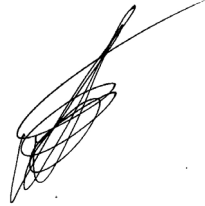


МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»

БЕСПАЛОВА Аліса Олексіївна



УДК 347.73.336.22(477)

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Національному університеті «Одеська юридична академія» Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: кандидат юридичних наук, доцент
ПАРХОМЕНКО-ЦИРОЦЯНЦ Світлана Василівна,
Національний університет
«Одеська юридична академія»,
доцент кафедри адміністративного і фінансового
права

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
ПРИШВА Надія Юріївна,
Київський національний університет
імені Тараса Шевченка,
завідувач кафедри фінансового права;

кандидат юридичних наук, доцент
БІЛІНСЬКИЙ Дмитро Олександрович,
Національний юридичний університет
імені Ярослава Мудрого,
доцент кафедри фінансового права

Захист відбудеться 26 листопада 2015 р. о 10.00 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.086.01 Національного університету «Одеська юридична академія» за адресою: 65009, м. Одеса, Фонтанська дорога, 23.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Національного університету «Одеська юридична академія» за адресою: м. Одеса, вул. Піонерська, 2.

Автореферат розісланий 23 жовтня 2015 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради



Л.Р. Біла-Тіунова

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Створення зони вільної торгівлі, зміцнення зовнішньоекономічних зв'язків України з країнами Європейського союзу, адаптація національного законодавства до принципів європейського права та до європейських стандартів є одним із основних векторів зовнішньої політики України. Не тільки необхідність у доктринальному переосмисленні правового регулювання податкового адміністрування, але й юридична практика потребують удосконалення чинного законодавства, що має сприяти розвитку підприємництва та заохоченню іноземних інвестицій. Дослідження підходів щодо визначення податкового адміністрування дозволяє виявити недосконалість теоретичного окреслення цього інституційно-правового явища у правовому полі України, що, як наслідок, може призвести до суперечностей між державою та платниками податків. Держава потребує подальшого налагодження ефективного діалогу платників податків та контролюючих органів шляхом приведення повноважень останніх у відповідність до сучасних реалій.

Слід зазначити, що з моменту запровадження Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» постійно зростає увага науковців до категорії «податкове адміністрування» у цілому, та її елементів, зокрема. Свідченням цього є дисертаційні дослідження: В.В. Кириченко «Способи забезпечення виконання податкового обов'язку», Н.А. Маринів «Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю», Д.М. Реви «Правове регулювання податкового контролю в Україні», О.М. Дуванського «Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів», А.М. Тимченка «Види примусових заходів у податковому праві», Т.О. Проценка «Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів», Р.В. Стецко «Адміністративний арешт майна в системі способів забезпечення виконання платником податків його обов'язків», М.М. Чинчина «Правові основи податкового адміністрування в Україні», Н.Є. Маринчак «Забезпечувальні заходи в податковому праві». Водночас, ці наукові доробки стосуються або окремих елементів податкового адміністрування, або загальнотеоретичних питань, досліджених з використанням законодавства, яке втратило чинність або зазнало суттєвих змін. Таким чином, недостатнє законодавче урегулювання цього питання та відсутність єдності підходів щодо сутності податкового адміністрування на теоретичному рівні зумовили необхідність подальшого дослідження правового регулювання податкового адміністрування в Україні з урахуванням останніх законодавчих змін на сучасному етапі.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до плану наукових

досліджень кафедри адміністративного і фінансового права Національного університету «Одеська юридична академія» «Системи адміністративного, адміністративно-процесуального та фінансового права у контексті адміністративної реформи», що є складовою частиною теми «Традиції і новації у сучасній українській державності та правовому житті» (державний реєстраційний номер 0106U004970), дослідження якої здійснюється в Національному університеті «Одеська юридична академія».

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є надання теоретико-правової характеристики місця та ролі податкового адміністрування у податковій системі, визначення поняття та розкриття особливостей податкового адміністрування, його механізму у контексті оновлених положень законодавства, виявлення колізій і прогалин у його нормативному закріпленні, розробці пропозицій щодо його удосконалення.

Досягнення зазначеної мети передбачає виконання таких задач:

виокремити та охарактеризувати етапи становлення законодавства з питань податкового адміністрування в Україні;

визначити поняття та місце податкового адміністрування у доктрині фінансового права;

з'ясувати зміст податкового адміністрування через мету, функції та завдання;

охарактеризувати механізм податкового адміністрування;

загальнити іноземний досвід податкового адміністрування та визначити можливості його запозичення в умовах України;

визначити особливості правового статусу суб'єктів податкового адміністрування;

виокремити специфіку змісту та структури податкового обов'язку як об'єкта податкового адміністрування;

надати фінансово-правову характеристику окремих форм податкового адміністрування;

сформулювати рекомендації, спрямовані на удосконалення нормативної регламентації податкового адміністрування.

Об'єктом дослідження є теоретико-правові та організаційні засади оподаткування в Україні.

Предметом дослідження є правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні.

Методи дослідження. Методологічною основою дослідження є комплекс сучасних методів наукового пізнання, які застосовувались у межах системного підходу.

Загальнонауковий діалектичний метод пізнання та історико-правовий метод дозволили проаналізувати сучасний стан податкового адміністрування як у вітчизняному, так і в іноземному правовому полі [р. 1]. Порівняльно-правовий метод використано при дослідженні правових та

теоретичних засад податкового адміністрування у міжнародній практиці, зокрема, у праві країн Європейського союзу, з метою використання позитивного досвіду зарубіжних країн та узгодження законодавства України з міжнародно-правовими стандартами [п. 1.3]. Цей метод у поєднанні із структурно-логічним методом, дозволили дослідити проблему компетенції контролюючих органів та співвідношення з компетенцією Міністерства фінансів України у єдності їх змісту і юридичної форми, здійснити системний аналіз діяльності зазначених органів та їх ролі у процесі оподаткування [п. 2.1]. З метою пізнання сутності використаних термінів та понять, аналізу понятійно-категоріального апарату використано формально-догматичний метод [п.п. 1.2; 2.3; 2.4].

Для систематизації підходів щодо визначення поняття «податкового адміністрування», визначення кола суб'єктів податкового адміністрування, класифікації функцій контролюючих органів застосовано методи класифікації та групування [п.п. 1.2; 2.1; 2.2; 2.3]. Застосування формально-логічного методу дозволило розмежувати поняття «податкова система» та «система оподаткування», «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання», а також виокремити особливості форм податкового адміністрування [п.п. 1.2; 2.3; 2.4]. Методи аналізу і синтезу дозволили окреслити основні прогалини чинного законодавства та віднайти шляхи їх подолання.

Теоретичну базу дослідження становлять роботи вітчизняних та зарубіжних учених як загальної теорії права, так і галузевих правових наук: В.Б. Авер'янова, О.Ф. Андрійко, С.С. Алексеєва, О.М. Бандурки, О.О. Бандурки, Д.М. Бахраха, Д.А. Бекерської, О.В. Білоскурської, Ю.П. Битяка, Л.Л. Богачової, Ю.В. Боднарука, В.А. Бордняка, А.В. Бризгаліна, А.В. Власова, Д.В. Вінницького, Л.К. Воронової, О.Ю. Грачової, О.М. Дуванського, П.М. Дуравкіна, С.В. Запольського, С.Ф. Кечек'яна, І.І. Кучерова, О.В. Кухар, Л.М. Касьяненко, В.В. Кириченко, М.П. Кучерявенка, Т.Є. Кушнар'євої, В.В. Лазарєва, В.А. Лебедєва, Я.М. Магазинера, М.І. Матузова, О.В. Малька, О.О. Макарова, Н.А. Маринів, В.Б. Марченко, О.М. Мінаєвої, В.С. Нерсисянца, О.А. Ногіної, І.Х. Озерова, О.В. Онишка, І.А. Орешкіна, С.В. Пархоменко-Цироцианц, М.О. Перепелиці, В.І. Полховича, Н.Ю. Пришви, Т.О. Проценка, Д.М. Рєви, І.Л. Самсіна, Л.А. Савченко, О.Ф. Скакун, А.О. Селіванова, Е.Д. Соколової, Р.В. Стецко, О.Ю. Судакова, І.Т. Тарасова, В.Д. Ткаченка, А.М. Тимченка, Д.В. Тиновського, Ю.О. Тихомирова, Ю.І. Туника, М.І. Тургенева, О.І. Харитонової, А.О. Храброва, Л.К. Царьової, М.В. Цвіка, І.А. Цинделіану, М.М. Чинчина, С.В. Шахова, О.В. Шоріна, Ц.А. Ямпольської, О.О. Яковенко та ін.

Нормативним підґрунтям роботи є Конституція України, ПК України, чинні законодавчі та нормативно-правові акти, які регулюють відносини

у сфері податкового адміністрування, відомчі нормативно-правові акти, якими регламентуються окремі елементи зазначеної категорії та визначено правовий статус суб'єктів податкового адміністрування, а також міжнародні нормативно-правові акти та законодавство зарубіжних країн.

Наукова новизна одержаних результатів. Робота є одним із перших у вітчизняній науці фінансового права узагальненим монографічним дослідженням правового регулювання податкового адміністрування в Україні у контексті оновлення податкового законодавства України та інтеграції з ЄС.

У ході здійсненого дослідження сформульовано низку наукових висновків, що мають наукову новизну та практичну значущість:

уперше:

виокремлено етапи становлення і розвитку законодавства з питань податкового адміністрування в Україні;

виокремлено та охарактеризовано поняття «фіскальне адміністрування», визначено, що поняття «фіскальне адміністрування» та «податкове адміністрування» співвідносяться, як ціле та частина;

виокремлено та охарактеризовано такі форми податкового адміністрування, як контрольні та забезпечувальні;

обґрунтовано доцільність здійснення реєстрації об'єктів нерухомого майна контролюючими органами;

удосконалено:

визначення поняття «податкове адміністрування»: а) у широкому розумінні, як діяльність із забезпечення функціонування податкової системи держави; б) у вузькому розумінні, як управлінська діяльність, спрямована на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку з можливістю застосування з боку контролюючих органів примусу у формі податкового контролю та способів забезпечення виконання податкового обов'язку до платників податків, а також створення належних організаційних умов реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав;

визначення змісту поняття «механізм податкового адміністрування», як сукупності органів та осіб, які беруть участь у процесі податкового адміністрування (суб'єктна складова), об'єкта (об'єктна складова) і форм податкового адміністрування (функціональна складова);

класифікацію функцій податкового адміністрування на: фіскальну, регулюючу, контрольну;

класифікацію суб'єктів податкового адміністрування на: 1) контролюючі органи; 2) особи, що виконують податковий обов'язок; 3) особи, що сприяють податковому адмініструванню;

набули подальшого розвитку:

висновок про те, що віднесення податкових агентів до платників податків за податком на доходи фізичних осіб є помилковим, оскільки

сплата податку податковим агентом здійснюється за рахунок коштів платника податків, а не податкового агента;

розмежування понять «податковий процес» та «податкове адміністрування»;

положення про те, що при застосуванні адміністративного арешту, як виключного способу забезпечення виконання податкового обов'язку, лише контролюючий орган має право обирати вид адміністративного арешту, виходячи з конкретної ситуації;

теза про те, що пеня є правовідновлювальною санкцією, яка має виключно компенсацийний характер та виникає на підставі податкового правопорушення;

сформульовано пропозиції стосовно внесення змін щодо Податкового кодексу України.

Практичне значення одержаних результатів полягає у тому, що сформульовані в дисертації наукові положення, висновки та пропозиції можуть бути використаними у:

науково-дослідній сфері – для подальшого розвитку наукових положень теорії фінансового права, теоретико-правових засад податкового адміністрування;

правотворчості – для удосконалення чинного і розроблення нового податкового законодавства;

правозастосуванні – для удосконалення процедури податкового адміністрування;

навчальному процесі – у ході викладання дисциплін «Фінансове право» і «Податкове право», підготовки підручників та навчальних посібників із зазначених дисциплін.

Апробація результатів дослідження. Дисертація виконана й обговорена на кафедрі адміністративного та фінансового права Національного університету «Одеська юридична академія».

Основні результати дослідження було оприлюднено протягом 2011–2015 рр. на: Всеукраїнській науково-практичній конференції (м. Львів, 26 листопада 2011 р.); Міжнародній науковій конференції професорсько-викладацького складу (м. Одеса, 20 – 21 квітня 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції (м. Львів, 5 – 6 жовтня 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції «Теоретичні та практичні проблеми забезпечення сталого розвитку державності та права», присвяченій 15-річчю Національного університету «Одеська юридична академія» та 165-річчю Одеської школи права (м. Одеса, 30 листопада 2012 р.); Міжнародній науково-практичній конференції (м. Одеса, 16 – 17 травня 2013 р.); Міжнародній науково-практичній конференції (м. Одеса, 16 – 17 травня 2014 р.); XVIII Звітній студентській науковій конференції серед студентів факультетів та інститутів Національного університету «Одеська юридична академія» (м. Одеса, 16 травня 2015 р.).

Публікації. Основні положення та висновки дисертаційного дослідження відображено у 13 публікаціях, 6 із яких – у наукових фахових виданнях, що входять до затвердженого переліку, у тому числі 1 – у зарубіжному виданні, і 7 – у тезах доповідей.

Структура дисертації. Робота складається із вступу, 3 розділів, що містять 9 підрозділів, висновків та списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 233 сторінки, із них основного тексту 195 сторінок, список використаних джерел містить 349 найменувань і розміщений на 38 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **Вступі** обґрунтовано актуальність теми дисертаційного дослідження, зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, сформульовано мету і задачі, об'єкт, предмет дисертаційної роботи, охарактеризовано методологічне, теоретичне та емпіричне підґрунтя, визначено наукову новизну та практичне значення одержаних у ході дослідження результатів, визначено особистий внесок здобувача, наведено відомості щодо апробації, структури та обсягу роботи.

Розділ I. «Теоретико-правові засади податкового адміністрування» складається з трьох підрозділів, присвячених історіографії наукових досліджень та етапам становлення вітчизняного законодавства у сфері податкового адміністрування, поняттю та змісту податкового адміністрування. Проаналізовано складові елементи його механізму, а також іноземний досвід податкового адміністрування.

У **підрозділі 1.1. «Стан наукових досліджень правового регулювання податкового адміністрування в Україні»** здійснено аналіз наукових досліджень та вітчизняного законодавства у цій сфері, що дозволило виокремити три основні етапи становлення законодавства у сфері податкового адміністрування. Перший етап (16.07.1990 р. – 01.04.2001 р.) фактично розпочався із прийняття Декларації про державний суверенітет України, Закону УРСР «Про економічну самостійність Української РСР» і Закону України «Про систему оподаткування», які знаменували початок докорінних перевтілень в Українській державі, зокрема, перехід від кономічної та політичної кризи до ринкової економіки, та завершився набранням чинності Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Встановлено, що наукові дослідження цього періоду (В.Т. Білоуса, В.І. Полюховича, Т.Є. Кушнарської та ін.) не дають визначення та не розкривають сутності податкового адміністрування, хоча зосереджуються на аналізові окремих елементів податкового адміністрування, закладаючи фундамент для подальших теоретичних

розробок у сфері досліджень податкового адміністрування. Другий етап (01.04.2001 р. – 01.01.2011 р.) розпочався з набрання чинності Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами», який започаткував подальші дослідження щодо визначення поняття та статусу податкового адміністрування, його складових, до набрання чинності Податковим кодексом України. Незважаючи на те, що напрацювання вчених (Т.О. Проценко, Л.М. Касьяненко, Д.М. Реви, Ю.В. Гаруста, О.О. Яковенко, Н.А. Маринів, Н.Ю. Пришви, В.В. Кириченко, Ю.В. Боднарука та ін.) у межах цього етапу ґрунтувалися на іншій законодавчій базі, вони залишаються цінними і на теперішній час. Третій етап становлення законодавства у сфері податкового адміністрування (01.01.2011 р. – теперішній час) розпочався із прийняттям Податкового кодексу. Більш розгорнуто питання податкового адміністрування досліджується саме на цьому етапі (зокрема, у працях А.М. Тимченка, О.М. Дуванського, Ю.І. Туника, М.М. Чинчина), який знаменує модернізацію податкової системи, її адаптацію до сучасних національних реалій з урахуванням розвитку міжнародної співпраці. Водночас, зазначено, що в науці не сформовано єдиної думки щодо змісту та сутності поняття «податкове адміністрування», а сам термін викликає гостру наукову дискусію.

У підрозділі 1.2. «Поняття та зміст податкового адміністрування» досліджено наукові позиції щодо визначення поняття і сутності податкового адміністрування. Констатовано, що на рівні дисертаційних досліджень здебільшого застосовувався адміністративно-правовий підхід до розкриття змісту податкового адміністрування, або увага зосереджувалася на окремих його елементах. Акцентовано увагу на нетотожності понять «податковий процес» і «податкове адміністрування», оскільки перше є інститутом податкового права, тобто системою охоронних норм, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку, а друге – це діяльність спеціально уповноважених органів, яка, у першу чергу, цим інститутом податкового права і спрямовується. Окрім того, зазначено, що податкове адміністрування поєднує в собі і відносини з добровільної сплати податків, і відносини примусу (податковий контроль та способи забезпечення виконання податкового обов'язку), тоді як податковий процес охоплює правовідносини з добровільної реалізації податкового зобов'язання, з примусового виконання податкового зобов'язання і з притягнення до фінансової відповідальності. Водночас зазначено, що ототожнення податкового адміністрування лише з примусом є занадто вузьким уявленням про розглядуване поняття, оскільки податкове адміністрування, якого спрямовано на забезпечення виконання платником податку податкового обов'язку, передбачає можливість застосування примусу, у той же час, податкове адміністрування має на меті забезпечення надходження податків

та зборів до бюджету у найоптимальніший спосіб, недопущення порушень податкового законодавства, тому відносини із добровільного виконання платником податку податкового обов'язку також є об'єктом, на якого спрямовано податкове адміністрування.

Обґрунтовано тезу щодо того, що податкове адміністрування не охоплює юрисдикційної діяльності, оскільки «податкове адміністрування» і «податкова юрисдикція», як дві різні форми юридичної діяльності (організаційно-розпорядча та юрисдикційна), є також різними формами реалізації податкової політики. При цьому, юрисдикційна діяльність розглядається як заходи застосування фінансової відповідальності. Сутність податкового адміністрування полягає саме в організаційно-правовому забезпеченні виконання податкового обов'язку платника податку, отже податкове адміністрування за своєю сутністю є організаційно-розпорядчою діяльністю.

Зазначено, що податкове адміністрування, як управлінську діяльність, спрямовано на задоволення публічного інтересу держави, забезпечено можливістю застосування державного примусу у формі податкового контролю та способів забезпечення виконання податкового обов'язку, та здійснюється органами виконавчої влади – контролюючими органами, є складовою частиною такого широкого поняття, як публічне адміністрування, що охоплює усю публічно-правову сферу держави. Разом із тим, податкове адміністрування не вичерпується лише заходами правового примусу, а передбачає також існування дієвого механізму реалізації прав платників податків, надання адміністративних послуг платникам податків у процесі виконання останнім свого податкового обов'язку (надання податкових консультацій, оперативне реагування на звернення платників податків із приводу реєстрації, використання права на податкову пільгу, відшкодування ПДВ тощо). Законність, як один із основних принципів податкового адміністрування, обмежує сферу публічного фіскального інтересу держави суб'єктивними правами платників податків, організаційне забезпечення реалізації яких є окремим завданням контролюючих органів як суб'єктів податкового адміністрування.

Встановлено, що визначення податкового адміністрування, що міститься у ст. 14 ПК України, передбачає адміністрування не лише податків та зборів, але й митних платежів та єдиного соціального внеску, які не входять до податкової системи України. Таким чином, законодавча конструкція відповідає терміну «фіскальне адміністрування», який є більш широким за змістом, тоді як податкове адміністрування стосується лише податків та зборів, що входять до податкової системи.

Визначено податкове адміністрування в широкому розумінні як діяльність із забезпечення функціонування податкової системи в державі. У вузькому розумінні податкове адміністрування є управлінською

діяльністю, спрямованою на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку з можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також створення належних організаційних умов реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав (право вибору режиму оподаткування, право на оскарження суми податкового зобов'язання, нарахованої контролюючим органом, тощо).

З'ясовано, що механізм податкового адміністрування можна охарактеризувати за допомогою трьох елементів: суб'єктів, об'єкта та форм діяльності контролюючих органів. Як специфічна управлінська діяльність податкове адміністрування передбачає наявність особливих суб'єктів – відповідних спеціально уповноважених державних органів та їх посадових осіб, що здійснюють податкове адміністрування (суб'єктна складова). Особливість об'єкта податкового адміністрування полягає в тому, що ним є не платник податків, а його дії щодо виконання власного податкового обов'язку. Відповідно, об'єкт податкового адміністрування – це податковий обов'язок платника податків (об'єктна складова). Податкове адміністрування здійснюється контролюючими органами у певних правових формах – сукупність правових форм діяльності контролюючих органів (функціональна складова). Виокремлено фіскальну, регулюючу, контрольну функції податкового адміністрування, спрямовані на вирішення таких завдань: 1) організація обліку платників податків; 2) організація інформаційно-аналітичного забезпечення процесу сплати податків та податкової звітності; 3) визначення суми податкових зобов'язань; 4) надання адміністративних послуг платникам податків у процесі виконання податкового обов'язку; 5) організація контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати встановлених податків; 6) організація погашення податкового боргу платників податків. У свою чергу, забезпечення завдань податкового адміністрування знаходить своє зовнішнє відображення у формах податкового адміністрування, яких класифіковано за видовим критерієм на контрольні та забезпечувальні.

У *підрозділі 1.3. «Іноземний досвід податкового адміністрування»* досліджено особливості податкового адміністрування у міжнародній практиці з метою гармонізації податкового законодавства України з міжнародно-правовими стандартами та використання досвіду іноземних держав.

Зосереджено увагу на досвіді Швеції, зокрема, на підходах «єдина декларація» і «єдиний платіж», а також підхід до реєстрації та централізованого обліку громадян й реєстрації прав на нерухоме майно контролюючими органами, запозичення якого дозволило б уникнути штрафів, пені за несвоєчасне перерахування податку. Корисним вбачається досвід Німеччини, де немає затверджених форм первинних документів.

Обов'язкові вимоги визначено тільки щодо тих документів, стосовно яких є ризик підробки, оскільки пріоритетом є зміст, а не форма документації. Цікавим є інститут оцінювання роботи податкових органів Німеччини: така взаємодія податкових органів із платниками податків є одним із показників службової відповідності.

Визначено, що в науці податкового права досі триває дискусія з приводу створення триланкової системи податкових судів в Україні. Зазначено, що такий крок потребує великих затрат, які навряд чи можна компенсувати за рахунок державного мита чи судового збору. Визначено, що у цьому контексті слід звернутися до досвіду Великої Британії з її квазісудовими органами – так званими Загальними та Спеціальними комісарами, які розглядають податкові спори в адміністративному порядку та покликані, перш за все, зменшити навантаження на суди загальної юрисдикції Великої Британії, фактично розв'язуючи проблеми в адміністративному порядку.

Заслуговує на увагу спрощена процедура вирішення податкових спорів США, відповідно до якої сторони запрошують приватних посередників або арбітрів, надаючи їм повноваження шляхом укладення відповідної угоди. Визначено, що в Україні поступово впроваджуються договірні засади у податковій сфері, зокрема, процедура медіації при вирішенні податкових спорів. Такий підхід має сприяти формуванню усталеної практики вирішення податкових спорів ще до розгляду їх судом та зекономити час на їх вирішення, що дозволить наповнювати бюджет у максимально короткі строки.

Встановлено, що для України корисним досвідом є інститут так званих податкових спеціалістів (консультантів), який передбачає надання необхідної інформації, навчання платників податків, а також надання іншої допомоги у сфері оподаткування. У різних країнах цей інститут має свої особливості від консультування (Данія, Велика Британія) до участі у законопроектній діяльності (Ірландія).

Розділ 2 «Фінансово-правова організація забезпечення публічних інтересів у податковій сфері» містить чотири підрозділи, в яких досліджено окремі елементи механізму податкового адміністрування, висвітлено проблемні аспекти та проаналізовано шляхи удосконалення механізму податкового адміністрування.

У **підрозділі 2.1. «Система органів податкового адміністрування»** зазначено, що суб'єктів податкового адміністрування за метою податкового адміністрування слід класифікувати на: 1) контролюючі органи, що здійснюють контроль за правильністю і своєчасністю сплати податків і зборів; 2) платників податків; 3) осіб, які сприяють сплаті податків (банки, податкові агенти, нотаріуси, представники). У той же час, слід розмежовувати поняття «суб'єкти податкових правовідносин» і «суб'єкти податкового адміністрування», які не є тотожними, оскільки податкове

адміністрування є лише частиною (інститутом) податкового права. Окрім того, зазначено, що не завжди платник податків буде брати участь у податковому адмініструванні, наприклад, коли обов'язок із сплати податку покладається на податкового агента. У той же час, суб'єктом податкового адміністрування може бути тільки суб'єкт податкових правовідносин. При цьому зазначено, що оскільки контролюючі органи є обов'язковим суб'єктом податкових правовідносин, то, відповідно, вони є і обов'язковим суб'єктом податкового адміністрування.

Встановлено, що однією з особливостей податкового адміністрування є те, що державу представляють контролюючі органи, що є єдиним владним суб'єктом таких правовідносин. Водночас зазначено, що на теперішній час статус ДФС як владного суб'єкта є недостатньо врегульованим. Так, Положення про ДФС, за яким органи ДФС не забезпечують формування державної податкової митної політики та політики з адміністрування єдиного внеску, а здійснюють реалізацію зазначеної політики, необхідно узгодити з п. 41.1. ст. 41 ПК України. Однак, законодавець може піти й іншим шляхом – віднести діючу систему органів ДФС до ЦОВВ зі спеціальним статусом шляхом покладення на нього функції із формування політики, розширення повноважень у сфері видачі наказів не лише організаційно-розпорядчого характеру, та залишити координацію та спрямування діяльності ДФС Кабінетом міністрів безпосередньо.

Акцентовано увагу на тому, що термін «стягнення» необхідно застосовувати саме у контексті забезпечення погашення податкового боргу, тоді як термін «справляння» вживається у правовідносинах, пов'язаних з добровільним виконанням податкового зобов'язання платником податку, тобто до моменту виникнення податкового боргу.

Функції ДФС України у сфері податкового адміністрування класифіковано в залежності від специфіки форм податкового адміністрування на: 1) функції у сфері податкової звітності; 2) функції з визначення та забезпечення сплати податків; 3) здійснення податкового контролю [забезпечення обліку платників податків, організації інформаційно-аналітичного забезпечення, проведення перевірок (камеральних, документальних та фактичних)]; 4) функції зі стягнення податкового боргу платників податків (у т.ч. надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав).

У *підрозділі 2.2. «Правовий статус інших суб'єктів податкового адміністрування»* проаналізовано статус інших суб'єктів податкового адміністрування, до яких належать платники податків та особи, що сприяють податковому адмініструванню. Платників податків, як суб'єктів податкового адміністрування, класифіковано на такі групи: 1) фізичні особи: а) які не здійснюють підприємницької діяльності; б) які є суб'єктами

підприємницької діяльності; в) самозайняті особи; 2) юридичні особи: а) резиденти України та їх відокремлені підрозділи; в) нерезиденти України, їх постійні представництва; 3) особи, що ведуть облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи (при сплаті ПДВ та рентної плати).

Податкове адміністрування охоплює відносини між контролюючими органами і платниками щодо сплати й відносини щодо стягнення податків. Аргументовано, що в залежності від статусу платника податку існують відмінності у: 1) порядку взяття на облік; 2) ведені податкового обліку; 3) видах, періодичності проведення та тривалості перевірок; 4) порядку сплати податку. Однак, незважаючи на ці відмінності, форми податкового адміністрування є єдиними для всіх, окрім того, такі забезпечувальні та контрольні форми податкового адміністрування є однакови та незмінними, що відповідає принципам загальності оподаткування та рівності усіх платників перед законом.

Обґрунтовано, що основним критерієм для віднесення того чи іншого суб'єкта податкових правовідносин до суб'єктів податкового адміністрування є саме об'єкт податкового адміністрування – податковий обов'язок, а точніше дії того, чи іншого суб'єкта стосовно його виконання. Серед осіб, що сприяють податковому адмініструванню, слід назвати податкових агентів та представників платників податків, на яких законом (податкових агентів, законних представників) або договором (представників) покладено обов'язок обчислити, сплатити або задекларувати податок, а також банки та нотаріуси, які у процесі податкового адміністрування можуть бути або податковими агентами, або суб'єктами, що сприяють здійсненню податкового контролю, беручи участь в інформаційно-аналітичному забезпеченні діяльності контролюючих органів. Зазначено, що нотаріуси виконують суто інформаційну функцію, наприклад, надають інформацію про посвідчені угоди тощо, але участі у сплаті податків вони не беруть. Банки, у свою чергу, виконують як інформаційну функцію – надають інформацію про відкриті рахунки, кошти на рахунках платників податків тощо, так і операційну – беруть безпосередню участь у зарахуванні до бюджету сплачених податків.

Виокремлено такі особливості правового статусу податкових агентів у податковому адмініструванні: 1) зобов'язані надавати податкову звітність щодо податкових зобов'язань платника податків, виплачених доходів та наданих пільг; 2) мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків; 3) несуть відповідальність на рівні із платниками податків за вчинення порушень законодавства у сфері оподаткування; 4) сприяють здійсненню податкового контролю; 5) мають подвійну правову природу: щодо платників податків є контролюючими суб'єктами, не використовуючи, при цьому, владних повноважень, а щодо

контролюючих органів – набувають статусу зобов'язаної особи, однак ні в якому разі не платника податків; 6) є як юридичними, так і фізичними особами-підприємцями, самозайнятими особами; 7) беруть участь у податковому адмініструванні не тільки при сплаті податку з доходів фізичних осіб, але й при сплаті туристичного збору; 8) сплачують податкове зобов'язання за рахунок коштів платника податків, а не власних, тому віднесення ст. 163 ПК України податкового агента до платників податків є некоректним.

У підрозділі 2.3. *«Податковий обов'язок як об'єкт податкового адміністрування»* приділено увагу виконанню податкового обов'язку платниками податків, оскільки податковий обов'язок є невід'ємною складовою механізму податкового адміністрування. Встановлено, що податковий обов'язок набуває свого прояву у двох аспектах: у широкому (юридичний обов'язок, який включає комплекс дій: обчислити, задекларувати та/або сплатити податок та збір) та вузькому (являє собою частину податкових обов'язків платників податків та полягає суто у сплаті податків та зборів).

Проаналізовано чинне законодавство, погляди вчених та семантику термінів «обов'язок» та «зобов'язання» і доведено, що доцільніше використовувати у податково-правовому колі саме термін «податковий обов'язок», оскільки він повноцінно та всебічно відображує сутність податкових правовідносин та податкового адміністрування, у зв'язку з чим, запропоновано внести відповідні зміни до чинного податкового законодавства. Податкове зобов'язання доцільно вживати саме у значенні грошового еквіваленту податку, що підлягає сплаті до бюджету.

Зазначено, що у науковій літературі, як складову податкового обов'язку, виокремлюють обов'язок стати на облік, обчислити та задекларувати суму податку та сплатити її до бюджету. Вбачається, що обов'язок щодо обліку платників податків, по-перше, належить, у певних випадках, контролюючому органу, по-друге, не залежить від обов'язку щодо сплати податку або збору, і, по-третє, виконується платниками лише одноразово. Натомість, відповідно до п. 36.2 ст. 36 ПК України податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором, при цьому за п. 36.1 цієї статті податковим обов'язком визнається обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору у порядку та у встановлені строки.

Зазначено, що застосування фінансових санкцій не належить до податкового адміністрування. Примус, який застосовується контролюючими органами у межах податкового адміністрування, втілюється у контрольних та забезпечувальних формах податкового адміністрування. Саме наявність податкового обов'язку породжує необхідність у податковому адмініструванні, причому на будь-якому етапі

виконання податкового обов'язку, коли платник податків порушує строки, порядок сплати податкового обов'язку, а також нехтує хоча б однією з перелічених складових податкового обов'язку.

У *підрозділі 2.4. «Фінансово-правова характеристика окремих форм податкового адміністрування»* проаналізовано форми податкового адміністрування (функціональна складова механізму податкового адміністрування), яких можна поділити на два види: контрольні та забезпечувальні. Першу групу форм податкового адміністрування становлять контрольні форми: взяття платників податків на облік, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок. Податковий контроль, як складова податкового адміністрування, має подвійну природу: з одного боку, він передбачає застосування примусу, з іншого – він є втіленням сервісного обслуговування, яке має вираження в обліку платників податків та інформаційно-аналітичному забезпеченні.

До другої групи форм податкового адміністрування віднесено: 1) визначення податкового зобов'язання контролюючим органом у випадках, прямо передбачених законом; 2) апеляційне узгодження нарахованої контролюючим органом суми податкового зобов'язання, яке не пов'язане з порушенням податкового законодавства; 3) податкові консультації; 4) способи забезпечення виконання податкового обов'язку – податкова застава та адміністративний арешт майна. Обчислення суми податкового зобов'язання контролюючим органом передбачено пп. 54.3.3. п. 54.3. ст. 54 ПК України та полягає у самостійному визначенні грошового зобов'язання платника податків контролюючим органом за причинами, не пов'язаними з порушеннями податкового законодавства, наприклад, обчислення суми земельного податку для платників – фізичних осіб за п. 286.5. ст. 286 ПК України. Другий вид забезпечувальних форм передбачає гарантоване ст.ст. 55 і 56 ПК України право на оскарження неправильно визначеної контролюючим органом суми грошового зобов'язання, яке не пов'язано з порушенням податкового законодавства, тоді як оскарження інших дій або бездіяльності рішень контролюючих органів, пов'язаних із порушенням податкового законодавства, а також застосування санкцій до порушників податкового законодавства – знаходяться поза межами податкового адміністрування та становлять юрисдикційну діяльність. Надання податкових консультацій є елементами сервісної діяльності контролюючих органів, спрямованої, у першу чергу, на допомогу платникові податку добросовісно виконувати встановлений податковий обов'язок.

Способи забезпечення виконання податкового обов'язку застосовуються у разі виникнення у платника податку податкового боргу, тому такі заходи справедливо віднести до запобіжних. Враховуючи те, що і податкова застава, і адміністративний арешт є заходами примусу, їм притаманні спільні риси, але, разом із тим, можна виокремити й певні особливості. Характерними

ознаками податкової застави є: 1) право податкової застави виникає у разі порушення встановлених у ПК строків сплати суми податкового зобов'язання, тобто з моменту виникнення у платника податку податкового боргу; 2) це спосіб забезпечення сплати платником податків не тільки грошового зобов'язання, але й пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПК України; 3) право податкової застави виникає на підставі Закону, тобто не потребує ухвалення відповідного рішення контролюючим органом; 4) пріоритет публічних інтересів над приватними; 5) операції із заставленим майном мають бути обов'язково узгоджені з контролюючим органом. В іншому разі, платник податків буде нести відповідальність згідно з законодавством; 6) ПК України закріплює строк тривалості податкової застави в 60 календарних днів, після чого контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків.

До особливостей адміністративного арешту майна віднесено такі: 1) є виключним способом забезпечення виконання податкового обов'язку; 2) правовий режим майна, що перебуває в адміністративному арешті, залежить від його виду (повного чи умовного); 3) його накладення передбачає право платника податків на відшкодування збитків та немайнової шкоди, завданих контролюючим органом внаслідок неправомірного застосування арешту майна такого платника податків, за рахунок коштів державного бюджету; 4) передбачено спрощену процедуру звільнення майна з-під адміністративного арешту; 5) лише контролюючий орган має право обирати його вид, виходячи з конкретної ситуації.

Доведено, що пеня не є способом забезпечення виконання податкового обов'язку, оскільки є компенсаційною, правовідновлювальною санкцією у вигляді стягнення у процентному еквіваленті за кожен день прострочення виконання податкового зобов'язання, спрямованою на відшкодування понесених державою збитків, завданих таким простроченням.

ВИСНОВКИ

У **Висновках** сформульовано найбільш суттєві результати та положення дослідження, наведено узагальнення та пропозиції щодо удосконалення теоретичних засад і правового регулювання інституту податкового адміністрування в Україні.

1. Податкове адміністрування слід розглядати у широкому (управлінська діяльність із координації податкової системи в державі) і вузькому (діяльність із забезпечення функціонування податкової системи держави, спрямована на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку з можливістю застосування заходів державного примусу з боку контролюючих органів, а також

створення належних організаційних умов реалізації платниками податків своїх суб'єктивних прав) розумінні.

2. Механізм податкового адміністрування слід визначати за допомогою трьох елементів: 1) суб'єкт – це відповідні спеціально уповноважені державні органи та їх посадові особи, які здійснюють податкове адміністрування (суб'єктна складова); 2) об'єкт – податковий обов'язок платника податків, тобто об'єктом є дії платника податків щодо виконання власного податкового обов'язку, а не сам платник податків (об'єктна складова); 3) сукупність правових форм діяльності контролюючих органів (функціональна складова).

3. Формами реалізації податкової політики є податкове адміністрування (організаційно-розпорядча) і податкова юрисдикція (юрисдикційна), як дві різні форми юридичної діяльності. Сутність податкового адміністрування полягає саме в організаційно-правовому забезпеченні виконання податкового обов'язку платника податку, отже податкове адміністрування – це організаційно-розпорядча діяльність за своєю суттю. Примус у податковому адмініструванні застосовується в обмеженому вигляді – саме у формі податкового контролю та способів забезпечення виконання податкового обов'язку. Діяльність уповноважених органів (органів стягнення) щодо притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень є податковою юрисдикційною діяльністю, яка на рівні з податковим адмініструванням є окремою формою реалізації податкової політики держави.

4. Обґрунтовано необхідність втілення досвіду Швеції з реєстрації та централізованого обліку громадян, реєстрації прав на нерухоме майно, а також підходів «єдина декларація» та «єдиний платіж», у податкове законодавство України, оскільки дозволяє, перш за все, попереджувати ухилення від сплати податків та вчинення податкових правопорушень, а також дозволяє оптимізувати систему податкового адміністрування, відстежувати можливості щодо отримання фізичними особами пільг тощо. Заслужує на увагу й інститут оцінювання роботи податкових органів, що існує в Німеччині. Така взаємодія податкових органів із платниками податків є одним із показників службової відповідності.

5. Доведено, що у ст. 19¹ ПК України закріплено саме завдання, яких виконують контролюючі органи, а не функції. Обґрунтовано доцільність класифікації функцій податкового адміністрування в залежності від специфіки його форм на: 1) функції у сфері податкової звітності; 2) функції з визначення та забезпечення сплати податків; 3) здійснення податкового контролю [забезпечення обліку платників податків, організації інформаційно-аналітичного забезпечення, проведення перевірок (камеральних, документальних та фактичних)]; 4) функції зі стягнення податкового боргу платників податків (у т.ч., надання допомоги у стягненні

податкового боргу у міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав).

6. Здійснено класифікацію суб'єктів податкового адміністрування у залежності від мети податкового адміністрування на: 1) контролюючі органи, що здійснюють контроль за правильністю і своєчасністю сплати податків і зборів; 2) платників податків (юридичні, фізичні особи, фізичні особи-підприємці, самозайняті особи); 3) осіб, що сприяють сплаті податків (банки, податкові агенти, нотаріуси, представники), і зазначено, що такий перелік є вичерпним.

7. Встановлено, що до осіб, які сприяють податковому адмініструванню, слід віднести податкових агентів та представників платників податків, на яких законом або договором покладено обов'язок обчислити, сплатити або задекларувати податок, а також осіб, що сприяють інформаційно-аналітичному забезпеченню діяльності контролюючих органів, – нотаріусів та банки. Останні, зокрема, беруть участь у безпосередньому перерахуванні коштів на Єдиний казначейський рахунок бюджету.

8. Доведено, що пеня не є способом забезпечення виконання податкового обов'язку, оскільки є компенсаційною, правовідновлювальною санкцією у вигляді стягнення у процентному еквіваленті за кожен день прострочення виконання податкового зобов'язання, спрямованою на відшкодування понесених державою збитків, завданих таким простроченням.

9. Запропоновано такі зміни і доповнення до ПК України:

1) абз. 2 п. 92.1 ст. 92 викласти у такій редакції: «Платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган впродовж десяти календарних днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платникові податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди»;

2) абз. 1 п. 41.1 ст. 41 викласти у такій редакції: «контролюючими органами є центральний орган виконавчої влади, що реалізує єдину державну податкову, державну митну політику в частині адміністрування податків і зборів, митних платежів та реалізує державну податкову, державну митну політику, забезпечує реалізацію державної політики за адміністрування єдиного внеску, забезпечує реалізацію державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями при застосуванні податкового та митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску (далі – центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову і митну політику), його територіальні органи»;

3) п. 99.6 ст. 99 викласти у такій редакції: «Законні представники платників податків – фізичних осіб несуть відповідальність, передбачену цим Кодексом та іншими законами для платників податків, за невиконання обов'язків, зазначених у п. 99.5 цієї статті, власним майном».

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ АВТОРОМ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у фахових виданнях:

1. Беспалова А.А. Контролирующие органы и органы взыскания: понятие и компетенция / А.А. Беспалова // Закон и жизнь. – 2013. – № 8/2. – С. 46–50.
2. Беспалова А.О. Адміністративний арешт майна як винятковий спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку / А.О. Беспалова // Актуальні проблеми держави і права. – 2014. – Вип. 72. – С. 259–265.
3. Беспалова А.О. Податкова застава як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку / А.О. Беспалова // Юридичний вісник. – 2014. – № 2. – С. 192–199.
4. Беспалова А.О. Податкові суди та квазісудові податкові органи: зарубіжний досвід / А.О. Беспалова // Науковий вісник Ужгородського Національного університету. Серія «Право». – 2014. – Вип. 29. – Т. 2. – С. 12–16.
5. Беспалова А.О. Щодо співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» / А.О. Беспалова // Право і суспільство. – 2015. – № 3. – Ч. 3. – С. 117–122.
6. Беспалова А.О. Щодо змісту податкового обов'язку / А.О. Беспалова // Електронне наукове видання «Юридичний науковий електронний журнал». – 2015. – № 1. – С. 103–106. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.lsej.org.ua/1_2015/27.pdf

Опубліковані праці апробаційного характеру:

7. Беспалова А.О. Адміністрування податків та зборів: підходи до визначення / А.О. Беспалова // Національне та міжнародне право як інструменти забезпечення державної та глобальної стабільності : матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. (м. Львів, 25–26 листопада 2011 р.) : у 2 ч. – Львів : Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив», 2011. – Ч. 1. – С. 103–105.
8. Беспалова А.О. Контролюючі органи та органи стягнення: поняття та компетенція / А.О. Беспалова // Правове життя сучасної України : матеріали міжнар. наук. конф. проф.-виклад. складу (м. Одеса, 20–21 квітня 2012 р.) / відп. за вип. д.ю.н., проф. В.М. Дрьомін / Національний університет «Одеська юридична академія». – О. : Фенікс. – 2012. – Т. 2. – С. 101–102.
9. Беспалова А.О. Теоретичні аспекти податкового адміністрування / А.О. Беспалова / Юриспруденція: актуальні проблеми теорії і практики : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Львів, 5–6 жовтня 2012 р.) : у 2 ч. – Львів : Західноукр. організація «Центр правничих ініціатив». – 2012. – Ч. 2. – С. 10–12.

10. Податковий контроль як складова податкового адміністрування / А.О. Беспалова // збірник тез доповідей міжнар. наук.-практ. конф. «Теоретичні та практичні проблеми забезпечення сталого розвитку державності та права», присвячена 15-річчю Національного університету «Одеська юридична академія» та 165-річчю Одеської школи права (м. Одеса, 30 листопада 2012 р.) / відп. за вип. д.ю.н., проф. В.М. Дрьомін / Національний університет «Одеська юридична академія». – О. : Фенікс, 2012. – С. 91–93.

11. Беспалова А.О. Пеня в податковому праві / А.О. Беспалова // Правове життя сучасної України : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 16–17 травня 2013 р.) : у 2 т. / відп. за вип. д.ю.н., проф. В.М. Дрьомін; Націон. ун-т «Одеська юридична академія». – О. : Фенікс, 2013. – Т. 2. – С. 114–116.

12. Беспалова А.О. Податкові суди США та Канади / А.О. Беспалова // Правове життя сучасної України : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 16–17 травня 2014 р.) : у 2 т. / відп. ред. В.М. Дрьомін. – О. : Юрид. л-ра., 2014. – Т.1 – С. 111–114.

13. Беспалова А.О. Щодо особливостей способів забезпечення виконання податкового обов'язку / А.О. Беспалова // Правові та інституціональні механізми забезпечення сталого розвитку України : матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (м. Одеса, 15– 16 травня 2015 р.) : у 2 т. / відп. ред. М.В. Афанасьєва. – О. : Юрид. л-ра. – 2015. – Т. 2. – С. 87–90.

АНОТАЦІЯ

Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Національний університет «Одеська юридична академія», Одеса, 2015.

Дисертація є науковим дослідженням адміністрування податків і зборів в Україні, стану його правового регулювання.

Проаналізовано стан наукових досліджень податкового адміністрування. Розкрито чинні нормативні засади правового регулювання цієї категорії, виявлено тенденції у їх формуванні. Надано теоретико-правову характеристику місця та ролі податкового адміністрування у податковій системі України, визначено поняття та розкрито особливості податкового адміністрування. З'ясовано зміст податкового адміністрування через мету, функції та завдання. З'ясовано суб'єктну та функціональну складові механізму податкового адміністрування, а також

досліджено податковий обов'язок як об'єкт податкового адміністрування. Обґрунтовано, що податкове адміністрування та податкова юрисдикція є двома різними формами юридичної діяльності (організаційно-розпорядча та юрисдикційна). Розмежовано поняття «податкове адміністрування» та «податковий процес». Виокремлено та охарактеризовано поняття «фіскальне адміністрування», складовою якого є «податкове адміністрування».

Проаналізовано іноземний досвід податкового адміністрування, наведено ряд пропозицій щодо запозичення іноземного досвіду податкового адміністрування у вітчизняну податково-правову сферу.

Класифіковано інших суб'єктів податкового адміністрування на осіб, що виконують податковий обов'язок, та осіб, що сприяють податковому адмініструванню. Виокремлено особливості правового статусу кожного із суб'єктів податкового адміністрування.

Охарактеризовано контрольні та забезпечувальні форми податкового адміністрування, їх склад та особливості. Виявлено колізії та прогалини у чинному податковому законодавстві щодо поняття та змісту податкового адміністрування, сформульовано рекомендації, спрямовані на удосконалення його нормативної фіксації.

Ключові слова: податкове адміністрування, фіскальне адміністрування, податковий обов'язок, механізм податкового адміністрування, мета податкового адміністрування, завдання податкового адміністрування, функції податкового адміністрування, суб'єкти податкового адміністрування, органи податкового адміністрування, платники податків, особи, що сприяють податковому адмініструванню, контрольна та забезпечувальна форми податкового адміністрування.

АННОТАЦІЯ

Беспалова А.А. Правовое регулирование администрирования налогов и сборов в Украине. – Рукопись.

Диссертация на соискание научной степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 – административное право и процесс; финансовое право; информационное право. – Национальный университет «Одесская юридическая академия», Одесса, 2015.

Диссертация является научным исследованием администрирования налогов и сборов в Украине, состояния его правового регулирования.

Проанализировано состояние научных разработок налогового администрирования. Раскрыты действующие нормативно-правовые основы регулирования этой категории, выявлены тенденции в их формировании. Дана теоретико-правовая характеристика места и роли налогового администрирования в налоговой системе Украины, определено понятие

и раскрыты особенности налогового администрирования. Содержание налогового администрирования исследовано через цель, функции и задачи.

Определено, что целью налогового администрирования является эффективное функционирование налоговой системы и воплощение налоговой политики государства. Определено, что механизм налогового администрирования возможно охарактеризовать с помощью трех элементов: 1) субъектной составляющей – как специфическую управленческую деятельность, которая предусматривает наличие субъектов соответствующих специально уполномоченных государственных органов и их должностных лиц, которые осуществляют налоговое администрирование; 2) функциональной составляющей – как совокупность правовых форм деятельности контролирующих органов; 3) объекта – как действия плательщика налогов по исполнению налоговой обязанности. Классифицированы функции налогового администрирования, задачи, на которые указанные функции направлены, а также правовые формы налогового администрирования. Обосновано, что налоговое администрирование и налоговая юрисдикция являются двумя разными формами юридической деятельности (организационно-распорядительная и юрисдикционная).

Осуществлено разграничение понятий «налоговое администрирование» и «налоговый процесс». Выделено и охарактеризовано понятие «фискальное администрирование», составной частью которого является «налоговое администрирование».

Проанализирован иностранный опыт налогового администрирования, приведен ряд предложений по заимствованию иностранного опыта налогового администрирования в отечественную налогово-правовую сферу, в том числе, подхода Швеции «единый платеж – единая декларация», наделение контролирующих органов функциями по регистрации населения и недвижимого имущества.

Системно исследован субъектный состав налогового администрирования. Осуществлена классификация функций контролирующих органов. Исследованы система и структура контролирующих органов, субординационные связи с Министерством финансов Украины и Кабинетом Министров Украины. Классифицированы другие субъекты налогового администрирования на лиц, исполняющих налоговую обязанность, и лиц, способствующих налоговому администрированию. Выделены особенности правового статуса каждого из субъектов налогового администрирования.

Налоговая обязанность рассматривается как системообразующая составляющая налогового администрирования. Охарактеризованы контрольные и обеспечительные виды форм налогового администрирования, их состав и особенности.

Выявлены коллизии и пробелы в действующем налоговом законодательстве относительно понятия и содержания налогового администрирования, сформулированы рекомендации, направленные на совершенствование его нормативной регламентации.

Ключевые слова: налоговое администрирование, фискальное администрирование, налоговая обязанность, механизм налогового администрирования, цель налогового администрирования, задачи налогового администрирования, функции налогового администрирования, субъекты налогового администрирования, органы налогового администрирования, плательщики налогов, лица, которые способствуют налоговому администрированию, контрольная и обеспечительная формы налогового администрирования.

SUMMARY

Bespalova A.O. Legal Regulation of Administration of Taxes and Fees in Ukraine. – The Manuscript.

Dissertation for the degree of candidate of juridical sciences, specialty 12.00.07 – administrative law and procedure; finance; information law. – National University «Odessa Law Academy», Odessa, 2015.

The thesis is a scientific research of administration of taxes and fees in Ukraine as well as state of its legal regulation.

There are analysed the state of scientific researches of tax administration as well as its status in the financial legal sphere. It also discloses the acting legal bases of legal regulation of this category as well as tendencies in its formation. The thesis gives theoretical and legal characteristic of the place and role of the tax administration in the tax system of Ukraine. The concept of tax administration is defined and its features are disclosed. The content of the tax administration was investigated by way of analyzing its purpose, functions and tasks. The research reveals the subjective and functional component of tax administration mechanism and also investigates tax obligation as an object of tax administration. There are classified the functions of tax administration, the tasks aimed at fulfilling these functions and the law forms of tax administration as well. It is grounded that tax administration and tax jurisdiction as two different forms of legal activity (organizational and ordering as well as jurisdictional) are also two different forms of realizing tax policy. The concept of «tax administration» is differentiated from the concept of «tax process». The concept of «fiscal administration», the integral part of which is «tax administration», is also highlighted and characterized.

The international experience of tax administration is also analyzed. A number of proposals of how to use the international experience of tax administration in the native tax law sphere being put forward.

The other subjects of tax administration are also classified as per both: the persons in charge of tax obligation and the persons, who promote tax administration. There are characterized controlling and ensuring types of forms of tax administration mechanism, their structure and peculiarities.

The collisions and gaps in current tax legislation concerning the concept and content of the tax administration are revealed. The dissertation provides outlines recommendations for improvement of tax administration normative regulation.

Key words: the tax administration, the fiscal administration, the tax obligation, the mechanism of tax administration, the purpose of tax administration, tasks of the tax administration, the functions of the tax administration, subjects of the tax administration, tax administration bodies, tax payers, the persons, who promote tax administration, controlling and ensuring types of forms of tax administration.

Підписано до друку 01.10.2015.
Формат 60x90/16. Ум.-друк. арк. 0,9. Наклад 100 прим.

Видавець і виготовлювач ПП «Фенікс»
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК У№ 1044 від 17.09.2002 р.
65009, м. Одеса, вул. Зоопаркова, 25. Тел. 7777-591.