ефективної податкової політики (М.М. Чинчин).

Цікавим є підхід до розуміння поняття податкового адміністрування, продемонстрований М.М. Чинчиним у дисертації «Правові основи податкового адміністрування в Україні»³.

Вчений запропонував розглядати адміністрування податків у двох аспектах:

– з позицій статички (як сукупності усіх податкових процедур, передбачених податковим законодавством, що спрямовані на забезпечення надходження податкових платежів до відповідних бюджетів);

– з позицій динаміки (як діяльності відповідних суб'єктів із реалізації податкових процедур).

Різне розуміння поняття адміністрування податків призводить до різного розуміння елементів, котрі входять до цього правового інституту і, як наслідок, до комплексу норм права, що врегульовують зазначені питання. Так, наприклад, спираючись на норми розділу II Податкового кодексу України, В.Б. Марченко відносить до податкового адміністрування листування з платником податків, повернення помилково та/або надміру сплачених податкових зобов'язань, податкові консультації, податковий контроль, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, податкові перевірки, погашення податкового боргу та застосування заходів відповідальності⁴.

Основним критерієм при визначенні цих елементів податкового адміністрування є те, що саме через них розкривається діяльність контролюючих органів, характерна для процесу адміністрування.

Разом із тим, наприклад, С.П. Позняков розглядає адміністрування податків у тому числі через діяльність платників податків, тобто фактично відносить діяльність платників податків до елементів податкового адміністрування⁵.

Широко підходить до визначення системи адміністрування А.О. Беспалова, виділяючи такі форми здійснення податкового адміністрування:

– здійснення обліку платників податків;

– проведення податкових перевірок;

– інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів;

– визначення податкових зобов'язань;

– податкові консультації;

– забезпечення виконання податкового обов'язку⁶.

У свою чергу Р.Ю. Паславська в рамках поділу системи адміністрування на елементи відходить від структури розділу II Податкового кодексу України і виділяє податкові платежі, структуру та ієрархію контролюючих органів, податкові пільги, податкові санкції, податкові правовідносини, податкову роботу тощо⁷.

М.М. Чинчин у статті «До питання щодо визначення поняття податкового адміністрування» зауважує: «На наш погляд, інститут податкового адміністрування включає норми загальної і особливої частини податкового права. Норми загальної частини встановлюють: принципи, форми і методи здійснення податкового адміністрування; склад суб'єктів цих відносин, їх права і обов'язки; межі втручання органів податкового адміністрування в діяльність платників податків та інших учасників податкових правовідносин, а також гарантії унеможливлення неправомірного втручання.

Норми особливої частини визначають специфіку адміністрування окремих податків і зборів, які складають систему оподаткування»⁸.

Вважаємо за доцільне погодитися з позицією, висловленою М.М. Чинчиним.

Так, відповідно до пп. 14.1.1¹ п. 14.1 ст. 14 ПК України «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».

Аналіз вищенаведеного визначення дає підстави для висновку про те, що сукупність дій контролюючих органів, здійснюваних ними у процесі адміністрування податків, зборів, платежів, є доволі широкою і включає в себе не лише ряд процедур, перелічених у межах розділу II ПК України, а й у цілому «організацію» сплати податків і зборів «відповідно до порядку, встановленого законом». Законодавець не дає визначення поняттю «організація сплати податків і зборів», проте, на нашу думку, саме цим поняттям охоплюється широкий спектр дій контролюючих органів, що базується на нормах ПК України, а також принципах, встановлених кодексом, спрямованим на належну організацію процедури виконання податкового обов'язку.

Власне, зі змісту визначення можна дійти висновку, що в той час, як податковий обов'язок є фактично об'єктом адміністрування, то податки, збори та платежі є предметом адміністрування. На те, що предмет податкового адміністрування визначається видами податків і зборів, що входять до податкової системи держави, вказує й М.М. Чинчин.

Через цю конструкцію можна прослідкувати взаємозв'язок між нормами особливої частини Податкового кодексу України, де визначаються особливості адміністрування конкретних податків і зборів, та нормами загальної частини, що закладають підвалини для податкового адміністрування. Додатково на цей зв'язок вказує формулювання «відповідно до порядку, встановленого законом», а саме в межах особливої частини ПК України встановлюються особливості справляння і, як наслідок, адміністрування окремих податків та зборів.

Інакше кажучи, можна прослідкувати безпосередній зв'язок між змінами, які вносяться до елементів податкового платежу та порядком його адміністрування в розумінні ПК України. Тобто, зміни елементів податку можуть впливати, а в низці випадків і безпосередньо впливають на сукупність дій і рішень контролюючих органів та їх посадових осіб, спрямованих на належну організацію обліку платників, ідентифікацію об'єктів оподаткування, обробку даних податкової звітності, особливості проведення перевірок тощо.

Для прикладу слід розглянути екологічний податок за викиди в атмосферне повітря пересувними джерелами забруднення, який існував в Україні до 2015 року. Саме по собі виключення факту здійснення викидів в атмосферу пересувними джерелами забруднення з об'єктів оподаткування екологічним податком безпосередньо вплинуло на кількість облікових та контрольних дій, які повинні були здійснюватися контролюючими органами з метою адміністрування податку. Сюди, зокрема, можна віднести камеральні та документальні перевірки платників податку в розрізі податку на викиди пересувними джерелами забруднення, сукупність сервісних дій щодо прийняття відповідних декларацій тощо.

Аналогічним чином впливають на процес адміністрування і зміни у складі платників податку. Знову ж таки, відштовхуючись від вже згаданого прикладу, слід звернути увагу на зміну підходів законодавця до визначення податкових агентів з екологічного податку, яка відбулася у 2011 році. У той час як до внесення змін обов'язок з обчислення, нарахування та перерахування сум податку за викиди в атмосферне повітря пересувними джерелами забруднення покладалася на осіб, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом, то після внесення змін до ПК України такий обов'язок вже було покладено на виробників та імпортерів палива. З точки зору адміністрування податку такі зміни, безумовно, вплинули на підхід до здійснення організації сплати податку контролюючими органами, зокрема на характер облікових дій та використання даних, отриманих підрозділами митниці, при здійсненні перевірок податкових агентів.

У широкому розумінні навіть запровадження окремих пільг зі сплати податку хоча й тягне за собою насамперед зміни в порядку виконання податкового обов'язку самим платником, проте, на нашу думку, накладає свій відбиток і в контексті адміністрування такого податку, адже так чи інакше має бути

перевірене представниками контролюючих органів у межах податкової перевірки. Таким чином, введення на рівні елементів податку, зокрема екологічного, певної податкової пільги в контексті його адміністрування одразу породжує запитання щодо обліку відповідних даних, перевірки правомірності використання пільги платником, перевірки повноти та коректності визначення податкових зобов'язань платником з урахуванням використання податкової пільги тощо.

Це, у свою чергу, впливає на кількість часу, необхідного на організацію сплати та контролю за сплатою відповідного податку і прямо корелює з принципом економічності оподаткування, закріпленим у статті 4 ПК України.

Отже, викладене вище, на наш погляд, дає змогу зробити висновок про те, що податкові платежі повинні розглядатися в контексті предмета адміністрування, на який спрямовані відповідні дії та рішення контролюючих органів. Зміни в елементах конкретного податку безпосередньо впливають на кількість та характер дій та рішень, що необхідно здійснити або прийняти контролюючому органу, його посадовій/службовій особі з метою належної організації адміністрування податку. У зв'язку з цим удосконалення адміністрування того чи іншого податкового платежу нерозривно пов'язане не лише з удосконаленням положень розділу II ПК України та змісту здійснюваних контролюючими органами процедур, а й зі змінами елементів конкретних податкових платежів. Останні хоч і безпосередньо не включаються до системи податкового адміністрування, проте можуть обумовлювати зміст її окремих елементів.

¹ Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI / Верховна Рада України // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13, № 13–14, № 15–16, № 17. – С. 556. – Ст. 112.

² Петричко М.М. Сучасний стан адміністрування податків і зборів в Україні / М.М. Петричко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2016. – Вип. 16 (2). – С. 133–135. – (Серія «Економічні науки»).

³ Чинчин М.М. Правові основи податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / М.М. Чинчин. – К., 2013. – С. 34–35.

⁴ 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. – С. 121.

⁵ Позняков С.П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / С.П. Позняков. – Ірпінь, 2007. – 21 с.

⁶ Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: дис. канд. юрид. наук: 12.00.07 / А.О. Беспалова. – Одеса, 2015. – С. 58.

⁷ Паславська Р.Ю. Система адміністрування податків і зборів: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.08. – Л., 2014. – С. 17.

⁸ Чинчин М.М. До питання щодо визначення поняття податкового адміністрування // М.М. Чинчин // Право і суспільство. – 2012. – № 2. – С. 134.

Резюме

Макарчук Р.В. Вплив елементів податку на здійснення процедури його адміністрування (на прикладі екологічного податку).

У статті на прикладі екологічного податку розглянуто питання впливу елементів податку на здійснення процедури його адміністрування. Аналізуються наукові підходи щодо змісту поняття «адміністрування податків» та на прикладі екологічного податку доводиться теза про те, що інститутом адміністрування податків охоплюються не лише норми загальної частини Податкового кодексу України, а й норми особливої частини кодексу. Вони, у свою чергу, органічно доповнюють та розвивають загальні положення податкового адміністрування, визначаючи специфіку процедури в розрізі конкретного платежу.

Ключові слова: екологічний податок, правова природа, адміністрування, елементи податку.

Резюме

Макарчук Р.В. Влияние элементов налога на осуществление процедуры его администрирования (на примере экологического налога).

В статье на примере экологического налога рассмотрен вопрос влияния элементов налога на осуществление процедуры его администрирования. Анализируются научные подходы к содержанию понятия «администрирование налогов» и на примере экологического налога доказывается тезис о том, что институтом администрирования налогов охватываются не только нормы общей части Налогового кодекса Украины, но и нормы особенной части кодекса. Они, в свою очередь, органично дополняют и развивают общие положения налогового администрирования, определяя специфику процедуры в разрезе конкретного платежа.

Ключевые слова: экологический налог, правовая природа, администрирование, элементы налога.

Summary

Makarchuk R. Influence of tax elements on its administration procedure (on the example of environmental tax).

The article raises the issue of the tax elements influence on the procedure of its administration on the example of an environmental tax. The author analyzes the scientific approaches to the concept of “tax administration” and on the example of the

environmental tax proves the thesis that the tax administration institute covers not only the provisions of the general part of the Tax Code of Ukraine, but also the provisions of a special part of the code. They, in turn, organically supplement and develop the general provisions of tax administration, determining the specifics of the procedure in the context of a specific payment.

Key words: environmental tax, legal nature, administration, tax elements.

УДК [657.1:341.1]

S. SALIY

Solomiya Saliy, a post-graduate student of Ivan Franko National University of Lviv

REFORMING THE TAXATION SYSTEM IN TERMS OF INTERACTION WITH INTERNATIONAL FINANCIAL ORGANIZATIONS

Problem statement. An important aspect of Ukraine's interaction with international financial organizations (*hereinafter – IFOs*) is the reform of the taxation sphere, because the success of the implementation of economic programs and projects depends on the fullness of the State Budget of Ukraine. The relevance of the tax reform is stated in the Strategy for Sustainable Development “Ukraine–2020” of January 12, 2015, that defines that the purpose of the tax reform is the creation of the tax system that is simple, economically fair, with a minimum of time to calculate and pay taxes, creates the necessary conditions for the sustainable development of the national economy, ensures sufficient filling of the State Budget of Ukraine and local budgets.¹

Setting objectives. The purpose of the article is to analyze the international commitments of Ukraine in the sphere of taxation, that allows to define two key directions of interaction with international financial organizations, which are the reform of the material and procedural part of the tax law.

Analysis of recent researches and publications. The basis of the theoretical consideration of this work was laid by the results of researches: S. Lazur, Y. Bugrimova, Y. Fedchishin, O. Kuzmenko, M. Plugatyr, O. Khotenko and others. Analytical statistics and reports, that are published on the official Internet pages of international financial organizations and public administration bodies, are used as well.

Presenting the main material. The study of Ukraine's international commitments makes it possible to identify two key directions of interaction with international financial organizations in the area of taxation. The first one is the reform of the material part of the tax law and the second direction is the reform of the procedural part of the tax law. Based on this, cooperation with the IFOs aims at achieving the following objectives: 1) reforming the tax system and 2) reforming the tax administration procedure. Therefore, we will analyze the main amendments and changes in these areas that have been implemented to meet international obligations.

1. Reforming the tax system. The establishment of the modern tax system in Ukraine is related to the adoption of the Law of Ukraine “On the Taxation System” in 1991, that became the basis for further development of the tax system. However, it should be noted that at this stage Ukraine did not cooperate with the IFOs because the first projects of the IMF and the World Bank began to be implemented in 1995, that recommended to pursue tough fiscal policy, abolish special tax privileges, improve the legal regulation of the corporate income tax and value added tax etc.,² but the choice of mechanisms for the implementation of these recommendations rests on the Ukrainian side. Starting from 2010, the provisions relating to the tax area are becoming more detailed in the program documents with the IMF and the World Bank.

For execution of the provisions of the IMF Stand-By Program in 2010, changes and amendments to the tax legislation were introduced in order to reduce the deficit of the state-owned sector in 2010 to 5.5% of GDP. In particular, the excise duty on gasoline, filter cigarettes and various types of alcoholic beverages were increased; restrictions on the transfer of losses in 2009 were set, which otherwise could “blur” the 2010 income tax on corporate profit tax. In addition, the Government was committed to expand the tax base and to ensure greater uniformity of the taxation system, reducing the threshold of turnover for taxpayers under the simplified system of taxation up to UAH 300,000 for individuals; to provide timely and complete VAT refunds for all applications.³ Definitely, an important event in the context of unification of the taxation system was the adoption of the Tax Code of Ukraine of 02.12.2010, that replaced a large number of legislative acts on taxation.

At the same time, according to the Law of Ukraine “On Amendments to the Tax Code of Ukraine and Certain Legislative Acts of Ukraine on Tax Reform” of 28.12.2014 No. 71-VIII the number of taxes and fees was reduced from 22 to 9 as an important step towards the liberalization of the tax system that improves business conditions and simplifies the financial reporting system.⁴