

УДК 347.73: 336.22

DOI <https://doi.org/10.32782/chern.v6.2023.23>**О. М. Чудак***аспірантка кафедри конституційного, адміністративного та фінансового права**Хмельницького університету управління та права імені Леоніда Юзькова**orcid.org/0000-0002-1795-4017***АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ: ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ Й СПІВВІДНОШЕННЯ ІЗ СУМІЖНИМИ КАТЕГОРІЯМИ**

В статті акцентовано на необхідності побудови ефективної системи адміністрування податків і зборів, що має виступати дієвим важелем для досягнення довгострокових економічних цілей України, відбудови української держави, подолання руйнівних наслідків збройної агресії росії. Встановлено, що злагоджена система адміністрування здатна підвищити ефективність та забезпечити справедливість оподаткування в цілому, мінімізувати податковий тягар для платників податків, зменшити можливості для ухилення від оподаткування, збільшити надходження до публічних фондів, створити більш прозорі й зрозумілі податкові процедури. Із застосуванням методів дедукції, аналізу та синтезу позначено точки зору щодо визначення адміністрування, публічного адміністрування, адміністрування податків і зборів. Констатовано про масштабність застосування поняття «адміністрування», коли останнє є широким і торкається майже кожної сфери нашого життя, де оподаткування займає вагоме значення. Наведено характеристику таких властивостей адміністрування, як системність, структурність, нормативність, процедурність, комплексність, професійність, цілеспрямованість. Поширено отримані висновки на характеристику поняття адміністрування податків і зборів. Резюмовано, що адміністрування податків і зборів становить собою певний процес, реалізується шляхом вчинення активних дій щодо здійснення організаційної та управлінської діяльності. Адміністрування податків і зборів як система має свої складові – структурні елементи, завдання (перелік як елементів, так і завдань не обов'язково має бути вичерпним чи незмінним) та значення. Останнє полягає в тому, що адміністрування податків і зборів забезпечує надходження передбачених законодавством податкових доходів до бюджетів всіх рівнів, тим самим підтримуючи фінансову безпеку держави.

Ключові слова: податкова система, оподаткування, публічне адміністрування, податкові процедури, платники податків, контролюючі органи.

Chudak O. M. TAX AND FEES ADMINISTRATION: DEFINITION AND RELATIONSHIP WITH RELATED CATEGORIES

The article emphasizes the need to build an effective tax and fee administration system, which should act as an effective lever for achieving Ukraine's long-term economic goals, rebuilding the Ukrainian state, and overcoming the devastating consequences of Russia's armed aggression. It has been established that a coordinated system of administration is able to increase the efficiency and ensure the fairness of taxation in general, minimize the tax burden for taxpayers, reduce opportunities for tax evasion, increase revenues to public funds, and create more transparent and understandable tax procedures. Using the methods of deduction, analysis and synthesis, points of view regarding the definition of administration, public administration, administration of taxes and fees are marked. It was stated about the scale of application of the concept of "administration", when the latter is broad and affects almost every sphere of our life, where taxation is of great importance. The author characterizes such properties of administration as systematic, structural, normative, procedural, complex, professional, and purposeful. The conclusions on the characteristics of the concept of administration of taxes and fees are widespread. It is summarized that the administration of taxes and fees is a certain process, implemented by taking active actions regarding the implementation of organizational and management activities. Administration of taxes and fees as a system has its components – structural elements, tasks (the list of both elements and tasks does not necessarily have to be exhaustive or constant) and meaning. The significance is that administration of taxes and duties ensures the receipt of tax revenues stipulated by law to the budgets of all levels, thereby maintaining the financial security of the state.

Key words: tax system, taxation, public administration, tax procedures, taxpayers, supervisory authority.

Постановка проблеми. Сьогодні науковці, як правники, так і економісти та управлінці, а також практики ведуть жваві обговорення щодо побудови ефективної системи адміністрування податків і зборів, яка має виступати дієвим важелем для досягнення довгострокових економічних цілей нашої держави, особливо відбудови України, подолання руйнівних наслідків збройної агресії росії. Окрім того очевидно, що реалізація стратегії, обумовленої невідпинним євроінтеграційним вектором України, і спрямованої на перетворення

України на високорозвинену європейську державу, яка дбає про економічне зростання, розвитку бізнесу, також вимагає, серед іншого, створення ефективного механізму справляння податків і зборів.

Актуальність позначеної тематики є цілком об'єктивною і закономірною, адже злагоджена система адміністрування здатна підвищити ефективність та забезпечити справедливість оподаткування в цілому, мінімізувати податковий тягар для платників податків, зменшити можливості

для ухилення від оподаткування, збільшити надходження до публічних фондів, створити більш прозорі й зрозумілі податкові процедури. Іншими словами, йдеться про впровадження ефективних податкових стратегій владних і зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, що спрямовані на стимулювання економічного зростання, збільшення доходів публічних фондів та досягнення соціальної справедливості, підвищення довіри платників податків та їхньої готовності дотримуватись податкового законодавства. Водночас, створення описаної системи передбачає визначення сутності поняття «адміністрування податків і зборів» через наведення його ознак.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Позначимо, що вказаною проблемою певною мірою переймалася велика когорта науковців, зокрема, І.Є. Андрущенко, Ю.В. Гринь, О.Є. Деменко, О.О. Дмитрик, М.П. Кучерявенко, Ю.О. Костенко, В.О. Рядінська, А.Т. Сафарова, О.О. Семчик, О.В. Тильчик, А.Б. Христофоров, М.М. Чинчин, І.В. Ясько та ін. Водночас виклики сьогодення вимагають перегляду сформованих підходів, урахувавши сучасні об'єктивні тенденції державотворення.

Таким чином, **метою статті** є характеристика адміністрування податків і зборів шляхом проведення співвідношення із спорідненими категоріями. Користуючись методами дедукції, аналізу та синтезу позначимо точки зору щодо визначення адміністрування, публічного адміністрування, адміністрування податків і зборів.

Виклад основного матеріалу. З категорією «адміністрування» кожен суб'єкт стикається доволі часто у повсякденному житті. І ми розуміємо, що це поняття є доволі широким за змістом: керівник адмініструє робочий процес, відбувається адміністрування органами державної влади та місцевого самоврядування, зокрема і податкове адміністрування, тощо. Фактично можна стверджувати про масштабність застосування поняття «адміністрування», коли останнє є широким і торкається майже кожної сфери нашого життя, де оподаткування займає вагомe значення. У підсумку, окрім поняття «адміністрування» існують такі поняття як «публічне адміністрування», «адміністрування податків, зборів та інших платежів», «податкове адміністрування», «податковий менеджмент» та ін.

Перш за все, позначимо трактування поняття «адміністрування», що надане в Словнику української мови [1]. В останньому адміністрування тлумачиться через дію – адмініструвати. Своєю чергою адмініструвати – це керувати установою, організацією, підприємством і т. ін.; управляти; керувати бюрократично, за допомогою наказів і розпоряджень замість конкретного керівництва [1]. Як бачимо, адмініструвати означає керувати

та/або управляти за допомогою наказів і розпоряджень. За такого погляду, адміністрування становить собою процес керування та управління, в основу якого покладено діяльність, реалізовану за допомогою видачі наказів та розпоряджень.

Більш розширено до позначення розглядуваної категорії підходять науковці у Великій українській енциклопедії, а саме: «адміністрування (від лат. *Administrare* – управляти) – управлінська діяльність посадових осіб, що має чітко регламентовані функції; уміння практично організувати виконавчо-розпорядчу та виробничу діяльність; стиль управління, за якого діяльність фокусується на процедурах і контролі правильного виконання розпоряджень» [2]. До цього додамо, що виділяють поняття адміністрування у вузькому і широкому значеннях. За вузького підходу адміністрування означає професійну діяльність державних чиновників, спрямовану на виконання рішень керівництва [2]. Що стосується широкого, то адміністрування визначається не тільки як професійна діяльність чиновників, а й уся система адміністративних інститутів з достатньо суворою ієрархією, за допомогою якої відповідальність за виконання державних рішень «спускається» зверху вниз. У цьому випадку поняття адміністрування відповідає поняттю адміністративного державного управління, яке визначає особливу соціальну функцію, спрямовану на упорядкування розвитку в інтересах всього суспільства, де державний чиновник виступає соціальним агентом влади [2].

Аналіз численної наукової літератури засвідчує, що фактично про адміністрування в його широкому значенні говорять фахівці при тлумаченні поняття «публічне адміністрування». Як приклад можна навести думку, викладену у спільній монографії: публічне адміністрування – це цілеспрямована взаємодія публічних адміністрацій з юридичними та фізичними особами з приводу забезпечення реалізації законів та підзаконних актів і виконання частини основних функцій: орієнтуючого планування, що визначає бажані напрямки розвитку; створення правових, економічних та інших умов для реалізації інтересів учасників взаємодії; розподілу праці; кооперування та координування діяльності; моніторинг результатів [3, с. 20].

Аналіз наведених позицій дозволяє стверджувати, що адміністрування притаманне як публічній, так і приватній сферам, а також виокремити наступні його ознаки:

- 1) дія / діяльність або ж ієрархічна система органів влади;
- 2) професійна діяльність;
- 3) професійна діяльність спрямована на управління та керування;
- 4) здійснюється посадовими особами (як в публічній, так і в приватній сферах);

5) функції, компетенція органів влади, повноваження посадових осіб та процедура їх реалізації чітко регламентовані нормами права;

6) здійснюється шляхом видання наказів та розпоряджень за низхідним спрямуванням;

7) спрямована на забезпечення реалізації (захисту) прав, свобод чи законних інтересів осіб, а також на забезпечення виконання особами своїх обов'язків.

Іншими словами, йдеться про системність, структурність, нормативність, процедурність, комплексність, професійність, цілеспрямованість.

Розглянемо наведені характеристики більш детально. Для цього звернемося перш за все до Конституції України. Так, у абз. 2 ст. 6 Основного Закону передбачено, що органи законодавчої, виконавчої та судової влади здійснюють свої повноваження у встановлених цією Конституцією межах і відповідно до законів України [4]. Своєю чергою, у абз. 2 ст. 19 визначено, що органи державної влади та органи місцевого самоврядування, їх посадові особи зобов'язані діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України [4]. Таким чином, починаючи з норм Основного Закону законодавцем закріплено вище наведені нами ознаки адміністрування, зокрема йдеться про: (а) систему органів влади – органи законодавчої, виконавчої та судової влади, органи місцевого самоврядування; (б) посадових осіб – посадові особи органів законодавчої, виконавчої та судової влади, органів місцевого самоврядування; (в) дія / діяльність – здійснюють свої повноваження / зобов'язані діяти; (г) функції, компетенція органів влади, повноваження посадових осіб та процедура їх реалізації чітко регламентовані нормами права – в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України.

Як вбачається, для здійснення адміністрування певним процесом, сферою визначають орган влади, його структуру, посадових осіб цього органу, його компетенцію та функції, права та обов'язки посадових осіб цього органу, а також процедуру реалізації цим органом, його посадовими особами своїх функцій. Іншими словами, для здійснення адміністрування особливого значення набуває процедура, яка так само має бути чітко регламентованою нормами права. Наприклад, процедура прийняття рішень Верховною Радою України (законодавча влада), процедура реєстрації юридичної особи, процедура подання запиту про доступ до публічної інформації (виконавча влада), процедура подання позовної заяви до суду (судова влада) тощо, дотримання яких є обов'язковим та таким, що спрямоване на належну реалізацію прав. Щодо регламентації, то з огляду на наведені приклади, це відбувається такими

Законами: «Про регламент Верховної Ради України» від 10.02.2010 р. № 1861-VI [5], «Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань» від 15.05.2003 р. № 755-IV [6], «Про доступ до публічної інформації» від 13.01.2011 р. № 2939-VI [7] тощо.

Міркуючи про процедури важливо згадати, що 17.02.2022 року було прийнято Закон України «Про адміністративну процедуру» № 2073-IX, який набрав чинності 16.06.2022 року. Предметом регулювання вказаного закону є відносини органів виконавчої влади, органів влади Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб, інших суб'єктів, які відповідно до закону уповноважені здійснювати функції публічної адміністрації, з фізичними та юридичними особами щодо розгляду і вирішення адміністративних справ шляхом прийняття та виконання адміністративних актів (ч. 1 ст. 1) [8]. Як видно, законодавець, приймаючи цей закон, виділив окремо регулювання публічного адміністрування органами саме виконавчої влади з фізичними та юридичними особами щодо розгляду саме адміністративних справ.

Підкреслимо, з огляду на досягнення мети нашої статі, надалі ми зупинимося на розгляді наступних понять: адміністративний орган, адміністративна справа, адміністративний акт, адміністративне провадження; адміністративна процедура; публічний інтерес; процедурна дія; процедурне рішення та функцій публічної адміністрації. Так, відповідно до ст. 2 Закону України «Про адміністративну процедуру» адміністративний орган – це орган виконавчої влади, орган влади Автономної Республіки Крим, орган місцевого самоврядування, їх посадова особа, інший суб'єкт, який відповідно до закону уповноважений здійснювати функції публічної адміністрації [8]. Аналізуючи наведене визначення можна констатувати, що адміністративні органи становлять собою певну ієрархічну систему суб'єктів (а це є однією з вищевказаних ознак адміністрування).

Грунтовний аналіз п. 2 ч. 1 ст. 2 Закону України «Про адміністративну процедуру», де надано поняття адміністративної справа як справи, що стосується публічно-правових відносин щодо забезпечення реалізації права, свободи чи законного інтересу особи та/або виконання нею визначених законом обов'язків, захисту її права, свободи чи законного інтересу, розгляд якої здійснюється адміністративним органом, у системному зв'язку із п. 4 ч. 1 ст. 2, де закріплено, що розгляд цієї справи здійснюється шляхом прийняття адміністративних актів, процедурних рішень та вчинення процедурних дій, які у своїй сукупності становлять адміністративне провадження [8], дозволяє зробити висновок про фактичне відбит-

тя у законодавстві вище виділену нами ознаку адміністрування – спрямованість на забезпечення реалізації (захисту) прав, свобод чи законних інтересів осіб, а також на забезпечення виконання особами своїх обов'язків. Крім того, в цих визначеннях міститься указівка й на інші зазначені раніше ознаки адміністрування, а саме, здійснення шляхом видання наказів та розпоряджень за низхідним спрямуванням.

Для характеристики поняття «адміністрування» також важливо акцентувати увагу на формулюванні визначення «публічний інтерес». Так, це інтерес держави, суспільства, територіальної громади, а також важливі для великої кількості осіб інтереси та потреби (п. 6 ч. 1 ст. 2). На наш погляд, такий підхід також яскраво вказує на саме публічну сферу як одну із тих, де здійснюється адміністрування посадовими особами (як одна із ознак адміністрування). Тож тут йдеться про цілеспрямованість.

І ще один аспект, вартий уваги. У Законі України «Про адміністративну процедуру» також закріплено дефініції адміністративної процедури та функцій публічної адміністрації. На наш погляд, ці два визначення є дотичними до характеристики адміністрування. Це пов'язано із тим, що вони вказують, по-перше, адміністрування має здійснюватися шляхом адміністративної процедури, визначеного законом порядку, та, по-друге, з метою виконання функцій публічної адміністрації, які сформульовані як надання адміністративних послуг, здійснення інспекційної (контрольної, наглядової) діяльності, вирішення інших справ за заявою особи або за власною ініціативою адміністративного органу [8]. Як вбачається, аналізовані нами визначення є логічним продовженням закладених у Конституції України ознак адміністрування, а саме: (а) визначений законом порядок (йдеться про адміністративну процедуру), (б) здійснення органами влади та їх посадовими особами своїх повноважень (функцій публічної адміністрації, які реалізуються у формі надання адміністративних послуг, здійснення контролю та нагляду тощо).

Одним із виконавчих органів, які здійснюють функції публічної адміністрації, є Державна податкова служба України, її структурні підрозділи та, відповідно, її посадові особи. Однією із функцій вказаних контролюючих органів є здійснення адміністрування податків, зборів, платежів, у тому числі проведення відповідно до законодавства перевірки та звірки платників податків [9]. Відповідно до підпункту 14.1.1⁻¹ пункту 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого

покладено на контролюючі органи – 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 [9]. Як бачимо, у зазначеній нормі Податкового кодексу України відбиті позначені нами вище ознаки адміністрування.

Таким чином, екстраполюючи такі ознаки адміністрування, як системність, структурність, нормативність, процедурність, комплексність, професійність, цілеспрямованість на сферу оподаткування, і проводячи співвідношення розглянутих понять, можна таким чином позначити і розкрити характеристики адміністрування податків і зборів:

- є сукупністю рішень, процедур та дій контролюючих органів та їх посадових осіб, тобто є саме адміністративної процедурою здійснення органом влади своїх функцій;

- здійснюється контролюючими органами та їх посадовими особами тобто є органом влади, який має свої структурні підрозділи та посадових осіб;

- полягає у ідентифікації, обліку платників податків, зборів та інших платежів; ідентифікації, обліку об'єктів оподаткування; забезпеченні сервісного обслуговування платників податків; організації та контролі за сплатою податків, зборів та інших платежів, що, своєю чергою, є діяльністю спрямованою на забезпечення реалізації прав та виконання обов'язків фізичними та юридичними особами, надання їм послуг та здійсненні контролю за виконанням обов'язків фізичними та юридичними особами.

- вказана сукупність рішень, процедур та дій здійснюваних контролюючими органами та їх посадовими особами у сфері податкових та митних відносин здійснюється відповідно до порядку, встановленого законом тобто є регламентованою нормами права.

До того ж, важливим у розглядуваному нами контексті є те, що у підпункті 14.1.1⁻¹ пункту 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України зазначено, крім вищезазваного, що адміністрування податків, зборів та інших платежів формує інституційну структуру податкових та митних відносин, тим самим це засвідчує одну із ознак адміністрування – ієрархічну систему органу влади, а саме, Державної податкової служби України, Державної митної служби України.

Розмірковуючи далі про адміністрування податків, зборів, платежів, звернемо увагу на Роз-

ділі II Податкового кодексу України. Він складається з дванадцяти глав, а саме: (1) Загальні положення; (2) Податкова звітність; (3) Податкові консультації; (4) Визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, порядок їх сплати та оскарження рішень контролюючих органів; (5) Податковий контроль; (6) Облік платників податків; (7) Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів; (8) Перевірки; (9) Погашення податкового боргу платників податків; (10) Застосування міжнародних договорів та погашення податкового боргу за запитами компетентних органів іноземних держав; (11) Відповідальність; (12) Пеня [9]. Аналіз змісту вказаного розділу ілюструє наявну систему організації податкових відносин у контексті податкового адміністрування і вказує на: (а) систему контролюючих органів, (б) здійснюване ними адміністративне регулювання податкових відносин (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, листування (обмін інформацією) з платниками податків, визначення суми податкових та/або грошових зобов'язань платника податків, адміністрування податкової звітності), (в) систему послуг надаваних платникам податків (електронний кабінет, консультування, повернення надміру чи помилково сплачених коштів), а також (г) врегулювання питання податкового контролю та відповідальності за порушення податкового законодавства. У підсумку, зважаючи на наведені положення Податкового кодексу України констатуємо, що адміністрування податків і зборів (крізь призму податково-правових норм) застосовується законодавцем в широкому значенні поняття «адміністрування».

Висновки. Таким чином, адміністрування податків і зборів є видом адміністрування у його широкому значенні, йому властиві нормативність, системність, структурність, процедурність, комплексність та професійність. Адміністрування податків і зборів становить собою певний процес, реалізується шляхом вчинення активних дій щодо здійснення організаційної та управлінської діяльності. Крім того, адміністрування податків і зборів як система має свої складові – структурні елементи, завдання (перелік як елементів, так і завдань не обов'язково має бути вичерпним чи незмінним) та значення. Останнє полягає в тому, що адміністрування податків і зборів забезпечує надходження передбачених законодавством податкових доходів до бюджетів всіх рівнів, тим самим підтримуючи фінансову безпеку держави.

Адміністрування податків і зборів – це врегульована нормами права динамічна система органі-

заційної та управлінської діяльності органу влади (контролюючих органів), здійснювана шляхом застосування комплексу спеціальних організаційно-правових процедур, які є сукупністю дій та рішень відповідного органу влади та його посадових осіб, які здійснюють свою професійну діяльність з метою забезпечення виконання фізичними та юридичними особами свого податкового обов'язку та реалізації (захисту) прав чи законних інтересів таких осіб.

Література

1. Словник української мови. Тлумачні словники української мови. URL: <https://sum.in.ua/>.
2. Велика українська енциклопедія. URL: <https://vue.gov.ua>.
3. Публічне управління та адміністрування в умовах інформаційного суспільства: вітчизняний і зарубіжний досвід: монографія. Запоріжжя: ЗДІА, 2016. 606 с.
4. Конституція України : від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254к/96-вр#Text>.
5. Про Регламент Верховної Ради України: Закон України від 10.02.2010 р. № 1861-VI . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1861-17#Text>.
6. Про державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб – підприємців та громадських формувань : Закон України від 15.05.2003 р. № 755-IV . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/755-15#Text>.
7. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 р. № 2939-VI : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17#Text>.
8. Про адміністративну процедуру : Закон України від 17.02.2022 р. № 2073-IX . URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2073-20#Text>.
9. Податковий кодекс України : Кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI : URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
10. Деменко О. Є. Адміністрування податків територіальними органами Державної фіскальної служби України: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Харків. 2014. 197 с.
11. Медведєв М. Ю. Форми і методи публічного адміністрування у податковій системі України: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого. Харків. 2018. 224 с.
12. Сафарова А.Т. Адміністрування податків (вітчизняний і міжнародний контексти) : конспект лекцій. Луцьк : ВНУ ім. Лесі Українки, 2022. 97 с.
13. Христофоров А. Б. Щодо визначення адміністрування податків і зборів. Вчені записки Таврійського національного університету імені В. І. Вернадського. Серія: Юридичні науки. Т. 29. № 3. С. 102–108.
14. Чинчин М. М. Правові основи податкового адміністрування в Україні: дис... канд. юрид. наук: 12.00.07. Ірпінь. 2013. 203 с.
15. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні: дис. ... канд. юрид. наук: 081. Київ, 2018. 195 с.