

# 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

### Key words:

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

### Ключові слова:

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

**Постановка проблеми.** Як відомо, податки з'явилися з поділом суспільства на класи і появою 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 за допомогою податків. Тому фінансовою основою функціонування держави є податки, адже саме вони забезпечують більшу частину доходів бюджетів, мобілізують 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 виконують 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. Попри це, сьогодні залишається актуальним питання стосовно 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 учених, як: В. Андрущенко, З. Варналій, О. Василик, О. Воронкова, О. Данілов, О. Десятнюк, Т. Єфименко, О. Замасло, Ю. Іванов, М. Кармінська-Белоброва, А. Кізима, В. Кміть, А. Крисоватий, М. Крупка, В. Мартинюк, В. Мельник, Л. Олейнікова, К. Проскура, А. Соколовська, І. Таранов, К. Швабій та ін. Зазначимо, що, незважаючи на значну кількість наукових розвідок, присвячених системі адміністрування податків в Україні, недостатня увага приділена 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<sup>1</sup>. У свою чергу, німецькі економісти К. Маркс і Ф. Енгельс вдавалися до метафори: «Податки – це материнські груди, які годують уряд. Податок – це п'ятий бог поруч із власністю, родиною, порядком і релігією. У податках втілене економічно виражене існування держави»<sup>2</sup>.

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<sup>3</sup>.

При визначенні ролі та місця електронного адміністрування податків в системі адміністрування податків в Україні, вважаємо за необхідне розглянути зміст такої правової дефініції, як «адміністрування подат-

<sup>1</sup> Розумні й освічені про оподаткування. URL: <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62>.

<sup>2</sup> Розумні й освічені про оподаткування. URL: <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62>.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України: Закон № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. Все про бухгалтерський облік. 2012. № № 17-18.

ків». Адже дана правова категорія є складовим (базовим) елементом електронного адміністрування податків. Загалом, 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 трапляється в науковій літературі, проте єдності серед фахівців щодо трактування сутності цього поняття немає<sup>4</sup>.

Термін «адміністрування» походить від латинського *adminisratio*, що означає «управляти», а його застосування в сполученні 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 за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати до бюджету податків, зборів та інших обов'язкових платежів<sup>5</sup>. Відповідно до ст. 14.1.11 Податкового кодексу України, адміністрування податків, зборів та інших платежів визначається як «сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та 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»<sup>6</sup>.

У науковій літературі, а саме в «Економічній енциклопедії», цей термін визначається як діяльність органів управління та керівних осіб, що провадиться шляхом видання наказів і розпоряджень<sup>7</sup>. 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<sup>8</sup>.

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 і сприйняті правила»<sup>9</sup>.

У свою чергу, заслуговує на увагу думка О. Бандурки та В. Панікарова, які розуміють податкове адміністрування як сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально уповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів та притягнення до відповідальності порушників законодавства<sup>10</sup>.

Беручи до уваги різносторонність та різноплановість правової категорії «адміністрування податків» загалом, вважаємо, що кожна із вищенаведених характеристик даного 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 зазначити, 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 та інших складників адміністрування податків із метою його упорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування»<sup>11</sup>. Л. Матвейчук пропонує електронне оподаткування розглядати як «складну систему з такими напря-

<sup>4</sup> Поплавська Р. Система адміністрування податків в Україні: дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2014. 224 с.

<sup>5</sup> 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, 2012. С. 242–247.

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

<sup>7</sup> Економічна енциклопедія: у 3 т. / відп. ред. С. Мочерний. К.: Академія, 2000. Т. 1. 864 с.

<sup>8</sup> Поплавська Р. Система адміністрування податків в Україні: дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2014. 224 с.

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

<sup>10</sup> Податкове право: навч. посібник / О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова. К.: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.

<sup>11</sup> Новицький А. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні: моногр. Ірпінь: НУДПС України, 2011. 444 с.

мами розвитку: електронна реєстрація СПД, електронні податкові сервіси, електронна звітність, електронний аудит, електронна комерція, автоматизація процесів адміністрування податків і зборів (електронне відшкодування ПДВ), інформаційно-аналітична система ДПС, єдина інформаційно-комунікаційна платформа органів державної влади»<sup>12</sup>.

Іншої думки дотримується П. Мельник, який розуміє електронне оподаткування 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 та інших складників адміністрування податків, з метою його упорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування<sup>13</sup>. Із цього випливає, що електронне оподаткування сьогодні виконує вкрай важливі функції щодо забезпечення ефективної реалізації державної політики у сфері оподаткування.

На основі вищезазначеного матеріалу, наукової літератури та доктринальних досліджень учених вважаємо, що електронне адміністрування податків має дуалістичний характер. Оскільки, по-перше, виконує роль у забезпеченні ефективної та прозорої діяльності державних посадових осіб, які реалізують державну політику у сфері оподаткування, а також мінімізує можливість зловживань службовим становищем із боку посадових осіб; по-друге, поліпшує умови та порядок сплати податків. Однак електронне адміністрування має як позитивний характер, так і негативний. Заслугує на увагу думка І. Таранова, який зазначає, що недоліки податкового адміністрування призводять до значного зниження податкових надходжень до бюджетів, збільшення ймовірності податкових правопорушень та нагнітання соціальної напруженості в суспільстві<sup>14</sup>. І. Таранов ототожнює поняття «адміністрування податків» та «управління оподаткуванням». Ці 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<sup>15</sup>.

Протилежної думки дотримується Р. Павловська, яка визначає, що управління системою оподаткування є ширшим за своїм змістом поняттям, ніж адміністрування податків. Ці поняття близькі за значенням, але не тотожні, як і поняття «податкова система» та «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 ширше. Система оподаткування – сукупність взаємопов'язаних і взаємозумовлених 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<sup>16</sup>.

Вважаємо, що для визначення місця електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні варто розглянути основні складові елементи структури системи адміністрування податків.

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<sup>17</sup>.

На думку І. Бондаренко, складниками системи адміністрування податків є такі інститути: податкові консультації, податкові вимоги, оскарження дій та рішень, облік, способи забезпечення виконання по-

<sup>12</sup> Матвейчук Л. Державне управління оподаткуванням у процесі розвитку інформаційного суспільства: теоретичні аспекти. Вісник НАДУ. 2014. № 1. С. 18–24.

<sup>13</sup> Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування: моногр. / П. Мельник, А. Новицький, О. Долгий, С. Ріппа та ін.; за заг. ред. П. Мельника. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. 332 с.

<sup>14</sup> Таранов І. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні. Фінансова система України: збірник наукових праць. Острого: Національний університет «Острозька академія», 2007. Вип. 9. Ч. 3. С. 220–227.

<sup>15</sup> Паславська Р. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: наук. зб. Івано-Франківськ: ПНУ ім. В. Стефаника, 2013. Вип. 9. Т. 1. С. 58–63.

<sup>16</sup> Поплавська Р. Система адміністрування податків в Україні: дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2014. 224 с.

<sup>17</sup> Адміністрування податків: навч. посібник / Т. Калінеску, В. Кореуька-Гармаш, В. Демидович. К.: Центр учбової літератури, 2013. 290 с.

даткового обов'язку, способи здійснення податкового контролю тощо<sup>18</sup>. 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 й інше<sup>19</sup>.

За змістом положень р. II Податкового кодексу України, до адміністрування податків та зборів можна віднести: надання податкових консультацій; листування із платником податків (надсилання 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 та звірок); притягнення до відповідальності за податкові правопорушення й ін.

Усі вищезазначені процедури та рішення контролюючих органів у своїй сукупності утворюють систему адміністрування податків та зборів.

У результаті аналізу характеру складників системи адміністрування податків та зборів їх можна поділити на: організаційні (надання податкових консультацій; листування із платником податків (надсилання 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 та звірок) і фіскальні (притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень та накладення фінансових санкцій). Організаційні складники системи адміністрування податків та зборів є комплексом рішень та процедур контролюючих органів, які покликані упорядкувати процес повної та своєчасної сплати податкових зобов'язань платниками податків, а також дотримання режиму законності під час адміністративного оскарження актів та рішень контролюючих органів.

Контрольні складники системи адміністрування податків та зборів реалізуються в здійсненні обліку платників податків для створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильною нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового й іншого законодавства; у здійсненні інформаційно-аналітичного забезпечення; проведенні камеральних, документальних, фактичних перевірок та звірок. Процедури та рішення, які належать до контрольної складової частини системи адміністрування податків і зборів, покликані здійснювати контроль за платниками податків щодо своєчасності та повноти сплати ними податків та зборів<sup>20</sup>.

На основі вищезазначеного зауважимо, що електронному адмініструванню податків належить особливе місце, воно є одним зі складових (основних) структурних елементів системи адміністрування податків в Україні. Наявні як переваги, так і недоліки електронного адміністрування податків. Розглянемо їх на прикладі електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – ПДВ).

Основні переваги нової системи електронного адміністрування ПДВ: створення єдиної системи, що об'єднує інформацію щодо всіх зареєстрованих податкових накладних та коригувань до них, а також щодо розрахунків всіх українських платників ПДВ, пов'язаних із даним податком; скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих та виданих податкових накладних, що сприяє економії часу платників податків на адміністрування ПДВ; впровадження нової системи покращило дисципліну контрагентів щодо вчасного надання правильно оформлених податкових накладних; у новій системі адміністрування ПДВ неможливо видати фіктивну податкову накладну, тому що тепер така накладна повинна бути зареєстрована в Єдиному електронному реєстрі та підкріплена або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, перерахованими на електронний рахунок ПДВ<sup>21</sup>.

<sup>18</sup> Бондаренко І. Деякі питання адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів): теорія та практика. URL: <http://ndi.fp.asta.edu.ua/thesis/89/#.VJgCSP8Ag>.

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

<sup>20</sup> Коваль О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні. Банківське та фінансове право. С. 162–163.

<sup>21</sup> Порядок електронного адміністрування ПДВ узгоджено з нормами Податкового кодексу України. URL: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_d=244274160](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_d=244274160).

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 податкової накладної в разі зменшення податкових зобов'язань; наявні терміни обов'язкової реєстрації податкової накладної не є зручними для платників ПДВ, немає штрафних санкцій 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]. Зауважимо, що перелік переваг і недоліків не є остаточним, оскільки сьогодні наявні інші думки вчених стосовно визначення тих чи інших переваг і недоліків електронного адміністрування ПДВ.

**Висновки.** Отже, сьогодні електронне адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні посідає особливе місце та виконує важливу роль у забезпеченні належної реалізації державної політики у сфері оподаткування. З огляду на вищезазначений матеріал, вбачаємо за необхідне активізувати наукові дослідження стосовно електронного адміністрування податків.

### Анотація

У статті визначається роль та місце електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні. Аналізуються доктринальні доробки вчених, предметом дослідження яких стали 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. URL: <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=62>.
2. Податковий кодекс України: Закон № 2755-VI від 2 грудня 2010 р. Все про бухгалтерський облік. 2012. № № 17–18.
3. Поплавська Р. Система адміністрування податків в Україні: дис. ... канд. екон. наук. Львів, 2014. 224 с.
4. Паславська Р. Організаційно-теоретичні засади адміністрування податків. Становлення економіки України у післякризовий період: ризики та проблеми розвитку: кол. моногр. / за ред. О. Непочатенко. Ч. 1. Умань, 2012. С. 242–247.
5. Економічна енциклопедія: у 3 т. / відп. ред. С. Мочерний. К.: Академія, 2000. Т. 1. 864 с.
6. Мельник В. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків. Фінанси України. 2008. № 9. С. 3–9.
7. Податкове право: навч. посібник / О. Бандурка, В. Понікаров, С. Попова. К.: Центр учбової літератури, 2012. 312 с.
8. Новицький А. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні: моногр. Ірпінь: НУДПС України, 2011. 444 с.
9. Матвейчук Л. Державне управління оподаткуванням у процесі розвитку інформаційного суспільства: теоретичні аспекти. Вісник НАДУ. 2014. № 1. С. 18–24.
10. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування: моногр. / П. Мельник, А. Новицький, О. Долгий, С. Ріппа та ін.; за заг. ред. П. Мельника. Ірпінь: Національний університет ДПС України, 2010. 332 с.
11. Таранов І. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні. Фінансова система України: зб. наук. праць. Острог: Національний університет «Острозька академія», 2007. Вип. 9. Ч. 3. С. 220–227.
12. Паславська Р. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні. Актуальні проблеми розвитку економіки регіону: наук. зб. Івано-Франківськ: ПНУ ім. В. Стефаника, 2013. Вип. 9. Т. 1. С. 58–63.
13. Адміністрування податків: навч. посібник / Т. Калінеску, В. Кореуька-Гармаш, В. Демидович. К.: Центр учбової літератури, 2013. 290 с.

14. Бондаренко І. Деякі питання адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів): теорія та практика. URL: <http://ndi fp.asta.edu.ua/thesis/89/#.VJgCSP8Ag>.
15. Марченко В. Щодо застосування терміна «адміністрування податків та зборів (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України. Часопис Київського університету права. 2011. № 1. С. 120–123.
16. Коваль О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні. Банківське та фінансове право. С. 162–163.
17. Порядок електронного адміністрування ПДВ узгоджено з нормами Податкового кодексу України. URL: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_.d=244274160](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article?art_.d=244274160).