

Рачинський Р. М.,  
аспірант  
Класичного приватного університету

## ДОКТРИНАЛЬНЕ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ

## DOCTRINAL DEFINITION OF THE CONCEPT ADMINISTRATION OF TAXES AND CHARGES

У статті розглядаються проблеми визначення поняття, а також досліджуються основні підходи щодо з'ясування сутності адміністрування податків і зборів у теорії фінансового права України. Пропонується авторське тлумачення цієї правової категорії.

**Ключові слова:** податки, збори, адміністрування, адміністрування податків і зборів, податкове адміністрування, бюджет, податкова система.

В статье рассматриваются проблемы определения понятия, а также исследуются основные подходы, касающиеся выяснения сущности администрирования налогов и сборов в теории финансового права Украины. Предлагается авторское толкование этой правовой категории.

**Ключевые слова:** налоги, сборы, администрирование, администрирование налогов и сборов, налоговое администрирование, бюджет, налоговая система.

The article deals with the problems of definition of the concept, as well as investigates the main approaches to finding out the essence of administration of taxes and fees in the theory of tax law of Ukraine. The author's interpretation of this legal category is proposed.

**Key words:** taxes, fees, administration, administration of taxes and fees, tax administration, budget, tax system.

**Актуальність теми дослідження.** Для виконання своїх функцій державі необхідні фінансові ресурси. Основну частину грошових надходжень до державного бюджету забезпечують податкові платежі та збори. Ефективність податкової сфери завжди була й залишається одним із ключових чинників економічного розвитку та фактором фінансової стабільності будь-якої держави.

Проблема своєчасності та повноти сплати податків не тільки не втрачає своєї значущості, але й набуває ще більшої актуальності в умовах кризи в Україні, яка зумовлена внутрішніми та зовнішніми політичними проблемами. Забезпечення надходження до бюджетів усіх рівнів і в позабюджетні фонди податків і зборів (обов'язкових платежів) є однією з основних проблем держави. Але фінансова діяльність держави з отримання податків може бути дієвою лише в тому разі, якщо в країні існує оптимальний механізм адміністрування податків і зборів, оскільки ефективність податкової системи обумовлена, перш за все, повнотою виявлення джерел доходів фізичних та юридичних осіб із метою обкладення їх податками та мінімізацією витрат щодо їхньої мобілізації та сплати.

Сьогодні в Україні в податковій сфері досить широко використовується термін «адміністрування податків і зборів» або «податкове адміністрування». Довгий час ця правова категорія не визначалась на законодавчому рівні, а в науці давалися досить суперечні її визначення.

Дослідження теоретичних і практичних аспектів адміністрування податків і зборів безпосередньо пов'язане з необхідністю реформування та вдосконалення цього розділу податкового права з метою забезпечення належного правового регулювання

діяльності виконавчих і судових органів на практиці, а також створення балансу публічних і приватних інтересів.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Поняття адміністрування податків і зборів відображено в наукових роботах О. Дадашева, В. Красницького, А. Лобанова, І. Перонко. Проблемам щодо визначення сутності адміністрування податків і зборів присвячували свої роботи такі вітчизняні та зарубіжні фахівці у сфері фінансового права, як А. Бризгалін, Л. Воронова, В. Гурєєв, О. Дмитрик, Л. Касьяненко, І. Криницький, О. Музика-Стефанчук, А. Нечай, О. Орлюк, В. Рядінська, Н. Пришва, Т. Проценко, М. Перепелиця, О. Покатаєва, Л. Савченко, О. Солдатенко та інші вчені. Досить ретельно до вивчення питання щодо адміністрування податків і зборів, зокрема, з наданням певних пропозицій із реформування сучасної системи адміністрування підійшли вчені-економісти: О. Василик, М. Весельський, В. Вишневський, Т. Сфіменко, А. Іванов, С. Каламбет, Т. Калінеску, М. Крупка, А. Крисоватий, П. Мельник, Т. Меркулова, Л. Тарангул та інші. Але, незважаючи на досить широке дослідження цього питання в рамках науки фінансового права, кризові та трансформаційні процеси в державі та суспільстві ставлять перед науковцями та представниками практики нові завдання та проблеми щодо реформування податкового законодавства, у зв'язку з чим виникає потреба в науково-теоретичному вдосконаленні понятійного апарату, а також механізму адміністрування податків і зборів. Крім того, певні труднощі виникають у зв'язку з тим, що в сучасній літературі немає однакості в підходах до визначення означеного поняття. У науці фінансового права існують досить різні погляди та позиції щодо

визначення адміністрування податків і зборів. Кожен автор, який займається цією проблемою, наводить своє бачення визначення адміністрування податків і зборів, не з усіма з яких можна погодитися.

**Виклад основного матеріалу.** Якщо проаналізувати та систематизувати доктринальні визначення адміністрування податків і зборів, то можна виділити два основні підходи щодо розуміння його сутності: широкий і вузький. У широкому плані адміністрування податків і зборів розуміється як процедура реалізації прав та обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження та погашення податкових зобов'язань. У вузькому розумінні це явище визначається як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами задля забезпечення справляння податків і зборів. Тобто адміністрування податків і зборів розглядається швидше як певна форма державного управління. І сьогодні прихильників останньої теорії набагато більше, ніж тих, які схилиються до позиції, пов'язаної з реалізацією певних прав та обов'язків.

Наприклад, А. Селіванов розглядає адміністрування податків і зборів як правовідносини, що складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів із погашення податкового боргу та передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [1, с. 35]. На наш погляд, таке визначення значно звучує розуміння розглядуваного правового явища, оскільки погашення податкового боргу вже є результатом невиконання обов'язку платника щодо сплати податків або зборів. У разі адміністрування податків і зборів контролюючий орган зобов'язаний найперше забезпечити виконання обов'язку платника щодо сплати податку (збору), а тільки потім, у разі не виконання, займатися його стягненням.

Якоюсь мірою такої самої позиції, як А. Селіванов, дотримуються О. Бандурка та В. Панікаров, розуміючи під податковим адмініструванням сукупність норм, правил, методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені державні органи здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, що спрямована на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори, за правильністю їх нарахування, повнотою та своєчасністю надходжень у бюджет відповідного рівня інших обов'язкових платежів і притягнення до відповідальності порушників законодавства [2, с. 33]. Тобто автори роблять наголос на примусовому характері стягнення податків і зборів і на відповідальності осіб у разі несплати останніх.

Також радше як державне управління адміністрування податків і зборів схильна розглядати О. Хавкіна, зазначаючи, що означене явище – це управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та побудована на державних законодавчих і нормативних актах [3, с. 31].

Наводячи своє бачення адміністрування податків і зборів, С. Позняков наголошує на тому, що під ним варто розуміти управлінську діяльність публічно-

правового характеру, яка здійснюється податковими органами, іншими органами державної влади в межах їхньої компетенції та суб'єктів господарювання, щодо формування державних доходів із метою реалізації функцій податків, яка передбачає здійснювання ними попереджувально-контрольних, адміністративно-примусових, адміністративно-корпоративних, антикризових та інших функцій зі сплати податків, зборів, обов'язкових платежів у порядку, передбаченому законодавством із питань оподаткування [4, с. 98].

Досліджуючи проблеми щодо адміністрування податків і зборів, В. Онищенко характеризує це поняття як систему управління державою податковими відносинами [5, с. 3], що, як на нашу думку, не розкриває повною мірою цієї правової категорії. А В. Мельник визначає це поняття як управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування, засновується на державних законодавчих і нормативних актах і використовує соціально зумовлені та сприйняті правила [6, с. 27]. В. Андрущенко взагалі розглядає адміністрування податків і зборів із позиції соціального управління як управління людьми та подіями у сфері оподаткування через ієрархічно структуровані рішення представницьких органів і дії відповідних виконавчо-владних установ [7, с. 28].

Дещо розширюють визначення цього поняття В. Межейнікова та А. Садеков. Розглядаючи сутнісні ознаки податкового адміністрування (адміністрування податків і зборів), В. Межейнікова виділяє два його аспекти: 1) юридичний, тобто забезпечення платникам податків законодавчої бази з метою стягнення податків і захисту їхніх інтересів (адміністрування податку) та 2) фінансово-економічний, а саме – забезпечення надходжень до бюджетів шляхом стягнення визначених законодавством податків (адміністрування процесів оподаткування) [8, с. 90].

У свою чергу А. Садеков пропонує визначити адміністрування податків і зборів як форму комплексної системної організації процесів податкового регулювання, контролю й стягнення податків, яка заснована на поєднанні владно-імперативних методів контролюючих органів і стимулюванні самоініціативи платників податків [8, с. 90].

У широкому плані під адмініструванням податків і зборів Ю. Іванов, Л. Карпова та К. Петросянець розуміють процедуру реалізації прав та обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення податкових зобов'язань [9, с. 11]. Уточнюючи це визначення, варто зазначити, що його дещо розширила б згадка не тільки про процедуру, але й про порядок реалізації цих прав та обов'язків.

Науковець О. Солдатенко надає більш детальне визначення адмініструванню податків і зборів, зазначаючи, що це правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів щодо організації оподаткування, обліку платників, аналізу, прогнозування та обліку надходжень від податків, зборів (обов'язкових платежів), проведення масово-роз'яснювальної та контролюючої

роботи, погашення податкового боргу, які здійснюються відповідно до законодавчих і нормативно-правових актів [10, с. 18]. І таке бачення сутності адміністрування податків і зборів видається одним із найбільш прийнятних.

Дещо ширше, на наш погляд, розуміє визначення адміністрування податків і зборів А. Ластовецький. На його думку, це механізм, що містить систему способів та організаційно-правових заходів відчуження уповноваженими державними органами податків і зборів (обов'язкових платежів) [11, с. 37]. Однак, ґрунтуючись на тому, що формування державного бюджету здійснюється також і завдяки добровільній сплаті податків і зборів, а не тільки шляхом примусового відчуження уповноваженими державними органами, не можна однозначно погодитися з таким твердженням.

Більш прийнятною з цієї позиції є думка В. Барбанової. Автор під адмініструванням податків і зборів розуміє не тільки управлінську діяльність публічно-правового характеру податкових і митних органів щодо формування державних доходів, а й діяльність суб'єктів господарювання з метою реалізації положень податкового кодексу [12].

На законодавчому ж рівні цей термін визначається так: 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 і процедур контролюючих органів і дій їхніх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових і митних відносин, організують 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 (ст. 14. п. 14.1. п. п. 14.1.1-1. Податкового кодексу України – далі ПК) [13].

Саме поняття «адміністрування» вітчизняні словники трактують як управління, керування, завідування; організаційно-розпорядчу діяльність менеджерів й організаторів управління. У перекладі з латинської мови слово “administrate” означає керувати за допомогою наказів, бюрократично, не враховуючи думки про сутність справи [14].

Тобто, перш за все, адміністрування податків і зборів – це управління або керування. Але відповідно до принципу сходження від абстрактного до конкретного у філософії та методології, визначаючи будь-яку категорію, яка є «цілим», необхідно звертати увагу й на частини цього цілого – його елементи. Ідея руху знання від абстрактного до конкретного вперше була розроблена ще Г. Гегелем. Науковець реалізував її у своєму вченні про саморозвиток поняття. На думку Г. Гегеля, процес збагачення та конкретизації поняття може бути представлений у вигляді розгорнутої логіки розумової діяльності, спрямованої на виявлення однобічних, кінцевих абстрактних визна-

чень, а потім на виявлення їхньої суперечливості [15, с. 251].

У наукових працях із фінансового права немає єдиного підходу також до визначення елементів механізму адміністрування податків і зборів. Наприклад, А. Беспалова зазначає, що механізм адміністрування податків і зборів треба визначати за допомогою таких трьох елементів, як: 1) суб'єкт, яким виступають відповідні спеціально уповноважені державні органи та їхні посадові особи, що здійснюють податкове адміністрування (суб'єктна складова); 2) об'єкт – податковий обов'язок платника податків. Тобто об'єктом є дії платника податків щодо виконання свого податкового обов'язку, а не сам платник податків (об'єктивна складова); 3) сукупність правових форм діяльності контролюючих органів (функціональна складова) [16, с. 15].

Досліджуючи питання щодо елементів адміністрування податків і зборів, Т. Кравцова зазначає, що за своєю правовою природою адміністрування податків є системоутворюючим правовим інструментом оподаткування, який складається з таких елементів: 1) суб'єктів – органів виконавчої влади, на які покладено реалізацію податкової політики; 2) об'єкта, тобто сфери справляння податків і зборів, що перебуває під організуючим впливом держави; 3) адміністративної процедури, яка регулюється фінансово-правовими нормами щодо проведення державної податкової політики, що являє собою правовий порядок реалізації суб'єктом владних управлінських функцій, через який реалізуються численні прямі та зворотні зв'язки між суб'єктами й об'єктом [17, с. 66].

Необхідно звернути увагу на те, що автори дещо по-різному визначають об'єкт адміністрування податків і зборів: як здійснення певного податкового обов'язку платником податків, тобто суб'єктом, та як сферу справляння податків. Крім того, звертається увага на те, що суб'єктами в цьому разі виступають уповноважені державні органи (їхні посадові особи), на які покладено реалізацію податкової політики.

Можна сказати, що адміністрування податків і зборів – це певний вид правовідносин, оскільки під останніми розуміються специфічні суспільні відносини, що виникають на основі норм права, учасники яких є носіями суб'єктивних прав та юридичних обов'язків.

Як об'єкти правовідносин зазвичай визначають певні матеріальні, духовні та інші соціальні блага, з приводу яких між суб'єктами виникають, змінюються чи припиняються правовідносини. Інакше кажучи, об'єкти правовідносин – це те, на що спрямовано суб'єктивні права та юридичні обов'язки суб'єктів правових відносин, тобто все те, що є предметом їхніх інтересів (матеріальні та духовні блага, послуги виробничого й невиробничого характеру, особисті немайнові блага) [18, с. 58].

Суб'єкт же правовідносин відповідно до теорії держави і права – це учасник правових відносин, який має суб'єктивні права та здатний виконувати юридичні обов'язки. Суб'єктами правовідносин може



бути людина або певне об'єднання людей. Тобто це можуть бути індивідуальні суб'єкти (фізичні особи), а також колективні суб'єкти (юридичні особи), а саме: державні органи; підприємства, установи, організації; органи місцевого самоврядування; посадові особи, тобто представники державної влади, які виконують організаторсько-розпорядчі чи адміністративно-господарські обов'язки; громадські об'єднання. Колективним суб'єктом є також держава як суб'єкт міжнародно-правових, конституційно-правових, цивільно-правових та інших відносин. Колективні суб'єкти реалізують свої повноваження шляхом видання нормативних та індивідуальних актів, а також через їх виконання й дотримання завдяки матеріальним, організаційним і примусовим заходам [18, с. 60].

Відповідно до пп. 4.1.1 п. 4.1 ст. 4 ПК України кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені цим Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями ПК України. А згідно з пп. 4.1.6 п. 4.1 згаданої статті платники податків мають право на установлення й сплату податків і зборів відповідно до своєї платоспроможності [13].

Тож об'єктом адміністрування податків і зборів є скоріше порядок здійснення податкового обов'язку та реалізації своїх прав платником податків щодо їх сплати. Крім того, у податкових відносинах можна виділити два суб'єкти. Перший – це держава в особі відповідних уповноважених органів, другий – платник податків.

**Висновки.** Узагальнюючи дослідження теоретико-методологічних питань, що стосуються поняття та сутності адміністрування податків і зборів, треба зазначити, що, по-перше, цю правову категорію можна розглядати у трьох аспектах: 1) як взаємодію системи органів управління, певних контролюючих органів та осіб – платників податків; 2) як діяльність уповноважених органів влади та управління, спрямовану на виконання законодавства щодо сплати податків і зборів та забезпечення ефективного функціонування податкової системи й податкового контролю; 3) як встановлений порядок виконання платником податків податкового обов'язку та реалізації ним своїх прав щодо сплати податків і зборів.

Отже, зміст поняття «адміністрування податків і зборів», на нашу думку, розкривається в такому його визначенні:

Адміністрування податків і зборів – це правовідносини у сфері здійснення уповноваженими державними органами комплексу заходів щодо визначення інституційної структури податкових і митних відносин, організації ідентифікації, обліку платників податків і платників єдиного внеску та об'єктів оподаткування, забезпечення сервісного обслуговування платників податків, організації та контролю за сплатою податків, зборів, платежів, спрямованого на забезпечення здійснення податкового обов'язку та реалізації своїх прав платником податків і зборів щодо їх сплати.

#### ЛІТЕРАТУРА:

1. Селіванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.
2. Бандурка О., Понікаров В., Попова С. Податкове право: навч. посібник. К.: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
3. Хавкіна О. Адміністрування податків та напрями управлінської діяльності. *Оподаткування в новій системі економічних відносин України: матеріали міжвуз. студент. конф. Ірпінь: Нац. акад. державної податкової служби України*, 2005. 23 с.
4. Позняков С. Співвідношення понять «адміністрування податків та інших обов'язкових платежів» і «адміністрування податкового боргу». *Науковий вісник Національної академії державної податкової служби*. 2004. № 3 (25). С. 93–99.
5. Онищенко В. Податкове адміністрування. *Економіка: проблеми теорії та практики*. Дніпропетровськ: ДНУ, 2001. С. 3–9.
6. Мельник В. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. К.: Комп'ютерпрес, 2006. 127 с.
7. Андрущенко В. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво. *Фінанси України*. 2003. № 6. С. 28.
8. Межейнікова В. Сутнісні аспекти податкового адміністрування в Україні. *Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України*. Т. 13: зб. наук. пр. Суми: Мрія-1 ЛТД; УА.БС, 2005. С. 88–97.
9. Іванов Ю., Карпов Л., Петросянц К. Адміністрування податків. Х.: ХНЕУ, 2005. 276 с.
10. Солдатенко О. Податкове адміністрування: сутність та напрями його вдосконалення в Україні. *Фінансове право*. 2008. № 3. С. 14–18.
11. Ластовецький А. Організаційно-правові засади адміністрування податків. *Право України*. 2003. № 11. С. 37–40.
12. Барабанова В. Сучасний стан адміністрування податків. *Матеріали XI Міжнародної науково-практичної конференції «Динаміка еволюції людського інтелекту, етико-естетичного сприйняття світу та художньої творчості»*. URL: <http://icp-ua.com/gu/node/1059>
13. Податковий кодекс України (зі змінами та доповненнями) від 2 грудня 2010 р. №2755-VI. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
14. Алексєнко Л., Олексєнко В. *Економічний тлумачний словник: власність, приватизація, ринок цінних паперів (українсько-англійсько-російський)*. Тернопіль: Астон, 2003. 672 с.
15. Гегель Г. *Енциклопедія філософських наук*. М.: Наука, 1974. 452 с.
16. Беспалова А. *Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право»*. Одеса, 2015. 25 с.
17. Кравцова Т. Адміністрування податків як системоутворюючий правовий інструмент оподаткування в Україні. *Приватне та публічне право*. № 1. 2017. С. 64–67.
18. Кириченко В., Куракін О. *Теорія держави і права*. К.: Центр учбової літератури, 2010. 264 с.