

УДК 336.221

ТЕОРЕТИЧНІ ПИТАННЯ ЩОДО ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

К. Ф. Ковальчук, д. е. н., професор, fuzzyconst@gmail.com, Л. В. Петрова, старший викладач, petramid59@gmail.com, Національна металургійна академія України

У статті визначено сутність адміністрування податків. Проведено аналіз наукових публікацій стосовно визначення адміністрування податків. За результатами аналізу позицій і визначень, запропоновано структуру процесу адміністрування. Зроблено висновок про те, що в науковій літературі і в законодавчих актах немає однозначного підходу щодо визначення адміністрування податків. З урахуванням результатів проведеного дослідження узагальнено види робіт з адміністрування. Обґрунтовано власне бачення визначення податкового адміністрування.

Ключові слова: адміністрування податків, метод податкового адміністрування, податкові надходження, платники податків, податковий механізм, податкові відносини.

Постановка проблеми. Податки є об'єктивно необхідним елементом фінансового господарства будь-якої сучасної держави. За рахунок податків відбувається формування переважної більшості доходів бюджетів різних рівнів, вони також виступають основним інструментом перерозподілу ВВП в Україні, тому проблема повноти та своєчасності надходжень податків, зборів та обов'язкових платежів не втрачає своєї актуальності, особливо в сучасних умовах розвитку фінансової системи України, де кожен суб'єкт господарювання намагається максимізувати власні доходи і мінімізувати сплату податкового зобов'язання. В сучасних умовах важливу роль у забезпеченні ефективної фіскальної політики держави виконує система адміністрування

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблеми організації та визначення адміністрування податків завжди перебували в центрі уваги науковців і податківців. Зазначені проблеми досліджуються вітчизняними науковцями, зокрема, Селіванов А.

О. [6, с.35], Дадашев А. З. [2], Таранов І. М. [8, с. 335–337], Іванов Ю. Б., Карпов Л. Н., Петросянц К. В. [3, с.11], Швабій К. І. [9, с.520], Іванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. [5, с.90] та інші науковці.

Формулювання мети статті. Метою статті є узагальнення теоретичних підходів до визначення особливостей організації адміністрування податків у сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Податки виступають основним джерелом наповнення дохідної частини державного бюджету та основним інструментом перерозподілу ВВП в державі, тому проблема повноти та своєчасності надходжень податків, зборів та обов'язкових платежів не втрачає своєї актуальності. Важливу роль у забезпеченні ефективної фіскальної політики виконує система адміністрування податків, вона має бути побудована таким чином, щоб держава могла максимізувати свої доходи за рахунок податків, мінімізувавши при цьому негативний вплив на платників податків.

Поняття адміністрування досить часто використовується в практичній діяльності органів ДФС, у статтях з бухгалтерського обліку та оподаткування. Широке використання терміна «адміністрування податків» повинно означати, що на сьогоднішній день існує однозначне його трактування. Однак аналіз практики використання цього поняття засвідчив зовсім інше. Вітчизняні науковці і періодичні видання часто згадуючи про адміністрування не дають чіткого пояснення що це таке.

Визначення терміну адміністрування в традиційному розумінні наведено у економічній енциклопедії: адміністрування – управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази і розпорядження. Властиве командно-адміністративній системі [4, с.25]. На нашу думку, робити пряму проєкцію даного визначення на тлумачення адміністрування податків не можна. По-перше адміністрування податків властиве не тільки командно-адміністративній системі. По-друге, організація процесу оподаткування залежить від ступеню розвитку держави. В залежності від того, наскільки розвинена держава буде залежати і співвідношення морально-етичних та адміністративних спонукань до сплати податків.

Відповідно до наукових поглядів відомого фахівця у галузі адміністративного права Селіванова А. О., адміністрування податків – це «...правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [6, с.35]. Таке специфічне розуміння адміністрування податків зумовлено тим, що вчений акцентує увагу тільки на юридичному аспекті оподаткування.

Дадашев А. З. вважає, що адміністрування – це наука, яка формулює принципи ефективного управління податковою системою в даних соціально-економічних умовах і суспільно-політичних обставинах, оцінює податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв [2]. Вважаємо, що процес адміністрування податків повинен ґрунтуватись на наукових принципах, але наука про

адміністрування повинна бути його частиною, а не бути відірваною від самого адміністрування, як управлінської діяльності.

Таранов І. М. вважає, що адміністрування податків та податковий менеджмент – найбільш соціально виражені сфери управлінських дій. Недоліки податкового адміністрування призводять до різкого зниження надходжень податків до бюджету, збільшують імовірність податкових злочинів, порушують баланс міжбюджетних відносин, нагнітають соціальну напруженість у суспільстві. Автор ототожнює адміністрування і управління оподаткуванням і вважає, що його можна визначити як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної влади та управління скеровують податковий механізм у визначеному законодавством напрямку та координують податкову діяльність при змінах в економіці та політиці [8, с. 335–337].

Іванов Ю. Б., Карпов Л. Н., Петросянц К. В. адміністрування податків трактують як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів. Автори зазначають, що «...у цьому контексті адміністрування податків розглядається тільки з боку однієї групи суб'єктів податкового права, що є некоректним, з огляду на необхідність забезпечення паритету інтересів учасників податкових відносин» [3, с.11]. На нашу думку, неточність такого трактування полягає в тому, що до сучасного процесу адміністрування податків залучаються не тільки контролюючі органи, але й органи, які займаються обґрунтуванням податкової політики. На такому трактуванні адміністрування податків наголошує Швабій К. І., він вважає, що до адміністрування податків можна відносити і елементи дискреційної політики, які спрямовані на врегулювання циклічності соціально-економічних процесів в державі за допомогою податкових інструментів [9, с.520].

Науковці Іванов Ю. Б., Карпова В. В., Карпов Л. Н. у своїй праці дають наступне визначення: адміністрування податкових зобов'язань – процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права по відношенню узгодження і погашення подат-

кових зобов'язань. Адміністрування податків здійснюється на основі сукупності законодавчо закріплених податково-правових норм, які встановлюють процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права з приводу узгодження і погашення податкових зобов'язань [5, с.90]. З наведеного трактування можна зробити висновок,

що поняття адміністрування податків є значно ширшим, ніж адміністрування податкових зобов'язань.

Проведений аналіз наукових публікацій дозволив авторам систематизувати підходи та позиції різних науковців стосовно визначення адміністрування податків (табл. 1).

Таблиця 1

Систематизація підходів стосовно визначення адміністрування податків

Автори	Позиції автора(ів)
Селіванов А. О.	адміністрування податків – це «...правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків»
Дадашев А. З.	адміністрування – це наука, яка формулює принципи ефективного управління податковою системою в даних соціально-економічних умовах і суспільно-політичних обставинах, оцінює податкову систему в світлі певних теоретичних критеріїв
Таранов І. М.	ототожнює адміністрування податків та податковий менеджмент і визначає його як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної влади та управління скеровують податковий механізм у визначеному законодавством напрямку та координують податкову діяльність при змінах в економіці та політиці
Іванов Ю. Б., Карпов Л. Н., Петросянц К. В.	адміністрування податків – це комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів. Автори зазначають, що «..у цьому контексті адміністрування податків розглядається тільки з боку однієї групи суб'єктів податкового права, що є некоректним, з огляду на необхідність забезпечення паритету інтересів учасників податкових відносин»
Іванов Ю. Б., Карпов В. В., Карпов Л. Н.	адміністрування податкових зобов'язань – процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права по відношенню узгодження і погашення податкових зобов'язань. Адміністрування податків здійснюється на основі сукупності законодавчо закріплених податково-правових норм, які встановлюють процедуру реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права з приводу узгодження і погашення податкових зобов'язань

Складено авторами на основі [3, 2, 5, 6, 8, 9].

Як видно з таблиці, адміністрування податків у вітчизняній науковій літературі розглядається у декількох аспектах.

Термін «адміністрування» походить від латинського «administration» і означає керівництво, управління. Отже, адміністрування означає управління. А адміністрування податків повинно означати управління у

сфері оподаткування. Управління у широкому розумінні означає цілеспрямований вплив на той чи інший об'єкт або керівництво діями даного об'єкту. Можна вважати, що адміністрування податків є реалізацією управлінських функцій у сфері оподаткування управляючим суб'єктом. А управляючий суб'єкт може бути як особою, яка ви-

ступає від імені держави, так і особою, яка виражає приватні інтереси. Таким чином, можна провести паралель між терміном «адміністрування податків» і «державним управлінням у сфері оподаткування». Отже, базуючись на наведених вище визначеннях, можна зробити висновок, що адміністрування податків як процес характеризується економічними і юридичними відно-

синами, які мають бути науково обґрунтованими.

Таким чином, на рис. 1 на підставі дослідження вітчизняних наукових публікацій авторами систематизовано елементи економічних та юридичних відносин, що складають структуру процесу адміністрування податків.

Адміністрування податків
Економічні відносини
<ul style="list-style-type: none"> – виникають при прогнозуванні необхідного обсягу податкових надходжень на відповідний період; – виникають при обґрунтуванні переліку податків і зборів, співвідношення прямих і непрямих податків, податків з юридичних і фізичних осіб; – виникають при обґрунтуванні бази оподаткування; – виникають при визначенні розмірів податкових платежів та застосуванні податкових пільг
Юридичні відносини
<ul style="list-style-type: none"> – загально-регулятивні, які спрямовані на визначення кола суб'єктів податкового адміністрування; – конкретно-регулятивні (спрямовані на визначення конкретної поведінки суб'єктів податкового процесу); – комплексні (які виникають на стику загально-регулятивних і конкретно-регулятивних відносин); – відносини, що виникають при визначенні розмірів податкових платежів та застосуванні податкових пільг

Рис. 1 – Структура процесу адміністрування податків

Складено авторами на основі [3, 9].

Відсутність визначення податкового адміністрування в законодавчих актах є його особливістю як економіко-правової категорії. В розділі II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України викладені тільки правові норми щодо загальних особливостей податкового адміністрування. [1].

Адміністрування податків можна поділити на такі гілки: фіскальне адміністрування та адміністрування податкових зобов'язань. Зважаючи на те, адміністрування податків – складний процес, з'ясуємо, які види управлінської діяльності відносяться до його сфери.

За результатами аналізу позицій і визначень, закріплених у наведених джерелах (Табл.1), можемо запропонувати власне

бачення визначення податкового адміністрування.

Таким чином, податкове адміністрування – це нормативно регламентована управлінська діяльність уповноважених державних органів у сфері обґрунтування і розробки податкової політики, управління процесами оподаткування з метою дотримання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин.

Однією з важливих методологічних проблем податкового адміністрування є визначення кола суб'єктів, прогнозування бази оподаткування, об'єктів податкового адміністрування, оскільки від цього залежить предмет дослідження динаміки ефективності податкового адміністрування.

Організація процесу адміністрування податків повинна передбачати мінімальні

витрати на організацію процесу адміністрування і мінімальне спілкування платників податків з податковими органами. Саме тому важливо визначити види робіт, які мають належати до сфери податкового адміністрування.

Сучасними науковцями та дослідниками-практикам зазначається, що податкове адміністрування передбачає проведення таких послідовних заходів: постановка на облік, декларування податкових зобов'язань, визначення податкових зобов'язань контролюючими органами, зміна термінів виконання податкових зобов'язань, повернення зайво сплачених сум податків і зборів, стягнення несплачених податків, застосування забезпечувальних заходів (податкова застава, податкове поручительство, адміністративний арешт активів), оскарження рішень контролюючих органів та ін. [5, с.91].

На нашу думку, наведені види діяльності стосуються такого напрямку адміністрування податків, як адміністрування податкових зобов'язань.

У дослідженнях автора Мельника В. М. акцент робиться на такі напрями робіт, що включає адміністрування: облікова робота (облік платників податків, облік надходжень податків); масово-роз'яснювальна і консультативна робота; прогнозно-аналітична робота; контрольно-перевірочна робота [7, с.137].

Напрями робіт, запропоновані Мельником В. М. відносяться до сфери адміністрування податкових зобов'язань, окрім прогнозно-аналітичної роботи. Прогнозно-аналітична робота може здійснюватись як у рамках адміністрування податкових зобов'язань, так і у рамках фіскального адміністрування.

Базуючись на запропонованих різними авторами концепціях напрямів робіт щодо адміністрування податків, слід говорити, що таке трактування об'єднує фіскальне адміністрування та адміністрування податкових зобов'язань. Таким чином, підсумовуючи досліджені підходи щодо переліку робіт податкового адміністрування, вважаємо, що сфера адміністрування охоплює наступні (Табл.2).

Таблиця 2

Перелік робіт по реалізації адміністрування податків

Адміністрування одатків	
Фіскальне адміністрування	Адміністрування податкових зобов'язань
– обґрунтування застосування податку та планування надходжень	– постановка на облік та облік платників податків
– характеристика (опис) податку	– облік нарахування і сплати податків
	– контрольно – перевірочна робота
– обґрунтування необхідності реформування податку	– масово – роз'яснювальна робота серед платників податків
– прогнозування податкових надходжень внаслідок зміни податкового законодавства	– стягнення несплачених податків та повернення зайво сплачених
	– опротестування та заходи щодо його забезпечення

Складено авторами на основі [5,7]

Як видно з таблиці, приблизно однаково функціональне навантаження припадає як на сферу фіскального адміністрування так і на адміністрування податкових зобов'язань. Слід зауважити, що в основному дія фіскального адміністрування розповсюджується на макрорівень і широко використовує методи економічного прогнозування. Таким чином, від якості фіскального адміністрування залежить ефективність податкової по-

літики держави в цілому.

Адміністрування податкових зобов'язань розповсюджується на макрорівень і виконує елементи фіскального адміністрування через законодавчо встановлені дії: реєстрацію платників податків, обліку податкових платежів, контрольно-перевірочну та масово-роз'яснювальну роботу з платниками податків. Важливо, щоб вдало був організований процес адміністрування на міс-

цях, від нього залежатиме і ступінь наповнення державного бюджету, і відношення платників податків до податкової системи в цілому.

Таким чином, об'єктом адміністрування податків можна визначити стан нарахування і сплати податків до бюджетів, а об'єктом адміністрування податкових зобов'язань – процес узгодження і погашення платниками податків своїх податкових зобов'язань.

Отже, на підставі проаналізованих наукових позицій і авторського бачення поняття податкового адміністрування можемо зробити висновок, що мета податкового адміністрування полягає в організації управлінсько-розпорядчого процесу у сфері оподаткування, що спрямований на забезпечення своєчасних податкових надходжень у належних обсягах, при мінімальному негативному впливі на економічну діяльність платників податків, а також підтримку регулювання окремих економічних явищ і процесів відповідно до завдань державної соціально-економічної політики.

Висновки. В сучасних умовах розвитку держави організація справляння податків має бути таким чином побудована, щоб держава могла максимізувати свої доходи за рахунок податків та мінімізувавши при цьому негативний вплив на платників податків. Провідна роль у цьому належить адмініструванню податків.

Мета і завдання податкової політики можуть бути досягнуті лише за умови побудови та функціонування ефективного механізму податкового адміністрування. Саме тому за допомогою податкового адміністрування забезпечуються повні та своєчасні надходження податків, зборів, інших

обов'язкових платежів. Механізм податкового адміністрування спрямований на підтримку високої результативності податкової системи, яка виявляється зокрема у здатності держави контролювати дотримання податкового законодавства платниками податків, регулювати економічні процеси та приймати ефективні рішення з питань оподаткування.

Література

1. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – Режим доступу до ресурсу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
2. Базилевич О. И., Дадашев А. З. Налоги и налогообложение / О. И. Базилевич, А. З. Дадашев. . М. : Вузовский учебник, 2008. – 216 с.
3. Адміністрування податків. Навч. посібник для самостійної підготовки магістрів спеціальності 8.050114/ Ю. Б. Іванов, Л. М. Карпов, К. В. Петросянц. За заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Харків : ХНЕУ, 2009. – 276 с.
4. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1./ Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред) та ін.. – К. : ВЦ «Академія», 2001. – 864 с.
5. Іванов Ю. Б. Налоговый менеджмент: Уч. пособие. / Ю. Б. Іванов, В. В. Карпова, Л. Н. Карпов. – Х. : ИД «ИНЖЭК», 2013. – 488 с.
6. Селиванов А. О. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. О. Селиванов // Право України. – 2012. – № 2. – С. 34–38.
7. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. Монографія. – К. : Комп'ютерпрес, 2013. – 277 с.
8. Таранов І. М. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / І. М. Таранов // Фінансова система України. Зб. наук. праць. – Острого : В-во «Національний університет «Острозька академія», 2014. – Вип. 9. – Ч.1. – С. 220–227.
9. Швабій К. І. Ефективність адміністрування податків в Україні: методологія та аналіз / К. І. Швабій // Фінансова система України. Зб. наук. праць. – Острого : В-во «Національний університет «Острозька академія», 2014. – Вип. 9. – Ч.3. – С. 519 – 527.

ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ВОПРОСЫ ОРГАНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО АДМИНИСТРИРОВАНИЯ

К. Ф. Ковальчук, д. э. н., профессор, Петрова Л. В., старший преподаватель, Национальная металлургическая академия Украины

В статье определена сущность администрирования налогов. Проведен анализ научных публикаций разных научных работников относительно определения администрирования налогов. По результатам анализа позиций и определений, предложена структура процесса администрирования. Сделан вывод о том, что в научной литературе и в законодательных актах нет однозначного подхода относительно определения администрирования налогов. С

учетом проведенного исследования, обобщены виды работ по администрированию. Обоснованно собственное виденье определения налогового администрирования.

Ключевые слова: администрирование налогов, метод налогового администрирования, налоговые поступления, налогоплательщики, налоговый механизм, налоговые отношения.

THEORETICAL ISSUES OF ORGANIZING TAX ADMINISTRATION

*K. F. Kovalchuk, D.E., Professor, L. V. Petrova, Senior Lecturer,
National Metallurgical Academy of Ukraine*

The essence of tax administration is defined. Scientific publications of various scientific workers concerning the definition of tax administration are analyzed. Based on the results of the analysis of positions and definitions, the structure of the administration process is proposed. The conclusion is made that in scientific literature and in legislative acts there is no unambiguous approach regarding the definition of tax administration. Taking into account the conducted research, types of administration work are generalized. Our own vision of the definition of tax administration is justified.

Keywords: tax administration, tax administration method, tax revenues, taxpayers, tax mechanism, tax relations.

Рекомендовано до друку д. е. н., проф. Баранник Л. Б.

Надійшла до редакції 22.12.2017.