

Role and place of electronic administration of taxes in the system of administration of taxes in Ukraine

Роль та місце електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні

Oleksandr Skapoushchenko

Ключові слова:

роль та місце, поняття, електронне адміністрування податків, система податків в Україні.

Key words:

role and place concept, electronic tax administration, tax system in Ukraine.

Постановка проблеми. Як відомо, податки з'явилися з поділом суспільства на класи і виникненням держави. 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 завдяки податкам. Тому фінансовою основою функціонування держави є податки, адже саме вони забезпечують більшу частину доходів бюджетів, мобілізуючи грошові ресурси для фінансування державних видатків. У сучасних умовах господарювання податки є не лише джерелом наповнення бюджетів, а й дієвим інструментом державного регулювання економіки, тому вони відіграють важливу роль як у забезпеченні фінансової стабільності держави, так і в досягненні соціального добробуту громадян. В умовах динамічних змін, нестабільності економічної ситуації та низького рівня податкової дисципліни в Україні особливого значення набуває електронне адміністрування податків. Проте сьогодні залишається актуальним питання щодо визначення місця та ролі електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні.

Стан дослідження. Окремі питання визначення ролі та місця електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні були предметом дослідження таких видатних вчених, як: В. Андрущенко, З. Варналій, О. Василик, О. Воронкова, О. Данілов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, О. Замасло, Ю. Іванов, М. Кармінська-Белоброва, А. Кізіма, В. Кміть, А. Крисоватий, М. Крупка, В. Мартинюк, В. Мельник, Л. Олейнікова, К. Проскура, А. Соколовська, І. Таранов, К. Швабій та ін. Водночас варто зауважити, що, незважаючи на значну кількість наукових розвідок, присвячених системі адміністрування податків в Україні, сьогодні недостатньо уваги приділяється саме визначенню ролі та місця електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні.

Метою статті є визначення ролі та місця електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні.

Виклад основного матеріалу. Загалом, проблематика податків була завжди актуальною як в Україні, так і у світі. Як слушно зазначає шотландський економіст А. Сміт, податки – це плата за послуги держави.¹ Німецькі економісти К. Маркс і Ф. Енгельс вдавались до метафори: «Податки – це материнські груди, які годують уряд. Податок – це п'ятий бог поряд із власністю, родиною, порядком і релігією. У податках втілене економічно виражене існування держави».²

Відповідно до національного законодавства, а саме до ст. 6 Податкового кодексу України (далі – ПКУ), податок – це обов'язковий безумовний платіж до відповідного бюджету, що справляється із платників податку.³

Під час визначення ролі та місця електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні вважаємо за необхідне розглянути зміст такої правової дефініції, як «адміністрування

¹ Розумні й освічені. Про оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62>

² Розумні й освічені. Про оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62>

³ Податковий кодекс України № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 17–18.

податків». Така необхідність обумовлена тим, що згадана правова категорія є складовим (базовим) елементом електронного адміністрування податків. Термін «адміністрування податків» у суспільний обіг запроваджений порівняно недавно, хоча вид діяльності, який він позначає, у практиці державного управління існує досить давно. Вітчизняні практики почали вживати термін «адміністрування податків» десь із другої половини 90-х рр. минулого століття. Він також часто зустрічається в науковій літературі, проте єдності серед фахівців щодо трактування сутності згаданого поняття немає.⁴

Термін «адміністрування» походить від латинського *adminisratio*, що означає «управляти», а його застосування разом зі словом «податки» утворює словосполучення «управління податками». Отже, адміністрування податків можна визначити як комплекс взаємопов'язаних дій фіскальних органів, спрямованих на організацію податкового процесу та здійснення контролю дотримання податкового законодавства, правильності обчислення, повноти та своєчасності сплати до бюджету податків, зборів, інших обов'язкових платежів.⁵ Відповідно до ст. 14.1.11 Податкового кодексу України, адміністрування податків, зборів та інших платежів визначається як «сукупність рішень і процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових і митних відносин, організують ідентифікацію, облік платників податків і платників єдиного внеску й об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль сплати податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленому законом».⁶

У науковій літературі, зокрема в «Економічній енциклопедії», такий термін визначається як діяльність органів управління та керівних осіб, що провадиться шляхом видання наказів і розпоряджень.⁷ Водночас Р. Паславська підкреслює негативне значення такого управління, яке передбачає використання методів примусу, вимог беззаперечного виконання наказів без їх обґрунтування, і зазначає, що використовується воно в адміністративно-командній економіці.⁸

Іншої думки дотримується В. Мельник, який стверджує, що адміністрування податків – це «управлінська діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування та ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах, використовує соціально зумовлені та сприйняті правила».⁹

Заслугове на увагу думка О. Бандурки та В. Панікарова, які податкове адміністрування розуміють як сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль дотримання законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), правильності нарахування, повноти і своєчасності надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів і притягнення до відповідальності порушників законодавства.¹⁰

Беручи до уваги різнобічність правової категорії «адміністрування податків» загалом, вважаємо, що кожна із вищезазначених характеристик поняття має право на існування, а тому не будемо зупинятися на розгляді кожної з них окремо, адже автори не розглядають адміністрування податків у контексті електронного оподаткування.

Варто рззначити, що 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 й інших складових адміністрування податків з метою його упорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування».¹¹ Л. Матвейчук пропонує електронне оподаткування розглядати як «складну систему з такими напря-

⁴ Паславська Р. Система адміністрування податків в Україні: дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Р. Паславська ; Львівський національний університет імені Івана Франка. – Львів, 2014. – 200 с.

⁵ Паславська Р. Організаційно-теоретичні засади адміністрування податків // Становлення економіки України у післякризовий період: ризики та проблеми розвитку : [колективна монографія] / за ред. О. Непочатенко. – Ч.1. – Умань : Видавець «Сочінський», 2012. – С. 242–247.

⁶ Податковий кодекс України № 2755–VI від 2 грудня 2010 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 17–18.

⁷ Економічна енциклопедія : у 3-х т. / відп. ред. С. Мочерний. – К. : Академія, 2000. – Т. 1. – 864 с.

⁸ Паславська Р. Система адміністрування податків в Україні: дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Р. Паславська ; Львівський національний університет імені Івана Франка. – Львів, 2014. – 200 с.

⁹ Мельник В. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.

¹⁰ Бандурка О. Податкове право : [навч. посіб.] / О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.

¹¹ Новицький А. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні : [монографія] / А. Новицький. – Ірпінь : Національний університет Державної податкової служби України, 2011. – 444 с.

мами розвитку: електронна реєстрація суб'єкта підприємницької діяльності (далі – СПД), електронні податкові сервіси, електронна звітність, електронний аудит, електронна комерція, автоматизація процесів адміністрування податків і зборів (електронне відшкодування податку на додану вартість (далі – ПДВ)), інформаційно-аналітична система Державної податкової служби (далі – ДПС), єдина інформаційно-комунікаційна платформа органів державної влади».¹²

Іншої думки дотримується П. Мельник, який електронне оподаткування розуміє як нормативно-врегульовану, динамічну, економічно обґрунтовану й доцільну, синтезовану систему автоматизованого – шляхом застосування засобів інформаційно-комунікаційного забезпечення – встановлення податкового зобов'язання, визначення податкової бази, обліку платників податків, підготовки й подачі електронної звітності й інших складових адміністрування податків, з метою його упорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування.¹³ Отже, електронне оподаткування сьогодні виконує вкрай важливі функції щодо забезпечення ефективною реалізації державної політики у сфері оподаткування.

На основі вищевизначеного матеріалу, а також посилаючись на наукову літературу та доктринальні дослідження вчених, вважаємо, що роль електронного адміністрування податків має дуалістичний характер. По-перше, воно відіграє роль у забезпеченні ефективної та прозорої діяльності державних посадових осіб, які реалізують державну політику у сфері оподаткування, а також мінімізує зловживання службовим становищем з боку посадових осіб; по-друге, поліпшує умови та порядок оплати податків. Однак електронне адміністрування має як позитивний, так і негативний характер. Заслугує на увагу думка І. Таранова, який зазначає, що недоліки податкового адміністрування призводять до значного зниження податкових надходжень до бюджетів, збільшення ймовірності податкових правопорушень і нагнітання соціальної напруженості у суспільстві.¹⁴ І. Таранов ототожнює поняття «адміністрування податків» і «управління оподаткуванням». Такі процеси він визначає як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної влади й управління спрямовують податковий механізм у визначеному законодавством напрямі та координують податкову діяльність за відчутних змін в економіці та політиці.¹⁵

Протилежної думки дотримується Р. Павловська, яка зазначає, що управління системою оподаткування є ширшим за своїм змістом поняттям, аніж адміністрування податків. Такі поняття близькі за значенням, але не тотожні, так само, як і поняття «податкова система» і «система оподаткування». Якщо податкова система – це сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів і внесків до бюджету і державних цільових фондів, то система оподаткування – поняття більш широке. Під поняттям «система оподаткування» розуміється сукупність взаємопов'язаних і взаємо-обумовлених податків, зборів, інших обов'язкових платежів і внесків до бюджету та державних фондів, принципи, форми і методи їх встановлення, зміни, обчислення, сплати та стягнення, адміністрування і скасування.¹⁶

Вважаємо, що для дієвого й ефективного визначення місця електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні варто розглянути основні складові елементи структури системи адміністрування податків. Загалом, система адміністрування податків є сукупністю процесуальних дій, спрямованих на створення мотиваційних впливів на суб'єктів, що виконують податкові зобов'язання, а також на забезпечення законних прав та інтересів платників податків та інших учасників правовідносин.¹⁷

І. Бондаренко зазначає, що складниками системи адміністрування податків є такі інститути: податкові консультації, податкові вимоги, оскарження дій і рішень, облік, способи забезпечення виконання подат-

¹² Матвейчук Л. Державне управління оподаткуванням у процесі розвитку інформаційного суспільства : теоретичні аспекти // Вісник Національної академії державного управління при Президентові України. – 2014. – № 1. – С. 18–24.

¹³ Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування : [монографія] / за заг. ред. П. Мельника / П. Мельник, А. Новицький, О. Долгий, С. Ріппа та ін. – Ірпінь: Національний університет ержавної податкової служби України, 2010. – 332 с.

¹⁴ Таранов І. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / І. Таранов // Фінансова система України : збірник наукових праць. – Острог : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч. 3. – С. 220–227.

¹⁵ Паславська Р. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні / Р. Паславська // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : наук. зб. – Івано-Франківськ : Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника, 2013. – Вип. 9. – Т. 1. – С. 58–63.

¹⁶ Паславська Р. Система адміністрування податків в Україні: дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Р. Паславська ; Львівський національний університет імені Івана Франка. – Львів, 2014. – 200 с.

¹⁷ Калінеску Т. Адміністрування податків : [навч. посіб.] / Т. Калінеску, В. Корецька-Гармаш, В. Демидович – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 290 с.

кового обов'язку, способи здійснення податкового контролю тощо.¹⁸ В. Марченко до складників системи адміністрування податків відносить: листування із платником податків, повернення помилково або надмірно сплачених грошових зобов'язань, податкові консультації, податковий контроль, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, податкові перевірки тощо.¹⁹

Виходячи зі змісту положень р. II Податкового кодексу України, до адміністрування податків і зборів можна віднести: надання податкових консультацій; листування із 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 і звірок); притягнення до відповідальності за податкові правопорушення тощо.

Усі вищезазначені процедури та рішення контролюючих органів у своїй сукупності утворюють систему адміністрування податків і зборів. Аналізуючи характер складників системи адміністрування податків і зборів, їх можна поділити на: організаційні (надання податкових консультацій; листування із 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; контрольні (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок і звірок) та фіскальні (притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень і накладення фінансових санкцій). Організаційні складові системи адміністрування податків і зборів є комплексом рішень і процедур контролюючих органів, які покликані упорядкувати процес повного та своєчасного виконання податкових зобов'язань платниками податків, а також дотримання режиму законності під час адміністративного оскарження актів і рішень контролюючих органів.

Контрольні складники системи адміністрування податків і зборів реалізуються у здійсненні обліку платників податків з метою створення умов для контролювання відповідними органами правильності нарахування, своєчасності та повноти сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового й іншого законодавства; у здійсненні інформаційно-аналітичного забезпечення; проведенні камеральних, документальних, фактичних перевірок і звірок. Процедури та рішення, які належать до контрольної складової системи адміністрування податків і зборів, покликані контролювати платників податків щодо своєчасності та повноти сплати ними податків і зборів.²⁰

Отже, електронне адміністрування податків посідає особливе місце та є одним зі складників (основних – О. С.) системи адміністрування податків в Україні. У на час існують думки вчених як про переваги, так і про недоліки електронного адміністрування податків. Розглянемо їх на прикладі електронного адміністрування податку на додану вартість.

Основні переваги нової системи електронного адміністрування ПДВ: створення єдиної системи, яка об'єднує інформацію щодо всіх зареєстрованих податкових накладних і коригувань до них, а також щодо розрахунків усіх українських платників ПДВ, пов'язаних із таким податком; скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих і виданих податкових накладних, що економить час платників податків на адміністрування ПДВ; впровадження нової системи сприяє дисципліні контрагентів щодо вчасного надання правильно оформлених податкових накладних; запровадження нової системи адміністрування ПДВ унеможливило надання фіктивних податкових накладних, тому що тепер така накладна має бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підкріплена або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, переведеними на електронний рахунок ПДВ.²¹

Недоліки електронного адміністрування ПДВ: обов'язок покупця перевіряти коректність складання податкової накладної; деякі обов'язкові реквізити податкової накладної потребують перегляду та скасування для реєстрації податкової накладної; проблеми, пов'язані з реєстрацією покупцем коригування до

¹⁸ Бондаренко І. Деякі питання адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) : теорія та практика / І. Бондаренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ndi.fpa.sta.edu.ua/thesis/89/#.VJgCSP8Ag>

¹⁹ Марченко В. Щодо застосування терміну «адміністрування податків та зборів (обов'язкових платежів)» в Податковому кодексі України / В. Марченко // Часопис Київського університету права. – 2011. – № 1. – С. 120–123.

²⁰ Коваль О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні / О. Коваль // Наше право. – 2015. – № 1. – С. 159.

²¹ Порядок електронного адміністрування ПДВ приведено у відповідність до норм Податкового кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_.d=244274160

податкової накладної у разі зменшення податкових зобов'язань; чинні терміни обов'язкової реєстрації податкової накладної не є зручними для платників ПДВ; відсутні штрафні санкції за відсутність реєстрації податкових накладних; формула розрахунку реєстраційного ліміту не є ідеальною та потребує змін; виписки, отримані з електронної системи адміністрування ПДВ, неінформативні та важкі для розуміння; захист системи електронного адміністрування ПДВ; наявні проблеми з бюджетним відшкодуванням [18]. Варто зауважити, що окреслені переваги та недоліки є невичерпними, оскільки сьогодні поширені й інші думки вчених щодо визначення тих чи інших переваг і недоліків електронного адміністрування ПДВ.

Висновки. Отже, ми бачимо, що сьогодні електронне адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні посідає особливе місце та відіграє важливу роль у забезпечення належної реалізації державної політики у сфері оподаткування. Проте, посилаючись на вищезазначений матеріал, вважаємо за необхідне активізувати наукові дослідження щодо електронного адміністрування податків.

Анотація

У статті визначається роль і місце електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні. Аналізуються доктринальні дослідження вчених, предметом вивчення яких є окремі питання визначення ролі та місця електронного адміністрування податків у системі податків України.

Summary

The article defines the role and place of the electronic tax administration in the system of tax administration in Ukraine. It analyzes the doctrinal researches of scientists, which were the subject of studying of these specific issues defining the role and place of the electronic tax administration system in Ukrainian taxes.

Використана література:

1. Розумні й освічені. Про оподаткування [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62>
2. Податковий кодекс України № 2755–VI від 2 грудня 2010 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 17–18.
3. Паславська Р. Система адміністрування податків в Україні: дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.00.08 «Гроші, фінанси і кредит» / Р. Паславська ; Львівський національний університет імені Івана Франка. – Львів, 2014. – 200 с.
4. Паславська Р. Організаційно-теоретичні засади адміністрування податків / Р. Паславська // Становлення економіки України у післякризовий період : ризики та проблеми розвитку : [колективна монографія] / за ред. О. Непочатенко. – Ч. 1. – Умань : Видавець «Сочінський», 2012. – С. 242–247.
5. Податковий кодекс України № 2755–VI від 2 грудня 2010 р. // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 17–18.
6. Економічна енциклопедія : у 3-х т. / відп. ред. С. Мочерний. – Т. 1. – К. : Академія, 2000. – 864 с.
7. Мельник В. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – С. 3–9.
8. Бандурка О. Податкове право : [навч. посіб.] / О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312 с.
9. Новицький А. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні : [монографія] / А. Новицький. – Ірпінь : Національний університет Державної податкової служби України, 2011. – 444 с.
10. Матвейчук Л. Державне управління оподаткуванням у процесі розвитку інформаційного суспільства : теоретичні аспекти // Вісник Національної академії державного управління при Президентіві України. – 2014. – № 1. – С. 18–24.
11. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування : [монографія] / за заг. ред. П. Мельника / П. Мельник, А. Новицький, О. Долгий, С. Ріппа та ін. – Ірпінь : Національний університет Державної податкової служби України, 2010. – 332 с.
12. Таранов І. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні / І. Таранов // Фінансова система України : [збірник наукових праць]. – Острого : Видавництво Національного університету «Острозька академія», 2007. – Вип. 9. – Ч. 3. – С. 220–227.
13. Паславська Р. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні / Р. Паславська // Актуальні проблеми розвитку економіки регіону : [наук. зб.]. – Івано-Франківськ : Прикарпатський національний університет імені Василя Стефаника, 2013. – Вип. 9. – Т. 1. – С. 58–63.

14. Калінеску Т. Адміністрування податків : [навч. посіб.] / Т. Калінеску, В. Корецька-Гармаш, В. Демидович. – К. : Центр учбової літератури, 2013. – 290 с.
15. Бондаренко І. Деякі питання адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) : теорія та практика / І. Бондаренко [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ndi.fp.asta.edu.ua/thesis/89/#.VJgCSP8Ag>
16. Марченко В. Щодо застосування терміну «адміністрування податків та зборів (обов'язкових платежів)» в Податковому кодексі України / В. Марченко // Часопис Київського університету права. – 2011. – № 1. – С. 120–123.
17. Коваль О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні / О. Коваль // Наше право. – 2015. – № 1. – С. 159.
18. Порядок електронного адміністрування ПДВ приведено у відповідність до норм Податкового кодексу України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_.d=244274160