

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

**НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»**

На правах рукопису

УДК 347.73.336.22(477)

БЕСПАЛОВА Аліса Олексіївна

**ПРАВОВЕРЕГУЛЮВАННЯ
АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

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

**Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук**

Науковий керівник –

ПАРХОМЕНКО-ЦИРОЦІЯНЦЬ

Світлана Василівна,

кандидат юридичних наук, доцент

Одеса – 2015

ЗМІСТ

СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ.....	3
ВСТУП.....	4
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ.....	12
1.1. Стан наукових досліджень правового регулювання податкового адміністрування в Україні.....	12
1.2. Поняття та зміст податкового адміністрування.....	28
1.3. Іноземний досвід податкового адміністрування.....	59
Висновки до розділу 1.....	85
РОЗДІЛ 2. ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ОРГАНІЗАЦІЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ	
2.1. Система органів податкового адміністрування.....	89
2.2. Правовий статус інших суб'єктів податкового адміністрування.....	102
2.3. Податковий обов'язок як об'єкт податкового адміністрування.....	134
2.4. Фінансово-правова характеристика окремих форм податкового адміністрування.....	151
Висновки до розділу 2.....	186
ВИСНОВКИ.....	191
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	196

СПИСОК УМОВНИХ СКОРОЧЕНЬ

ДПС – Державна податкова служба;

ДМС – Державна митна служба;

ДФС – Державна фіскальна служба;

Електронна перевірка – невиїзна позапланова електронна перевірка за заявою платника податків;

ЕЦП – електронний цифровий підпис;

Єдиний внесок – єдиний внесок на загальнообов’язкове державне соціальне страхування, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

Закон № 2181 – Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III «Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»;

КК – Кримінальний кодекс;

КМУ – Кабінет Міністрів України;

МЗП – мінімальна заробітна плата, встановлена Законом на 1 січня податкового (звітного) року;

ПК – Податковий кодекс;

СВД США – Служба внутрішніх доходів Сполучених Штатів Америки;

ЦК – Цивільний кодекс;

ЦОВВ – Центральний орган виконавчої влади

ВСТУП

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 терміну «податкове адміністрування» у цілому, та його 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;

узагальнити 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]. Застосування порівняльно-правового та структурно-логічного методів дозволило 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 роль 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. Алексєєва, 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. Бортняка, 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. Лазарева, В.А. Лебедева, 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. Полюховича, Н.Ю. Пришви,

Т.О. Проценка, Д.М. Реви, 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. Харитонові, А.О. Храброва, Л.К. Царьові, 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.

У ході здійсненого дослідження сформульовано низку таких наукових висновків, які 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 управлінську діяльність із координації податкової системи у державі; б) у вузькому розумінні, як управлінську діяльність, спрямовану 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 (право на податкову пільгу, право вибору режиму оподаткування, право на оскарження тощо);

визначення 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;

положення про нетотожність 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 компенсаційний характер та виникає на підставі податкового правопорушення;

сформульовано пропозиції щодо 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 й 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.); Міжнародної 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 визначається її метою, завданнями та предметом дослідження і складається із вступу, двох розділів, що містять сім 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.

РОЗДІЛ І

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

1.1. Стан наукових досліджень правового регулювання податкового адміністрування в Україні

Наукове пізнання податкового адміністрування, розкриття його ключових елементів, визначення особливостей статусу суб'єктів податкового адміністрування, функціонування механізму податкового адміністрування має будуватися на підставі комплексного дослідження досягнень та надбань вітчизняної фінансово-правової науки.

Вагомий внесок у дослідження податкового адміністрування ще до появи зазначеного терміна здійснив професор М.П. Кучерявенко. Так, у дисертаційному дослідженні «Теоретичні проблеми правового регулювання податків та зборів в Україні» розгорнуто та досліджено одні з найактуальніших питань податкового адміністрування, а саме: виокремлено поняття податкового зобов'язання та способи його забезпечення як система додаткових гарантій у виконанні платником податку обов'язку зі сплати податку; критично проаналізовано форми забезпечення податкового зобов'язання, що зустрічаються у правовій літературі. Обґрунтовано виокремлення двох форм забезпечення податкового зобов'язання: арешту майна і обмеження операцій по рахункам платника податку. По-новому розглянуто роль та місце держави у податкових правовідносинах як організатора інших суб'єктів податкових правовідносин і як власника податкових надходжень [124, с. 10]. Одним із вагомих внесків науковця, уявляється, є визначення змісту податкової системи. Вченим розкрито багаторівневий характер податкової системи і, на підставі цього обґрунтовано підходи до неї як сукупності податків і зборів, з одного боку, та сукупності процесуальних відносин щодо встановлення, зміни та скасування податків, забезпечення їх сплати, організації контролю і

відповідальності за порушення податкового законодавства – з іншого [124, с. 10]. Отже, хоча в дисертаційному дослідженні не розкрито зміст та визначення податкового адміністрування, однак приділено увагу окремим елементам податкового адміністрування. Дослідження вченого справило суттєвий вплив на подальші дослідження цього явища.

Неможливо уявити податкове адміністрування без контролюючих органів, платників податків та існування гармонійних правовідносин між ними. У дисертаційних дослідженнях В.Т. Білоуса «Управління податковою службою в Україні» [31, с. 10] та В.І. Полуховича «Структура і діяльність державної податкової служби в Україні» [191, с. 10] визначено статус ДПС України та повноваження її органів. У дисертації В.Т. Білоуса започатковано ідею про необхідність розробки системи відбору платників податків для здійснення перевірок [31, с.17].

Т.Є. Кушнарєва в роботі «Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин» дослідила компетенцію та структуру податкових органів, їх місце серед суб'єктів податкових правовідносин [127]. Вченій вдалося ґрунтовно проаналізувати характер взаємовідносин суб'єктів податкових правовідносин, їх взаємний зв'язок.

Зазначені дисертаційні дослідження знаменують перший етап становлення вчень у сфері податкового адміністрування, який фактично розпочався із прийняття Декларації про державний суверенітет України [67], Закону УРСР «Про економічну самостійність Української РСР» [213] та Закону України «Про систему оподаткування» [246], які знаменували початок докорінних перетворень в Українській державі, зокрема, перехід від економічної та політичної кризи, хаосу у податковій сфері, майже відсутності налагодженого механізму справляння податків, до ринкової економіки. Цей період тривав до набрання чинності Законом № 2181 [242]. Хоча наукові дослідження в зазначений період не дають визначення та не розкривають сутності податкового адміністрування, однак зосереджуються на аналізові окремих елементів податкового адміністрування, закладаючи фундамент для подальших

теоретичних розробок у сфері досліджень податкового адміністрування.

Слід зазначити, що фактично поява терміна «податкове адміністрування» завдячує прийняттю 21 грудня 2000 р. Закону № 2181 [242]. Саме цей Закон започаткував подальші дослідження визначення та статусу податкового адміністрування та його складових. Отже, наступним, другим етапом становлення досліджень у сфері податкового адміністрування є досить тривалий період з 1 квітня 2001 р. до 1 січня 2011 р., тобто до набрання чинності Податковим кодексом України від 2 грудня 2010 р.

Однією із складових податкового адміністрування, на нашу думку, є податковий контроль, дослідженням якого присвячено чисельні роботи вітчизняних вчених.

Л.М. Касьяненко у дослідженні «Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України» уперше визначила загальні риси контролю, що здійснюється органами ДПС України, його ознаки та принципи. Дослідницею наведено визначення контрольної функції податкових органів, а також розкрито її сутність та зазначено, що обсяг, зміст, ступінь використання та форми реалізації контрольної функції податкових органів залежать, насамперед, від їх правового статусу. Зроблено висновок, що, оскільки фактично органи ДПС України контролюють більше питань, ніж це обумовлено податковим законодавством у понятті «податковий контроль», то помилково говорити про те, що контрольна діяльність податкових органів повністю охоплюється поняттям «податковий контроль». Органи ДПС України відповідно до чинного законодавства здійснюють саме фінансовий контроль, що найбільш повно відображає суть їх діяльності, досліджено форми та методи фінансового контролю [94, с. 3]. Однак, варто підкреслити, що фінансовий контроль у сфері оподаткування є виключною компетенцією контролюючих органів.

Звертають на себе увагу також дослідження, присвячені податковим правовідносинам, які вченою запропоновано поділити на дві групи: пов'язані із встановленням і сплатою податків і ті, що виникають у зв'язку із здійсненням

відповідними органами контролю за правильністю сплати податків [94, с. 13]. Обґрунтовано необхідність розмежування понять «стягнення податку» і «справляння податку». Вчена наголошує, що стягнення – більш вузьке поняття, ніж справляння, і є складовою частиною до останнього [94, с. 16]. Однак, етимологія зазначених понять та положення чинного податкового законодавства, як уявляється, дають підстави вважати, що ці терміни є різними за своєю суттю, оскільки «справляння» регулює правовідносини з добровільної сплати податків, тоді як «стягнення» – характеризує відносини із примусового виконання податкового обов'язку. Отже, вони не можуть співвідноситись як частина і ціле.

Вагомим внеском у дослідження проблем податкового контролю вважаємо захист у 2005 р. дисертаційного дослідження Д.М. Ревою «Правове регулювання податкового контролю в Україні» [252]. Уперше наводиться поняття «контрольно-податкові правовідносини» як один із різновидів податкових відносин, що являють собою виникаючий на підставі норм податкового права зв'язок між його суб'єктами, взятий у єдності з їх фактичною поведінкою, який зумовлюється існуванням власне податкових відносин і визначається необхідністю попередження яких-небудь відхилень на шляху реалізації цих відносин, забезпечення стабільності, стійкості й гарантованості їх розвитку та захисту [252, с. 5-6]. Безумовно, ці висновки заслуговують на увагу. У той же час, не можна погодитися з висновком щодо того, що органи ДПС України є контролюючими органами, а не органами стягнення [252, с. 9]. На наш погляд, позбавлення контролюючих органів такого статусу призведе до усічення їхньої ролі у податкових правовідносинах.

Ю.В. Гаруст у дисертаційному дослідженні «Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України» [52, с. 39] податковий контроль визначає як спостереження та нагляд за дотриманням податкового законодавства та відповідних підзаконних нормативно-правових актів, а саме - за правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю внесення до відповідного бюджету чи державного цільового фонду податків та зборів

(обов'язкових платежів), а також виявлення, запобігання та припинення податкових правопорушень. Більше того, до змісту податкового контролю вчений відносить, зокрема, облік конкретних правопорушень, аналіз їх причин та умов [52, с. 75]. Загалом вченим розкрито ряд понять, зокрема, надано визначення податкової системи, справляння податків, компетенції податкових органів, податкової перевірки, податкового контролю у цілому, розкрито зміст та особливості останнього. Досліджено та визначено взаємодію під час здійснення податкового контролю [52, с. 163-164]. Зазначені визначення є підґрунтям для подальших роздумів про податкове адміністрування.

У дисертації О.О. Яковенко вірно підкреслено, що податковий контроль варто розглядати як функціональний елемент та основну форму податкового адміністрування. Він має усі риси, властиві фінансовому контролю, і одночасно має специфічні риси, які виявляються у більш вузькій сфері дії. Недоречним, на нашу думку, є ототожнення контролю у сфері оподаткування або податкового контролю та контролю податкових органів. Контроль податкових органів є різновидом, складовою податкового контролю [312, с. 188]. Вчений детально досліджує принципи, завдання та зміст податкового контролю, методи реалізації контролю у сфері оподаткування та надає авторське визначення податкового контролю як особливого організаційно-правового механізму, що являє собою систему взаємозалежних елементів, за допомогою якої забезпечується належна поведінка зобов'язаних осіб щодо сплати податків і зборів, а також дослідження і встановлення основ для здійснення примусових податкових вилучень і застосування заходів відповідальності за вчинення податкових правопорушень [312, с. 191]. Крім того, було висловлено думку щодо необхідності закріплення на законодавчому рівні терміна «податкове правопорушення». Цікаво, що вчений як реформування адміністрування пропонує надати можливість використання електронної звітності та запровадження єдиного соціального податку, «в результаті чого консолідуються всі контрольні, облікові, розподільчі й інші адміністративні

функції стосовно нього в руках податкової служби» [312, с. 192], що знайшло своє відображення у чинному податковому законодавстві України.

Н.А. Маринів у дисертації «Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю» аналізує правову природу податкового контролю, його зміст та основні види, форми і методи. Не оминаються увагою і контрольні повноваження податкових органів, специфіка їх правового статусу, а також функції та компетенція. Особливу увагу приділено змісту, принципам, видам та наслідкам податкових перевірок як форми податкового контролю [136, с. 6-7].

Гносеологічний інтерес становлять також дисертаційні дослідження, присвячені виконанню податкового обов'язку, а також примусовим заходам забезпечення виконання податкового обов'язку, які безпосередньо формують механізм податкового адміністрування.

Так, положення дисертаційного дослідження Н.Ю. Пришви «Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів» [196] містять корисні міркування щодо того, що правильне визначення моменту, з якого обов'язок зі сплати податку вважається виконаним платником, є одним із найважливіших аспектів при вирішенні питання щодо належного виконання обов'язку платником. Обов'язок платника сплатити податок має публічно-правовий характер і його не можна розглядати як аналог цивільно-правового обов'язку. Це пов'язано з тим, що податок, відповідно до ч. 2 ст. 92 Конституції України, встановлюється виключно законом; законом, а не договором встановлюються його обов'язковість та порядок примусового стягнення; податкове зобов'язання має односторонній характер; обов'язок банку зі списання податкових платежів ґрунтується не на договорі, а на законі [196, с. 16]. Підтримуючи зазначену думку, підкреслимо, що саме публічно-правова природа податкових правовідносин лежить в основі податкового адміністрування.

Примусовим заходам виконання податкового обов'язку присвячено й роботу В.В. Кириченко [98]. Зокрема, вченою наведено визначення податкового-правового примусу, під яким дослідниця розуміє «зумовлений

методом правового регулювання податкових відносин особливий вид державного примусу, який здійснюється органами ДПС України та іншими контролюючими органами, полягає у застосуванні примусових заходів до платників податків та інших зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин у разі порушення ними встановленого порядку виконання податкового обов'язку» [97, с. 86].

В.В. Кириченко визначає способи забезпечення виконання податкового обов'язку як передбачену податковим законодавством систему спеціальних заходів податково-правового примусу, спрямованих на стимулювання належного виконання податкового обов'язку платником податків, які також виконують функції захисту, правовідновлення, превенції та припинення. У системі засобів, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку вчена виокремлює дві групи засобів: загальноправові та спеціальні галузеві (інституційні). Перша група включає нормативне встановлення обов'язків, заборон, санкцій за порушення виконання обов'язків, конкретних форм державного примусу, процесуальних особливостей їх застосування. До спеціальних забезпечувальних заходів відповідно до чинного податкового законодавства вчена відносить податкову заставу, податкову поруку, адміністративний арешт активів платників податків та пеню [97, с. 178].

Однак, уявляється, що виокремлення податково-правового примусу не відповідає чинному законодавству та доктрині фінансового права, оскільки є видовим поняттям стосовно фінансово-правового примусу. Виокремлення вченою пені як способу забезпечення виконання податкового обов'язку [97, с. 171] також вважаємо спірним. Уточнено структуру категорії «податковий обов'язок», яка містить у собі чотири відносно самостійних складових: 1) обов'язок платника податків щодо взяття на облік в органах ДПС України, реєстрації у відповідних державних реєстрах платників податків, а також в органах державних цільових фондів; 2) обов'язок із ведення податкового обліку (обліку об'єктів оподаткування); 3) обов'язок зі сплати податків і зборів; 4) обов'язок із подання податкової звітності [98, с. 8]. Однак, нами у

подальшому дослідженні таку систему дещо уточнено. Варто підтримати також критичне ставлення вченої до впровадження у податкове законодавство України терміна «податкове зобов'язання» [98, с. 8]. Не залишено поза увагою проблему відмежування способів забезпечення виконання податкового зобов'язку від суміжних податково-правових інститутів, зокрема примусового стягнення податкового боргу та податкової відповідальності [98, с. 8].

Адміністративно-правовий аспект механізму стягнення податкового боргу розглянуто В.А. Бортняком, зокрема, надано наукове визначення юридичної дефініції податкового боргу як суми фактичної заборгованості суб'єкта господарювання (фізичної або юридичної особи), яка виникла внаслідок невиконання податкових зобов'язань перед державними та місцевими органами влади за певний звітний період; визначено ознаки, які характеризують податковий борг [33, с.6, с.8-10]. Досліджено механізм стягнення податкового боргу, який розглядається як комплекс адміністративно-правових заходів, заохочення платників податків до своєчасної сплати коштів до бюджетів або державних цільових фондів у порядку та у строки, визначені законодавством України, а саме: а) встановлення місцезнаходження боржника, направлення податкової вимоги; б) проведення з ним співбесіди; в) можливе розстрочення (відстрочення) сплати податків та інших платежів; г) аналіз активів боржника; д) податкова застава; е) реалізація майна, що перебуває у податковій заставі; є) застосування адміністративного арешту активів платника податків; ж) зупинення операцій на банківських рахунках боржника та його дебіторів; з) стягнення податкового боргу у відповідному порядку; і) погашення податкового боргу у разі реорганізації чи ліквідації платника податків – боржника; и) застосування процедури банкрутства. Підсумовуючи вищенаведене, можна зробити висновок, що кожна з наступних мір щодо стягнення податкового боргу є більш жорсткою у порівнянні з попередньою стосовно боржників [33, с. 11]. У дисертаційному дослідженні О.В. Онишка «Організаційно-правові засади інституту регулювання податкового боргу», окрім визначення податкового боргу, є цінним розмежування понять

«податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання», проаналізовано як чинне законодавство, так і думки вчених із приводу цього питання [167, с. 29-32].

З огляду на податкове адміністрування, корисними, видається, є також висновки, наведені Ю.В. Боднаруком у дисертації «Податкові провадження в Україні: теоретико-правові засади» [32]. Вченим виокремлено стадію примусового виконання податкового зобов'язання, яка містить у собі два податкові провадження – забезпечувальне та податкове виконавче провадження. Забезпечувальне провадження складається з процедур податкової застави, податкової поруки та адміністративного арешту активів платника податків [32, с. 147-148]. До складу податкового виконавчого провадження включаються процедури направлення платникам вимог щодо сплати податку, процедури стягнення податкового боргу [32, с. 169]. Крім того, введено категорію «наскрізних» проваджень, до яких вченим віднесено податкове контрольне провадження та провадження щодо оскарження рішень, дій та бездіяльності контролюючих органів, що підтверджує його примусовість [32, с. 222-223].

Існує також низка досліджень, присвячених вивченню правового статусу платників податків, гарантуванню їх прав, правам і обов'язкам осіб, що сприяють виконанню податкового обов'язку, особливостям їх взаємодії із контролюючими органами.

У межах другого етапу становлення вчень про податкове адміністрування одним із перших досліджень поняття «адміністрування податків і митних платежів» як системної категорії із застосуванням комплексної теоретико-управлінської методології, та розроблення на цій основі прикладного поняття «адміністрування», його значення в ефективній діяльності податкових та митних органів є дисертаційна робота Т.О. Проценко «Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів» [251], де узагальнено та систематизовано правові основи забезпечення прав платників податків, уточнено правову характеристику статусу податкової та митної служби, розкрито механізм системи взаємодії митної та податкової служб [251, с. 12-13],

що стало ефективним підґрунтям для подальших правових дискусій у сфері перетворення контролюючих органів.

У той же час, на другому етапі становлення наукових думок щодо податкового адміністрування багато питань залишилося без наукового опрацювання, що, зокрема, зумовлювалося недосконалістю податкового законодавства із цієї тематики. Формування теоретичних засад та доктринальне пізнання знаходяться лише на початковому етапі.

Більш розгорнуто питання податкового адміністрування вивчається саме на сучасному етапі наукових досліджень, який розпочався із прийняттям ПК України [183], оскільки уперше на законодавчому рівні закріплено визначення адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Третій етап знаменує модернізацію податкової системи, її адаптацію до сучасних національних реалій, з урахуванням розвинення міжнародної співпраці. Однак ПК України не розкриває сутності поняття повною мірою, тому в науці не сформовано єдиної думки з приводу змісту та сутності цього терміна. Таким чином, часові рамки третього етапу досліджень у сфері податкового адміністрування є період з 1 січня 2011 р. до теперішнього часу.

У дисертації С.В. Шахова «Правове регулювання податкової звітності» приділено увагу аналізу сутності, поняттю та змісту податкового обов'язку, його складових, після чого, на базі вихідних положень податкового права, досліджено одну із складових податкового обов'язку – обов'язок із податкової звітності [304, с. 4]. Вченим підкреслено, що виконання обов'язку з податкової звітності є завершальною стадією виконання податкового обов'язку [304, с. 74]. Здійснено диференціацію процедур податкової звітності. Цінним для наукового пізнання видається розмежування відповідальності й обов'язку у вигляді зазнавання особою заходів державно-примусового впливу. Вченим робиться аргументований висновок щодо того, що обов'язок і відповідальність мають різну правову природу. У роботі набули розвитку положення щодо адміністрування податкової звітності, наданої в електронному вигляді [304,

с. 88].

На цьому етапі дисертаційних досліджень тривають дискусії щодо місця податкового контролю. Так, А.В. Власов у роботі «Контроль як форма попередження вчинення податкових правопорушень», досліджуючи правову природу, сутність та функції податкового контролю, аналізуючи етимологію поняття «контроль», визначення контролю у чинних нормативно-правових актах, під податковим контролем розуміє цілеспрямовану діяльність державних контролюючих органів у сфері оподаткування, що реалізується через владні відносини обов'язкового характеру, спрямовану на підвищення ефективності та покращання роботи державних функцій, пов'язаних із грошовими та матеріальними ресурсами [47, с. 18]. Вченим застосовано термін «податкові контролюючі дії», які охоплюють усю систему оподаткування, а також здійснюються в аспекті окремих податків, податкових груп, груп платників, територій тощо [47, с. 17]. У той же час, не визначено, що саме підпадає під зазначене поняття. Заслуговує на увагу наведена класифікація обов'язків та прав контролюючих органів за трьома групами: внутрішні або організаційні, зовнішні та представницькі [47, с. 65].

Увагу привертає також висновок вченого щодо того, що ефективний податковий контроль має забезпечувати прозоре економічне адміністрування податкових відносин при оптимальному розмірі витрат на його здійснення і являє собою необхідну умову функціонування податкової системи [47, с. 166]. Зазначена позиція автора підкреслює нерозривний зв'язок податкового контролю з податковим адмініструванням, із чим неможливо не погодитися.

У дисертації Д.В. Тиновського «Правові та організаційні засади виїзних податкових перевірок» висвітлено окрему форму податкового контролю – податкову перевірку. Удосконалено поняття податкової перевірки як форми податкового контролю [282, с. 7-8].

Ще одним способом здійснення податкового контролю є інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів [183, ст. 62], тому роботи Т.С. Касянюк «Правове забезпечення інформатизації державної

податкової служби України» [92], та Н.В. Світлюк «Правовий режим реєстрів платників податків» [263] є цінним надбанням в аспекті здійснення податкового контролю.

Наукова новизна роботи А.М. Тимченка «Види примусових заходів у податковому праві» [280] дозволяє виокремити це дослідження. Вченим здійснено класифікацію заходів податково-правового примусу залежно від двох критеріїв – цільової спрямованості та способу застосування; аргументовано, що податково-правовий примус як системне явище містить у собі три види заходів: припиняючі, правовідновлювальні і каральні. Окреслено ознаки, вироблено й запропоновано законодавчо закріпити поняття «стягнення податкового боргу» у такому його визначенні: це правовідновлювальний захід податково-правового примусу, що застосовується виключно за рішенням суду до платника, який не виконав обов'язок зі сплати податку згідно з вимогами податкового законодавства і має податковий борг, шляхом списання коштів з рахунків платника, вилучення його готівкових коштів або продажу майна платника, що перебуває у податковій заставі [280, с. 7]. Зазначені висновки, безумовно, мають важливе теоретичне та практичне значення. Однак, не можна погодитися з позицією автора щодо віднесення пені до правовідновлювальних заходів, оскільки вона є саме фінансово-правовою санкцією у податковому праві. У той же час, заслуговують на увагу висновки вченого про особливості податково-правового примусу і думка, що податково-правовий примус є саме різновидом фінансово-правового примусу [280, с.35, с. 49]. Уявляється, що в такому разі варто говорити саме про застосування фінансово-правових санкцій за податкові правопорушення. Крім того, цінним є висновок дослідника про нетотожність податково-правової відповідальності податково-правовому примусу, оскільки відповідальність являє собою відповідну реакцію держави саме на податкове правопорушення, тоді як примус є системою різноманітних заходів впливу на платників податків і зборів, що застосовуються уповноваженими державними органами незалежно від наявності чи відсутності вини платника [280, с. 189]. Практичне значення має висновок вченого про необхідність забезпечення у ПК

України співрозмірного застосування рішення про зупинення операцій на рахунках платника податків у банку за поданням податкового органу із сумою грошового зобов'язання платника, що має бути сплачена ним у рахунок погашення податкового боргу, тобто відсутнє забезпечення співрозмірного застосування цього заходу у Податковому кодексі України [280, с. 185].

У роботі «Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів» О.М. Дуванським детально проаналізовано поняття «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання», які вченим розмежовуються [71, с. 18-19]. Справедливо зазначено, що основою правового статусу зобов'язаної сторони податкових правовідносин – платника податків є податковий обов'язок, який має імперативний, безумовний, універсальний характер. Його зміст вчений пропонує розглядати у вузькому (обов'язок зі сплати податків) і широкому розумінні (сукупність обов'язків із ведення податкового обліку, сплати податків та податкової звітності) [71, с. 64].

Акцентовано також увагу на існуванні різних підходів щодо фінансово-правового примусу в цілому, а також на відсутності як законодавчого визначення терміна «податково-правовий примус» або «примус у сфері оподаткування», так і законодавчого закріплення вичерпного переліку заходів такого примусу [71, с. 70]. Наголошено, що це викликає розбіжності стосовно назви, правової природи і характеристики тих примусових заходів, що застосовуються при порушенні податкового обов'язку [71, с. 139]. Крім того, на наш погляд, окреслення у ПК України цих понять дозволило б припинити подальшу дискусію щодо місця фінансово-правового примусу та податково-правового примусу, як його різновиду. Вчений наводить таке визначення податково-правового примусу – це різновид фінансово-правового примусу, що являє собою систему встановлених нормами податкового права заходів впливу щодо зобов'язаних суб'єктів податкових правовідносин, які застосовуються при недотриманні податково-правових норм з метою забезпечення реалізації податкового обов'язку [71, с. 84]. Податково-правовий примус розглядається як різновид фінансово-правового примусу, який, у свою чергу, виокремлюється

вченим у самостійний різновид державного примусу [71, с. 140]. Цікаво, що до кола примусових заходів, пов'язаних з невиконанням обов'язку зі сплати податків і зборів, О.М. Дуванський зараховує: зупинення видаткових операцій на рахунках платника у банку, податкову заставу, адміністративний арешт майна, стягнення податкового боргу, пеню, фінансову відповідальність. При цьому сукупність таких заходів вчений поділяє на три групи: забезпечувальні; стягнення податкового боргу (правопоновлення); відповідальність [71, с. 140].

До системи примусових забезпечувальних заходів вчений зараховує: 1) адміністративний арешт майна; 2) податкову заставу; 3) зупинення видаткових операцій на рахунках платника у банку; 4) пеню [71, с. 140]. Цінним для наукового пізнання є також висновок вченого про використання замість терміна «адміністративний арешт майна» конструкції «податковий арешт майна», яка більш точно відображає правову природу цього заходу [71, с. 103]. Проте, не можна погодитися з думкою вченого, який заперечує розгляд пені як заходу відповідальності, аргументуючи це тим, що забезпечувальна функція пені виявляється у тому, що її сплата є компенсацією майнових втрат публічних грошових фондів від несвоєчасного надходження податків, зборів, інших обов'язкових платежів [71, с. 109].

Аналіз виняткового способу забезпечення виконання податкового обов'язку зроблено Р.В. Стецко в роботі «Адміністративний арешт майна в системі способів забезпечення виконання платником податків його обов'язків» [272]. На наш погляд, досить вдалим є визначення адміністративного арешту майна платника податків (податковий арешт майна) як правообмеження, яке полягає у накладенні на платника податків системи обов'язків, що тимчасово позбавляють його можливості реалізації прав власності на майно, з метою запобігання неналежній поведінці платників податків і забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [272, с. 85]. Вченою також розглянуто основні характеристики та складові адміністративного арешту майна [272, с. 176-177].

Тісно переплітається із цією роботою і дисертація Ю.І. Туника «Процедури погашення податкового боргу», в якій визначено сутність процедури погашення податкового боргу [286]. Вченим здійснено також класифікацію процедур погашення податкового боргу за критеріями, які мають принципове значення та закріплені у гл. 9 ПК України: 1) за видом джерела погашення податкового боргу; 2) за видом провадження, у межах якого здійснюється судовий контроль за законністю застосування процедур погашення податкового боргу; 3) за видом платника податків, який має податковий борг; зазначено, що обов'язковими невід'ємними елементами податкового боргу є грошове зобов'язання та пеня. Ознаками, що характеризують перший елемент – грошове зобов'язання, є його узгодженість та несплата у встановлений ПК України строк. Тільки їх сукупність дає можливість визначити конкретну суму як податковий борг та застосовувати правові заходи, спрямовані на забезпечення її надходження до бюджетів [286, с. 4]. Ю.І. Туник виокремлює ознаки та особливості процедур погашення податкового боргу за рахунок коштів на рахунках платника податків у банках з урахуванням основних ознак процедур погашення податкового боргу [286, с. 170-173].

У той же час, зазначені роботи висвітлюють особливості податкового адміністрування лише частково, фрагментарно, не надаючи комплексного уявлення про зазначену категорію. Тому у цьому аспекті неможливо не відзначити внесок, зроблений М.М. Чинчином у дисертації «Правові основи податкового адміністрування в Україні» [301]. Вчений здійснює розмежування податкового адміністрування у широкому та вузькому розумінні; обґрунтовує самостійність такого методу податкового контролю як звірки (зустрічні звірки), що здійснюються з метою отримання податкової інформації. Надано характеристику таких ознак податкового адміністрування, як межі та стадії [301, с. 8-9]. Розкрито та досліджено суб'єктний склад податкового адміністрування. Цікаво, що вченим наведено характеристику відносин податкового адміністрування як тристоронніх, в яких на визначених суб'єктів (які не вміщуються в рамки двох сторін податкових правовідносин – владної та

зобов'язаної, та не мають власної майнової заінтересованості) покладаються процесуальні обов'язки щодо сприяння оподаткуванню, здійснення податкового контролю або вирішення податкових спорів [301, с. 9]. Наведено класифікацію процедур податкового адміністрування: 1) за ступенем деталізації рівнів податкової системи, 2) за стадіями виконання податкового обов'язку. Комплексно охарактеризовано податковий контроль як складову податкового адміністрування. Введено тезу про те, що податкове адміністрування включає процедури вирішення податкових спорів. Досліджено відносини податкового обліку та інформаційно-аналітичне забезпечення. Крім того, досліджено адміністративний і судовий порядок оскарження рішень/дій (бездіяльності) контролюючих органів. Зокрема, дискусійним, на наш погляд, є твердження вченого про те, що судові процедури вирішення податкових спорів є невід'ємною частиною податкового адміністрування [301, с. 170], як взагалі юрисдикційна діяльність контролюючих органів.

Детальний аналіз наукових праць у сфері податкового адміністрування та окремих його елементів дозволяє констатувати, що, незважаючи на те, що існування податкового адміністрування є не новою категорією податкового права, у вітчизняній літературі залишається доволі широкий спектр дискусійних питань, визначення яких має вагоме значення як для теорії, так і для практики застосування положень чинного законодавства у сфері податкового адміністрування. Крім того, у світлі останніх законодавчих перетворень, а саме: внесення суттєвих змін до ПК України 28 грудня 2014 р. [205], а також ратифікації 16 вересня 2014 р. Верховною Радою України Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським Співтовариством з атомної енергії та їхніми державами-членами – з іншої [245], яка передбачає подальше наближення України до європейської моделі публічного адміністрування, дають змогу констатувати необхідність у новому переосмисленні податкового адміністрування в Україні, а також детальному аналізу правого регулювання зазначеного поняття.

1.2. Поняття та зміст податкового адміністрування

В умовах розбудови української державності чинником її успішного функціонування є фінанси, які є невід’ємною складовою ринкових відносин і важливим інструментом державної політики. За умов нестабільності ринкова економіка, з одного боку, виявляє тенденцію до наростання стихійних неконструктивних явищ, але водночас, з іншого – піддається державному впливові. Як це не парадоксально, але чим більшою є стихія, тим більшими є можливості держави, сильнішим вплив всіляких контролюючих органів [105; с.145]. До контролюючих суб’єктів належать органи ДФС України, від конструктивної діяльності яких залежить повне та своєчасне формування доходної частини бюджету. Тому у сучасних умовах особлива увага приділяється державною діяльності зазначених контролюючих органів.

Податкове адміністрування є неможливим без участі головних учасників процесу оподаткування – держави та платників податків – і забезпечується комплексом рішень і заходів, спрямованих на створення збалансованих відносин між ними.

Слід зазначити, що історично склалося негативне ставлення платників податків до процесу справляння податків: дії контролюючих органів дуже часто сприймаються як недружні, контролюючі органи уявляються ворогами, а податки та збори ототожнюються з необґрунтованими поборами і тягарем.

Слід зазначити, що розділ II Податкового кодексу України [183] має назву «Адміністрування податків та зборів», що відображено у назві дисертації. У ПК України термін «адміністрування» застосовується, зокрема, при визначенні сфери дії Кодексу [183, ст. 1] та основних засад податкового законодавства [183, ст. 4]. У науці податкового права поява терміна «податкове адміністрування» пов’язується із Законом України №2181 [242]. У сучасному українському законодавстві термін «податкове адміністрування» активно використовується не тільки податковими нормативно-правовими актами, але й актами загально-фінансового і навіть бюджетного законодавства [301, с. 18]. На царині податкового права термін «податкове адміністрування» є більш

вживаним авторами, ніж «адміністрування податків і зборів». У цьому дослідженні ці терміни використовуються як синоніми, але ґрунтуючись на вже сформованих у літературі концептуальних підходах, частіше використовується саме термін «податкове адміністрування».

Необхідним є визначення та розкриття змісту категорії «податкове адміністрування». Як зазначав відомий у XIX ст. вчений І.Т. Тарасов, «в науці фінансового права правовий, політичний і економічний елементи нероздільні» [276, с. 7]. Таким чином, слід розглянути податкове адміністрування крізь призму економічної науки, яка, зокрема, виокремлює два аспекти адміністрування: 1) адміністрування податків як системи законодавчо визначених взаємовідносин між державою, яка є основним учасником створення податкового середовища, та платниками податків; 2) адміністрування процесів оподаткування як системи забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання [48, с. 6]. Із цього приводу варто навести думку А.М. Соколовської, яка під процесом адміністрування податків розуміє, по-перше, систему взаємовідносин між державою та платниками податків, по-друге, систему забезпечення виконання функцій податків в існуючих умовах господарювання [270, с. 14-15].

Таким чином, в економічній літературі превалює думка про адміністрування як систему забезпечення виконання функцій податків або як взаємовідносин між державою і платниками податків. Таке визначення є доволі широким і позбавляє можливості виокремити основні аспекти податкового адміністрування. Однак, у будь-якому разі слід погодитися, що податкове адміністрування, зокрема, але не обмежуючись, передбачає тісну взаємодію держави в особі її органів і платників податків. Отже, податкове адміністрування відіграє забезпечувальну та організуючу роль стосовно системи оподаткування України. Слід наголосити, що «система оподаткування» та «податкова система» – поняття нетотожні.

Звісно, термін система оподаткування є більш поширеним у використанні, оскільки його було введено Законом України «Про систему оподаткування»

[246]. Закон під цим терміном розумів сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку [246, ст.2]. Цікаво, що в літературі, податкову систему теж характеризують як сукупність податків та зборів, що справляються в державі, а також форм і методів їх побудови [284, с. 439]. У такому разі вона є тотожною іншому широко вживаному в наукових колах терміну – «система податків, зборів і платежів». Слід погодитися з позицією А.Е. Сердюкова стосовно того, що система податків як більш вузьке поняття (поряд із «податковою системою»), включає в себе сукупність податків, що встановлюються та справляються в конкретній державі на відповідному історичному етапі. На думку вченого, податкова система – це сукупність податків і зборів, учасників податкових правовідносин, законодавства, яке визначає податкові питання [148, с. 24].

Окремо взята сукупність податків і зборів не дає сутнісної характеристики податкової системи тієї або іншої держави, оскільки одні і ті ж самі податки можуть існувати і справлятися в різних країнах, але разом із тим, податкові системи останніх відрізнятимуться. З огляду на таке розмежування термінів «податкова система» та «система оподаткування» має сенс.

І.І. Кучеров під податковою системою в широкому сенсі розуміє засновану на певних принципах систему врегульованих нормами права суспільних відносин, що складаються у зв'язку із встановленням та справлянням податків і зборів [120, с. 52]. Є.М. Євстигнєєв вважає, що податкова система – взаємопов'язана сукупність діючих у даний момент у конкретній державі істотних умов оподаткування, до яких вчений, зокрема зараховує систему та принципи податкового законодавства [75, с. 94]. Однак, уявляється, що віднесення норм податкового права та системи податкового законодавства до елементів податкової системи є не зовсім правильним. Податкове законодавство, його норми та принципи, перш за все, обумовлюють існування податкової системи, але не є її складовою, воно є об'єктивним чинником існування податкової системи у державі, основною засадою її існування.

Вважаємо за доцільне навести твердження С.Г. Пепеляєва про те, що податкова система характеризує податковий правопорядок у цілому, система податків – тільки елементи податкової системи [151, с. 261].

Враховуючи вищезазначене, співвідношення термінів «податкова система» та «система оподаткування» можна визначити як загальне (податкова система) і приватне (система оподаткування), ціле та частина. Податкова система, як більш широке поняття, включає сукупність законодавчо встановлених податків та інших обов'язкових платежів, а також прийомів щодо акумуляції таких платежів до бюджету, зокрема, механізм податкового адміністрування. Таким чином, можна погодитися з позицією В.А. Хочуєва, який вважає, що податкова система являє собою сукупність взаємопов'язаних податкових платежів, принципів, форм та методів їх запровадження, справляння та скасування, а також адміністрування податків та зборів в інтересах створення якісно нових умов платникам податків [297, с. 71]. У зв'язку із цим варто прослідкувати розвиток думок у податково-правовому колі щодо податкового адміністрування.

Раніше згадуваний Закон Української РСР «Про систему оподаткування» [246], прийнятий Верховною Радою УРСР 25 червня 1991 р., став першим законодавчим актом, який визначив українську систему оподаткування. Як зазначено у преамбулі, цей Закон визначав принципи побудови системи оподаткування в Україні, податки і збори (обов'язкові платежі) до бюджетів та до державних цільових фондів, а також права, обов'язки і відповідальність платників [246]. Однак норми указанного Закону, здебільшого, мали відсильний характер.

У той період механізм сплати сум, нарахованих фіскальним органом за порушення податкового законодавства, регулюється конкретними нормативними актами, що характеризують окремі види податків та відповідальність саме платника цього податку. Детальніше цей механізм регулювався Декретом КМУ «Про стягнення не внесених в строк податків і неподаткових платежів» від 21 січня 1993 р. [247]. Більше того, не існувало

централізованої координації зазначених органів. Так, Міністерство фінансів та Головна державна податкова інспекція України здійснювали керівництво роботою, пов'язаною із стягненням першої групи платежів, Українською державною страховою комерційною організацією здійснювалось керівництво за другою групою платежів, за третьою групою – Фондом соціального страхування України та Пенсійним фондом України, та відповідно, за четвертою – центральними комітетами профспілок працівників агропромислового комплексу та працівників рибного господарства [247, ст. 2].

Якісно новий етап у розвитку податкової системи розпочався в 1996 р. із прийняттям Указу Президента України «Про заходи щодо реформування податкової політики» від 31 липня 1996 р. [227]. Розглянутий період яскраво демонструє перші спроби законодавчо врегулювати податкові правовідносини, однак ні термін «податкове адміністрування», ні концепція податкового адміністрування ще не склалися. Застосування терміна «податкове адміністрування» використовується у нормативно-правових актах порівняно нещодавно. Фактично, поява терміна «податкове адміністрування» завдячує прийняттю Закону № 2181 [242]. Однак, зазначений закон не містив поняття цього терміна та не надавав йому визначення. У період його чинності податкове адміністрування визначали як «правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків» [264, с. 34-38].

Подібний підхід простежується й у працях І.А. Перонка і В.А. Красницького, на думку яких «податкове адміністрування – це система управління державою податковими відносинами. Податкові відносини є предметом податкового адміністрування...» [179, с. 22]. А.З. Дадашев та А.В. Лобанов вважають також, що податкове адміністрування є організаційно-управлінською системою реалізації податкових відносин [65, с. 4-5], тобто науковці ототожнюють поняття «податкове адміністрування» з такою категорією як «правовідносини», що, як уявляється, є помилковим.

Правовідносини виникають у сфері державного управління. У процесі здійснення управління виникає певне коло правовідносин. Таким чином, ототожнення правовідносин з податковим адмініструванням є невірним, оскільки податкове адміністрування – це управлінська діяльність, яка обумовлена існуванням податкових правовідносин.

Здебільшого на рівні дисертаційних досліджень застосовувався адміністративно-правовий підхід до розкриття змісту податкового адміністрування, або увага зосереджувалася на окремих його елементах.

А.В. Бризгалін, В.Р. Бернік, А.Н. Головкін взагалі вважають, що «поняття «податкове адміністрування» – це категорія збірна, умовна, і можна тільки припустити, що наука і практика тільки у майбутньому мають визначитися із цим поняттям і його змістом (якщо цей термін взагалі приживеться як в теорії, так і в практиці оподаткування та податкового права)» [35]. Неможливо не зазначити позицію Д.В. Вінницького стосовно цього питання. Він вважає, що немає необхідності шукати точне визначення цього терміна, оскільки мова йде лише про вираз описового характеру, який не потребує дефініції. Крім того, на його думку, термін «податкове адміністрування» активно використовується у тих нормативно-правових актах, в яких переважає адміністративно-правова природа та предмет регулювання яких, значною мірою, пов'язаний не з власно податковими правовідносинами, а з регламентацією обслуговуючих їх адміністративних відносин [42, с. 346].

Інші вчені, наприклад, Т.А. Слесарева, надають загальну характеристику податковому адмініструванню, характеризуючи його як процес взаємодії між учасниками податкових правовідносин, виникаючих у ході виконання обов'язків перед бюджетами різних рівнів бюджетної системи, у рамках діяльності податкових органів, виконуючих функції щодо збору податків та контролю за їх сплатою [266, с. 6-7]. М.В. Романовський та О.В. Врубльовська зазначають, що податкове адміністрування є самостійним процесом, який передбачає управління податковою системою в цілому [147, с. 346]. Ю.В. Боднарук зазначає, що поняття «податковий процес» та «адміністрування

податків» – подібні [32, с. 51]. Із цього приводу варто навести деякі уточнення, надані М.П. Кучерявенко, про те, що податково-процесуальні норми можуть забезпечувати і реалізацію податкових процедур, що зовсім не означає процедурне регулювання охоронного призначення права, застосування заходів податкового примусу. На думку вченого, податковий процес не можна пов'язувати тільки з регулюванням діяльності органів податкового контролю. По-перше, така діяльність може констатувати і законослухняну поведінку платника, реалізовуватися в межах матеріальних регулятивних податкових процедур. По-друге, застосування заходів податкового примусу, дійсно, пов'язується з податково-процесуальним регулюванням, однак у цьому випадку обов'язковою є участь судових органів, а не виняткова діяльність органів податкового контролю [123, с. 390], тоді як у податковому адмініструванні єдиним владним суб'єктом є виключно контролюючі органи. Варто також виокремити ще одну особливість податкового адміністрування: воно поєднує в собі і відносини із добровільної сплати податків, і відносини примусу, але в обмеженому вигляді – виключно у вигляді податкового контролю і способів забезпечення виконання податкового обов'язку, тоді як податковий процес охоплює облікове провадження й усі інші провадження, які мають місце саме на стадіях реалізації податкового зобов'язання, тобто на етапі добровільної реалізації податкового зобов'язання, етапі примусового виконання податкового зобов'язання та етапі притягнення до фінансової відповідальності [32, с.81-83]. Таким чином, вбачається, що поняття «податковий процес» та «податкове адміністрування» не є тотожними, оскільки перше є інститутом податкового права, тобто системою охоронних норм, спрямованих на забезпечення виконання податкового обов'язку, а друге – це діяльність спеціально уповноважених органів(виключно контролюючих), яка, у першу чергу, цим інститутом податкового права і спрямовується.

На думку М.М. Чинчина «податкове адміністрування – це сукупність податкових процедур, що закріплені нормами податкового законодавства, реалізуються у діяльності суб'єктів податкових правовідносин та спрямовані на

реалізацію ефективної податкової політики» [301, с. 35]. Далі у дослідженні вчений уточнює, що податкове адміністрування за колом податкових процедур слід розглядати у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні – вчений використовує термін «адміністрування оподаткування», який містить у собі усю сукупність процедур із встановлення, зміни та скасування податків і зборів, виконання податкового обов'язку платниками податків та здійснення податкового контролю, застосування заходів забезпечення сплати податків та державного примусу уповноваженими органами у разі виявлення правопорушень, а також процедур із розв'язання податкових конфліктів в режимі адміністративного узгодження та в судовому порядку. За такого підходу у податковому адмініструванні беруть участь представники усіх гілок влади (законодавчої, виконавчої та судової). У вузькому розумінні податкове адміністрування слід зводити виключно до адміністрування сплати податку – процедур зі сплати податків і зборів, оскільки саме на результат їх реалізації і націлений увесь податковий механізм у державі – фактичне надходження коштів від сплати податків і зборів до бюджетів [301, с. 49-50].

На наш погляд, недоречним є застосування терміна адміністрування оподаткування, оскільки система оподаткування – це встановлений законодавством порядок справляння податків, а податкове адміністрування це управлінська діяльність з координації податкової системи держави, яка передбачає не лише відносини зі справляння, але й зі стягнення податків. Крім того, наведені широке та вузьке визначення податкового адміністрування не відображають його сутності. Слід також враховувати, що відповідно до п. 1 ч. 2 ст. 92 Конституції України, податки та збори встановлюються виключно законами України [109]. Якщо точніше, то встановлення та введення загальнодержавних податків та зборів здійснюється Верховною Радою України, місцеві ж податки та збори встановлюються сільськими, селищними, місцевими радами [236, п. 24 ч. 1 ст. 26]. Як справедливо зазначає І.Л. Самсін, відносини з встановлення, зміни і скасування податків не регулюються нормами податкового права. Процедура складання та прийняття законів регулюється

Конституцією України, Регламентом Верховної Ради України, іншими нормативними документами, які містять значну кількість нормативних приписів, жоден з яких не є суто податково-правовим. Процедура установлення податків, тобто прийняття законів, які встановлюють певний обов'язковий платіж і в такий спосіб регулюють відносини у сфері оподаткування, нічим не відрізняється від процедури прийняття інших законів, у тому числі, скажімо, закону про внесення змін до КК України, яким установлюється злочинність того чи іншого діяння. При цьому відносини щодо прийняття такого кримінального закону навряд чи можна віднести до кримінально-правових. Саме з таких причин до податкових правовідносин, на нашу думку, не варто включати відносини, пов'язані з установленням податків і зборів [258, с. 27]. Більше того, у цьому контексті варто звернутися до слів С.С. Алексєєва про те, що «правотворчість здійснюється ще до самого процесу правового регулювання й тому не включається до його механізму» [14, с. 306]. Аналогічно викликає сумнівів включення до податкового адміністрування процедури розв'язання податкових конфліктів у судовому порядку, оскільки такі правовідносини уже виходять за межі податкових та підпадають під регулювання спеціального галузевого законодавства. Думається також, що процедури розв'язання податкових конфліктів у режимі адміністративного узгодження, які становлять юрисдикційну діяльність, не належать до податкового адміністрування, за виключенням апеляційного узгодження платником податків суми грошового зобов'язання, визначеної контролюючим органом, яка передбачена пп. 54.3.3 п. 54.3 ст. 54 ПК України [183]. Більш детальну аргументацію буде наведено далі.

Тут слід звернутися до етимології розглядуваного терміна. У словнику російської мови С.І. Ожегова «адмініструвати» визначається у двох аспектах: 1) як спеціальна категорія – «управляти, керувати чимось»; 2) «несхвальна» категорія – «управляти чим-небудь, бюрократично, формально, тобто не вдаючись до суті справи» [165, с. 22]. Крім того, в перекладі з латинської, «administratio» означає «керування», «управління» [309].

У британській доктрині адміністративного права вважається, що термін «administration» походить від середньовічного англійського слова «administracioun», яке, у свою чергу, є похідним від французького «administration», що є надбанням з латинської мови та складається з частки «ad (to)» and ministratio («give service»)) [331].

Згідно з переглянутим Повним словником Вебстера (Webster's Revised Unabridged Dictionary) слово «administration» означає акт управління; управління публічними (public) справами; надані послуги або прийняті обов'язки – duties assumed, у проведенні справ; управління будь-якою установою чи службою; напрям; управління. Крім того, у словнику надається тлумачення цього терміна як «виконавча частина державної влади, яка полягає в реалізації конституційних та правових повноважень, загальному нагляді за національними справами та у застосуванні права (law enforcement)» [348]. Слід також зазначити, що зарубіжними науковцями досить часто використовується термін «enforcement» [334], який, на думку деяких вітчизняних дослідників, перекладається як «податкове адміністрування» [80, с. 15]. Така думка має сенс з огляду на те, що термін «enforcement» в економічному словнику означає, перш за все, примус [79, с. 196], тобто «tax enforcement» можна дослівно визначити як «податковий примус». Однак, це не зовсім так, оскільки економічний словник містить також тлумачення терміна «enforcement» як «приведення до виконання» [79, с. 196]. Повний словник Вебстера (Webster's Revised Unabridged Dictionary) надає таке тлумачення: «той, що забезпечує, дає силу, владу, або чинність; обмеження; докладена сила» [348]. Якщо проаналізувати зарубіжну наукову літературу, зокрема, дослідження Сагіта Левінера (Sagit Leviner), Катрін Кенеллі (Kathryn Keneally), термін «tax enforcement» розуміється як «податкове правозастосування», тобто правова реалізація норм податкового законодавства, та застосовується разом із «tax compliance», який у перекладі означає «дотримання норм податкового законодавства». Так, Сагіт Левінер, зокрема, зазначає, що у такій динамічній, комплексній та фундаментальній для суспільства сфері як оподаткування,

метою податкового правозастосування було б краще визначити довгострокове дотримання наміру, ніж букви закону [334]. Однак, вважаємо, що розуміння податкового адміністрування як податкового правозастосування та дотримання податкового законодавства – є досить широким та розмитим підходом, який не дозволяє розкрити правової сутності досліджуваного терміна. Вважаємо ототожнення деякими словниками податкового адміністрування лише з примусом є занадто вузьким уявленням про розглядуване поняття. Оскільки 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 є об'єктом, на якого спрямовано податкове адміністрування. У той же час, податкове адміністрування передбачає можливість застосування примусу, але в обмеженому вигляді. Як справедливо зазначає А.М. Тимченко, чинне податкове законодавство з неналежним виконанням податкового обов'язку пов'язує виникнення декількох несприятливих для платника податків наслідків: по-перше, штрафу (фінансової санкції); по-друге, заходів забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків і зборів; по-третє, заходів податкового контролю [281, с. 103]. З огляду на те, що податкове адміністрування спрямовано на забезпечення законності та реалізації платником податку податкового обов'язку, недопущення правопорушень у податковій сфері, воно передбачає можливість застосування примусу виключно у формі податкового контролю та способів забезпечення виконання податкового обов'язку.

Як уже зазначалося, поняття «адміністрування», «адміністрування податків» зустрічаються і в економічних дослідженнях. Сучасний економічний словник під адмініструванням розуміє переважання в управлінні формальних, суто адміністративних, наказових форм та методів [269].

Як зазначає Анрі Файоль, термін «адміністрація» в європейську мову прийшов з латини, якою розмовляли стародавні римляни, що славилися жорсткою централізацією управління. Тому він означає діяльність держави з

управління, сукупність державних органів, що здійснюють функції управління. Термін «адміністрація» належить до вищої частини управлінської ієрархії, керівного персоналу установи. У ньому мало від бізнесу і комерції, проте багато від бюрократії і командування [111, с. 209-210]. Отже, згідно з поглядами А. Файоля, «адмініструвати» означає «передбачати», «організовувати», «розпоряджатися», «керувати» та «контролювати» [5, с. 11]. Проте це зовсім не означає, що податкове адміністрування та адміністративна діяльність тотожні поняття. Безумовно, податковому адмініструванню притаманна категоричність, субординаційна підпорядкованість вимогам контролюючих органів, перманентний обов'язок платника податку тощо. Однак, як влучно зазначив С.Г. Пепеляєв, «сутність взаємовідносин учасників податкових правовідносин полягає не в підпорядкуванні платників податку податковим органам (субординації), а в підпорядкуванні обох сторін закону» [154, с. 142-143]. Відмінність зазначених понять полягає саме в меті, на досягнення якої їх спрямовано: податкове адміністрування має на меті сприяння виконанню податкового обов'язку платником податку, адміністративна діяльність має на меті, окрім виконання приписів чинного законодавства, ще й здійснення оперативного управління, тобто повсякденне регулювання діяльності структурних підрозділів.

В.М. Мельник запропонував власне визначення адміністрування податків, визначаючи його як управлінську діяльність органів державної виконавчої влади, що пов'язана з організацією процесу оподаткування, ґрунтується на державних законодавчих і нормативних актах та використовує соціально зумовлені і сприйняті правила [139, с. 4-5]. Такий підхід є доволі широким, та не дозволяє вивести однозначну дефініцію «податкового адміністрування».

Податкове адміністрування, на думку М.В. Гончарової, – це адміністративно-розпорядча діяльність уповноважених органів державної влади та управління у податковій сфері, спрямована на реалізацію ефективної податкової політики [60, с. 26]. Більше того, вчена розглядає податкове адміністрування як типовий підзаконний механізм державного управління у

встановленій сфері діяльності з притаманним йому об'єктно-суб'єктним складом, правовим регулюванням, функціями, методами, провадженнями та процедурами в рамках податкового процесу [60, с. 38].

Є.С. Юшков розкриває податкове адміністрування через системну діяльність уповноважених податкових органів, спрямовану на забезпечення надходження податкових платежів до бюджетів та позабюджетних фондів, зміцнення податкової дисципліни та упорядкування податкових відносин шляхом планування, організації, контролю та застосування заходів відповідальності, заснованих на чинній системі нормативно-правового регулювання [310, с. 125-126].

Доволі часто податкове адміністрування розглядається і як механізм управління. Так, Л.Я. Абрамчик визначає податкове адміністрування як своєрідний механізм управління у податковій сфері, який являє собою повсякденну діяльність податкових органів та їх посадових осіб, яка забезпечує своєчасну та повну сплату платниками податків, зборів та інших обов'язкових платежів до бюджетів [1, с. 29]. Аналогічного визначення дотримуються й А.В. Аронов і В.А. Кашин [19, с. 384-385].

Підтримує цю позицію й Л.І. Гончаренко, яка розглядає податкове адміністрування як визначальну частину управління податковою системою, внутрішній фактор її розвитку. Вчена аргументує свою точку зору, зазначаючи, що податкове адміністрування здійснюється виконавчими органами влади та податковими органами, поточний та подальший моніторинг дозволяє приймати управлінські рішення, спрямовані на підтримку та розвиток податкової системи та податкових органів як її частини [58, с. 5]. У такому підході не зрозумілим є включення до суб'єктів податкового адміністрування виконавчих органів, оскільки податкове адміністрування входить до повноважень не всіх органів виконавчої влади, а виключно до контролюючих органів – органів ДФС України. Хоча податкове адміністрування і є управлінською діяльністю, але така діяльність притаманна лише контролюючим органам, яким є органи ДФС України. Інші органи виконавчої влади такими повноваженнями не наділені.

Певні органи влади беруть участь в інформаційно-аналітичному забезпеченні. Але, фактично, їх участь обмежується лише обов'язком надавати інформацію до органів ДФС України.

На думку М.Ю. Орлова, податкове адміністрування – діяльність уповноважених органів, яка пов'язана із здійсненням функцій податкового контролю та притягненням до відповідальності за податкові правопорушення винних осіб [171, с. 4]. Позитивною рисою такого визначення є включення податкового контролю як складової податкового адміністрування. Однак, на нашу думку, податкове адміністрування не обмежується лише податковим контролем. Крім того, уявляється, податкове адмініструванню не охоплює юрисдикційну діяльність. Із загальної теорії права відомо, що втілення правових норм і принципів у правомірній поведінці суб'єктів права, у їх практичній діяльності, є реалізацією норм права. При цьому зазначається, що якщо реалізація норм права (додержання, виконання і використання) пов'язана з діями громадян, громадських організацій, комерційних об'єднань (корпорацій), то застосування норм права здійснюється, як правило, державними органами і посадовими особами [265, с. 416]. Виокремлюють такі форми правозастосовної діяльності: 1) оперативно-виконавчу – владну оперативну розпорядчу діяльність органів з виконання приписів правових норм, зокрема, здійснення адміністративних послуг, з метою позитивного впливу на суспільні відносини, 2) правоохоронну – владну діяльність державних органів і окремих недержавних інститутів з охорони норм права від будь-яких порушень, прав і свобод, законності і правопорядку, 3) правозахисну – владну діяльність уповноважених органів і окремих недержавних інститутів щодо винесення рішень із питань відновлення (компенсації) прав, покарання правопорушників, чим здійснюється захист прав і свобод постраждалої особи, суспільства тощо [265, с. 416-417]. Залежно від функцій права та норм права, які реалізуються, розрізняють такі види правовідносин: регулятивні, які виникають із фактів правомірної поведінки суб'єкта, тобто такої, яка відповідає нормам права, та охоронні, що виникають із фактів неправомірної поведінки суб'єкта на підставі

охоронних норм, пов'язані з виникненням і здійсненням юридичної відповідальності, передбаченої у санкціях охоронних норм, тобто з неправомірною поведінкою суб'єкта права [265, с. 602]. Оскільки податкове адміністрування – це управлінська діяльність, яка покликана стимулювати добросовісне виконання платником податків податкового обов'язку, зокрема, шляхом надання адміністративних послуг, здійснення податкового контролю, тобто позитивне зобов'язання платників податків, можна констатувати, що податкове адміністрування та податкова юрисдикція є двома різними формами юридичної діяльності (організаційно-розпорядча та юрисдикційна), і відповідно різними формами реалізації податкової політики. 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.

А.В. Передернін розглядає податкове адміністрування як систему планування надходжень податків та зборів, податкового регулювання, контролю та нагляду за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю внесення до відповідного бюджету податків і зборів (податковий контроль і нагляд), інших обов'язкових платежів, а також за дотриманням порядку здійснення касових операцій, використання контрольно-касової техніки, виробництва й обігу етилового спирту, спиртовмісної, алкогольної і тютюнової продукції, валютного та іншого законодавства у встановленій сфері діяльності (адміністративний контроль і нагляд) [177, с. 13-14]. Слід зазначити, що термін «нагляд» використовується як різновид податкового контролю, здійснюваного податковими органами у процесі реалізації їх адміністративно-юрисдикційних повноважень [177, с. 88, 91-92]. Уявляється, така думка не відповідає законодавчому регулюванню податкового адміністрування та податкового контролю, як його складової, оскільки у податкових правовідносинах контролюючі органи здійснюють саме податковий контроль, тому вести мову про нагляд у податковій сфері буде недоречним, оскільки нагляд, на відміну від контролю, передбачає лише

перевірку законності без втручання в діяльність піднаглядного суб'єкта.

Д.А. Артьоменко систематизував визначення податкового адміністрування, виокремлюючи: 1) податкове адміністрування як діяльність податкових органів; 2) податкове адміністрування як порядок обчислення та сплати податку; 3) податкове адміністрування – взагалі будь-яка діяльність, яка у будь-який спосіб належить до системи оподаткування [20, с. 69].

Найбільш розширену класифікацію визначень податкового адміністрування надав В.А. Хочуєв. Беручи за основу критерій розуміння податкового адміністрування як управління, вчений виокремлює такі підходи: 1) здійснення податковою адміністрацією у межах її компетенції функцій і повноважень, встановлених їй державою і податковим законодавством. Воно містить у собі як головну складову систему управління податками (М.Т. Оспанов); 2) як систему управління податковими відносинами (В.А. Красницькій); 3) як систему управління державою усім комплексом податкових відносин (І.А. Перонко); 4) як організаційно-управлінську систему реалізації податкових відносин, що містить у собі сукупність форм і методів, використання яких покликано забезпечити податкові надходження до бюджетної системи (О.З. Дадашев, А.В. Лобанов); 5) систему управління податковими відносинами, що динамічно розвивається та координує діяльність податкових органів в умовах ринкової економіки (О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафєєв); 6) відособлену управлінську діяльність (А.С. Титов); 7) комплексну систему управління оподаткуванням (Г.Г. Безруков); 8) управління процесом взаємодії (Т.А. Слесарева); 9) управління управлінням (А.А. Арутюнов); 10) частина системи управлінської діяльності держави (Л.І. Гончаренко, А.К. Анашкін). Зрештою, усі наведені тлумачення російський дослідник умовно об'єднує у три блоки: пов'язані з управлінням, не пов'язані з управлінням і спростовують саме існування поняття «податкове адміністрування» [298]. Так, наприклад, Д.В. Вінницький вважає, що немає необхідності шукати точне визначення цього терміна, оскільки мова йде лише про вираз описового характеру, який не потребує дефініції. Крім того, на його

думку, термін «податкове адміністрування» активно використовується у тих нормативно правових актах, в яких переважає адміністративно-правова природа та предмет регулювання яких значною мірою пов'язаний не з власно податковими правовідносинами, а з регламентацією обслуговуючих їх адміністративних відносин [42, с.10-11].

М.В. Мішустін, досліджуючи семантичне значення терміна «адміністрування» у словниках, де «адміністрування» визначено як управління чим-небудь формально, бюрократично, робить такий висновок: семантичне значення слова «адміністрування» є вужчим за семантичне значення слова «управління» і, отже, процес державного адміністрування, у тому числі і податкового, є лише частиною загального процесу державного управління, включаючи й управління податковими відносинами [143, с. 16-17].

Враховуючи динамізм податкової системи, прагнення до уніфікації, неможливо не зазначити появу такого спеціального терміна як «публічне адміністрування», розробкою якого на сучасному етапі займаються Ж. Зіллер, В.І. Луговий, В.В. Корженко, Н.М. Мельюхова, Л.Л. Приходченко, І.О. Мальковська, І.В. Письменний, В.В. Корженко, Ю.В. Дідок, Л.В. Набока, Д.А. Тимоха, В.В. Єганов, Ж.А. Писаренко, О.В. Гончарова, Я.А. Ваніна, О.Б. Коротич та ін. Вчені дійшли висновку, що термін «публічне адміністрування» походить від англійського «public administration» [85, с. 4] та зазначається, що за ринкових відносин, формально державне управління вже відійшло у минуле і більш доречним є використання терміна «публічне адміністрування». Із цього приводу вчені зазначають, що управління – це цілеспрямована взаємодія суб'єкта і об'єкта, яка здійснюється у формі прийняття та реалізації рішень і виконання основних функцій і супроводжується домінуванням відносин підпорядкування, що характеризуються залежністю об'єкта від суб'єкта, високим рівнем централізації, відповідальністю суб'єкта за стан системи. У свою чергу, відносини, що супроводжують адміністрування, характеризуються підпорядкованістю переважно закону, а не суб'єкту, децентралізацією,

узгодженням інтересів учасників процесу, відповідальністю суб'єкта і об'єкта за стан системи [69, с.13-14]. Отже, якщо державне управління передбачає підкорення одного суб'єкта іншому, то адміністрування – підкорення обох суб'єктів законові.

Отже, за змістом і обсягом 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, що здійснюється органами виконавчої влади – контролюючими органами, є складовою частиною такого широкого поняття як публічне адміністрування, що охоплює усю публічно-правову сферу держави.

Узагальнивши наявні підходи до визначення сутності податкового адміністрування, слід проаналізувати законодавче визначення цього поняття, оскільки «податкове адміністрування» є не лише теоретичною категорією. У сучасному законодавстві України синонім цього терміна зустрічається доволі часто. Так, наприклад, «адміністрування податків» фігурує в Угоді між Державною податковою адміністрацією України та Адміністрацією податкового і фінансового контролю Угорщини про технічне співробітництво у сфері адміністрування податків [288], у Розпорядженнях КМУ, пов'язаних із нестабільністю правового регулювання відносин у сфері адміністрування окремих податків [226, 68, 206, 217] тощо. Але всі ці нормативно-правові акти об'єднує те, що жоден з них не розкриває змісту та не дає визначення такого складного та багатоаспектного поняття як податкове адміністрування. Незважаючи на те, що ПК України набув чинності з 1 січня 2011 р., проте, офіційне визначення податкового адміністрування з'явилося лише 4 липня 2013 р. на підставі Закону України «Про внесення змін до ПК України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи» [203]. Так, згідно з пп. 14.1.1¹ п. 14.1 ст. 14 ПК України, адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску 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 [183]. Слід зупинитися на двох характерних рисах цього визначення: по-перше, наведене визначення містить у собі не лише адміністрування податків та зборів, але й платежів іншого характеру («митні платежі, єдиний внесок та інші платежі»). Із наведеного визначення вбачається, що законодавець під податковим адмініструванням передбачає й адміністрування єдиного соціального внеску, і митних платежів, тоді як сфера податкового адміністрування обмежена адмініструванням податків та зборів, визначених у ПК України, які входять до податкової системи України, на відміну від єдиного соціального внеску і митних платежів. Так, п.6.3 ПК України презюмує, що податкову систему України становить сукупність загальнодержавних та місцевих податків та зборів, що справляються в установленому цим Кодексом порядку [183]. По-друге, у визначенні поряд із інституційною структурою податкових правовідносин законодавець зазначає також й інституційну структуру митних правовідносин. Беручи до уваги вищезазначене, а також враховуючи той факт, що Державну фіскальну службу створено шляхом злиття податкової та митної служб, уявляється, що законодавча конструкція відповідає терміну «фіскальне адміністрування», який є більш широким за змістом та охоплює як податкове адміністрування, адміністрування єдиного соціального внеску, адміністрування митних та інших платежів, тоді як податкове адміністрування стосується лише податків і зборів, що належать до податкової системи України. З огляду на це, варто також зазначити, що законодавцю недоцільно закріплювати визначення фіскального адміністрування у ПК України, який передбачає адміністрування податків та зборів, закріплених у ст.ст. 9-10 [183].

У той же час, незважаючи на комплексний підхід законодавця до спроби

визначення адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску та інших платежів, воно, як уявляється, має ряд недоліків. Так, некоректним є положення про «сукупність рішень та процедур контролюючих органів і дій їх посадових осіб», оскільки органи влади діють саме через їхніх посадових осіб, тому відмежування зазначених понять як окремих суб'єктів у податкових правовідносинах не має ніякого смислового навантаження. Доречно у цьому контексті навести визначення С.В. Ківалова і Л.Р. Білої-Тіунової, надане науковцями державному органу. Так, державний орган, на думку дослідників, – це особливий вид організації людей, який характеризується такими ознаками: є організованим колективом; є автономною частиною державного апарату; здійснює державні функції, реалізує публічний інтерес; діє від імені держави і в той же час від свого імені; володіє власною компетенцією; несе відповідальність перед державою за свою діяльність; засновується державою; його положення, структура і діяльність регламентуються правом [100, с. 29].

Серед недоліків законодавчого визначення слід також відзначити відсутність чіткого закріплення інституційної структури податкових та митних відносин, як у Податковому, так і в Митному кодексах, а також розкриття змісту самого терміна «інституційна структура», яке взагалі залишається незрозумілим, адже відомо, що будь-які правовідносини складаються із: а) змісту правовідносин (матеріальний – поведінка суб'єктів і юридичний – права й обов'язки), б) суб'єктів права, тобто учасників правовідносин, в) об'єктів правовідносин [12, с. 100].

Ще одним недоліком законодавчого визначення податкового адміністрування є різниця у розумінні понять: за пп. 62.1.1 п. 62.1 ст. 62 ПК України [183], облік платників податків входить до системи способів податкового контролю, який одночасно із цим зазначено у п. 14.1.1¹ п. 14.1 ст. 14 ПК України [183] у визначенні поняття «адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів» як окремих заходів, що здійснюють контролюючі органи. Додатково слід зазначити, що таке визначення

адміністрування є обмежувальним, оскільки не передбачає інших заходів, які здійснюються контролюючими органами згідно з ПК України. Так, оминається питання щодо застосування заходів примусу – способів забезпечення виконання податкового зобов'язання, тобто законодавче визначення регламентує лише відносини щодо добровільної сплати податкового обов'язку. Однак, виходячи з положень Глав 9-10 ПК України, примусове виконання податкового обов'язку у вигляді погашення податкового боргу є невід'ємною складовою податкового адміністрування та його значною частиною.

Як вбачається із вищенаведеного, податкове адміністрування покликане, перш за все, узгодити функціонування податкової системи у державі. Саме через узгодження в юридичній енциклопедії визначається слово «координація»: координація – узгодження, поєднання, приведення до певного порядку чи відповідно до поставлених завдань складових частин чогось (понять, дій, речей тощо); є функцією соціального управління, яка полягає в узгодженні, упорядкуванні різних частин системи управління [116, с. 345]. Серед синонімів слова «координувати» зазначають також «вносити лад», «гармонізувати» [267]. О.Є. Луньов зазначав, що координація означає погодження та об'єднання дій з метою найбільш швидкого і найбільш правильного розв'язання завдань з найменшими витратами сил, коштів та матеріальних цінностей [132, с. 148].

Таким чином, з огляду на місце податкового адміністрування в системі державного управління, податкове адміністрування в широкому розумінні є діяльністю із забезпечення функціонування податкової системи в державі. У вузькому розумінні – це управлінська діяльність, 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 (право на податкову пільгу, право вибору режиму оподаткування, право на оскарження тощо).

Неможливо не помітити зв'язок податкового адміністрування з податковою політикою держави. Відповідно до визначення О.С. Тітова,

податкова політика – це сукупність економічних, фінансових і правових заходів держави щодо формування податкової системи країни, забезпеченню своєчасної та повної сплати податків і зборів, з метою забезпечення фінансових потреб публічної влади, окремих соціальних груп суспільства, а також розвитку економіки країни за рахунок перерозподілу фінансових ресурсів [283, с. 29]. Словник Ожегова термін «забезпечувати» визначає як зробити цілком можливим, дійсним, реально здійсненим [164, с. 449]. З огляду на таке, податкове адміністрування набуває нового відтінку, оскільки саме воно покликане втілювати в життя, робити реально здійсненою податкову політику держави. Податкове адміністрування є однією із форм реалізації податкової політики держави. За своєю суттю це є організаційно-розпорядча діяльність, пов'язана із забезпеченням належного виконання платниками податків податкового обов'язку з метою забезпечення публічних інтересів держави у податковій сфері. Серед публічних інтересів розглядається не тільки фінансовий інтерес держави, але й також дотримання законності у процесі справляння податків. Слід зазначити, що 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 юрисдикційною діяльністю, яка на рівні з податковим адмініструванням є окремою формою реалізації податкової політики держави.

Цілком очевидно, що метою податкового адміністрування є ефективне функціонування податкової системи, що знаходить свій прояв в усталеному наповненні доходної частини бюджету та обачному регулюючому впливові на економічні відносини в державі.

У той же час, слід зазначити, що податкове адміністрування, як організаційно-управлінська діяльність не вичерпується лише заходами правового примусу, а передбачає також існування дієвого механізму реалізації прав платників податків, надання адміністративних послуг платникам податків

у процесі виконання останніми свого податкового обов'язку (наприклад, надання податкових консультацій, оперативне реагування на звернення платників податків із приводу реєстрації, використання права на податкову пільгу, відшкодування ПДВ тощо). Незважаючи на те, що переважну більшість функцій контролюючих органів спрямовано саме на здійснення податкового адміністрування, невід'ємною частиною якого є контроль за дотриманням платниками податків податкового законодавства, на теперішній час спостережується тенденція до впровадження сервісних засад у системі функцій зазначених органів у сфері податкового адміністрування, що знаходить свій прояв у наданні адміністративних послуг. Так, ст. 1 Закону України «Про адміністративні послуги» визначає адміністративну послугу як результат здійснення владних повноважень суб'єктом надання адміністративних послуг саме за заявою фізичної або юридичної особи, спрямований на набуття, зміну чи припинення прав та/або обов'язків такої особи відповідно до закону [197]. Безумовно, контролюючі органи надають адміністративні послуги платникам податків, зокрема, податкові консультації за запитами платників податків [183, пп. 19¹.1.28, п. 19¹.1 ст. 19¹, ст.ст. 52, 53]. Сервісне обслуговування знаходить свій прояв й у безкоштовному наданні Акредитованим центром сертифікації ключів Інформаційно-довідкового департаменту ДФС України послуг ЕЦП органам державної влади, органам місцевого самоврядування, підприємствам, установам та організаціям усіх форм власності, іншим суб'єктами господарської діяльності та фізичним особам [8]; а також у здійсненні ліцензування діяльності суб'єктів господарювання з виробництва та продажу алкогольних напоїв та тютюнових виробів [183, пп. 19¹.1.13, п. 19¹.1 ст. 19¹]. Такий підхід, відображений у чинному податковому законодавстві, є позитивним зрушенням на шляху до Євроінтеграції України. Так, Стратегія розширення та основних викликів 2012 – 2013 проголошує Реформу державного управління (Public administration reform) одним із ключових пріоритетів. Адекватні адміністративні процедури, у тому числі щодо людських ресурсів та управління державними фінансами, зокрема, збирання податків, а

також щодо надійних і незалежних статистичних систем, мають основне значення для функціонування держави і для реалізації реформ, необхідних для інтеграції в ЄС [314].

Отже, податкове адміністрування не вичерпується лише заходами правового примусу, а передбачає також існування дієвого механізму реалізації прав платників податків, для ефективного втілення податкової політики, зміцнення податкової дисципліни у суспільстві. У цьому аспекті слід охарактеризувати механізм податкового адміністрування.

З огляду на те, що податкове адміністрування є управлінською діяльністю, справедливо зазначити, що серед основних елементів змісту управлінської діяльності виокремлюють такі: цілі та завдання; функції; методи управління; форми [41, с. 319]. За влучним висловом Ю.П. Битяка, методи виявляються у формах управління, через взаємодію суб'єктів і об'єктів управління, зв'язки, що між ними склалися. У них відбиваються воля держави, повноваження юридично-владного характеру, що належать виконавчим органам. Тому методи управління є юридично оформленими, закріпленими правовими нормами [4, с. 158]. Отже, 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, які здійснюють податкове адміністрування (суб'єктна складова). Особливість об'єкта податкового адміністрування полягає у 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).

Якщо метою податкового адміністрування є реалізація податкової

політики та, відповідно, наповнення доходної частини бюджету, зміцнення податкової дисципліни, ефективне функціонування податкової системи, тобто забезпечення публічних інтересів у податковій сфері, то функції податкового адміністрування є напрямками досягнення поставленої мети. Як зазначається в літературі, функції управління розкривають основні напрями цілеспрямованого впливу суб'єктів управління на об'єкти управління [4, с. 132], тобто це основні напрями діяльності з реалізації поставлених цілей та завдань. Так, наприклад, деякі науковці на підставі цілей та завдань державного управління у податковій сфері виокремлюють такі функції податкового адміністрування: контрольна, фіскальна, управлінська (регулятивна), організаційна, правоохоронна, інформаційно-консультативна, виховна [60, с. 28]. О.С. Тітов вважає, що в основу податкового адміністрування закладено реалізацію розподільної, регулюючої, заохочувальної, дестимулюючої та фіскальної функцій [283, с. 14]. Податкове адміністрування – це саме та управлінська діяльність, яка втілює в життя функції податків. А.В. Бризгалін, розглядаючи сучасну систему оподаткування, виокремлює такі функції податків: фіскальну, розподільну (соціальну), регулюючу, контрольну, заохочувальну [149, с. 71-72]. Вважаємо, що такий підхід притаманний і податковому адмініструванню за деякими зауваженнями. Так, на нашу думку, заохочення належить до складу регулюючої функції. Під розподільною функцією вчений розуміє перерозподіл суспільних доходів між різними категоріями населення [149, с.72]. Однак, уявляється, що така діяльність знаходиться поза межами податкового адміністрування, оскільки не має на меті забезпечення виконання податкового обов'язку з боку платників податків. Тому варто вести мову про фіскальну, регулюючу та контрольну функції податкового адміністрування.

А.В. Бризгалін зазначає, що через фіскальну функцію реалізується головне призначення податків: формування та мобілізація фінансових ресурсів держави, а також акумуляція до бюджету коштів для виконання загальнодержавних або цільових державних програм. Регулюючу функцію спрямовано на досягнення за допомогою податкових механізмів тих або інших завдань податкової

політики держави. Завдяки контрольній функції є можливим оцінювання ефективності податкової системи, забезпечується контроль за видами діяльності та фінансовими рухами [149, с. 71-72]. Уявляється, що регулююча функція податкового адміністрування має дещо інший відтінок та знаходить свій прояв у стимулюванні податковим адмініструванням економічного росту держави, що втілюється через надання управлінських послуг платникам податків, зокрема, податкових консультацій, відшкодування ПДВ, певних преференцій для стимулювання окремих категорій платників податків, наприклад, через спрощену систему оподаткування, через надання установлених законом пільг. Крім того, регулююча функція податкового адміністрування передбачає здійснення впливу на недобросовісних платників податків у формі способів забезпечення виконання податкового обов'язку, чим дисциплінує платників податків, попереджає майбутні спроби ухилення від оподаткування. Отже, основне покликання регулюючої функції податкового адміністрування – підтримання стабільного стану податкової системи держави, попередження будь-яких девіацій та відхилень від поставленої мети податкового адміністрування. Зміст фіскальної функції обумовлюється саме метою податкового адміністрування – наповнення доходної частини бюджету, акумуляції доходів держави із якомога меншою витратою коштів, часу. Безумовно, ще однією функцією податкового адміністрування є контрольна, яка проходить крізь увесь процес податкового адміністрування, та спрямована на постійний моніторинг діяльності платників податків щодо виконання податкового обов'язку, збір та обробку інформації щодо платників податків та об'єктів оподаткування, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів, зокрема, підтримання функціонування системи ризиків платників податків, та безпосереднього здійснення перевірок платників податків на предмет дотримання податкового законодавства. Зазначені функції податкового адміністрування існують у тісному взаємозв'язку між собою та обумовлюють існування кожної.

Відомо, що функції – це форми реалізації поставлених завдань. Отже,

аналізуючи зміст ПК України, можна дійти висновку, що функції податкового адміністрування спрямовано на виконання 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.

Зазначені завдання податкового адміністрування знаходять своє зовнішнє відображення у формах податкового адміністрування, до яких належать: реєстрація платників податків, листування з платником податків, податкові консультації, реєстрація податкових накладних, податкові перевірки, податкова застава, адміністративний арешт майна платників податків тощо. У правових формах податкового адміністрування реалізуються відповідні повноваження контролюючих органів.

Слід також звернути увагу на такий термінологічний аспект. Розділ II ПК України присвячено адмініструванню податків, зборів, платежів [183]. Так, у п. 40.1 ст. 40 ПК України закріплено, що цей розділ визначає порядок адміністрування податків та зборів, визначених у розділі I цього Кодексу, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового та іншого законодавства у випадках, коли здійснення такого контролю покладено на контролюючі органи [183, п. 40.1 ст. 40]. Отже, законодавець, застосувавши сполучник «а також» між «адмініструванням податків та зборів» та «порядком контролю» у ст. 40, створив плутанину стосовно місця податкового контролю в системі податкового адміністрування та співвідношенні цих понять: чи податковий контроль не входить до системи податкового адміністрування, чи все ж таки податковий контроль та податкове адміністрування співвідносяться як частина і ціле.

В юридичній літературі значна кількість науковців також виокремлює податковий контроль як самостійну форму в рамках податкового

адміністрування. Так, А.І. Пономарьов, Т.В. Ігнатова визначають, що податковий контроль є головною складовою податкового адміністрування [192, с. 29]. Т.М. Клементьєва вважає, що податкове адміністрування містить у собі такі категорії як податковий процес, контроль та провадження, що обумовлено правовим механізмом реалізації податкової політики [102, с. 29]. Ф.Ф. Ханафєєв зазначає, що податкове адміністрування є інститутом, в якому є місце: податковій політиці держави, податковому механізму, податковим відносинам, системі управління податковими органами та податковому контролю за повнотою та своєчасністю виконання платниками податків своїх обов'язків [299, с. 76]. На думку А.З. Дадашева й А.В. Лобанова, податкове планування, податкове регулювання та податковий контроль є методами податкового адміністрування [65, с. 5]. Погляди вчених щодо визначення поняття податкового контролю принципово не різняться. Податковий контроль може розглядатися у декількох аспектах, по-перше, як функція (О.Ф. Андрійко, О.В. Шоріна, Ю.О. Тихомиров, Ц.А. Ямпольська), по-друге, як елемент державного управління економікою (О.Ю. Грачова, Е.Д. Соколова) і по-третє, як процес, особлива діяльність уповноважених суб'єктів (І.І. Кучеров, О.Ю. Судаков, І.А. Орешкін, М.П. Кучерявенко, О.О. Макарова, О.А. Ногіна) [136, с. 15-16].

Контроль визначається як перевірка, облік діяльності кого-, чого-небудь; нагляд за кимось, чимось [39, с. 127]. Однак, не можна ототожнювати контроль та нагляд, оскільки функція контролю не містить у собі елементів влади, і виконання завдань контролю є можливим лише шляхом перевірки дій із встановленням точних результатів, а виконання завдань нагляду не потребує точної перевірки, оскільки при нагляді надається загальна оцінка результатам [256, с. 24-25].

Згідно з п. 61.1 ст. 61 ПК України [183] податковий контроль – це система заходів, яких вживають контролюючі органи з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань виконання розрахункових та касових

операцій, патентування, ліцензування та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Насамперед, слід зазначити, що законодавче визначення містить певну ваду стосовно визначення терміна «контроль» через контроль. Оскільки фінансовий контроль – це діяльність уповноважених органів щодо забезпечення дотримання законності [50, с. 82], то податковий контроль – це система заходів, яких вживають контролюючі органи з метою забезпечення дотримання законності у податковій сфері.

Податковий контроль як форма правозастосовної діяльності у податковому праві здійснюється методами (способами), указаними у ст. 62 ПК України [183], а саме: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Вищенаведене дає змогу констатувати, що податковий контроль є невід’ємною частиною, формою податкового адміністрування, що також підтверджується включенням гл. 5 ПК України [183] до розділу, присвяченого адмініструванню, та включенням до дефініції адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов’язкове державне соціальне страхування та інших платежів у пп. 14.1.1¹ п. 14.1 ст. 14 контролю за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом.

Податкова система, у цілому, спрямована на виконання податкового обов’язку платниками податків добровільно, у той же час, на випадок невиконання податкового обов’язку (та порушення інших обов’язків, визначених законом) законодавець передбачає можливість застосування попереджувальних заходів, пов’язаних із примусом. Слід звернути увагу на те, що виходячи з аналізу гл. 5 та гл. 9 розділу II ПК України [183], вбачається, що податкове адміністрування здійснюється не тільки шляхом податкового

контролю, але й у формі забезпечувальних заходів – способів забезпечення виконання податкового обов’язку. У цьому аспекті слушною вбачається думка Н.А. Саттарової, яка, розглядаючи фінансово-правовий примус, виокремлює у системі примусу поряд із каральними санкціями, заходи забезпечувального (наприклад, ті, що відносяться до категорії способів забезпечення виконання обов’язку зі сплати податків та зборів), відновлювального (заходи примусового стягнення штрафів, пені та недоїмки), попереджувального (попередження про неналежне виконання бюджетного процесу) характеру, які, у свою чергу, поділяються в залежності від сфери застосування на бюджетні, податкові та валютні [260, с. 74-75]. Як справедливо зазначає І.І. Кучеров, основною метою застосування таких заходів є попередження протиправної та стимулювання належної поведінки осіб, зобов’язаних сплачувати податки, в плані сумлінного виконання ними своїх обов’язків і виключення обставин, що перешкоджають нормальній діяльності податкових органів за допомогою адекватного правового впливу [120, с. 407]. У той же час, забезпечувальні форми не обмежуються лише способами забезпечення виконання податкового обов’язку. Так, обчислення суми податкового зобов’язання контролюючим органом передбачено пп. 54.3.3 п. 54.3 ст. 54 ПК України [183] та полягає у самостійному визначенні грошового зобов’язання платника податків контролюючим органом за причинами, не пов’язаними із порушеннями податкового законодавства, наприклад, обчислення суми земельного податку для платників – фізичних осіб за п. 286.5 ст. 286 ПК України [183]. При цьому ст.ст. 55, 56 ПК України [183] передбачають гарантоване право на оскарження неправильно визначеної контролюючим органом суми грошового зобов’язання, яке не пов’язане із порушенням податкового законодавства, тоді як оскарження інших дій, бездіяльності або рішень контролюючих органів, а також застосування санкцій до порушників податкового законодавства, – знаходяться поза межами податкового адміністрування та становлять юрисдикційну діяльність. Як уже зазначалося, контролюючі органи наділені правом надавати податкові консультації [183, ст. 52], які становлять елемент сервісної діяльності

контролюючих органів, та спрямовані, у першу чергу, допомогти платникові податку добросовісно виконувати встановлений податковий обов'язок.

Зазначене дозволяє дійти висновку, що правовими формами здійснення податкового адміністрування є такі: здійснення обліку платників податків, проведення податкових перевірок, здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення, визначення податкового зобов'язання контролюючим органом у випадках, прямо передбачених законом, апеляційне узгодження нарахованої контролюючим органом суми податкового зобов'язання, яке не пов'язане із порушенням податкового законодавства, податкові консультації, способи забезпечення виконання податкового обов'язку – податкова застава та адміністративний арешт майна. Зазначені форми можна класифікувати за видовим критерієм на: 1) контрольні форми (здійснення обліку платників податків, проведення податкових перевірок, здійснення інформаційно-аналітичного забезпечення); 2) забезпечувальні (а) визначення податкового зобов'язання контролюючим органом у випадках, прямо передбачених законом, б) апеляційне узгодження нарахованої контролюючим органом суми податкового зобов'язання, яке не пов'язане з порушенням податкового законодавства, в) податкові консультації, г) способи забезпечення виконання податкового обов'язку – податкова застава та адміністративний арешт майна). Детальний аналіз видів форм податкового адміністрування буде здійснено у підрозділі 2.4.

Повертаючись до податкового адміністрування з позицій ПК України, можна стверджувати, що регламентація податкового адміністрування Податковим Кодексом є позитивним надбанням нового податкового законодавства, оскільки підкреслює важливість цього правового регулятора для суспільного життя. У той же час, порядок податкового адміністрування значною мірою змінився. Спостерігаються як позитивні, так і негативні зміни. Беззаперечним досягненням ПК України є уніфікація багатьох податкових законів та підзаконних актів, які діяли до набрання ним чинності.

Загалом, за період функціонування Податкового кодексу можна

констатувати, що перед державою стоїть ще ряд принципових питань – мінімізація витрат коштів та часу на податкове адміністрування, забезпечення податкової обізнаності серед населення, запровадження такої системи державного управління, яка спонукала б осіб сплачувати податки не на абстрактне суспільне благо, а на реальне надання державою необхідних послуг населенню. Крім того, забезпечити взаємну відповідальність учасників процесу адміністрування, що дозволить досягти дозволеного рівня партнерства між державою та платниками податків. На теперішній час процес податкового адміністрування наближується до потреб платників податків, орієнтуючи фіскальні органи, перш за все, на обслуговування платників податків. Але, слід розуміти, що оскільки податкове адміністрування базується на державному примусі, абсолютне партнерство у правовідносинах, пов'язаних із податковим адмініструванням є неможливим, та й не доцільним. В останньому важливо дотримуватися розумного балансу у сфері публічного інтересу, щоб оминати будь-які конфліктні прояви з обох сторін.

1.3. Іноземний досвід податкового адміністрування

З метою виявлення оптимальної моделі податкового адміністрування необхідно звернутися до іноземного досвіду та виявити позитивні та негативні тенденції, визначитися з можливим запозиченням певних норм.

Орієнтир європейської інтеграції, обраний Україною та офіційно затверджений низкою документів найвищого рівня, є адекватною відповіддю на розгортання глобалізаційних процесів та еволюцію взаємовідносин країн європейського регіону [78, с. 129]. Однак, прагнення України до членства в ЄС мають супроводжуватися комплексною законотворчою та правореалізаційною роботою, зокрема, у сфері оподаткування.

З метою забезпечення уніфікованого ефективного застосування законодавства Співтовариства у сфері непрямого оподаткування в усіх

країнах-членах Рада ЄС прийняла Регламент про співробітництво національних податкових органів і Комісії. Регламент передбачає процедуру обміну електронними базами даних і визначає обсяг інформації, яку компетентні національні органи зобов'язані автоматично або на запит надавати партнерам по ЄС і Комісії (включаючи ідентифікаційний номер фізичних і юридичних осіб, які сплачують ПДВ). Для проведення консультацій із цих питань створено постійний комітет, ухвалено програму заходів для підвищення кваліфікації працівників національних податкових служб [250]. Україна стабільно дотримується курсу на євроінтеграцію, зокрема, шляхом прийняття відповідних нормативно-правових актів, про що свідчить, наприклад, щорічне затвердження Урядом плану першочергових заходів щодо інтеграції України до Європейського Союзу на відповідний рік. Крім того, існує низка документів, створених органами влади різних рівнів, які відображають євроінтеграційний вектор України [251, с. 41].

При розгляді сутність податкового адміністрування стає цілком очевидним, навіть прихильникам протилежних підходів, що держава в особі контролюючих органів є невід'ємною складовою цього процесу. Отож, при розгляді досвіду податкового адміністрування в окремих країнах доцільним буде приділити увагу як системі контролюючих органів, їхній структурі, так і механізму податкового адміністрування.

Взагалі, існують різні підходи до визначення структури контролюючих органів у країнах світу. А.В. Аронов та В.А. Кашин, розглядаючи податкове адміністрування у зарубіжних країнах, виокремлюють країни зі складною організаційною структурою податкових органів (США, Німеччина, Велика Британія, Японія, Франція, Італія, Канада та ін.); країни з відносно компактною структурою податкових органів (Австралія, Бельгія, Данія, Португалія, Фінляндія, Швеція, Швейцарія та ін.) та країни з відносно невеликою структурою податкових органів, що пов'язане з невеликою кількістю платників податків (Кіпр, Мальта, Люксембург та ін.) [147].

Слід зазначити, що статус контролюючих органів різних країн світу

залежить від їхньої самостійності в системі державних органів. У деяких країнах вони мають самостійний статус (Австралія, Китай), в інших є структурним підрозділом фінансових органів (Італія, Франція, Швейцарія, США), або підпорядковані уповноваженому органу, який завідує державними доходами (наприклад, Казахстан). У деяких країнах існує поділ податкових адміністрацій за лініями прямих та непрямих податків (наприклад, Таїланд має Податковий департамент та окремо Департамент акцизів) [119, с. 211].

Однією з найефективніших та, у той же час, суперечливих та громіздких податкових систем вважається податкова система США. Перш за все, таке ставлення викликано відсутністю у США кодифікованих нормативно-правових актів, що ускладнює дослідження податкової системи США вітчизняними науковцями. Навіть існуючі у США кодекси, серед них і Кодекс внутрішніх доходів США (US Internal Revenue Code), за справедливим зауваженням К. Осаке, «...зовсім не схожі на континентально-європейські аналоги, є, скоріше, консолідацією законів та судових рішень» [172, с. 36]. Крім того, як зазначає А.В. Белоусов, у наукових колах при компаративістському аналізові податкової системи Штатів, доволі часто використовується стереотипний понятійно-категоріальний апарат, притаманний вітчизняній правовій системі. Як приклад, вчений наводить міркування про виокремлення податкового права США в окрему галузь права [27, с. 13]. Основним джерелом податкового права США є Кодекс внутрішніх доходів США, який структурно входить до складу Зводу законів США (US Code) – Розділ 26 – консолідованого збірника федерального американського статутного права. Кодекс діє в редакції 1986 р. [27, с. 16]. Однією з його особливостей є еклектичне поєднання у собі норм, які традиційно зараховуються правознавцями до норм адміністративного, кримінального та цивільного права. Так, наприклад, глава 74 Кодексу внутрішніх доходів США передбачає застосування компромісних угод (offer-in-compromise) та остаточних угод (closing agreements), тобто договірних засад у сфері деліктних податкових правовідносин.

Цікаво, що подібний механізм врегулювання відносин відомий і в Україні

у вигляді так званого «податкового компромісу». Відповідно до пп. 5.2.7 п. 5.2 ст. 5 Закону № 2181: «Працівник податкового органу, який уповноважений розглядати скаргу платника податків у межах адміністративної апеляційної процедури, має право пропонувати такому платникові податків компромісне рішення спору, яке полягає у задоволенні частини скарги платника податків під зобов'язання останнього погодитися з рештою податкових зобов'язань, нарахованих контролюючим органом» [242]. У наукових колах ставлення до податкового компромісу було неоднозначним. Однак більшість вчених схиляються до того, що у разі застосування податкового компромісу імперативна норма податкового права може бути підмінена суб'єктивними факторами «доцільності», коли у разі суперечливості правової норми замість того, щоб спромогтися правильно застосувати норму і прийняти законне та обґрунтоване рішення, суб'єкти податкових правовідносин домовляються про розмір податкового зобов'язання, який залежить уже не від правила, встановленого правовою нормою, а від припущення, на чию користь може бути вирішено в суді спір щодо правильності визначення того чи іншого податкового зобов'язання [287, с. 121]. Цікавим є те, що ДФС України «відповідно до покладених на нього завдань вирішує відповідно до Митного кодексу України питання щодо реалізації компромісу» [211]. Мова йдеться саме про компроміс у справі про порушення митних правил [141, ст. 552]. ПК України передбачає також застосування податкового компромісу [183].

Відповідно до Книги даних Податкового управління США за 2012 р. (IRS 2012 Data Book), витрати Податкового управління США (IRS) становили 48 центів на кожні 100 доларів США, зібраних у 2012 фінансовому році [325], що свідчить про економічність податкового адміністрування. За результатами дослідження Doing Business 2014 США посідають одну з провідних позицій – 4 місце у рейтингу країн за ступенем сприятливості для ведення підприємницької діяльності, тоді як Україна – лише 112 місце. У той же час, як зазначено у дослідженні, Україні вдалося досягти позитивних результатів у податковій сфері: у 2012 р. Україна скоротила час на дотримання податкового

законодавства з 491 годин до 390 години [349], і таким чином зменшила витрати на податкове адміністрування.

Спробуємо визначити сучасну структуру органів податкового адміністрування США. Відомо, що в Сполучених штатах Америки функціонує трирівнева структура податкових органів: центральний рівень представлений Службою внутрішніх доходів Департаменту фінансів США, рівень штатів – податкові служби штатів, нижній рівень – місцеві податкові органи. При цьому, слід сказати, що національний уряд та уряди штатів мають незалежні податкові повноваження, тоді як місцеві органи влади отримують свої податкові повноваження від уряду штату.

Організаційна структура СВД США також включає у себе 3 окремі вертикально врегульовані блоки, які знаходяться у безпосередньому підпорядкуванні Комісара Служби (the Commissioner): блок відділів, які здійснюють безпосередні завдання СВД (Service and Enforcement), що містить у собі, зокрема, відділ по роботі з малим бізнесом та індивідуальними підприємцями, відділ по роботі з великим та середнім бізнесом та ін.; блок відділів, покликаних виконувати матеріально-технічне забезпечення діяльності СВД (Operation support); та, нарешті, блок, безпосередньо підпорядкований голові СВД входять найбільш важливі, з точки зору забезпечення належного податкового адміністрування, відділи, наприклад, відділ по роботі зі скаргами платників податків (Appeals) та Податкова адвокатська служба при СВД (Taxpayer Advocate Service) [27, с. 161]. Саме відділ по роботі зі скаргами платників податків, як несамостійний структурний підрозділ СВД, здійснює процедуру адміністративного розгляду податкових спорів.

Кодекс внутрішніх доходів США [325], зокрема, у ст. 7123, передбачає спрощену процедуру вирішення податкових спорів, коли сторони запрошують приватних посередників або арбітрів, надаючи їм повноваження шляхом укладання відповідної угоди. Слід відзначити, що в Україні у рамках спільної програми Європейського Союзу та Ради Європи «Прозорість та ефективність судової системи України» у квітні 2009 р. у Вінницькому окружному

адміністративному суді відбулося запровадження пілотного проекту з медіації при вирішенні адміністративних спорів у суді [138]. Зі свого боку, погоджуємося з думкою про ефективність застосування медіації при вирішенні податкових спорів, оскільки «завдяки цьому можливе часткове вирішення питання перевантаження судів адміністративної юрисдикції внаслідок надходження на розгляд ідентичних податкових спорів, за якими вже сформовано позицію судової практики» [23, с. 34]. Крім того, Законом від 25.12.2014 р. № 63-VIII внесено зміни до ПК України та введено податковий компроміс як режим звільнення від юридичної відповідальності платників податків та/або їх посадових (службових) осіб за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. з урахуванням строків давності, встановлених ст. 102 цього Кодексу [183]. Поступове впровадження договірних засад у податковій сфері 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.

Декілька слів слід присвятити такий невідомій Україні інституції, як Податковий суд. Заздалегідь підкреслимо, що він зустрічається не тільки в країнах англо-американської системи права, таких як США, Велика Британія Канада, але й в Японії (є квазісудовим податковим органом), Німеччині, Мексиці.

У США податкові спори розглядаються судами декількох юрисдикцій. Так, податкові спори можуть розглядатися Претензійним судом США (United States Court of Federal Claims), який розглядає грошові позови проти американського уряду [325], Федеральними районними судами США (US District Courts), які розглядають спори з повернення переоплат (refund cases) [325] та Податковим судом США (US Tax Court), який розглядає більшість податкових спорів відповідно до ст.ст. 6214, 6215 Кодексу внутрішніх доходів (IRC) [325], Правил та процедур розгляду у Податковому суді (Tax Court Rules

of Practice and Procedure) [333].

Податковий суд США є єдиною судовою інстанцією, де платники податків можуть оскаржувати свою заборгованість за податковими платежами без попередньої оплати і подальших позовів про відшкодування, на відміну від Претензійного суду США та федеральних районних судів США. Основна функція Податкового суду – перегляд визначеної суми заборгованості за податковими зобов'язаннями, встановленої Податковим управлінням. Її можна виконати тільки, якщо: 1) заборгованість безпосередньо встановлена Податковим управлінням; 2) платника податків заздалегідь повідомлено про це; 3) платник податків протягом встановленого строку подає до Податкового суду позовну заяву про перегляд визначеного розміру заборгованості за податковим зобов'язанням. Таким чином, Податковий суд має судові, а не адміністративні повноваження. Метою його створення Конгресом було тлумачення застосування законів про внутрішні державні доходи у разі виникнення суперечок між платниками податків та урядом [305, с. 19-20]. Слід відзначити, що платники податків, які мають намір звернутися до районного суду або претензійного суду, повинні спочатку сплатити суму податку та звернутися з заявою про повернення сплаченої суми до суду за власним вибором. Якщо платники податків не бажають сплачувати суму податку, – вони можуть звернутися до Податкового суду Сполучених штатів [328].

У Німеччині також є система спеціальних судів, уповноважених розглядати спори, пов'язані з податковими деклараціями, вимогами доплат з прибуткового податку та іншими зборами: суди з фінансових питань нижньої інстанції – 18 фінансових судів (Finanzgericht) та Федеральний фінансовий суд (Bundesfinanzhof) в Мюнхені – вища інстанція [343], створені на підставі положень ст. 95 Основного Закону Федеративної Республіки Німеччина, яка передбачає наступне: «У галузі загальної, адміністративної, фінансової, трудової та соціальної юрисдикції Федерація засновує у якості вищих судових інстанцій: Федеральний верховний суд, Федеральний адміністративний суд, Федеральний фінансовий суд, Федеральний суд із трудових спорів і

Федеральний суд із соціальних питань» [322, artikel 95]. Фінансові суди та Федеральний фінансовий суд мають юрисдикцію з усіх питань податкового законодавства, за винятком адміністративних штрафів та кримінальних справ. На відміну від судів інших юрисдикцій, фіскальні суди характеризуються простою дворівневою структурою: суди першої інстанції – фінансові суди земель посідають місце на рівні вищих регіональних судів, та Федеральний фінансовий суд є апеляційною інстанцією як Федеральний верховний суд щодо податкових та митних справ. Діяльність фінансових судів регулюється Процесуальним кодексом фінансових судів (Finanzgerichtsordnung) [320]. Цікаво, що в Німеччині, як і в США, можна звернутися до фінансового суду лише коли процедура адміністративного оскарження не принесла бажаних результатів [343]. Таким чином, адміністративна процедура оскарження має обов’язково передувати оскарженню у судовому порядку.

Податковий суд Канади створений у 1983 р. та покликаний здійснювати незалежний перегляд рішень Агентства з мит та зборів Канади. Основним завданням Податкового суду Канади є розв’язання спорів між особою та корпорацією, з одного боку, та Урядом Канади - з іншого, з питань, віднесених до його відання [118]. Суд має виняткову юрисдикцію з розгляду і вирішення звернень до суду з питань, що виникають з досить широкого переліку законів. На відміну від Канади, Федеральний суд фіскальної та адміністративної юстиції Мексики є судом адміністративної юстиції [329] та володіє повною автономією у вирішенні справ із врегулювання спорів між федеральним урядом та приватними особами [315], та не є частиною регулярної федеральної судової системи [321], тобто є спеціалізованим.

В Україні ще з 2007 р. обговорюється ідея Всесвітнього банку щодо створення спеціалізованих податкових судів у зв’язку з тим, що адміністративні суди не встигають вчасно розглядати податкові справи, що затягує вирішення спорів між платниками податків та податковими органами. Вітчизняні посадовці активно підтримують таку ідею. Система податкових судів має відповідати адміністративно-територіальному устрою та традиціям системи

судоустрою країни. Так, на думку посадовців, такі суди потрібні по одному на область та суд останньої інстанції [156]. Однак, перш ніж імплементувати зарубіжний досвід, слід з'ясувати, чи не створить така система додаткові способи зловживання правом? Крім того, чи дійсно вона дозволить зробити податкове адміністрування економічним?

У науці податкового права досі триває дискусія з приводу створення триланкової системи податкових судів: місцевих податкових судів, апеляційних податкових судів та Вищого податкового суду [306, с. 132]. Але, вважаємо, що суми від державного мита, судового збору не зможуть компенсувати витрати держави на запровадження та утримання таких судів, адже мова йде про створення окремого спеціалізованого судового органу. Як альтернатива зазначеному судовому органу, С.В. Пархоменко-Цироциянц пропонує створити в адміністративних судах спеціалізовані відділи за розглядом спорів у галузі оподаткування [176, с. 44]. У цьому контексті варто 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 [57, с. 13]. Такий підхід заслуговує на увагу, оскільки, перш за все, дозволяє зосередитися саме на удосконаленні вже існуючої в Україні системи адміністративного оскарження.

Як вбачається з аналізу зарубіжного досвіду, процедури адміністративного та судового оскарження мають певні особливості. Так, досвід США демонструє, що будь-який податковий спір може бути розглянуто у судовому порядку тільки після проходження сторонами обов'язкової процедури досудового врегулювання спору [27, с. 71-73], аналогічна практика склалася й у Франції. Так, якщо платник податків не згоден з висновками податкового інспектора, він має право подати справу на розгляд спеціальної комісії. Такі комісії з податкових спорів існують у кожному податковому департаменті. Крім того, у разі незгоди з результатами перевірки, платник податків також може

звернутися до вищого керівника того податкового органу, який проводив перевірку. Якщо ж і це не принесе бажаного результату, йому залишається подати до суду позов про апеляцію [155]. У зазначених країнах адміністративна процедура розгляду спору є обов'язковою, на відміну від практики, яка склалася в Україні, та передбачає вибіркове вирішення податкових спорів, або шляхом адміністративного оскарження, або – судового, при цьому процедура адміністративного оскарження не є обов'язковою. У той же час, якщо платник податків звернувся до суду за оскарженням рішень, дій або бездіяльності контролюючих органів, то він уже не може застосувати процедуру адміністративного оскарження, тобто вітчизняне законодавство передбачає, що після застосування судової процедури оскарження, адміністративна вже не застосовується. У Канаді, як і у США, платник податків також не вправі звертатися до Податкового суду до розгляду скарги в адміністративному порядку [118]. Якщо звернутися до українського законодавства, то слід відзначити, що така процедура є неможливою, оскільки обов'язковість адміністративного оскарження рішення контролюючого органу перед процедурою судового оскарження суперечить ст. 55 Конституції України, ч. 2 якої передбачає, що кожному гарантується право на оскарження в суді рішень, дій чи бездіяльності органів державної влади, органів місцевого самоврядування, посадових і службових осіб [109]. Така система в Україні створювала б додаткові перешкоди на шляху платника податку до захисту своїх законних прав, наприклад, у вигляді втрати часу.

Слід окреслити, що для Німеччини також важливою рисою податкової та фінансової політики є чітке розмежування компетенції між Федерацією, землями та місцевими органами влади. Відсутність єдиного кодифікованого податкового закону диктує існування окремих законів із кожного виду податків. Однак основним загальнофедеральним податковим законом у Німеччині є Уложення про податкові платежі, яке набуло чинності у 1977 р. (замість колишнього Уложення 1919 р.) і діє з деякими змінами і поправками, внесеними в період 1989-1990 рр. Уложення регламентує усі податкові

процедури у зв'язку зі збором податків, тоді як норми, що встановлюють режим і ставки конкретних податків, визначаються законами, що встановлюють ці податки. Загальне керівництво податкової роботою та належне адміністрування внутрішніх доходів на федеральному рівні здійснює Федеральне Міністерство фінансів, якому підпорядковане, відповідно, Федеральне податкове управління. Крім того, кожна земля має своє міністерство фінансів, у складі якого діє земельний департамент (директорат) податків і фінансів, керуючий збором податків і митних зборів на своїй території [344]. Федеральне Міністерство фінансів не втручається в оперативні питання податкової роботи, але воно випускає необхідні правила, інструкції і веде роботу з підготовки та зміни податкового законодавства [18].

Слід окреслити деякі особливості податкового адміністрування при здійсненні податкових перевірок у Німеччині. У Німеччині, приміром, 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. Подібні підходи послаблюють адміністративне навантаження, зменшують витрати на бухгалтерський облік для підприємств, а також на утримання податкових органів та не сприяють ухиленню від сплати податків. Деякі ключові розбіжності існують і в алгоритмах дій німецьких та українських податкових інспекторів під час перевірок. Приміром, в Україні, як свого часу в Німеччині, проводять перевірку процесу обліку, увага перевіряючих фокусується на формальних подробицях. Здійснюється повна перевірка обов'язкової наявності первинних документів, а в Німеччині акцент уваги перевіряючих зміщується на перевірку достовірності безпосередньо результатів обліку. Відслідковується зміст первинних документів, перевірки проводяться вибірково з метою звірити звітність компаній з найважливішими даними по галузі. Перевірка відбувається, зокрема, й на предмет прийнятності співвідношення між обігом коштів та прибутком порівняно з іншими компаніями [161]. Особливість податкового адміністрування в Німеччині має вираження у тому, що процес проведення

податкових перевірок і ревізій складається з двох частин, кожна з яких відноситься до компетенції самостійних підрозділів державних органів: 1) податковий аудит – здійснюється податковими інспекціями з метою встановлення правильної суми податки до сплати; 2) податкові розслідування – здійснюються правоохоронними органами (не податковими органами), органами поліції, на які спеціально покладено обов'язки з виявлення «невідповідностей» та накладенню штрафів [19, с. 440].

В унітарних державах управління податковим адмініструванням жорстко централізовано, усі ланки контролюючих органів управляються з єдиного центру, єдність податкового законодавства іноді доведено до прийняття загальнодержавного податкового кодексу. До таких країн належать, зокрема, Франція, Італія, Велика Британія [18], а також Україна.

Франція, батьківщина податку на додану вартість, має власні кодифіковані акти у сфері оподаткування, – Загальний податковий кодекс (Code general des impôts) та, з огляду на важливість податкового адміністрування, має навіть окремий кодекс про податкове адміністрування – Кодекс податкових процедур (Livres des procédures fiscales) [345], який є своєрідним процесуальним податковим кодексом, присвяченим адмініструванню податкових процедур (наприклад, процедури провадження в адміністративному суді та в апеляційному адміністративному суді [330]). Податкова служба Франції знаходиться у складі Міністерства економіки, фінансів і бюджету, очолюваного Міністром-делегатом у справах бюджету. Податкове адміністрування здійснюють Головне податкове управління та Головне управління мита та інших надходжень [15].

Про податковий контроль у Франції дають уявлення деякі деталі системи покарань і організації податкових перевірок. Так, за несвоєчасне подання декларації податок стягується у повній сумі з одночасним накладанням штрафу в розмірі 0,75% на місяць (9% на рік). Якщо дохід прихований навмисне з метою ухилення, то штраф становить від 40 до 80% від суми нарахованого податку. У разі регулярного применшення доходів податки стягують у

безспірному порядку з рахунків платника. При серйозних порушеннях податкового законодавства (фальсифікація документів тощо) передбачається кримінальна відповідальність, аж до тюремного ув'язнення. У Франції звинувачення в ухиленні від сплати податків юридичної особи пред'являють тільки керівникові підприємства, а в разі переплат податків відповідна різниця повертається негайно з відсотками [169, с. 22-23]. Такий підхід є характерним і для України: ст. 212 та ст. 212-1 КК України [112] передбачає кримінальну відповідальність за ухилення від оподаткування. Крім того, відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці документи [200], тобто керівник установи та особа, відповідальна за ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Списання боргів (податкова амністія) у Франції проводиться під час президентських виборів (один раз на п'ять років) [169, с. 22-23].

Французьке законодавство містить декілька видів податкових перевірок, зокрема, камеральні. Слід зазначити, що контроль за сплатою податків здійснюється також у формі так званого «діагностичного огляду». Діагностичний огляд проводиться щодо малого бізнесу. Мета такої перевірки – оцінка ризиків і достовірності даних в облікових документах платника податків. Під ризиком у цьому разі слід розуміти можливість того, що платник податків здійснив правопорушення. Діагностичні огляди містять у собі аналіз облікових документів платника податків. При цьому особливу увагу звертають на облік грошових потоків. Весь діагностичний огляд займає, як правило, від двох до п'яти днів. Якщо інспектор вирішить, що ступінь ризику недостатня для призначення більш досконалої перевірки, процедура огляду завершується. Платник податків, щодо якого проводиться діагностичний огляд, у повному обсязі користується правами, які передбачені у разі повної податкової перевірки. Зокрема, інспектор повинен завчасно письмово повідомити платника податків про свої візит і про передбачуваний обсяг перевірки [155]. В Україні контролюючі органи також здійснюють управління

ризиками з метою визначення форм та обсягів податкового і митного контролю [183, пп. 20.1.42 п. 20.1 ст. 20]. Так, в Україні періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний [183, п. 77.2 ст. 77].

Агентство з доходів Італії є державним органом, що, починаючи з 2001 р., діє для забезпечення високого рівня дотримання податкового законодавства. Під керівництвом Міністра економіки і фінансів [326], який є виконавчим органом, відповідальним за економічну, фінансову та бюджетну політику, планування державних інвестицій, координацію державних витрат і контроль за їх напрямками, політику доходів і податкової системи [324]. Цікаво, що відносини між Міністерством економіки і фінансів та Агентством регулюються трирічною угодою, з поправками на кожен фінансовий рік, стосовно послуг які мають бути надані, цілей, які мають бути досягненні та необхідних ресурсів. Агентство сприяє і надає послуги з управління податками в межах компетенції регіонів та інших місцевих органів влади, з якими передбачається укладання угод з урегулювання, оцінки, справляння і судовий розгляд щодо відповідних податків [326]. В Італії діють ПК Італії, Хартія прав платників податків, Закон про оподаткування та ін.

Добре відомо, що Швеція є країною з великим рівнем соціального забезпечення населення, та, у той же час, країною з великою кількістю податків. У цьому статусі вона, іноді, конкурує із Данією. Отже, особливості податкового адміністрування у країні викликають неабиякий інтерес як серед науковців, так і серед громадськості. У Швеції податки та податкові ставки встановлюються Шведським парламентом (Riksdag), муніципалітетами та окружними радами. З 1 січня 2004 р. Шведське податкове управління об'єднало десять регіональних органів влади і штаб-квартиру в одне, та було перетворено на Шведське податкове агентство. Таким чином, на теперішній час діяльність зі справляння податків є обов'язком Шведського податкового агентства, яке складається із штаб-квартири (у м. Стокгольм) та, починаючи із 2006 р., семи

податкових регіонів. Кожен регіон має один або кілька округів і має ряд податкових управлінь і департаментів, тобто органи податкового адміністрування мають трирівневу систему, отже, зібрані податки розподіляються відповідно між державою, округами та муніципалітетами.

Незважаючи на те, що Шведське податкове агентство підзвітне уряду (Міністерству фінансів), воно має статус незалежного органу, оскільки Шведська Конституція не дозволяє міністрам діяти на свій розсуд і віддавати накази агентствам. Такі інструкції повинні вирішуватись урядом, а не окремими міністрами. Крім того, ані окремі міністри, ані Кабінет міністрів не мають права втручатися в окремі справи, які знаходяться у віданні агентств. У широкому сенсі, податкове адміністрування у Швеції складається із діяльності органів Шведського податкового агентства, правоохоронного органу (Kronofogdemyndigheten), який спеціалізується на стягненні недоїмок, Шведського митного управління (Tullverket) та його регіональних структурних підрозділів, які здійснюють адміністрування податків, митних і акцизних зборів на імпорт із країн за межами Європейського союзу, районних судів (гербовий збір), Національної дорожньої адміністрації – Transportstyrelsen (податок з транспортних засобів та податок за користування автомобілем у години перенасиченості транспорту на дорогах) і деяких інших установ. До 1 липня 2006 р., правоохоронний орган (Kronofogdemyndigheten) входив до складу Податкового агентства, однак після зазначеної дати його було відокремлено від Податкового агентства та зараз він є незалежним органом. Стягнення боргів є головним завданням правоохоронного органу, але він також виконує інші функції, такі як нагляд у сфері банкрутства. Загалом, Шведське податкове агентство відповідає за загальне оподаткування; оподаткування майна; національну реєстрацію; реєстрацію та ведення реєстру нерухомого майна (з жовтня 2011 р.); реєстрацію шлюбу, ведення реєстру та справ з податкового права (з жовтня 2011 р.); поділ майна (з жовтня 2011 р.), спадкове право [341].

Із вищенаведеного виокремлюється суттєва риса податкового адміністрування у Швеції, а саме – здійснення Податковим агентством функції

з реєстрації та централізованого обліку громадян та реєстрації прав на нерухоме майно. Як зазначається у публікації Шведського податкового агентства [342], така реєстрація має істотний вплив на права та обов'язки громадян, зокрема, на право на допомогу на дитину та медичне страхування, а також така реєстрація дозволяє людині підтвердити її сімейний та особистий стан. Така інформація надходить із різних органів та структур, навіть, із госпіталів, та формується в реєстри населення Податкового агентства та може передаватись іншим органам. Деякі країни також мають дещо схожі органи. Так, Федеральна податкова служба РФ здійснює державну реєстрацію юридичних осіб, фізичних осіб як індивідуальних підприємців та селянських (фермерських) господарств. Крім того, веде облік усіх платників податків, Єдиний державний реєстр юридичних осіб, Єдиний державний реєстр індивідуальних підприємців та Єдиний державний реєстр платників податків [186, пп. 5.3.1, пп. 5.5.1, пп. 5.5.6]. В Україні контролюючі органи не мають повноважень з реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців, – це компетенція Державної реєстраційної служби, діяльність якої спрямовується і координується КМУ через Міністра юстиції України [187], тоді як контролюючі органи ведуть лише реєстрацію та облік платників податків (Державний реєстр платників податків, реєстр платників податку на додану вартість та Державний реєстр страхувальників). Натомість, вітчизняні контролюючі органи можуть отримувати безоплатно необхідну інформацію від органів, що забезпечують ведення відповідних державних реєстрів (кадастрів) [183, пп. 20.1.24 п. 20.1 ст. 20]. Вважаємо, що досвід Швеції з реєстрації та централізованого обліку й реєстрації прав на нерухоме майно громадян є корисним для податкового адміністрування в Україні, його запозичення дозволило б попередити ухилення від сплати податків та вчинення податкових правопорушень, відстежувати можливості щодо отримання фізичними особами пільг, і, отже, оптимізувати систему податкового адміністрування.

Слід зазначити, що в Швеції існує як адміністративний, так і судовий порядок оскарження дій (бездіяльності) податкових органів. Якщо платник

податку не задоволений результатами розгляду його скарги у податковому органі, він має право звернутися до окружного адміністративного суду (l?nsr?tten), а потім до апеляційного адміністративного суду (kammarr?tten). Якщо справа має важливе значення для тлумачення закону, Вищий адміністративний суд (Regeringsr?tten) може надати дозвіл на оскарження та розглянути справу. 1 січня 2004 р. Уряд заснував автономний орган у межах податкового агентства, – так званий, Громадський уповноважений. Уповноважений отримує дозвіл на оскарження усіх податкових рішень, прийнятих Податковим агентством та Митним управлінням стосовно фізичних або юридичних осіб з метою захисту фінансових інтересів. Якщо правова ситуація неясна, то платник податків та/або громадський уповноважений можуть подати заяву на попередній розгляд Раді з податкових судових рішень, рішення якого, у свою чергу, можуть бути оскаржені у Верховному адміністративному суді. Система заходів з боротьби з податковими правопорушеннями у Швеції теж має свої особливості та регулюється Законом про податкове шахрайство від 1996 р., який містить визначення усіх податкових злочинів, при чому покарання за такі злочини більш суворе, ніж за крадіжку [341]. В Україні немає такого спеціального переліку, натомість існує лише дві статті КК які присвячено ухиленню від оподаткування – ст. 212 та ст. 212¹ [112]. Вважаємо, що досвід Швеції із цього питання є корисним для України, оскільки такий підхід дозволив би чітко класифікувати податкові злочини та полегшив би діяльність правоохоронних органів щодо кваліфікації зазначених злочинних діянь. Чітко сформульовані закони, особливо у сфері податкової злочинності, є запорукою правопорядку держави.

Цікавою є роль Вищого адміністративного суду у розв’язанні податкових спорів. У Швеції не всі заяви можуть розглядатися зазначеним судом, а лише у випадках, коли ухвала Вищого адміністративного суду буде мати значення прецеденту. Навіть можливість того, що рішення Апеляційного адміністративного суду можна вважати помилковим, є недостатньою підставою для того, щоб справу було розглянуто у Вищому адміністративному суді.

У випадках, коли рішення уряду включає дослідження цивільних прав або обов'язків індивіда, про що ідеться у статті 6.1 в Європейській конвенції про захист прав людини та основних свобод, Вищий адміністративний суд може проводити юридичну експертизу рішень уряду на відповідність нормам закону. У той же час ВАС (як і Верховний суд) не може визнавати законодавчий акт або індивідуальну постанову недійсною [346]. В Україні ухвали та постанови Вищого адміністративного суду не мають сили прецеденту, проте вони відіграють важливу роль в уніфікації правозастосовної практики та роз'ясненні найбільш проблемних та нагальних аспектів адміністративних спорів, серед яких податкові спори посідають окреме місце.

Податкове адміністрування Швеції досить часто розглядається у наукових колах як одне з найоптимальніших та зручних. Так, реформування податкової роботи у Швеції проводиться під гаслом «єдина декларація – єдиний рахунок – єдиний платіж – єдина адреса (платежу)». На кожного громадянина у податковій службі створюється особистий рахунок, який ведеться як звичайний розрахунковий рахунок. Сплата податку здійснюється платником податку на встановленні рахунки податкової служби в банках та установах пошти. Платіж здійснюється на єдиний рахунок та єдиним платіжним дорученням. Податковий орган розподіляє отриманні суми відповідно до нарахування за окремими податками, відображеними в особистому рахунку платника податку. Надлишок платежу понад нарахованого податку зберігається до моменту настання наступних платежів або, за бажанням платника податку, перераховується на його банківський рахунок [56, с. 30-31]. В Україні платник податків самостійно визначає призначення свого платежу та здійснює оплату на Єдиний казначейський рахунок.

Австрійське Міністерство фінансів або Федеральне Міністерство фінансів (Bundesministerium für Finanzen) є найвищим фінансовим органом країни, до обов'язків якого належать бюджетне планування та контроль, економічна політика і фінансові послуги, а також збирання мита та оподаткування [344]. Особливістю діяльності Головного управління митних платежів і міжнародних

та організаційних питань оподаткування є специфічна інституція – податковий омбудсмен [344], тоді як у деяких країнах, звичайний омбудсмен є також податковим омбудсменом. Податковий омбудсмен в Австрії було створено як спеціальний орган, до компетенції якого належить розгляд виключно податкових скарг [335].

В Австралії функціонує Австралійське податкове управління, яке є австралійським урядовим статутним органом та головним органом, відповідальним за збір доходів для уряду Австралії. Управління несе відповідальність за контроль над австралійською федеральною податковою системою та пенсійним законодавством [2] та має свої територіальні підрозділи, які розташовуються в столицях суб'єктів Федерації. При цьому варто зазначити, що Австралійське податкове управління є головним агентством зі збору доходів Австралійського Уряду, незалежним структурним агентством Казначейства. Його покликано здійснювати податкове адміністрування, адміністрування внесків до пенсійного фонду, а також вести Австралійський реєстр підприємств, та підтримувати надання державної допомоги суспільству [347].

Єдиного кодифікованого акта з оподаткування в Австралії немає. Однак, інтерес викликає Закон «Про податкове адміністрування» (the Taxation Administration Act), 1953 р., хоча він не надає визначення поняттю податкового адміністрування та адмініструванню взагалі, однак зміст цього закону дозволяє визначити, що саме розуміється під податковим адмініструванням в Австралії. Закон регулює повернення переplat податків та надання кредитів, порядок судового переслідування та перелік правопорушень у сфері оподаткування, зокрема, з посиланням на норми кримінального кодексу, процедури оскарження рішень Комісара, оскарження до суду, зокрема до Трибуналу з малих податкових претензій (Small Taxation Claims Tribunal) [340].

Окремо слід зупинитися на ролі податкового омбудсмена, посада якого зустрічається й на пострадянському просторі. Так, на підставі ст. 42 ПК Грузії, який, до речі, набрав чинності одночасно з ПК України, призначено

податкового омбудсмена, який бере безпосередню участь у захисті прав платників податків. У Грузії, на відміну від України, Податкова служба, яка відповідає за податкове адміністрування у державі, є структурним підрозділом Міністерства фінансів Грузії та безпосередньо підпорядкована йому. Рада з податкових апеляцій є органом з врегулювання податкових спорів при Міністерстві фінансів Грузії. Раду очолює Міністр фінансів та її члени представляють різні державні органи, а також громадські організації [339].

У Росії Федеральна податкова служба є федеральним органом виконавчої влади, який підвідомчий Міністерству фінансів РФ [162]. Стаття 34 ПК РФ передбачає, що податкове адміністрування може здійснюватися й митними органами: «митні органи користуються правами і несуть обов'язки податкових органів щодо справляння податків при переміщенні товарів через митний кордон Митного союзу відповідно до митного законодавства Митного союзу і законодавством Російської Федерації про митну справу, цим Кодексом, іншими федеральними законами про податки, а також іншими федеральними законами» [158]. Такий саме підхід притаманний Україні і Білорусії. Слід зазначити, що, на відміну від України, в ФПС не має у своєму складі спеціальних підрозділів податкової міліції. Натомість, за запитом податкових органів органи внутрішніх справ беруть участь разом із податковими органами у проведенні податковими органами виїзних податкових перевірок [158].

Аналізуючи досвід податкового адміністрування різних країн світу, можна помітити тенденцію до розширення практики застосування інформації в діяльності контролюючих органів. Так, контролюючі органи здійснюють збір, опрацювання та використання інформації, яка надходить із різних джерел та яка необхідна для виконання контролюючими органами покладених на них функцій. Крім дій, які вже закріпилися в широкій практиці, таких, як збір податків через залучення послуг приватних банків (утримання податку при переказі доходів за кордон, сплата ПДВ тощо) і використання контрольної роботи незалежних аудиторів (для перевірки правильності обчислення прибутку банків, страхових компаній та акціонерних товариств), слід зазначити

також залучення послуг приватних фірм для розробки комп'ютерного забезпечення роботи податкових органів, обробки великих масивів даних в окремих областях контрольної роботи тощо [18]. Так, наприклад, у США значного поширення набули так звані інформаційні кредитні бюро – приватні фірми, що спеціалізуються на зборі та аналізі даних стосовно фінансового стану приватних осіб (кредитні досьє). Згодом інформація, отримана податковими органами з декларацій платників податків, документів фінансових і державних установ, а також кредитних досьє, вводиться у спеціальну комп'ютерну систему, обробляється і зіставляється з даними, що містяться в деклараціях платників податків. У результаті прийомів математичного моделювання відбираються декларації з «підвищеним потенціалом для ретельної перевірки» [27, с. 74-75]. Взагалі, у США Служба внутрішніх доходів використовує близько сорока різних методик відбору, включаючи методи аналізу декларацій, використання інформації третіх осіб, матеріалів попередніх перевірок, перевірок інших платників податків тощо [119, с. 233]. Метою застосування таких методик є оперативне та неупереджене адміністрування.

Слід зазначити, що ПК України також закріплює використання контролюючими органами комплексу заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій у межах інформаційно-аналітичного забезпечення [183, с. 71]. Серед джерел надходження такої інформації, Кодекс закріплює інформацію, отриману як від державних органів, органів місцевого самоврядування, так і від платників податків, а також іншу інформацію, оприлюднену як така, що підлягає оприлюдненню відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку [183, с. 72].

У розпорядженні податкових органів Швеції існує спеціальна комп'ютерна система PUMA. У її базах даних зберігається всіляка інформація про платників податків за останні три роки. Це показники податкових декларацій, суми оборотів, відомості, отримані від митних, ліцензійних, страхових та інших

відомств. По кожному платникові податків збирається близько 600 різних показників. Податкові інспекції можуть ініціювати різні умови пошуку, переглядати та порівнювати інформацію, обираючи платника податку для проведення перевірок [56, с. 41]. Із розвитком інформаційних технологій, майже всі органи з податкового адміністрування впровадили електронні реєстри, електронні бази даних, більше того, контроль у мережі Інтернет. Так, у Білорусії до складу Міністерства з податків та зборів входить Головне управління організації контрольної діяльності, в якому, зокрема, функціонує сектор податкового контролю в мережі Інтернет [53].

Цікавою уявляється практика існування спеціальних підрозділів по боротьбі з правопорушеннями у податковій сфері, такі, як, наприклад, Департамент фінансових розслідувань, який входить до системи органів Комітету державного контролю Республіки Білорусь, фінансова гвардія Італії, фінансова поліція Казахстану. На місцевих рівнях також створюються спеціальні інститути з боротьби з порушеннями у податковій сфері. Наприклад, у провінції Квебек (Канада), починаючи з 1996 р., боротьба з ухиленням від сплати податків здійснюється спеціальним підрозділом Міністерства доходів (Ministere du Revenu) – відділом по боротьбі з несплатою податків (BLEF). Безпосереднє розслідування фактів ухилення від сплати податків здійснюється у провінції Квебек спеціальним підрозділом – Головною дирекцією з розслідувань (DPE), яке покликане забезпечувати протидію фінансовим правопорушенням. У завдання DPE, поряд із розслідуванням, входить забезпечення відшкодування збитку, що завдається податковими злочинами [118]. У складі Служби внутрішніх доходів США функціонує спеціальний структурний підрозділ карного розшуку, який складається із близько 3700 співробітників по всьому світу, близько 2600 з яких є спеціальними агентами, до повноважень яких входить розслідування ухилення від оподаткування, відмивання грошей та деякі порушення актів про банківську таємницю. У той час, як інші федеральні установи також мають аналогічну компетенцію, СВД є єдиним федеральним агентством, яке може досліджувати потенційні

порушення Кодексу внутрішніх доходів [316].

Однак, найяскравішою поліцейською структурою з виконання податкових розслідувань є існуючий у Німеччині податковий розшук – Штойфа (Steuerfahndung, Steufa). За своїм організаційно-правовим статусом Штойфа не є федеральним відомством. Підрозділи податкового розшуку структурно включені до складу фінансових органів земель, які й організують їхню діяльність на свій розсуд. У процесі виконання службових обов'язків посадові особи податкового розшуку користуються не лише правами, наданими співробітникам кримінальної поліції (Kriminalpolizei), але й повноваженнями, передбаченими податковим законодавством. Зокрема, співробітники Штойфи мають більше можливостей і правових підстав для проведення обшуків та особистих доглядів громадян, конфіскації документів та затримання підозрюваних осіб. Починаючи з 1992 р., німецькі банки зобов'язанні відслідковувати інформацію щодо всіх фінансових операцій населення, що перевищують 30 тис. німецьких марок та надавати її до податкового розшуку [119, с. 270-271]. Кредитні організації зобов'язані надавати інформацію і документи, не маючи можливості спиратися на банківську таємницю [319]. Наділення податкових служб Німеччини правами та функціями правоохоронних органів, зокрема, створення у їх межах підрозділів фінансового розшуку, дозволило істотно підвищити ефективність фінансового контролю у сфері оподаткування [56, с. 41].

Взагалі, російський правознавець І.І. Кучеров розрізняє 4 основні варіанти організації системи податкових розслідувань. У дещо скоригованому вигляді зазначені варіанти можуть бути представлені так. Перший варіант передбачає наділення окремих підрозділів податкових органів правом розслідування справ про ухилення від сплати податків (Болгарія, Ізраїль, Швейцарія, Південна Корея, Японія, Україна), другий – створення спеціальних правоохоронних органів – податкової поліції або міліції (Німеччина, США, Таджикистан). Третій варіант полягає у наданні повноважень з розслідування податкових злочинів органам фінансових розслідувань – фінансової гвардії, поліції або

міліції (Білорусь, Грузія, Італія, Казахстан, Киргизія, Латвія, Румунія, Хорватія), та четвертий варіант – інших правоохоронних органів, наприклад, економічної або кримінальної поліції (Греція, Молдавія, Франція, Фінляндія, Швеція) [119, с. 267].

Вважаємо, що для України позитивним досвідом може бути інститут так званих податкових спеціалістів (консультантів). Такий інститут зародився у зарубіжних країнах наприкінці 1980-х рр. у зв'язку з тим, що у податковому адмініструванні, окрім контрольних заходів та примусу, все частіше почала використовуватися позитивна мотивація – надання необхідних платнику податків послуг. При цьому, під послугами розуміється надання необхідної інформації, навчання платників податків, а також надання іншої допомоги у сфері оподаткування. Організаційне рішення акцентувати надання послуг платнику податків знайшло свій прояв у створенні спеціального підрозділу податкового органу, відповідального за роботу з платниками податків [89, с.1]. Так, у США при Міністерстві внутрішніх доходів США існує спеціальна Служба професіональної відповідальності, яка адмініструє закони в області взаємодії повірених, сертифікованих публічних бухгалтерів, зареєстрованих представників, зареєстрованих актуаріїв, оцінювачів з Податковим управлінням США. Всередині Податкового відомства Південно-Африканської Республіки (ПАР) створено відділ по роботі з податковими професіоналами (Practitioner's unit) з метою управління та оптимізації взаємовідносин податкового відомства та податкових професіоналів. Однак, робота Податкового управління Австралії з посередниками та консультантами платників податків вважається однією із зразкових серед зарубіжного досвіду. Податкове управління Австралії приділяє багато уваги ефективним консультаціям, взаємодії та сумісним розробкам з податковими професіоналами. Причому, така робота є взаємною. Податкове відомство регулярно консультиється з податковими професіоналами та членами більшості бухгалтерських, податкових та юридичних професіональних асоціацій. Головний консультативний форум – Національна група з податкової взаємодії (National Tax Liaison Group), яка підтримується широким колом

підкомітетів. У межах роботи Національної групи проводяться консультації з податковими професіоналами з процедурних питань та питань політики з податкового адміністрування. Різні підкомітети проводять консультації з професіональними об'єднаннями з конкретних податків [89, с. 3]. Така система взаємозв'язків дозволяє не тільки розширити правову культуру платників податків та спростити процес надання податкової звітності, але й надає загальну картину потреб платників податків та окреслює існуючі в суспільстві тенденції, що, безумовно, є безцінним базисом для податкового адміністрування як інструменту впливу на економіку та суспільне життя у цілому. До податкових професіоналів у країнах ЄС висуваються, як правило, спеціальні вимоги щодо освіти, досвіду роботи, страхування відповідальності від грошової компенсації збитків, та міцне фінансове становище тощо. Але кожна країна має свої особливості.

Цікавим є й те, що існують спеціальні структурні підрозділи з консультування самих податківців. Так, у Данії у складі податкового органу, що входить до структури міністерства фінансів, функціонує департамент податкових консультацій. Консультаційні підрозділи у складі податкової адміністрації Великої Британії консультують не платників податків, а власні оперативні підрозділи та керівництво. В Ірландії взагалі податкові консультанти (професіонали) через свої представницькі органи відіграють важливу роль у розвитку податкової системи, зокрема через законопроектну діяльність [89, с. 2-3]. Імплементация такого досвіду дозволила б поглибити взаємодію платників податків із контролюючими органами, адже існуюча система надання податкових консультацій має більш інформативний характер.

Відомо, що ефективність податкової системи, перш за все залежить від ефективності податкового адміністрування, а саме – оперативного, систематизованого, економічно обґрунтованого та грамотно збалансованого механізму забезпечення податкових надходжень до бюджету держави. Аналіз іноземного досвіду дозволяє переосмислити діючі традиційні підходи до управління податковою діяльністю держави. Однак будь-яке запозичення

досвіду має бути здійснене з огляду на традиції та історію, яка склалася в Українській державі.

Заслуговує на увагу підхід Швеції «єдина декларація» та «єдиний платіж», оскільки це дозволить уникнути штрафів, пені за несвоєчасне перерахування податку. Він виглядає так. Кожному громадянину Швеції у податковому органі присвоюється єдиний фіскальний (він же і соціальний) номер (ID), який замінює усі види державного обліку населення. Під цим номером на кожного громадянина у податковій службі створюється особистий рахунок, за яким списуються суми нарахованих на платника прямих податків по мірі надходження відповідних платежів з боку платника податків), а також відображаються суми переплат або повернень податку при перерахуванні по завершенні звітного періоду. Сплата податку (на єдиний рахунок і єдиним платіжним дорученням) здійснюється платником податку на рахунки податкової служби в банках і на пошті. Податковий орган розподіляє отримані суми у відповідності з нарахуваннями по окремих податках, відображеним в особистому рахунку платника податків. Сума платежу понад суми нарахованого податку зберігається за кредитом особистого рахунку платника податку (з нарахуванням відсотків) до моменту здійснення наступного платежу (по будь-якому з податків) або ж за бажанням платника податків перераховується на його банківський рахунок. Цікаво, що за податком на доходи фізичних осіб підставою сплати податку є заповнення податковим органом декларації. Платник податків має тільки підписати декларацію (та відповідно або доплатити податок, або дати вказівку про збереження суми переплати на особистому рахунку або перерахувати її на банківський рахунок. У випадку незгоди з розрахунком платник податків може надати свої зауваження або виправлення до нього [174].

Цікавим також є інститут оцінювання роботи податкових органів як у Німеччині, коли рівень взаємодії податкового інспектора та платника податку щорічно оцінюється в межах системи бальної оцінки роботи податкових інспекторів. Бальний норматив слугує засобом здійснення службового або

спеціального нагляду, головним чином з боку керівників відділів податкових перевірок. Така взаємодія податкових органів із платниками податків є одним із показників службової відповідності [56, с. 41-42]. Важливим, також, є використання комп'ютерних систем для захисту від ухилення сплати податків, а також перехресні перевірки (звірки). Одним із найважливіших аспектів податкового адміністрування є також тісна взаємодія, перш за все, інформаційна, між фіскальними органами та іншими органами влади, і, можливо, приватних інститутів.

Висновки до розділу 1

1. Аналіз наукових досліджень дозволяє виокремити три основні етапи становлення правового регулювання у сфері податкового адміністрування: перший етап фактично розпочався із прийняття Декларації про державний суверенітет України від 16 липня 1990 р. та тривав до набрання чинності Законом України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами». Другий етап охоплює період з 1 квітня 2001 р. до 1 січня 2011 р., тобто з набрання чинності Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» до набрання чинності Податковим кодексом України. Третій етап розпочався із прийняттям Податкового кодексу та охоплює період з 1 січня 2011 р. до теперішнього часу.

2. Уявляється недоречним застосування терміна адміністрування оподаткування, оскільки податкове адміністрування передбачає не лише відносини зі справляння податків, але й зі стягнення податкового боргу шляхом застосування способів забезпечення виконання податкового обов'язку платниками податків.

3. Доведено, що є недоречним відносити встановлення та введення загальнодержавних податків та зборів до податкового адміністрування, а також включення до податкового адміністрування юрисдикційної діяльності, оскільки такі правовідносини уже виходять за межі податкових, та підпадають під

регулювання спеціального галузевого законодавства. Крім того, зазначені відносини передбачають інший склад учасників: органи законодавчої влади та судові органи, тоді як при адмініструванні єдиними учасниками з боку держави є виключно контролюючі органи.

4. 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, що здійснюється органами виконавчої влади – контролюючими органами, є складовою частиною такого широкого поняття як публічне адміністрування, що охоплює усю публічно-правову сферу держави. Податковому адмініструванню поряд із заходами правового примусу притаманне також існування ефективного механізму реалізації прав платників податків, здійснення сервісного обслуговування.

5. Обґрунтовано, що податкове адміністрування у широкому розумінні є діяльністю із забезпечення функціонування податкової системи в державі. У вузькому розумінні – це управлінська діяльність, 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 (право на податкову пільгу, право вибору режиму оподаткування, право на оскарження тощо).

6. Незважаючи на те, що податкове адміністрування, як організаційно-управлінська діяльність, має примусовий характер, йому властиві також ознаки сервісної діяльності, яка знаходить свій прояв у наданні контролюючими органами адміністративних послуг, передбачених ПК України.

7. Для ефективного втілення податкової політики, необхідно чітко окреслення механізму податкового адміністрування. 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, які здійснюють податкове адміністрування (суб'єктна складова). Особливість об'єкта податкового адміністрування полягає у 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).

8. Функціями податкового адміністрування є: фіскальна, регулююча, контрольна, яких спрямовано на вирішення таких задач: організація обліку платників податків; організація інформаційно-аналітичного забезпечення процесу сплати податків та податкової звітності; визначення суми податкових зобов'язань; надання адміністративних послуг платникам податків у процесі виконання податкового обов'язку; організація контролю за правильністю нарахування, повнотою та своєчасністю сплати встановлених податків; організація погашення податкового боргу платників податків. Забезпечення завдань податкового адміністрування знаходить своє зовнішнє відображення у формах податкового адміністрування, яких необхідно класифікувати за видовим критерієм на контрольні та забезпечувальні.

9. Дослідивши іноземний досвід судового захисту прав та законних інтересів платників податків, вважаємо створення окремого спеціалізованого судового органу обтяжливим та несвоєчасним на даному етапі становлення української державності, адже суми від державного мита, судового збору не зможуть компенсувати витрати держави на запровадження та утримання такої інституції.

10. Досвід Швеції з реєстрації та централізованого обліку громадян, а також реєстрації прав на нерухоме майно, є корисним для податкового адміністрування в Україні, оскільки запозичення такого підходу дозволило б попередити ухилення від сплати податків та вчинення податкових

правопорушень, відстежувати можливості щодо отримання фізичними особами пільг, і, отже, оптимізувати систему податкового адміністрування. Позитивною також вбачається практика, що існує у Швеції, - «єдина декларація» та «єдиний платіж», оскільки це дозволить уникнути штрафів, пені за несвоєчасне перерахування податку. Заслуговує на увагу й інститут оцінювання роботи податкових органів Німеччини: така взаємодія податкових органів із платниками податків є одним із показників службової відповідності.

РОЗДІЛ 2

ФІНАНСОВО-ПРАВОВА ОРГАНІЗАЦІЯ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПУБЛІЧНИХ ІНТЕРЕСІВ У ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

2.1. Система органів податкового адміністрування

Визначивши теоретико-правові засади податкового адміністрування, слід розглянути суб'єктів, що беруть участь у податковому адмініструванні.

Так, М.М. Чинчин усіх суб'єктів податкового адміністрування поділяє на чотири групи. До першої групи вчений відносить суб'єктів, що представляють владну сторону податкових правовідносин. До другої групи належать представники зобов'язаної сторони податкових правовідносин (платники податків у широкому розумінні). Третю групу становлять особи, що виконують суто процесуальні функції у податковому адмініструванні та не мають власної матеріальної заінтересованості у податкових правовідносинах. Окрему (четверту) групу, внаслідок специфіки статусу та виконуваних функцій у податковому адмініструванні, становлять органи судової влади – суди загальної юрисдикції та адміністративні суди [301, с. 61]. Н.І. Хімічева виокремлює такі суб'єкти, які беруть участь у податкових правовідносинах: платники податків, податкові органи і кредитні органи – банки, які приймають і зараховують податкові платежі на рахунки відповідних бюджетів. Вони є носіями юридичних прав і обов'язків у цих відносинах, тобто суб'єктами податкового права [294, с. 37-38].

Т.Є. Кушнарьова, М.П. Кучерявенко виокремлюють таких суб'єктів податкового права: 1) державу, що забезпечує встановлення, зміну і скасування обов'язкових платежів; 2) податкові органи, що контролюють правильність і своєчасність сплати податків і зборів; 3) платників податків; 4) осіб, що сприяють сплаті податків [128, с. 30]. Уявляється, що перший елемент цієї класифікації слід віднести за межі податкових правовідносин, оскільки роль держави в особі органів, що встановлюють, змінюють та скасовують

обов'язкові платежі – не відноситься до сфери податкових правовідносин, це суто законотворчий процес. Отже, суб'єктів податкового адміністрування слід класифікувати за метою податкового адміністрування, з огляду на зв'язок того чи іншого суб'єкта податкових правовідносин з об'єктом податкового адміністрування, а саме – виконанням податкового обов'язку, на: контролюючі органи, що контролюють правильність і своєчасність сплати податків і зборів; платників податків (юридичні, фізичні особи, фізичні особи-підприємці, самозайняті особи); осіб, що сприяють сплаті податків (банки, податкові агенти, нотаріуси, представники). Такий перелік є вичерпним.

Необхідно також приділити увагу розмежуванню понять «суб'єкти податкових правовідносин» та «суб'єкти податкового адміністрування». Вважаємо таке ототожнення небажаним, оскільки відомо, що податкове адміністрування є лише частиною, або окремим інститутом, податкового права як підгалузі фінансового права. Крім того, слід зазначити, 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. Отже, оскільки контролюючі органи є обов'язковим суб'єктом податкових правовідносин, то, відповідно, вони є і обов'язковим суб'єктом податкового адміністрування.

Беззаперечно, держава завжди є суб'єктом податкового адміністрування і саме вона, як владна сторона таких правовідносин, здійснює правове регулювання та визначає орган, який буде діяти від її імені.

І.Л. Самсін зазначає, що навряд чи можна погодитися з тезою про безпосередню участь держави у податкових правовідносинах. Питання участі держави у податкових правовідносинах є достатньо складним, і навряд чи можна щодо нього надати однозначну й остаточну відповідь. Разом із тим, можна з упевненістю сказати, що безпосередньо, тобто без участі інших осіб та реалізації механізму представництва брати участь у податкових правовідносинах, тобто реалізовувати права й обов'язки, держава не може [258,

с. 103]. Так, при вилученні готівки у платника податків у рахунок погашення його податкового боргу, вилучена готівка в національній валюті вноситься працівником контролюючого органу до банку для перерахування до відповідного бюджету в день її стягнення, а в разі неможливості такого внесення – на наступний робочий день [193, п. 6]. Отже, неможливо відкидати безпосередню участь контролюючих органів у процесі адміністрування.

Застосування фіскальних заходів здійснюється відповідними органами, які мають владні повноваження. Органи податкового контролю та органи стягнення традиційно є основним елементом усього механізму державного управління у фінансовій сфері, оскільки від ефективності їхньої дії залежать фінансова незалежність та економічна самостійність держави у цілому.

Цілком справедливо Л.М. Древаль підкреслює, що здійснення ефективного податкового контролю вимагає чіткої системи органів, що контролюють сплату податків і зборів до бюджету, оскільки основна його частина формується виключно за рахунок податкових надходжень [70]. Державне управління, в тому числі і контролюючими органами, – явище системне, воно включає ряд елементів, тісно взаємопов'язаних між собою. Адже система (від грец. «systema» – «ціле, складене з частин»; «з'єднання») – це і є безліч елементів, що знаходяться у відносинах і зв'язках один з одним, створюють певну цілісність, єдність [25, с. 47]. Г.В. Атаманчук до системи державного управління зараховує: а) організацію та функціонування суб'єкта управління – керуючу систему, б) структуру взаємозв'язків керуючої системи із суспільною системою – керовані об'єкти; в) компоненти соціальної системи або їх окремі прояви, які створюють у взаємозв'язку структуру керованої системи і безпосередньо сприймають державно-управляючі дії або беруть участь у їх формуванні [21, с. 92].

Система контролюючих органів створена з метою забезпечення надходжень податків і зборів до бюджетів. Ця мета і визначає коло прав та обов'язків податкових органів [61]. Відповідно до п. 41.2 ст. 41 ПК України органами стягнення є виключно контролюючі органи, уповноважені

здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу та недоїмки зі сплати єдиного внеску у межах повноважень, а також державні виконавці у межах своїх повноважень [183].

Отже, слід визначити статус контролюючих органів та органів стягнення. «Статус» – це сукупність прав та обов’язків громадянина чи юридичної особи [40], правове становище [164, с. 762]. Однак, як справедливо зазначає О.І. Харитонova, ототожнення цих понять є небажаним, оскільки правовий статус асоціюється із стабільним правовим станом суб’єкта, а правове становище змінюється залежно від правовідносин, в які він вступає. Дослідниця визначає «статус» як сукупність прав та обов’язків громадянина чи юридичної особи [296, с. 61]. Правовий статус – це сукупність основних суб’єктивних прав та обов’язків, які належать суб’єктові об’єктивного права і визначають у найбільш загальному вигляді його взаємини з державою, що ґрунтуються на положеннях відповідних правових норм [296, с. 107]. Отже, правовий статус – це законодавчо встановлені та гарантовані державою права, законні інтереси та обов’язки особи.

Відомо, що права контролюючих органів становлять елемент їх компетенції, яка виражає юридичні можливості, ті юридичні засоби, якими наділяється орган для здійснення своєї діяльності і, таким чином, має важливе значення для конкретного визначення його правового становища в державному апараті [25, с. 131], а також його функцій. При цьому під функціями, як зазначає академік С.В. Ківалов, розуміється узагальнююча характеристика призначення і спрямованості дій органу виконавчої влади, зосереджена на досягненні об’єктивно обумовлених цілей та завдань державного управління [24, с. 65-72].

До недавнього часу статус податкових та митних органів визначався так. Відповідно до п. 12 Розділу IV Указів Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» № 1085/2010 [237], «Про Положення про Державну податкову службу України» № 584/2011 [218] і «Про Положення про Державну митну службу України» № 582/2011 [209], діяльність

ДПС України та ДМС України спрямовувалася і координувалася КМУ через Міністра фінансів України. Ці положення кореспондувалися з положеннями Указу Президента України «Про Положення про Міністерство фінансів України» (в редакції № 1183/2011 від 26 грудня 2011 р.) [235].

Однак, уже з набранням чинності Указів Президента України «Про деякі заходи щодо оптимізації системи центральних органів виконавчої влади» [212] та «Про Міністерство доходів і зборів України» [234] ситуація кардинально змінилася, а саме: було створено Міністерство доходів і зборів України шляхом реорганізації ДМС України та ДПС України, з покладанням на створене Міністерство також функції з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування [212]. У зв'язку з вищезазначеним, до Розділу IV Указу Президента України «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [238] внесено зміни, згідно з якими виключено положення щодо того, що діяльність ДМС України та ДПС України спрямовувалася і координувалася КМУ через Міністра фінансів України.

Слід окреслити, що підґрунтям для об'єднання податкових і митних органів став Стратегічний план розвитку ДПС України на період до 2013 р. [224], яка передбачає розробку та впровадження нової організаційної структури, побудованої за функціональним принципом.

Проте, з посиленням європейського вектора у правовому колі України та прагненнями створити систему контролюючих органів, яка відповідала б європейським стандартам, 1 березня 2014 р. КМУ ухвали Постанову № 67 «Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів», яке мало на меті відновлення раніше існувавшої системи органів ДПС України та ДМС України як правонаступників Міністерства доходів і зборів у відповідних сферах діяльності, діяльність яких мала спрямовуватися та координуватися КМУ через Міністра фінансів, і який забезпечує реалізацію єдиної державної податкової політики, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з

правопорушеннями під час застосування податкового законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [233]. Однак зазначена Постанова КМУ № 67 втратила чинність із прийняттям Постанови КМУ від 21 травня 2014 р. № 160 «Про утворення Державної фіскальної служби», яка передбачає утворення ДФС України як центрального органу виконавчої влади, діяльність якого спрямовується та координується КМУ, реорганізувавши Міністерство доходів і зборів шляхом перетворення [248]. Відповідно до Положення про ДФС України, воно є центральним органом виконавчої влади, діяльність якого спрямовується і координується КМУ, і який реалізує державну податкову політику, державну політику у сфері державної митної справи, державну політику з адміністрування єдиного внеску, державну політику у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску [188, ст. 1].

Однак на теперішній час статус ДФС є недостатньо врегульованим. По-перше, з положень ч.2 ст.17 ЗУ «Про центральні органи виконавчої влади» [249], можна помітити використання законодавцем функціонального критерію у виборі назви того чи іншого центрального органу виконавчої влади: так у разі, якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади становлять функції з надання адміністративних послуг центральний орган виконавчої влади утворюється як служба; якщо більшість функцій центрального органу виконавчої влади складають контрольно-наглядові функції за дотриманням актів законодавства, центральний орган виконавчої влади утворюється як інспекція. З аналізу ст. 41 ПК України [183], відомо, що органи ДФС є контролюючими органами та органами стягнення, левову частину функцій яких становить саме контроль за дотриманням податкового законодавства платниками податків, що впливає з аналізу ст.19¹ ПК України [183]. Отже, перейменування контролюючих органів на службу порушує логіку законодавця: за функціональним критерієм контролюючі органи мають називатися інспекціями.

По-друге, в ст. 1 Положення про ДФС України вказано, що її діяльність спрямовується і координується КМУ [188, ст. 1], що кореспондується із Постановою КМУ «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» від 10 вересня 2014 р. [238, розділ III]. Статтею 16 ЗУ «Про центральні органи виконавчої влади», встановлено, що діяльність ЦОВВ спрямовується та координується Кабінетом Міністрів України через відповідних міністрів згідно із законодавством [249]. Відповідно до Положення про Міністерство фінансів України, затверджене Постановою КМУ від 20 серпня 2014 р., Міністерство фінансів України є головним органом у системі центральних органів виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову та бюджетну політику, та забезпечує формування єдиної державної податкової, митної політики, тощо [235; абз. 1 п. 1], тобто з логіки законодавця, ДФС має спрямовуватися та координуватися КМУ через Міністра фінансів, тим більш, що Положення про ДФС України передбачає такі елементи підзвітності між ДФС та Мінфіном: Голова ДФС України, зокрема, вносить на розгляд Міністра фінансів пропозиції щодо забезпечення формування державної політики у відповідній сфері, розроблені ДФС України проекти законів, актів Президента України та КМУ; вносить на розгляд Міністра фінансів проекти нормативно-правових актів Мінфіну з питань, що належать до компетенції ДФС України; подає Міністрові фінансів для затвердження плани роботи ДФС України; звітує перед Міністром фінансів про виконання планів роботи ДФС України та покладених на Службу завдань, про усунення порушень і недоліків, виявлених під час проведення перевірок діяльності ДФС України, її територіальних органів, а також про притягнення до відповідальності посадових осіб, винних у допущених порушеннях; вносить Міністру фінансів пропозиції щодо утворення територіальних органів ДФС України [211, п. 2, 3, 5, 6, 24 ст. 11]. При цьому, апарат ДФС України цілком формується КМУ за поданням Прем'єр-міністра України [248, ст. 10].

Отже, на теперішній час ДФС України безпосередньо підпорядкована КМУ поряд з іншими ЦОВВ зі спеціальним статусом, апарат ДФС формується

КМУ. Одночасно із цим ДФС вносить до Мінфіну пропозиції щодо забезпечення формування державної податкової, митної політики та політики з адміністрування єдиного внеску, при цьому не здійснює безпосереднього формування зазначеної політики та не уповноважена видавати нормативно-правові акти, окрім наказів адміністративно-розпорядчого характеру. Крім того, Голова ДФС звітує перед Міністром фінансів. Зазначене, з одного боку, вказує на прагнення законодавця віднести ДФС до ЦОВВ зі спеціальним статусом, з іншого – не дозволяє це зробити. Таким чином, законодавцю варто чітко окреслити статус. На нашу думку, враховуючи чинне законодавство, ДФС необхідно перейменувати на інспекцію. При цьому, внести відповідні зміни до Постанови КМУ «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади» [237, розділ III], що діяльність ДФС України спрямовується та координується КМУ через Міністра фінансів України. У Постанові про ДФС вказано, що структуру апарату, штатний розпис та кошторис ДФС затверджує її Голова за погодженням з Міністром фінансів [211, п. 14]. Крім того, Положення про ДФС [188] необхідно узгодити із п. 41.1 ст. 41 ПК України [183], оскільки, як зазначалося вище, органи ДФС не забезпечують формування державної податкової, митної політики та політики з адміністрування єдиного внеску, а здійснюють реалізацію зазначеної політики.

Однак, у законодавця є інший шлях – 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.

На теперішній час в Україні функціонує така система органів податкового адміністрування: ДФС України на центральному рівні та його територіальні органи на місцях. Окрім цього, у складі ДФС України та її територіальних органах діють підрозділи податкової міліції [201]. Однак, враховуючи, що, згідно з п. 61.3 ст. 61 ПК України [183], підрозділи податкової міліції та їх службові (посадові) особи не можуть брати безпосередньої участі у проведенні

перевірок, що здійснюються контролюючими органами, та проводити перевірки суб'єктів підприємницької діяльності з питань оподаткування, таким чином, підрозділи податкової міліції не входять до системи суб'єктів податкового адміністрування. Крім того, з огляду на те, що податкове адміністрування є організаційно-розпорядчою діяльністю, а не юрисдикційною, підрозділи податкової міліції слід віднести до окремого суб'єкта, покликаного проводити розслідування податкових правопорушень.

Слід зазначити, що до територіальних органів ДФС України також відноситься Міжрегіональне головне управління ДФС України – Центральний офіс з обслуговування великих платників, до якого входять спеціалізовані державні податкові інспекції: Енергетична митниця ДФС України, а також спеціалізовані державні податкові інспекції з обслуговування великих платників у містах Дніпропетровську, Донецьку, Запоріжжі, Луганську, Львові, Одесі, Харкові [144].

Отже, контролюючі органи є централізованою системою контролю за дотриманням податкового законодавства, структура яких побудована за функціональної ознакою. Слід підкреслити, що органи ДФС України є контролюючими органами, оскільки забезпечують здійснення контролю у процесі добровільного виконання платником податків податкового обов'язку. Відповідно до ст.41 ПК України контролюючі органи є органами стягнення й забезпечують застосування заходів примусу у разі порушення податкового законодавства [183].

У літературі існує точка зору, згідно з якою до владних суб'єктів податкового адміністрування зараховують суб'єктів, що представляють владну сторону податкових правовідносин: а) державу і адміністративно-територіальні утворення, що є власниками коштів, які надходять до відповідних публічних грошових фондів у результаті сплати податків і зборів; б) органи, що є суб'єктами владних повноважень, які, у свою чергу, поділяються на органи загальної (Верховна Рада України та місцеві ради при встановленні та введенні в дію відповідних податків і зборів) та спеціальної компетенції (контролюючі

органи) [301, с. 61]. Однак, як зазначалося у попередньому розділі, у податковому адмініструванні беруть участь виключно контролюючі органи. Крім того, розподіл податкових надходжень між бюджетами різних рівнів, збір та аналіз одержуваних результатів не належать до податкового адміністрування, оскільки здійснюються в рамках бюджетного процесу, так само як і правовідносини із встановлення та введення в дію податків, які належать виключно до законодавчого процесу, мають свій особливий суб'єктний склад. Таким чином, ще однією особливістю податкового адміністрування є те, що з боку держави контролюючі органи є єдиним учасником таких правовідносин на боці владного суб'єкта.

Слід зазначити, що у податковому законодавстві застосовуються терміни «справляння» та «стягнення». Проте у жодному нормативному акті законодавець не дає їм чіткого визначення. Не викликає сумнівів, що справляння податків, зборів є діяльністю уповноважених органів держави, безумовною і невід'ємною частиною якої є контроль за сплатою податків і зборів. У Податковому ж кодексі України контролюючі органи згадуються як органи стягнення.

Л.М. Касьяненко вважає, що поняття «стягнення» є більш вузьким, ніж поняття «справляння», яке є складовою частиною останнього [94, с. 7]. Проте вважаємо, що це не зовсім так. Словник української мови подає таке визначення слову «стягувати»: примушувати сплатити що-небудь [268, с. 810]. Слово «справляти» словник розуміє як правити, вимагати (борг, податок тощо) [268, с. 254], тобто практично ототожнює ці поняття. В інших же словниках доволі часто під стягненням розуміється примусове стягування платежу, боргу, штрафу тощо [77], отримання платежу примусовими заходами за сприяння влади [271]. В Юридичній енциклопедії стягнення – це примус, заходи впливу як заходи відповідальності юридичної [309]. Більше того, в енциклопедії вказується на тлумачення «примусового стягнення податкової заборгованості», що означає передбачену законодавством України процедуру погашення податкової заборгованості платника податків шляхом звернення стягнення на

активи відповідного платника [309]. Таке тлумачення дійсно відповідає чинному законодавству. Так, згідно з Порядком розрахунково-касового обслуговування митних та інших платежів, справляння митних та інших платежів – це нарахування і прийняття митним органом сум таких платежів відповідно до законодавства [223].

ПК України визначає орган стягнення як державний орган, уповноважений здійснювати заходи щодо забезпечення погашення податкового боргу в межах повноважень, встановлених цим Кодексом та іншими законами України [183, пп. 14.1.137 п. 14.1 ст. 14]. Аналогічно і при визначенні податкового боргу в міжнародних правовідносинах застосовується саме термін «стягнення» [183, пп. 14.1.154 п. 14 ст. 14], стягнення застосовується стосовно податкового боргу і в пп. 191.1.31 п. 191.1 ст. 19 ПК України [183].

У п. 6.3 ст. 6 ПК України [183], який передбачає, що сукупність загальнодержавних і місцевих податків і зборів, що справляються в установленому Кодексом порядку, становить податкову систему України, застосовується термін «справляння». Так само і в пп. 14.1.39 п. 14.1 ст. 14 ПК України: грошове зобов'язання платника податків – це сума коштів, яку платник податків повинен сплатити до відповідного бюджету як податкове зобов'язання та/або штрафну (фінансову) санкцію, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, а також санкції за порушення законодавства у сфері зовнішньоекономічної діяльності [183].

Цікавим є застосування слова «стягнення» щодо сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) [183, пп. 19¹.1.33 п. 19¹.1 ст. 19]: контролюючі органи забезпечують визначення у встановлених цим Кодексом випадках сум податкових та грошових зобов'язань платників податків, застосування та своєчасне стягнення сум штрафних (фінансових) санкцій (штрафів), передбачених Кодексом та законами України, за порушення податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено

на податкові органи, тобто ця норма передбачає правовідносини, в яких боржник самостійно не сплачує фінансові санкції. А у пп. 14.1.265 п. 14.1 ст. 14 ПК України законодавець застосовує слово «справляння», оскільки має на увазі добровільну сплату боржником фінансових санкцій: штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладається на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності [183].

У цьому аспекті досить влучним вбачається вислів С.В. Запольського про те, що переродження зобов'язання у форму стягнення пов'язано з неправомірною поведінкою боржника, який ухиляється від виконання зобов'язання [83, с. 119]. Отже, вищезазначене дозволяє дійти висновку, що «стягнення» необхідно застосовувати саме у контексті забезпечення погашення податкового боргу, тоді як термін «справляння» вживається у правовідносинах, пов'язаних із добровільним виконанням податкового зобов'язання платником податку, тобто до моменту виникнення податкового боргу.

Забезпечення своєчасного та повного надходження податків та зборів до відповідного бюджету є нагальним завданням для контролюючих органів, яке реалізується шляхом здійснення певних заходів, зокрема, податкового контролю. У попередньому розділі, коли мова йшла про податкове адміністрування, зроблено висновок, що податковий контроль є невід'ємною складовою податкового адміністрування. Згідно зі ст. 62 ПК України [183], податковий контроль здійснюється шляхом: 1) ведення обліку платників податків; 2) інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів; 3) перевірок та звірок відповідно до вимог ПК України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин.

Відомо, що правовий статус державних органів визначається переважно

через їх правосуб'єктність, тобто до нього включаються призначення органів, їх завдання, компетенція (функції), повноваження, форми та методи діяльності [25, с. 181].

Як справедливо зазначає О.В. Дьомін, розмежування «прав» і «обов'язків» стосовно податкових органів є досить умовним через те, що реалізація наданих прав для них є функціонально-цільовим призначенням. Податкові органи не вправі на свій розсуд відмовитися від реалізації своїх прав. Те, що вони робити вправі (наприклад, проводити податкові перевірки або стягувати недоїмки), – вони робити зобов'язані, і навпаки [66, с. 143].

На підставі аналізу ПК України та Положення про ДФС України [188], уявляється, що у ст.19¹ законодавець наводить саме завдання, які виконують контролюючі органи, а не функції, оскільки останні здійснюються у більш конкретних формах. Отже, вважаємо за доцільне класифікувати функції ДФС України у такі групи в залежності від завдань, на виконання яких їх спрямовано: 1) функції у сфері державної податкової політики; 2) функції у сфері державної політики у сфері митної справи; 3) функції у сфері державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; 4) функції у сфері державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; 5) функції у сфері державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; 6) державної політики у сфері контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги); 7) функції у сфері дозвільної діяльності: контроль за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

У той же час, аналіз змісту податкового адміністрування, здійснений у

попередньому розділі, а також аналіз ст.19¹ ПК України [183], дозволяють чітко виокремити функції контролюючих органів саме у сфері податкового адміністрування в залежності від специфіки форм податкового адміністрування: 1) функції у сфері податкової звітності; 2) функції з визначення та забезпечення сплати податків; 3) здійснення податкового контролю, що містить у собі функції щодо забезпечення обліку платників податків, функції з організації інформаційно-аналітичного забезпечення, функції з проведення перевірок (камеральних, документальних (планових або позапланових; виїзних або невиїзних) та фактичних); 4) функції зі стягнення податкового боргу платників податків, у тому числі, функції з надання допомоги у стягненні податкового боргу в міжнародних правовідносинах за запитами компетентних органів іноземних держав.

Стаття 20 ПК України [183], яка встановлює перелік прав контролюючих органів, дозволяє дійти висновку, що надані законом права спрямовано виключно на забезпечення можливості виконання контролюючими органами покладених на них обов'язків – контроль за виконанням платниками податків податкового обов'язку.

2.2. Правовий статус інших суб'єктів податкового адміністрування

Враховуючи, що контролюючі органи, як обов'язкові суб'єкти, є лише однією стороною правовідносин із податкового адміністрування, другою стороною таких правовідносин є інші суб'єкти податкового адміністрування, до яких належать платники податків та особи, що сприяють податковому адмініструванню.

Без суб'єкта юридична конструкція податкового платежу фактично втрачає зміст, оскільки податок є формою покладання на платника податку відповідного обов'язку [120, с. 248]. Платники податків є окремою групою суб'єктів податкового адміністрування, яка протистоїть системі органів податкового адміністрування. Поряд із платниками податків обов'язок зі сплати податків покладається у випадках, передбачених ПК України, на податкового

агента та представників платників податків. Ця категорія осіб у літературі згадується як особи, що сприяють сплаті податків [120, с. 279-285].

Д.В. Вінницький, аналізуючи особливості податкових правовідносин, зазначає, що останнім властиве поєднання у методі податкового права загально дозволеного («дозволено все, що прямо не заборонено законом») і дозвільного («заборонено все, що прямо не дозволено законом») принципів правового регулювання, що обумовлене особливим суб'єктним складом податкових правовідносин [44, с. 165-166]. Однак, свобода приватних суб'єктів у податковому праві досить чітко окреслена та має свої законодавчо регламентовані межі. Відомо, що невиконання платником податків обов'язку тягне за собою застосування заходів державного примусу, які, з одного боку, дозволяють державі реалізувати в кінцевому результаті свою можливість на отримання від цієї особи благ і дій, що вимагаються, а з іншого – служать меті покарання винного у разі невиконання свого обов'язку [178, с. 43]. У той же час, за справедливим висловом К.В. Кисильової, домінування публічного інтересу, притаманного податковому праву, не повинно означити порушення приватних інтересів платників податків, їх безпідставне обмеження [99, с. 36]. Дослідниця підкреслює, що імперативний метод правового регулювання притаманний податковому праву, не означає цілковите нехтування правами платників податків. Така імперативність сприяє належному виконанню податкових обов'язків зобов'язаними суб'єктами. Як приклад диспозитивності у податковій сфері вчена наводить норми ст. 100 ПК України, які визначають процедуру розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу за заявою платника [99, с. 43-44]. Крім того, як приклад, можна навести введення державою застосування механізму податкового компромісу [204], тобто можливості звільнення від юридичної відповідальності платників податків за заниження податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та/або податку на додану вартість за будь-які податкові періоди до 1 квітня 2014 р. з урахуванням строків давності, встановлених ПК України.

Платники податків, поряд із контролюючими органами, безумовно, є ключовим суб'єктом податкового адміністрування. В науці податкового права існують різні визначення цього поняття. Слід сказати, що в науці фінансового права тривають спори щодо тотожності понять «суб'єкт права», «суб'єкт правовідносин» та «учасник правовідносин». Не вдаючись до детального аналізу наукової полеміки щодо співвідношення цих понять, відзначимо таке. С.В. Пархоменко-Цироциянц, підтримуючи позицію про нетотожність понять «суб'єкт права» і «суб'єкт правовідносин», зазначає, що ці поняття співвідносяться між собою як ціле і частина, де цілим є «суб'єкт права», а частиною «суб'єкт правовідносин». Права та обов'язки, що належать суб'єктам права, реалізуються ними в податкових правовідносинах, коли вони стають суб'єктами податкових правовідносин. Але, водночас, вони можуть у податкових правовідносинах реалізувати не всі права та обов'язки, які належать їм як суб'єктам права. Будучи суб'єктом права, можна ніколи не вступити до правовідносин [175, с. 163]. Повністю погоджуючись із такою позицією, зазначимо, що «суб'єкти права» – це статична категорія, яка вказує на потенційну можливість таких осіб брати участь в податкових правовідносинах, тоді як «суб'єкти правовідносин» – це динамічна категорія, яка вказує на осіб, безпосередньо залучених у податкові правовідносини, в яких вони реалізують свої права та виконують покладені на них обов'язки.

За справедливим висловом А.Г. Іванова, правові норми, що регулюють податковий обов'язок, безпосередньо перетворюють обов'язки суб'єкта по сплаті податків у конкретні процесуальні дії з нарахування та сплати коштів до відповідного бюджету [87, с. 8]. Саме із цього моменту платники податків перетворюються на суб'єктів податкового адміністрування.

М.П. Кучерявенко наводить таке визначення: «Платником податків виступає суб'єкт податкових правовідносин, на якого законом покладено комплекс податкових обов'язків» [182, с. 155]. Слід погодитися з думкою вченого у тому аспекті, що комплекс податкових обов'язків містить у собі:

1) обов'язок з ведення податкового обліку; 2) обов'язок з визначення та сплати податків; 3) податкову звітність.

М.М. Чинчин визначає зобов'язану сторону податкових правовідносин через широке розуміння категорії «платник податків», яка у такому векторі буде певною узагальнюючою конструкцією та об'єднуватиме осіб (юридичних і фізичних), на яких податковим законодавством покладено обов'язок сплачувати відповідні податки і збори; платників податків і платників зборів; а також включатиме у встановлених законодавством випадках представників платників податків та податкових агентів [301, с. 67-68].

За ПК України платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно із цим Кодексом або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно із цим Кодексом [183, п. 15.1 ст. 15]. Крім того, згідно з п. 18.2 ст. 18 ПК України, податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків. Однак, на наш погляд, така позиція законодавця є хибною. Комплексне дослідження цього питання буде наведено у наступному підрозділі, присвяченому статусу осіб, що сприяють податковому адмініструванню [183, п. 18.2 ст. 18].

Отже, згідно з ПК України, платники податків становлять такі групи: фізичні особи; юридичні особи; відокремлені підрозділи.

Фізичних осіб, у свою чергу, можна поділити на підгрупи: фізичні особи, які не здійснюють підприємницьку діяльність; фізичні особи – суб'єкти підприємницької діяльності, у тому числі, самозайняті особи (серед осіб, які провадять незалежну професійну діяльність Кодекс, зокрема, виокремлює приватних нотаріусів, адвокатів, арбітражних керуючих та ін.) [183; пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14].

Проаналізуємо правовий статус юридичних осіб як суб'єктів податкового адміністрування. Аналіз норм ПК України, зокрема пп. 14.1.24 п.14.1 ст.14; п. 49.4 ст. 49, п. 46.2 ст. 46 та ін. [183] дозволяють виокремити малі, середні та великі підприємства. Однак, ПК України містить визначення лише великого платника податків – юридична особа, в якій обсяг доходу від усіх видів діяльності за останні чотири послідовні податкові (звітні) квартали перевищує п'ятсот мільйонів гривень або загальна сума сплачених до Державного бюджету України податків за платежами, контроль за справлянням яких покладено на контролюючі органи, за такий самий період перевищує дванадцять мільйонів гривень [183, пп. 14.1.24 п. 14.1 ст. 14]. Стосовно визначення інших підприємств, п. 46.2 ст. 46 ПК України [183] відсилає до Господарського кодексу України, який у ст. 55 виокремлює такі групи суб'єктів господарювання залежно від кількості працюючих та доходів від будь-якої діяльності за рік, як суб'єкти малого підприємництва, у тому числі суб'єкти мікропідприємництва, середнього або великого підприємництва [62, ст. 55]. Така класифікація має значення, зокрема, і для визначення особливостей адміністрування. Так, в п. 49.4 ст. 49 ПК України зазначається, що платники податків, що належать до великих та середніх підприємств, подають податкові декларації до контролюючого органу в електронній формі з дотриманням умови щодо реєстрації електронного підпису підзвітних осіб у порядку, визначеному законодавством [183, п. 49.4 ст. 49].

Юридичних осіб – платників податків класифікують також за джерелом фінансування: бюджетні (юридичні особи, що на 100 відсотків фінансуються за рахунок коштів бюджетів) і не бюджетні, що фінансуються за рахунок власних і/чи залучених коштів; або залежно від галузевої належності – на сільськогосподарські, промислові, торгові тощо; залежно від цільової спрямованості діяльності – на прибуткові та неприбуткові [180, с. 59].

Самостійними платниками податків в Україні є іноземні юридичні особи (фірми, організації, компанії), що здійснюють господарську діяльність на території України як безпосередньо, так і через постійні представництва [180,

с. 60-61]. Так, ПК України серед нерезидентів виокремлює: а) іноземні компанії, організації, утворені відповідно до законодавства інших держав, їх зареєстровані (акредитовані або легалізовані) відповідно до законодавства України філії, представництва та інші відокремлені підрозділи з місцезнаходженням на території України [183, пп. 14.1.122 п. 14.1 ст. 14]. Це відіграє роль при адмініструванні, так, наприклад, абз. 7 п. 57.1 ст. 57 ПК України встановлює, що платники податку, зокрема, неприбуткові установи (організації) сплачують податок на прибуток на підставі податкової декларації, яку подають до контролюючих органів за звітний (податковий) рік і не сплачують авансових внесків [183, абз. 7 п. 57.1 ст. 57].

Відповідно до Закону України «Про зовнішньоекономічну діяльність», представництво іноземного суб'єкта господарської діяльності – установа або особа, яка представляє інтереси іноземного суб'єкта господарської діяльності в Україні і має на це належним чином оформлені відповідні повноваження [229, ст. 1]. Відповідно до угод України про уникнення подвійного оподаткування, наприклад, між Урядом України та Урядом Французької республіки: «постійне представництво» означає постійне місце діяльності, через яке повністю або частково здійснюється підприємницька діяльність підприємства [108, ч. 1 ст. 5].

Відповідно до пп. 14.1.193 п. 14.1 ст. 14 ПК України, постійне представництво – постійне місце діяльності, через яке повністю або частково проводиться господарська діяльність нерезидента в Україні, зокрема: місце управління; філія; офіс; фабрика; майстерня; установка або споруда для розвідки природних ресурсів; шахта, нафтова/газова свердловина, кар'єр чи будь-яке інше місце видобутку природних ресурсів; склад або приміщення, що використовується для доставки товарів [183]. Важливо для цілей оподаткування визначитися саме з критерієм віднесення того чи іншого представництва саме до категорії платників податків. Із ПК України очевидно, що таким критерієм є здійснення таким суб'єктом господарської діяльності нерезидента в Україні в розумінні пп. 14.1.36 п. 14.1 ст. 14 ПК України: господарська діяльність – це діяльність особи, що пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або

реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами [183]. Таким чином, будь-яка інша діяльність представництва нерезидента України, яке не входить у зазначене визначення, на території України, не буде оподатковуватись в Україні.

З аналізу ст. 180 ПК України вбачається, що законодавець у правовідносинах зі сплати ПДВ виокремлює групу осіб, що діють на підставі договору про спільну діяльність без утворення юридичної особи [183].

З огляду на виокремлення законодавцем широкого кола платників податків, доцільно було б класифікувати платників податків як суб'єктів податкового адміністрування на такі групи в залежності від їх правового статусу: 1) фізичні особи: а) які не здійснюють підприємницьку діяльність, 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. Слід зазначити, що ПК України для оподаткування фізичних і юридичних осіб використовує критерій резидентства. ПК України досить чітко наводить визначення понять «резидент» та «нерезидент» із вказівкою критеріїв для визначення резидентства платника податку. Досить детально регулюються критерії резидентства, зокрема, у пп. 14.1.122 п. 14.1 ст.14 та пп. 14.1.213 п. 14.1 ст. 14 ПК України [183], положення останнього цілком узгоджується з принципом єдиного громадянства, передбаченим ч. 1 ст. 2 Закону України «Про громадянство України», в якому зазначено, якщо громадянин України набув громадянство (підданство) іншої держави або держав, то у правових відносинах з Україною він визнається лише громадянином України [208].

Слід також приділити увагу тому, як статус платника податку безпосередньо впливає на заходи податкового адміністрування, які можуть бути до нього застосовані. Так, наприклад, згідно з пп. 141.4.2 п. 141.4 ст. 141 ПК України, резидент або постійне представництво нерезидента, що здійснюють на користь нерезидента або уповноваженої ним особи будь-яку виплату з доходу з джерелом його походження з України, отриманого таким нерезидентом від провадження господарської діяльності, утримують податок з таких доходів за встановленою у ПК України ставкою та за їх рахунок, який сплачується до бюджету під час такої виплати, якщо інше не передбачено положеннями міжнародних договорів України [183], тобто в такому разі резидент або постійне представництво нерезидента є податковим агентом стосовно такого нерезидента. Наступний приклад, коли юридична особа (її філія, відділення, інший відокремлений підрозділ чи її представництво), постійне представництво нерезидента або самозайнята особа є роботодавцями, тобто використовують найману працю фізичних осіб на підставі укладених трудових договорів (контрактів), вони в такому разі є і як платники податку на прибуток (юридична особа) або податку на доходи фізичних осіб (самозайнята особа), та одночасно із цим – податковими агентами, оскільки закон, зокрема пп. 14.1.222 п. 14.1 ст. 14 ПК України [183], покладає на них обов'язки із сплати найманим працівникам заробітної плати, а також нарахування, утримання та сплати податку на доходи фізичних осіб до бюджету, нарахувань на фонд оплати праці, інші обов'язки, передбачені законами. При цьому, варто наголосити, що такі особи будуть нести відповідальність і як платники податків, і як податкові агенти одночасно.

Однак, різниця у здійсненні податкового адміністрування полягає не лише в розмежуванні платників податків на резидентів та нерезидентів. Так, ПК України, виокремлюючи такі особливі категорії платників податків як фізичні особи, юридичні особи (резиденти, нерезиденти), відокремлені підрозділи, самозайняті особи [183, ст. 15, п. 63.5 ст. 63, ст. 65, пп. 14.1.226 п. 14.1 ст. 14], встановлює окремі особливості у податковому адмініструванні. Відмінності

полягають у взятті на облік. Так, за п. 64.1 ст. 64 ПК України, взяття на облік за основним місцем обліку юридичних осіб та їх відокремлених підрозділів як платників податків та зборів у контролюючих органах здійснюється на підставі відомостей з реєстраційної картки, наданих державним реєстратором, не пізніше наступного робочого дня з дня отримання зазначених відомостей контролюючими органами [183]. Згідно з п. 64.5 ст. 64 ПК України підставою для взяття на облік (внесення змін, перереєстрації) відокремленого підрозділу іноземної компанії, організації, у тому числі постійного представництва нерезидента, є належна акредитація (реєстрація, легалізація) такого підрозділу на території України згідно з законом [183].

Стаття 65 ПК України окремо регулює питання щодо обліку самозайнятих осіб. Так, для взяття на облік фізичної особи, яка має намір провадити незалежну професійну діяльність, така особа повинна подати заяву та документи особисто (надіслати рекомендованим листом з описом вкладення) або через уповноважену особу до контролюючого органу за місцем постійного проживання. Взяття на облік самозайнятої особи здійснюється контролюючим органом не пізніше наступного робочого дня з дня отримання відповідних відомостей від державного реєстратора (для фізичних осіб – підприємців) або прийняття заяви (для осіб, які здійснюють незалежну професійну діяльність).

Дані про взяття на облік фізичної особи – підприємця передаються до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців у день взяття на облік у порядку, встановленому Міністерством юстиції України та центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику [183; ст. 65]. Взяття на облік фізичних осіб регламентується ст. 70 ПК України, де зазначається, що фізична особа – платник податків незалежно від віку (як резидент, так і нерезидент), для якої раніше не формувалася облікова картка платника податків та яка не включена до Державного реєстру, зобов'язана особисто або через законного представника чи уповноважену особу подати відповідному контролюючому органу облікову картку фізичної особи - платника податків, яка є водночас

заявою для реєстрації в Державному реєстрі, та пред'явити документ, що посвідчує особу [183, ст. 70].

Неможливо оминати увагою особливості обліку фізичних осіб-платників податків, які через свої релігійні переконання відмовляються від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків. Облік таких осіб здійснюється в окремому реєстрі Державного реєстру фізичних осіб-платників податків за прізвищем, ім'ям, по-батькові та серією і номером паспорта без використання реєстраційного номера облікової картки платника податків [190, ст. 1 Гл. VIII]. Фізична особа, яка раніше не подавала облікової картки і відомості про яку не включено до Державного реєстру та яка через свої релігійні переконання відмовляється від прийняття реєстраційного номера облікової картки платника податків, зобов'язана особисто подати відповідному контролюючому органу повідомлення за встановленою формою, яке є водночас заявою для обліку в окремому реєстрі Державного реєстру, та пред'явити паспорт громадянина України. У разі необхідності особа, крім паспорта громадянина України, пред'являє свідоцтво про народження та, якщо змінювалося прізвище, ім'я чи по-батькові, свідоцтво про шлюб (за наявності), свідоцтво про розірвання шлюбу (за наявності), свідоцтво про зміну імені (за наявності) [190, ст. 2 Гл. VIII].

Крім того, існують відмінності і при здійсненні податкового контролю, зокрема, документальних планових перевірок. Так, періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [183, абз. 2 п. 77.2 ст. 77].

Ступень ризику впливає й на вид перевірки. Платники із незначним ступенем ризику, визначеним відповідно до п. 77.2 ст. 77 ПК України, можуть підлягати електронній перевірці на підставі заяви, поданої до контролюючого

органу, в якому він перебуває на податковому обліку. Заява подається за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше офіційного повідомлення центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків [183, п. 77.2 ст. 77]. До різних платників податків застосовуються також різні строки тривалості перевірок. Так, тривалість документальних планових перевірок не повинна перевищувати 30 робочих днів для великих платників податків, щодо суб'єктів малого підприємництва – 10 робочих днів, інших платників податків – 20 робочих днів [183, п. 82.1 ст. 82].

Слід сказати, що існує різниця у порядку визначення та сплати податкового зобов'язання. Так, юридичні особи та фізичні особи – підприємці самостійно визначають та сплачують своє податкове зобов'язання [183, п. 137.1 ст. 137 та пп. 177.5.1, 177.5.2, 177.5.3 п. 177.5 та п. 177.10, п. 177.11 ст. 177], тоді, як податкове зобов'язання фізичної особи, здебільшого визначається податковим агентом [183, ст. 168], а обчислення суми земельного податку [183, п. 286.5 ст. 286], податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки [183, пп. 266.7.1 п. 266.7 ст. 266] та транспортного податку [183, пп. 267.6.1 п. 267.6 ст. 267] з об'єктів оподаткування фізичних осіб здійснюється контролюючим органом.

Відмінності в оподаткуванні можуть бути обрані також самим платником податків. Так, ПК України передбачає існування двох форм оподаткування загальної та спрощеної. При цьому як юридичні, так і фізичні особи-підприємці мають право обрати спрощену систему оподаткування за умови, що відповідають встановленим ПК України критеріям, серед яких: обмеження права займатися певними видами діяльності (п. 291.5 ст. 291 ПК України), обмеження щодо кількості найманих працівників та обмеження розмірів

доходів платників податків тощо [183, п. 291.3, п. 291.5 п. 291 ст. 291]. Різниця полягає в особливому порядку обліку. Так, абз. 3 ст. 44.2 ПК України [183] встановлює, що юридичні особи – платники єдиного податку, які відповідають критеріям, визначеним пп. 3 п. 291.4 ст. 291 ПК України, ведуть спрощений бухгалтерський облік доходів та витрат з метою обрахунку об'єкта оподаткування. При загальній системі оподаткування платники податку на прибуток (за деякими виключеннями) щомісяця, протягом дванадцятимісячного періоду, сплачують авансовий внесок з податку на прибуток у порядку і в строки, які встановлені для місячного податкового періоду [183, п. 57.1 ст. 57]. У разі обрання спрощеної системи оподаткування, платники єдиного податку першої і другої груп сплачують єдиний податок шляхом здійснення авансового внеску не пізніше 20 числа (включно) поточного місяця. Такі платники єдиного податку можуть здійснити сплату єдиного податку авансовим внеском за весь податковий (звітний) період (квартал, рік), але не більше як до кінця поточного звітного року [183, ст. 295]. Слід зазначити, що відмінності існують і між групами спрощеної системи оподаткування. Так, ставки єдиного податку для платників першої – другої груп встановлюються у відсотках (фіксовані ставки) до розміру МЗП, а для третьої групи – у відсотках до доходу (відсоткові ставки) [183, п. 293.1 ст. 293].

Отже, в залежності від статусу платника податку, існують відмінності у: 1) порядку взяття на облік; 2) веденні такого податкового обліку; 3) видах, періодичності проведення та тривалості перевірок; 4) порядку сплати податку. Однак, незважаючи на зазначені відмінності, форми податкового адміністрування є єдиними для всіх, крім того, такі забезпечувальні та контрольні форми податкового адміністрування є однаковими та незмінними, що відповідає принципам загальності оподаткування та рівності усіх платників перед законом.

З метою комплексного дослідження правового статусу суб'єктів, що виконують податковий обов'язок, слід з'ясувати їх правосуб'єктність. Загальновідомо, що змістом податкових правовідносин є міра належної і міра

дозволеної поведінки. Міра належної поведінки, на думку С.В. Пархоменко-Цироциянц, належить платникам податків і виражається у їхньому обов'язку внести до бюджету податок у визначеному розмірі й у встановлений строк, а міра дозволеної поведінки – контролюючим органам, яка виражається у праві вимагати сплати податку у повному обсязі і в установлений термін, а також здійснювати контроль за правильністю обчислення і сплати податку [175, с. 159]. Слід сказати, що право контролюючих органів вимагати сплати податків належним чином, здійснювати контроль за правильністю обчислення та сплати податку є одночасно й обов'язком цих органів, тобто є певним правообов'язком. Правовий статус – це коло можливостей, наданих правом, це законодавчо встановлені та гарантовані державою права, законні інтереси та обов'язки особи.

Правосуб'єктність як складовий елемент правового статусу, складається із правоздатності – можливості мати певне коло прав і обов'язків, передбачених та забезпечуваних законом, та дієздатності – можливості самостійно реалізовувати законні права та обов'язки.

Деякі вчені, зокрема, М.В. Карасьова, Т.Є. Кушнар'ова, М.П. Кучерявенко вважають, що податкова дієздатність має похідний характер. Ми підтримуємо позицію Д.В. Вінницького, С.В. Пархоменко-Цироциянц, М.О. Перепелиці, які у ході своїх досліджень доводять, що податкова правосуб'єктність має відособлений, а не похідний характер щодо інших галузевих видів правосуб'єктності, визнаючи при цьому зв'язок податкового права із цивільним і трудовим. Крім того, проблемним питанням є набуття платником податку дієздатності у податкових правовідносинах. Безумовно, з появою об'єкта оподаткування особа автоматично стає суб'єктом податкових правовідносин, однак не завжди такий суб'єкт має можливість реалізувати свої права та обов'язки, наприклад, малолітня особа, яка отримала дарунок або спадщину. У такому разі, як зазначає Д.В. Вінницький, складається ситуація, коли податкова правоздатність однієї особи доповнюється дієздатністю іншої [45, с. 99] (законного представника).

На думку Т.Є. Кушнарьової, М.П. Кучерявенка, податкові право- і дієздатність доповнюють одна одну і фактично є взаємопов'язаними. Правоздатність утворюється з моменту виникнення статусу платника податків (народження громадянина, реєстрації юридичною особи тощо), дієздатність – після досягнення певної умови (певного віку, статусу підприємця). Іноді, зазначають вчені, виникнення правоздатності і дієздатності у податкових правовідносинах збігаються (практично одночасно з реєстрацією статусу юридичної особи здійснюється постановка його на облік у податковій інспекції, а з цього моменту, навіть за відсутності діяльності, виникає обов'язок подання звітності і відповідальність за ухилення від цього) [128, с. 35]. Правосуб'єктність передбачає можливість платника податку мати права та виконувати покладені на нього обов'язку, а також здатність нести фінансово-правову відповідальність за вчинення порушень у сфері оподаткування.

Права платників податків зазначені у ст. 17 ПК України [183], і є збалансованими з обов'язками контролюючих органів, що гарантує реальну можливість платників податків реалізовувати наданні їм законом права. Однак, слід зосередити увагу на тому, що цей перелік прав платників податків не є вичерпним. На думку Д.В. Вінницького, такий підхід законодавця виражає сутність формули «дозволено все, що прямо не заборонено» у податковому праві. Розвиваючи свою думку, та враховуючи, що перелік обов'язків владних суб'єктів є вичерпним, вчений зазначає, що реалізація прав указаних суб'єктів, визначених за такою формулою («дозволено все, що прямо не заборонено»), не повинна спричиняти необхідність здійснення активних дій з боку відповідного владного учасника правового відношення, які не походять зі змісту його компетенції [44, с. 168]. Про подвійну правову природу прав платників податків пише і Т.Є. Кушнарьова, яка зазначає, що «суб'єктам також притаманні права, на підставі яких вони можуть вимагати певних дій від податкових органів чи інших суб'єктів, але ці права не мають характер обов'язку. Так, платник податку має право вимагати від податкового органу надання податкового кредиту чи повернення зайво сплачених податків. Але, по-перше, це право не

має імперативного характеру і платник може його використовувати чи ні, виходячи із власного бажання чи необхідності. І, по-друге, це право виступає як те, що витікає чи кореспондується із саме сплати податку – вже реалізованого (чи нереалізованого – при податковому кредиті) обов'язку щодо виконання податкового зобов'язання» [127, с. 59-60].

У науці податкового права можна зустріти аналіз положень ПК України щодо визначення місця обов'язків у правовому статусі платника податків з урахуванням послідовності розміщення статей, які визначають його права та обов'язки. Такі статті першочергово встановлюють розширений перелік обов'язків платника податків, а вже потім визначають його права. Зазначено, що це обумовлюється бажанням законодавця повною мірою відобразити імперативність податкової сфери [99, с. 70]. За справедливим висловом К.В. Кисильової, потрібно пам'ятати про співвідношення правового статусу платника податків з компетенцією владної сторони [99, с. 72]. Така позиція підкріплюється аргументами про те, що: а) правовий статус платника податку та податкового органу має бути узгодженим; б) необхідна чітка визначеність обов'язків платника податків та детальне закріплення прав, якими держава наділяє контролюючі органи у сфері управління відносинами оподаткування [184].

У той же час, неможливо не помітити, що права платників податків зумовлені існуванням податкового обов'язку, тобто спрямовані на виконання останнього. Податкове адміністрування охоплює відносини між контролюючими органами і платниками щодо сплати й відносини щодо стягнення податків. Основна мета податкового адміністрування – забезпечення виконання платником податкового обов'язку, отже, саме це лежить в основі податкового адміністрування. Усі права, надані законодавством платникові податку та контролюючому органу, є лише законодавчо врегульованим інструментом, спрямованим на виконання податкового обов'язку.

Чинне законодавство України передбачає можливість сплати податків як безпосередньо платниками податків, так і через інших суб'єктів. Вчені по-

різному ставляться до виокремлення осіб, які сприяють податковому адмініструванню. Так, О.В. Кухар визначає таких осіб як суб'єктів, які суттєво впливають на оподаткування, та зараховує до них представників платників податку; осіб, що збирають податки; податкових агентів та ін. [117, с. 25].

М.М. Чинчин, диференціюючи суб'єктів податкового адміністрування на чотири групи, до другої групи зараховує представників зобов'язаної сторони податкових правовідносин. Умовно зобов'язану сторону податкових правовідносин вчений визначає через широке розуміння категорії «платник податків». Поєднання категорії «платник податків» з іншими суб'єктами податкових правовідносин – податкових агентів та представників платників податків вчений пояснює однотипністю (хоча і не тотожністю) податково-правового статусу таких суб'єктів, переважанням у ньому обов'язків та другорядністю прав, спрямованістю їх діяльності на виконання податкового обов'язку платника податків. Крім того, наголошено, що законодавством прямо закріплено спорідненість правового статусу цих суб'єктів: а) представник платника податків користується правами, встановленими для платників податків; б) податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені для платників податків [301, с. 85-86]. Але існує ряд відмінних рис, що дозволяють зарахувати таких осіб до окремої групи суб'єктів податкового адміністрування – суб'єктів, що сприяють податковому адмініструванню.

М.П. Кучерявенко під особами, що сприяють сплаті податків, зборів і мит, розуміє зобов'язаних осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків платників податків, контроль за повнотою і своєчасністю сплати податків, зборів і мит до бюджетів і надання інформації про платника податків, необхідної для нарахування податків і зборів [180, с. 67].

Т.О. Озерова, як і А.В. Бризгалін, використовує термін – «особи, що сприяють сплаті податків» та як визначальну ознаку таких осіб виокремлює те, що вони сприяють або забезпечують належне виконання прав та обов'язків платників податків та уповноважених органів. До таких осіб вчена зараховує:

кредитні організації, податкових агентів, нотаріусів, суди, арбітражні суди та суди загальної юрисдикції та ін. [166, с. 338]. Такий розширений перелік, на нашу думку, не відповідає дійсності, оскільки суди знаходяться поза межами податкових правовідносин, становлять окрему групу суб'єктів правових відносин. Згідно з чинним ПК України нотаріуси здійснюють лише інформаційну функцію. Так, наприклад, за п. 172.4 ст. 172 ПК України під час проведення операцій з продажу (обміну) об'єктів нерухомості між фізичними особами нотаріус посвідчує відповідний договір за наявності оціночної вартості такого нерухомого майна та документа про сплату податку до бюджету стороною (сторонами) договору та щокварталу подає до контролюючого органу за місцем розташування державної нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про такий договір, включаючи інформацію про його вартість та суму сплаченого податку у порядку, встановленому цим розділом для податкового розрахунку [183, п. 172.4 ст. 172]. Така функція нотаріусів сприяє податковому адмініструванню, адже відомості, що надають нотаріуси, використовуються для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів згідно зі ст. 72 ПК України [183, ст. 72], що дозволяє віднести нотаріусів до осіб, що сприяють податковому адмініструванню.

О.С. Тітов виокремлює дві групи осіб, які надають сприяння податковому адмініструванню а) в силу закону, і б) на договірній основі. Правовідносини за участю останніх характеризуються абсолютною неврегульованістю через вплив цивільно-правового духу договірної системи: це обумовлено відсутністю чітких критеріїв, необов'язковістю договірних відносин, неефективністю цінової політики, системи відбору зазначених осіб у світлі законодавства про постачання товарів, робіт, послуг для державних потреб тощо [283, с. 17]. Крім того, під особами, що сприяють податковому адмініструванню, науковець визначає фізичних осіб та організації, які надають будь-яке сприяння діяльності державним органам, що здійснюють податкове адміністрування. Такими особами, на його думку, є органи реєстрації, банки, експерти, спеціалісти,

перекладачі, поняті, свідки [283, с. 17]. Не погоджуючись із таким твердженням, слід сказати, що податкове адміністрування не охоплює процедури судового оскарження, які регламентуються не податковим законодавством, а Кодексом адміністративного судочинства. Із цього приводу вважаємо за доцільне навести заперечення І.Л. Самсіна, який зазначає, що оскільки оскарження рішень, дій або бездіяльності податкового органа як суб'єкта владних повноважень здійснюється за правилами адміністративного судочинства, ці правовідносини також не можна вважати суто податковими. Так само й процедура притягнення осіб до відповідальності за порушення податкового законодавства поєднує використання податкових норм, інституту примусового виконання судових рішень, законодавства про адміністративні правопорушення, кримінального, кримінально-виконавчого законодавства тощо [258, с. 27-28]. Крім того, вважаємо помилковим відносити органи реєстрації до осіб, що сприяють податковому адмініструванню. Органи реєстрації знаходяться поза податковими правовідносинами, їх обов'язок з реєстрації юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців виникає на підставі спеціального нормативно-правового акта – Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», який регламентує, зокрема, порядок взаємодії цих органів із контролюючими [210]. Так, відповідно до ч.1 ст.6 зазначеного Закону, державний реєстратор передає, зокрема, контролюючим органам, повідомлення та відомості з реєстраційних карток про вчинення реєстраційних дій, які передбачені цим Законом, у тому числі, щодо створення або ліквідації відокремлених підрозділів юридичних осіб [210, ч.1 ст. 6]. У той же час, ст. 63 ПК України зобов'язує платників податків самостійно стати на облік у контролюючих органах [183]. Облік, як складова податкового контролю, який, у свою чергу, становить невід'ємну частину податкового адміністрування, здійснюється лише контролюючими органами, тобто відомості, надані державним реєстратором, мають суто інформативний характер, державний реєстратор є джерелом відомостей, необхідних для здійснення контролюючими органами податкового контролю. Адже відповідно

до пп. 62.1.2 п. 62.1 ст. 62 ПК України податковий контроль здійснюється, зокрема, шляхом інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів [183]. Таким чином, органи Державної реєстраційної служби є суб'єктами, які зобов'язані в силу приписів п. 72.1 ст. 72 ПК України надавати інформацію про об'єкти оподаткування, про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків; інформацію, що міститься у звітних документах (крім персоніфікованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування [183]. Згідно зі ст. 61 ПК України, податковий контроль – це прерогатива контролюючих органів [183].

Як зазначає І.І. Кучеров, особливістю таких учасників податкових правовідносин, як особи, які сприяють сплаті податків, є те, що необхідність їх залучення виникає на різних стадіях виконання податкового обов'язку. У деяких випадках платник податків замінюється іншим суб'єктом і тим самим нібито виключається з механізму оподаткування. В інших випадках третя особа включається до процесу сплати податків уже після того, як платник податків виконав усі дії, які від нього вимагаються відповідно до податково-правового регулювання. Прикладом першого може бути використання в механізмі оподаткування податкових агентів, а прикладом другого – збирача податків і банки [120, с. 279-280].

С.В. Пархоменко-Цироциянц називає осіб, які сприяють податковому адмініструванню, учасниками податкових правовідносин, відображаючи встановлене у Кодексі право платників податків представляти свої інтереси в контролюючих органах самотійно, через податкового агента або уповноваженого представника. Вчена зазначає, що представниками платника податків визнаються особи, які можуть здійснювати представництво його законних інтересів та ведення справ, пов'язаних із сплатою податків, на підставі закону або довіреності. Але, як справедливо зазначає вчена, ці особи самотійно не можуть вступати до податкових правовідносин, оскільки вони

вступають до них виключно через те, що податкове зобов'язання виникло у платника податків, але певні обов'язки щодо реалізації цього зобов'язання закон покладає саме на цих осіб [175, с. 160-161]. Така несамостійність стосується і податкових агентів. Стаття 18 ПК України визначає податкового агента як особу, на яку Кодексом покладається обов'язок з обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платникові, та перерахування податків до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків. Податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків [183].

Однак для визнання організації або фізичної особи податковим агентом недостатньо вказати на те, що ця особа обчислює, утримує та перераховує податки, оскільки необхідна також вказівка на наявність певного економічного (господарського) зв'язку його з платником податку. Саме цей зв'язок і дозволяє залучати податкового агента до виконання окремих податкових обов'язків за платника податку [120, с. 281]. Отже, правовий статус податкового агента має певні особливості.

Слід зазначити, що у ст. 162 ПК України податковий агент визначений як платник податків [183]. Так, згідно з п. 2 ст. 18 ПК України, податкові агенти мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків [183], але між податковими агентами та платниками податків є суттєва різниця. Якщо податковий агент прирівнюється до платника податку, це, фактично, означає, що податковий агент має сплачувати власні кошти, оскільки ознакою платника податків є те, що він несе матеріальні витрати по сплаті податку. Однак, це протирічить п. 18.1 ст. 18 ПК України, згідно з яким податковий агент обчислює, утримує та перераховує податки до відповідного бюджету від імені та за рахунок коштів платника податків [183].

А.Г. Іванов, досліджуючи використання у податковому праві термінів «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання», зазначає, що функція залучення на підставі закону рівноправного учасника цивільних правовідносин

без його згоди, наділення його владними повноваженнями стосовно зобов'язаної сторони без її згоди навряд чи може відображати ознаки цивільно-правової категорії «зобов'язання» [87, с. 124]. Уявляється, слід дещо скоригувати та наголосити на тому, що податковий агент не наділяється владними повноваженнями, навпаки ПК України у п. 14.1.156 п. 14.1 ст. 156 визначає його такою ж зобов'язаною особою, як платника податків [183].

Крім того, як зазначає Д.В. Вінницький, зобов'язання податкового агента перед публічно-територіальним утворенням повністю обумовлено існуванням зобов'язання платника податків [43, с. 269].

Як зазначає В.І. Теремецький, ПК України податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені законодавством для платника податку, але їх головним обов'язком є обчислення, утримання податків з доходів, що нараховуються платнику, та перерахування їх до бюджету. Обчислення, утримання та перерахування податків за рахунок платника податків зусиллями податкового агента у джерела виплати доходів являє собою один із передбачених законом способів виконання податкового зобов'язання платника податку без його фактичної участі. Податковий агент, при вступі у податкові правовідносини, змінює статус платника податку в таких правовідносинах [278, с. 745]. В.І. Теремецький [278, с. 746], О.Ф. Мазурик [134, с. 10-11] вважають, що цих відмінностей у правовому статусі достатньо для виокремлення податкового агента як окремого суб'єкта податкових правовідносин. В.І. Теремецький обґрунтовує свою позицію тим, що виконання податковим агентом своїх зобов'язань перед державою щодо обчислення, утримання та перерахування податків має суто публічно-правовий характер, і платник податку не має права перешкоджати податковому агенту у виконанні ним своїх зобов'язань. При цьому податковий агент не є й представником платника податку. Він не уповноважується платником податку чи законом діяти від імені платника податку у його інтересах. Його метою є реалізація власного інтересу, який полягає у належному виконанні покладених на нього законом обов'язків, оскільки у

разіїх невиконання чи/або неналежного виконання його буде притягнуто до відповідальності аж до примусового стягнення недоїмки за рахунок власних коштів податкового агента [278, с.746]. Таке твердження заслуговує на увагу, але потребує уточнення. Задачею податкового агента є виконання покладеного на нього законом обов'язку здійснити обчислення, утримання з доходів, що нараховуються (виплачуються, надаються) платникові, та перерахування податків до бюджету від імені платника податку, тобто виконує публічний інтерес, у зв'язку з чим податкового агента наділено низкою прав для реалізації цього обов'язку. Базуючись на висловах Р. Ієрінга, одного з перших дослідників інтересу, який зазначав, що «основна задача права – забезпечити інтерес» та «суб'єкт права – той, кому закон визначив користь від права». Я.М. Магазинер, на прикладах доводить, що право забезпечує не тільки інтерес носія права, але й чужий інтерес, який він захищає [133, с. 154].

Отже, можна зробити висновок, що податковий агент ніякої користі не отримує, його діяльність спрямовано суто на виконання покладеного на нього обов'язку. Не дарма навіть законодавець визначає податкового агента саме через його обов'язок [183, ст.18]. Другорядний характер відносин «податковий агент – податкові органи», законодавчо регламентована залежність податкового агента від факту виникнення податкового обов'язку, дозволяють зарахувати податкового агента до групи осіб, що сприяють виконанню податкового обов'язку і таким чином сприяють податковому адмініструванню, є учасниками податкового адміністрування. Ще однією специфікою податкових відносин «держава-податковий агент-платник податку» є те, що утримання податкових платежів із коштів, що виплачуються платникові податку, здійснюється без будь-якого узгодження (схвалення, підтвердження) з боку останнього. З іншого боку, податковий агент не має права відмовитися від виконання своїх обов'язків, що свідчить про імперативний, публічно-правовий характер правовідносин «держава-податковий агент-платник податку». Обов'язки податкового агента випливають із закону, а не з договору, тобто будь-які контрактні умови про утримання, обчислення та перерахування податків як

податкового агента є від початку нікчемними [66, с. 135].

На думку О.В. Дьоміна, атрибутивною ознакою податкового агента є його стійкий правовий зв'язок з платником податку. При цьому, головним буде наявність фінансових (грошових) взаємозв'язків між податковим агентом та платником податку [66, с. 134]. І з цим варто погодитися. Про економічну сутність податкових агентів згадував й І.І. Кучеров. Зокрема, вчений писав, що саме економічний (господарський) зв'язок дозволяє залучати податкового агента до виконання окремих податкових обов'язків за платника податків. У цьому разі вчений говорить про те, що податковий агент повинен бути так званим джерелом доходу по відношенню до платника податку. У той же час, вчений акцентує увагу на тому, що не будь-яке джерело виплат доходів платнику податків є податковим агентом, а лише той, що безпосередньо визначений в законі [120, с.280-281].

На думку О.В. Кухаря, статус податкового агента відображає певну подвійність, коли він обумовлює як виконання обов'язків зобов'язаної особи (платника податку), так і здійснення певних наглядових, контролюючих дій, що поєднують його з представниками владної сторони [117, с. 25]. Подвійність статусу податкових агентів відзначає також М.П. Кучерявенко [125, с. 238]. Але таке твердження потребує уточнення, яке вдало відобразила Ю.О. Крохіна, зазначивши, що податкові агенти, вступаючи у взаємовідносини з платниками податків в якості представників контролюючих органів, не користуються при цьому державно-владними повноваженнями. З іншого боку, податкові агенти є учасниками фінансово-господарського обороту, що спричиняє виникнення об'єктів оподаткування і наділяє їх статусом платника податків [152, с. 239].

Крім того, ПК України покладає на податкових агентів обов'язок зі сприяння податковому контролю. Так, п. 70.16 ст. 70 ПК України передбачає, що органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування, самозайняті особи, податкові агенти подають безоплатно в порядку, встановленому КМУ, контролюючим органам за своїм місцезнаходженням інформацію про фізичних осіб, що пов'язана з реєстрацією таких осіб як платників податків,

нарахуванням, сплатою податків і контролем за дотриманням податкового законодавства України, із зазначенням реєстраційних номерів облікових карток платника податків або серії та номера паспорта (для фізичних осіб, які мають відмітку у паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта) [183, п. 70.16. ст. 70]. Таким чином, податкові агенти є учасниками податкового адміністрування, а саме – особами, що сприяють податковому адмініструванню.

Аналіз норм чинного ПК України дозволяє виокремити 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 [183, пп. 47.1.3 п. 47.1 ст. 47]; 2) мають права та виконують обов'язки, встановлені ПК України для платників податків [183, п. 18.2 ст. 18]; 3) несуть відповідальність на рівні із платниками податків за вчинення порушень законодавства у сфері оподаткування [183, ст. 109, ст. 110]; 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 [183, ст. 48]; 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 [183] податкового агента до платників податків є некоректним.

Деякі вчені прирівнюють податкових агентів до контролюючих органів. Так, наприклад, В.О. Яговкіна, досліджуючи податкові правовідносини, зазначає, що для них є характерним специфічний суб'єктний склад, який полягає у тому, що держава може вступати у ці відносини безпосередньо або опосередковано через уповноважені ним податкові та інші органи та організації

(наприклад, банки як збирачі податків, податкові агенти або організація, яка сприяє здійсненню податкового контролю) [311, с. 14]. Як зазначає М.П. Кучерявенко, в ряді випадків ставиться знак рівності між податковим агентом та податковим органом, тоді як податковий агент – це юридична або фізична особа, на яку в силу акта податкового законодавства покладаються обов’язки з обчислення, утримання з платника та перерахування податку або збору до бюджету [125, с. 236].

Слід також зазначити, що ототожнення податкового агента з контролюючими органами йде у розріз із чинним законодавством. Зокрема, ст. 47 ПК України передбачає відповідальність податкових агентів на рівні з платниками податків за неподання, порушення порядку заповнення документів податкової звітності, порушення строків їх подання контролюючим органам, недостовірність інформації, наведеної у зазначених документах [183, ст. 47].

Деякі дослідники виокремлюють таку групу як збирачі податків. Як зазначає О.Ф. Мазурик, відмінність збирача податків від податкового агента полягає у тому, що на податковому агенті лежить обов’язок обчислити, утримати й перерахувати податок до бюджету, а збирач податків, крім цього, зобов’язаний вимагати внесення сум податку. Вчена також зазначає, що особливість статусу збирачів податків і зборів визначається тим, що вони здійснюють прийом коштів в рахунок сплати податків і зборів тільки у випадках, передбачених законодавством про податки й збори, за волевиявленням платників податків. При цьому, вчена не відносить банки до збирачів податків, аргументуючи Казначейським обслуговуванням бюджетів, відводячи банкам роль суб’єктів, що сприяють сплаті податку [134, с. 164-166].

І.І. Кучеров визначає збирачів податків як суб’єктів публічного або приватного права, на яких відповідно до законодавства покладено обов’язок з прийняття від платників податків грошових коштів для сплати податків та перерахуванню їх у бюджет [120, с. 284]. Збирачі податків і зборів – це особи, що здійснюють приймання таких коштів від платників податків (зборів), контролюють їхню сплату і перераховують до бюджету на основі податково-

правових або інших норм. Такими діями збирачі податків сприяють контролюючим органам, оскільки є суб'єктами, що здійснюють «первинний» контроль за повнотою і своєчасністю сплати обов'язкових платежів. На відміну від податкових агентів, збирачі податків не виплачують доходи платникам податків і не мають повноважень з утримання податків. Збирачі податків здійснюють приймання коштів у платників податків з волевиявлення останніх, як правило, платник податків вносить той чи інший обов'язковий платіж за здійснення в його інтересах юридично значущих дій [180, с. 67].

В.І. Теремецький, зазначаючи, що в податковому законодавстві України не закріплено такої категорії, як «збирачі податків», їх права та обов'язки, виокремлює два основні обов'язки збирачів податків: 1) приймання, у встановлених законодавством випадках, обов'язкових платежів та здійснення контролю за повнотою і своєчасністю їхньої сплати; 2) надання інформації в термін, визначений законодавством, у контролюючі органи [278, с. 747]. Таким чином, з огляду на чинне законодавство вбачається, що під збирачами податків розуміються саме банки.

Слід наголосити, що податковий контроль передбачає застосування примусових заходів з боку контролюючих органів та втручання у фінансово-господарську діяльність платника податку. У силу закону збирачі податків функціями податкового контролю не наділені і не мають права вживати заходів примусу стосовно платників податків, а лише повинні в силу приписів закону сприяти виконанню контролюючими органами податкового контролю.

За класифікацією М.О. Перепелиці, особи, які сприяють сплаті податків, зборів (обов'язкових платежів), поділяються на три види, а саме, банки, податкові агенти та інші особи, які сприяють сплаті податків і зборів [178, с.26-27]. На думку В.І. Теремецького, банки посідають найвагоміше місце серед осіб, від дій яких залежить належне виконання обов'язків і реалізація прав платників податків. Вчений зазначає, що на них державою покладено обов'язок по перерахуванню обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів, здійснення певних контрольних функцій у сфері податкових

правовідносин тощо [278, с. 744].

Ю.В. Ващенко зазначає, що банки та інші фінансові установи можуть брати участь у податкових правовідносинах у двох статусах: 1) як особи, що сприяють справлянню податків, зборів (обов'язкових платежів); 2) як платники податків, зборів (обов'язкових платежів) [38].

Я.О. Берназюк виокремлює банки в окрему групу суб'єктів податкових правовідносин у зв'язку з такими обставинами: банківські установи наділені винятковою правоздатністю, механізм оподаткування банків суттєво відрізняється від оподаткування інших платників податків, законодавство покладає на банківські установи виконання ряду специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування всієї податкової системи, банки порівняно з іншими платниками податків наділені додатковими правами в сфері дії податкового законодавства, діяльність банків як суб'єктів податкових правовідносин детально врегульована відповідними нормативними актами [29, с. 55].

Законодавством на банківські установи покладено виконання низки специфічних публічно-правових обов'язків, спрямованих на забезпечення ефективного функціонування усієї податкової системи, які полягають у: 1) відкритті поточних та інших рахунків платникам податків лише за наявності документів, виданих контролюючими органами, що підтверджують взяття їх на облік у таких органах [183, ч. 1 ст. 69]; 2) надісланні повідомлення про відкриття або закриття рахунка платника податків протягом трьох робочих днів з дня відкриття/закриття рахунка (включаючи день відкриття/закриття) [183, ч. 2 ст. 69]; 3) прийманні платіжних документів на виплату доходу лише за умови одночасного подання розрахункового документа на перерахування податку до бюджету [183, п. 2 ч. 1 ст. 168]; 4) також законодавцем встановлено що фізичні особи – платники податків повинні сплачувати податки і збори, встановлені ПК України, через установи банків та поштові відділення [183, ч. 5 ст. 57]. Взаємозв'язок контролюючих органів з банками врегульовано п. 20.1.3 п. 20.1 ст. 20 ПК України [183], відповідно до якого контролюючі органи мають

право: одержувати безоплатно від платників податків, а також від установ Національного банку України, банків та інших фінансових установ довідки, у порядку встановленому Законом України «Про банки і банківську діяльність» та ПК України, довідки та/або копії документів про наявність банківських рахунків, а на підставі рішення суду – інформацію про обсяг та обіг коштів на рахунках, у тому числі про ненадходження у встановлені терміни валютної виручки від суб'єктів підприємницької діяльності [183, пп. 20.1.3 п. 20.1 ст. 20]. Крім того, Закон України «Про банки і банківську діяльність» передбачає розкриття банківської таємниці контролюючим органам на їх письмову вимогу щодо наявності банківських рахунків [199, п. 4 ч. 1 ст. 62].

Саме в межах відносин банк – держава, банк є суб'єктом податкового адміністрування. При цьому інституційний податково-правовий статус банку як учасника податкового адміністрування буде включати декілька складових: а) як платника податку (наприклад, податку на прибуток підприємств); б) як податкового агента (стосовно працівників банку – фізичних осіб – платників податку з доходів фізичних осіб); в) як специфічного суб'єкта, на якого покладено публічно-правовий обов'язок з перерахування сум податків і зборів; г) як суб'єкта інформаційного обміну (на якого покладено обов'язок повідомляти контролюючі органи про відкриття та закриття рахунків фізичних та юридичних осіб – платників податків) [301, с. 68-69].

Однак, на наш погляд, місце банків у податкових правовідносинах, дещо перебільшено. У цьому аспекті неможливо не погодитися з І.І. Кучеровим, який справедливо наголошує на необхідності визначення різниці між сприянням у сплаті податків, яке надають збирачі податків і банки. Як суб'єкти, які сприяють податковому адмініструванню, функції банків обмежуються виключно перерахуванням податкових платежів. У найзагальнішому вигляді можна сказати, що банки фактично є провідниками податкових платежів, відповідальними за їхнє надходження до бюджету [120, с. 284-285]. Зокрема, таку позицію підтверджують дослідження Д.В. Вінницького. Так, вчений зазначає, що банки, на відміну від податкових агентів, не виконують функції

«посередника» у складних правовідносинах. У момент, коли платник податків, платник збору або податковий агент віддає розпорядження банку про перерахування коштів у рахунок сплати податку (збору), його податкове зобов'язання перед публічно-територіальним утворенням, за загальним правилом, припиняється виконанням. Прийняття названих коштів і виконання банком доручення згаданих осіб засновані на цивільно-правових відносинах цього банку з названими особами (наприклад, відносини з договору банківського рахунку). Зазначається також, що платник податків, платник збору, податковий агент мають право сплатити суму податку або збору, скориставшись послугами практично будь-якого банку, розташованого на території держави. Навпаки, виникнення правового зв'язку між конкретним платником податку, конкретним податковим агентом і публічно-територіальним утворенням стає абсолютно вирішеним (через дію імперативних податково-правових норм) у той самий момент, коли у конкретного платника податків у результаті дій конкретного податкового агента з'явився об'єкт оподаткування. Обрати або замінити собі податкового агента, тим самим усунувши певну особу з правовідносини, платник податків не може [43, с. 269-270].

І.Л. Самсін, не погоджуючись з позицією В.В. Гриценко [64, с. 63], який серед учасників податкових правовідносин згадує платників податків, контролюючі органи і банки, які приймають і зараховують податкові платежі на рахунки казначейства, зазначає, що навіть якщо взяти до уваги безпосередню участь банків у прийманні та перерахуванні на відповідні рахунки казначейства сум податків, їх недоцільно включати до суб'єктів податкових правовідносин, оскільки характер відносин, в які вступають банки і платник, має суто цивільно-правовий, а не податковий характер [258, с. 103]. Але слід дещо уточнити із цього приводу. Так, через установи банку контролюючі органи здійснюють процедуру погашення податкового боргу. Пункт 95.1 ст. 95 ПК України передбачає, що контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника

податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності [183]. Контролюючий орган ініціює стягнення коштів з рахунків платників податків/суб'єктів господарювання на підставі рішення суду шляхом оформлення не менше ніж у трьох примірниках інкасового доручення (розпорядження) [216, пп. 12.1 пп. 12.2, пп. 12.3 Гл. 12]. При цьому державний виконавець не залучається до стягнення в таких випадках, оскільки, як зазначає Вищий адміністративний суд України, у цих випадках немає підстав для відкриття виконавчого провадження в порядку, передбаченому Законом України «Про виконавче провадження». Наголошується, що процедура погашення податкового боргу є самостійною процедурою, яка регулюється окремими нормами, а саме ПК України, а не законодавством про виконавче провадження [308]. Отже, банки в силу приписів ПК України здійснюють стягнення коштів з рахунків платника податку. У той же час, указується на виняток із цього правила – процедуру стягнення податкового боргу з фізичної особи відповідно до п. 87.11 ст. 87 ПК України, згідно з яким орган стягнення звертається до суду з позовом про стягнення сум податкового боргу платника податку-фізичної особи. Стягнення податкового боргу за рішенням суду здійснюється державною виконавчою службою відповідно до закону про виконавче провадження [308]. У такому разі державний виконавець оформлює платіжну вимогу не менше ніж у трьох примірниках [216, п. 5.3-5.5 ст. 5]. Судом обґрунтовується висновок, що протиставлення процедури погашення податкового боргу з фізичної та юридичної осіб (у першому випадку державна виконавча служба залучається, а в другому – ні) підтверджує те, що ПК України чітко розрізняє відповідні процедури [308]. Таким чином вважаємо, що банки є суб'єктами, що сприяють податковому адмініструванню.

Слід також приділити увагу статусу нотаріусів. Якщо за часів дії Закону України «Про податок з доходів фізичних осіб» нотаріус відповідно до п. 11.3 ст. 11 виконував функції податкового агенту [232], то на цей час нотаріуси не визнаються такими. Так, відповідно до п. 173.4 ст. 173 ПК України нотаріус щокварталу подає до контролюючого органу за місцем розташування державної

нотаріальної контори або робочого місця приватного нотаріуса інформацію про посвідчені договори купівлі-продажу (міни), про вартість кожного договору та про суму сплаченого податку у порядку, встановленому цим розділом для податкового розрахунку [183]. Однак, варто зазначити, що нотаріус не здійснює обчислення, утримання та перерахування податків до бюджетів, оскільки нотаріус посвідчує відповідні договори за наявності документа про сплату до бюджету продавцем (сторонами договору міни) податку. Отже, з аналізу норм чинного законодавства, зокрема пп. 170.1.5 п. 170.1 ст. 170; п. 172.4 ст. 172; п. 173.4 ст. 173; п. 174.4 ст. 174 ПК України [183], очевидно, що на теперішній час нотаріуси є джерелом відомостей стосовно сплачених до бюджету податків та зборів, тобто беруть участь в інформаційно-аналітичному забезпеченні.

Цікаво, що М.М. Чинчин до суб'єктів податкового адміністрування зараховує також суб'єктів інформаційного обміну, суб'єктів, які беруть участь у вирішенні податкових спорів (понятий, оцінювач, фахівець, перекладач, експерт). Втім, вчений підкреслює, що ці особи виконують суто процесуальні функції у податковому адмініструванні та не мають власної майнової заінтересованості у податкових правовідносинах [301, с. 68]. Крім того, діяльність та статус зазначених осіб регламентується окремими спеціальними нормативно-правовими актами, але ніяк не Податковим кодексом. За такої логіки, можливо усі перелічені у ст. 72 ПК України [183] джерела надходження інформації до контролюючих органів також зарахувати до осіб, що сприяють податковому адмініструванню. Однак, вважаємо, що саме ті особи, на яких законом прямо покладено обов'язок сприяти податковому адмініструванню, слід зараховувати до осіб, що сприяють податковому адмініструванню. У той час, як віднесення осіб, які надають інформацію за запитами контролюючих органів, або здійснюють будь-які обслуговуючі, забезпечувальні функції в силу своєї професійної діяльності або статусу, наприклад, перекладачі, свідки, експерти тощо, які деякими вченими, наприклад, Ю.В. Боднаруком [32, с.96-96], М.М. Чинчином [301, с. 68] зараховуються або до учасників податкових правовідносин, або до суб'єктів податкового адміністрування, є недоречним.

Основним критерієм для зарахування 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.

Не слід залишати поза увагою інститут представництва. Так, наприклад, п. 179.6 ст. 179 ПК України передбачає, що обов'язок щодо заповнення та подання податкової декларації від імені платника податку покладається на таких осіб: опікуна або піклувальника – щодо доходів, отриманих малолітньою/неповнолітньою особою або особою, визнаною судом недієздатною; спадкоємців (розпорядників майна, державних виконавців) – щодо доходів, отриманих протягом звітного податкового року платником податку, який помер; державного виконавця, уповноваженого здійснювати заходи щодо забезпечення майнових претензій кредиторів платника податку, визначеного в установленому порядку банкрутом [183].

Стаття 99 ПК України встановлює порядок виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу фізичної особи (у т.ч. фізичної особи – підприємця, фізичної особи, яка провадить незалежну професійну діяльність) у разі її смерті або визнання безвісно відсутньою чи недієздатною, а також малолітньої/неповнолітньої особи. При цьому зазначається, що опікуни здійснюють погашення податкового боргу за рахунок майна таких осіб. Окрім батьків (усиновителів) малолітніх/неповнолітніх і малолітні/неповнолітні, які у разі невиконання грошових зобов'язань малолітніх/неповнолітніх несуть солідарну майнову відповідальність за погашення грошових зобов'язань та/або податкового боргу [183, пп. 99.2-99.5 ст. 99]. Якщо майна недієздатної або безвісно відсутньої особи недостатньо для забезпечення виконання грошових зобов'язань та/або погашення податкового боргу такої фізичної особи, а також для сплати нарахованих штрафних (фінансових) санкцій, то суми податкового боргу списуються у порядку, встановленому центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну податкову і митну політику [183, п. 99.7 ст. 99]. Крім того, у п. 99.6 ст. 99 зазначено, що 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 [183]. Однак, ПК України не врегульовано, чи будуть представники платника податків нести відповідальність за невиконання податкового обов’язку власним майном, чи відповідальність буде обмежена майном саме платника податку, інтереси якого вони представляють. Видається, таку прогалину варто врегулювати. Враховуючи причинно-наслідковий зв’язок, оскільки саме діями або бездіяльністю представника платника податку порушується норма права, у ПК України слід закріпити, що представники повинні нести відповідальність за порушення податкового законодавства власним майном.

Аналізуючи вищезазначене, серед осіб, що сприяють податковому адмініструванню, слід відзначити 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 установами, що сприяють здійсненню податкового контролю, беручи участь в інформаційно-аналітичному забезпеченні діяльності контролюючих органів. Але слід сказати, що нотаріуси виконують суто інформаційну функцію, наприклад, надають інформацію про посвідченні 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.

2.3. Податковий обов’язок як об’єкт податкового адміністрування

Дослідження правового статусу осіб, які беруть участь у податковому адмініструванні, з’ясування прав та обов’язків платників податків дають підґрунтя для подальшого дослідження елементів механізму податкового

адміністрування. Враховуючи, що податкове адміністрування є управлінською діяльністю, спрямованою на організаційно-правове забезпечення виконання податкового обов'язку платника податку, слід приділити увагу саме виконанню податкового обов'язку платниками податків, оскільки податковий обов'язок як об'єкт податкового адміністрування, поряд із суб'єктним складом та формами, є невід'ємною складовою механізму податкового адміністрування.

Однак, перед тим як розглянути сутність податкового обов'язку, слід з'ясувати, який саме термін – «податковий обов'язок» чи «податкове зобов'язання» – слід вживати. Доволі часто можна зустріти поняття «податкове зобов'язання» поряд із «податковим обов'язком». Крім того, в науці податкового права окремо вживається поняття обов'язку зі сплати податків та зборів [7272, с. 12, 28]. У вітчизняному законодавстві, питання застосування терміна «податковий обов'язок» також досі не визначене навіть на законодавчому рівні. У податковому законодавстві вживаються обидва терміни «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання». У пп. 14.1.156 ПК України податкове зобов'язання – сума коштів, яку платник податків, у тому числі податковий агент, повинен сплатити до відповідного бюджету як податок або збір на підставі, у порядку та строки, визначені податковим законодавством (у тому числі, сума коштів, визначена платником податків у податковому векселі та не сплачена в установленій законом строк) [183]. Норми пп. 14.1.57, пп. 14.1.58 п. 14.1 ст. 14 ПК України містять суперечливе словосполучення: «обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання» [183].

Законодавець також визначає виконання податкового обов'язку через термін «податкові зобов'язання»: згідно з п. 38.1 ПК України виконанням податкового обов'язку визнається сплата у повному обсязі платником відповідних сум податкових зобов'язань у встановлений податковим законодавством строк [183]. Окрім терміна «податкове зобов'язання» законодавець використовує категорію «податковий обов'язок». Так, у ст. 36 ПК України визначається податковий обов'язок, у ст. 37 ПК України наведено підстави виникнення, зміни і припинення податкового обов'язку, ст. 38 ПК

України присвячено виконанню податкового обов'язку [183].

Такі вчені як С.В. Запольський, Д.В. Вінницький, І.А. Цинделіану, І.Л. Самсін, М.В. Карасьова підтримують вживання терміна «податкове зобов'язання». Так, М.В. Карасьова аргументує свою позицію такими доказами: по-перше, відносини по сплаті податків та зборів до бюджету є майновими, оскільки їхнім об'єктом є кошти та право вимоги до банку на грошові кошти. По-друге, це правовідносини відносні, оскільки їх сторони суворо визначені та конкретні. Однією із сторін є фізична особа або організація, які є платниками податку, іншою – держава або муніципальне утворення в особі казначейства. По-третє, це правовідносини активного типу, тобто такі, в яких одна особа (платник податків) зобов'язана здійснити на користь іншої особи (держави або муніципального утворення) певні дії; таким чином, зазначені правовідносини розвиваються за рахунок активної поведінки зобов'язаного суб'єкта. По-четверте, порушення цих правовідносин карається санкцією...[91, с. 278-283]. Однак, у той же час, прихильники використання терміна «податкове зобов'язання» відзначають, що сутнісна риса відносин, що належать до предмета податкового права, полягає у тому, що вони в ряді випадків є немайновими, але пов'язаними з ними, похідними від майнових [91, с. 138].

На підтримку позиції щодо застосування податкового зобов'язання Д.В. Вінницький наводить твердження авторитетних радянських цивілістів М.М. Агаркова [3, с. 62] та С.Н. Братуся про можливість застосування норм цивільного права при реалізації податкових правовідносин у зв'язку з визначенням моменту переходу права власності на грошові знаки [34, с. 177-178]. У той же час, представники сучасної цивілістичної науки піддають сумніву можливість використання терміна «зобов'язання» у податковому праві, зазначаючи, що обов'язок зі сплати податків і зборів хоча і є майновим, але публічно-правовим, а не приватно-правовим [275, с. 13]. Майнові відносини, що виникають у процесі діяльності органів державного управління у зв'язку з накопиченням грошових коштів і розподілом їх на загальнодержавні потреби, позбавлені вартісної ознаки. У рамках зазначених відносин гроші не є мірою

вартості, а виконують функцію засобу накопичення. Їхній рух здійснюється по прямих безеквівалентних зв'язках, які не мають взаємооціночного, та стало бути, і вартісного характеру [63, с. 13-14]. С.В. Запольський досить комплексно аналізує небажання вчених-фінансистів імплементувати категорію зобов'язання у фінансово-правове коло. Так, вчений посиляється на основний аргумент проти застосування зазначеної цивілістичної категорії: «Цивілізування», як рецепція цивільно-правового методу, небезпечно через виникнення у платника податків, іншого зобов'язаного боржника можливості конкуренції у правовому полі з кредитором і зниженням безумовності і невідворотності виконання боржником своїх обов'язків [83, с. 125].

П.М. Дуравкін також критично ставиться до застосування у нормах податкового законодавства, а також у наукових дослідженнях категорії «податкове зобов'язання» і підкреслює, що імперативність податкових правовідносин зумовлює виконання у їх рамках саме податкових обов'язків, а не зобов'язань [73, с. 7]. Така позиція є обґрунтованою, оскільки відомо, що особи, які виконують податковий обов'язок, та контролюючі органи є нерівноправними, тобто відсутнім є паритет зазначених суб'єктів у податкових правовідносинах, відсутніми є добровільність та договірні засади сплати податків та зборів. Крім того, як зазначає прихильник концепції застосування терміна «податкового обов'язку» А.Г. Іванов, у податкових правовідносинах є відсутнім товарообмін; обов'язок по сплаті податків має публічно-правовий характер та не виникає на підставі договору [87, с. 121]. Крім того, вагомим аргументом, на наш погляд, вважається думка вченого про те, що якщо розглядати податкові правовідносини як різновид зобов'язання, то функція та роль податкового агента виглядає суперечливою, оскільки залучення на підставі закону рівноправного учасника цивільних правовідносин без його згоди навряд чи може відображати ознаки цивільно-правової категорії «зобов'язання» [87, с. 124]. Така позиція є актуальною і для українського законодавства, оскільки податковий агент вступає у податкові правовідносини не на підставі договору та не на добровільних засадах, а в силу норм ПК

України, зокрема у п. 14.1.156 п. 14.1 ст. 14. У той же час, позиція вченого потребує уточнення, а саме: ст. 18 ПК України не наділяє податкових агентів владними повноваженнями, а лише зобов'язує виконати податковий обов'язок від імені та за рахунок коштів платника податків [183]. Більше того, у п. 18.2 ст. 18 ПК України прямо встановлено, що податкові агенти прирівнюються до платників податку і мають права та виконують обов'язки, встановлені цим Кодексом для платників податків [183].

Грунтовною вбачається позиція О.В. Дьоміна, який зазначає, що термін «зобов'язання» має яскраво виражену приватноправову природу і ґрунтується на вільно вираженому волевиявленні особи тим чи іншим чином (на свій розсуд) реалізувати свою правосуб'єктність у рамках диспозитивного правового регулювання. Таким чином, зобов'язання – це різновид юридичного обов'язку, який добровільно приймається на себе особою, яка бере участь у правовідносинах диспозитивного, як правило, договірної характеру. Простіше кажучи, зобов'язання – це завжди самозобов'язання за схемою «я зобов'язуюсь» [66, с. 177].

О.М. Дуванський, віддаючи перевагу застосуванню терміна «податковий обов'язок», обґрунтовує свій вибір тим, що податкові відносини базуються на принципах влади та підкорення, урегульовуються шляхом владних приписів з боку держави, тому навряд чи зобов'язання може відображати природу комплексу обов'язків платника податків, що мають безумовний та першочерговий характер [71, с. 18-19]. При цьому вченим наводиться один із наступних вагомих аргументів про те, що вести мову про будь-яке ототожнення або можливу заміну «обов'язку» на «зобов'язання» не можна, оскільки зобов'язання – це вид правовідносин [71 **Ошибка! Незвестный аргумент ключа.**, с. 18].

О.М. Мінаєва також виступаючи проти використання зазначеної цивільно-правової категорії, підкреслює, що у податкових відносинах навряд чи можна говорити про договірне регулювання, взаємні права та обов'язки, що властиво зобов'язальним відносинам. Безумовно, у владних органів є певні обов'язки щодо цільового й раціонального використання коштів, які сформувалися за

рахунок надходжень від податків та інших обов'язкових платежів. Але за невиконання таких обов'язків передбачена відповідальність окремих посадових осіб, а не органів, що представляють владну сторону податкових правовідносин. Крім цього, відносини з використання бюджетних коштів уже виходять за межі податкових правовідносин і належать до сфери бюджетного регулювання [145, с. 13-14].

Держава, яка є виразником публічних фінансових інтересів, на підставі чинного законодавства у безвідплатному і безеквівалентному порядку мобілізує фінансові ресурси у юридичних осіб усіх форм власності й організаційно-правових форм діяльності, у громадських організацій, які займаються підприємництвом, у фізичних осіб, які мають доходи [50, с. 202]. І.Л. Самсін також зазначає, що впровадження концепції податкового зобов'язання буде сприяти кореляції імперативних велінь держави до платників щодо сплати податків та її обов'язків із раціонального та ефективного використання зібраних коштів [258, с. 38].

Тут варто звернутися до семантики слів «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання». Юридична енциклопедія визначає «обов'язок юридичний» як встановлену законодавством та забезпечену державою міру необхідної поведінки зобов'язаного суб'єкта. Реалізується у формі як добровільного, так і примусового виконання і дотримання приписів правових норм. Тісно пов'язаний із суб'єктивними правами громадян. Порушення обов'язку юридичного тягне за собою застосування до винної особи юридичних санкцій» [309]. В Юридичній енциклопедії зобов'язання розглядається як правовідносини, стосовно яких одна сторона (боржник) зобов'язана вчинити на користь іншої сторони (кредитора) певну дію (передати майно, виконати роботу, сплатити гроші тощо) або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання зобов'язання (ст. 151 ЦК України). Особливість зобов'язальних правовідносин полягає у тому, що вони відображають динаміку цивільних прав та обов'язків [309].

Так, словник української мови визначає зобов'язання як «1) поставлене

перед собою завдання, обіцянка, які неодмінно повинні бути виконані; 2) грошовий позиковий документ» [268], а обов'язок як «1) те, чого треба беззастережно дотримуватися, що слід неухильно виконувати відповідно до вимог суспільства або виходячи з власного сумління; 2) певний обсяг роботи, сукупність справ, межі відповідальності тощо, що визначаються відповідним званням, посадою, родинним станом тощо» [268].

Отже, із вищенаведених визначень вбачається, що термін «зобов'язання», по-перше, використовується саме в цивільно-правових відносинах, по-друге, як поставлене перед собою завдання, що вказує на добровільний характер поняття «зобов'язання», і, по-третє, зобов'язання має взаємний характер, тобто обидві сторони наділені взаємними правами та обов'язками. У той же час визначення обов'язку дозволяють побачити його спрямованість на задоволення публічного інтересу, а також забезпеченість примусом.

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

Безумовно, центральною категорією податкових правовідносин та податкового права у цілому, є податковий обов'язок. ПК України під податковим обов'язком розуміє обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору в порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи. Крім того, Кодекс характеризує його як безумовний і першочерговий обов'язок стосовно інших неподаткових обов'язків платника податків, крім випадків, передбачених законом, та передбачає, що виконання податкового обов'язку може здійснюватися платником податків самостійно або за допомогою свого

представника чи податкового агента [183, ст. 36].

Перш за все, податковий обов'язок слід розглядати як правовий обов'язок. Загальна декларація прав людини проголошує, що кожна людина має обов'язки перед суспільством. Але зазначається, що при здійсненні своїх прав і свобод кожна людина повинна зазнавати тільки таких обмежень, які встановлені законом виключно з метою забезпечення належного визнання і поваги прав і свобод інших та забезпечення справедливих вимог моралі, громадського порядку і загального добробуту в демократичному суспільстві [82, ч.1, ч.2 ст. 29]. За визначенням М.Г. Матузова, юридичний обов'язок є встановленою законом мірою належної, суспільно необхідної поведінки, а також вид (лінія) поведінки. Це владна форма соціальної регуляції, яка спирається на «силонос», початок, тобто на можливість державного примусу. В обов'язках виражаються як особисті, так і загальнозначущі інтереси. Через обов'язок задовольняється інтерес уповноваженого у будь-яких правовідносинах [277, с. 171], тобто мова йде про задоволення індивідуального інтересу, тоді як конституційні обов'язки спрямовано саме на задоволення суспільного, публічного інтересу.

Цей обов'язок встановлюється на підставі юридичних фактів, вимог правових норм і характеризується складною динамічною структурою, що відрізняється тим, що в міру накопичення юридичних фактів структура правовідносин розвивається, перетворюється: права та обов'язки змінюють один одного, доповнюються новими, видозмінюються тощо [87, с. 118]. Як зазначає М.П. Кучерявенко, податкові правовідносини – це відносини, що виникають відповідно до податкових норм (регулюють установлення, введення та скасування податкових платежів) та юридичних фактів, при цьому учасники відносин наділені суб'єктивними правами та юридичними обов'язками, що пов'язані зі сплатою податків і зборів у бюджету [121, с. 86]. У той же час, таке визначення потребує уточнення стосовно ролі нормативного акта у цих правовідносинах. Дійсно, податкові норми містять підстави виникнення податкових правовідносин, однак варто зазначити, що податкове законодавство має емпіричний характер, у чому зазвичай і полягає його слабкий бік [83,

с. 115], тобто ключовим моментом для запуску правової норми і настання податкових правовідносин є саме поява юридичних фактів. Вони є з'єднуючою ланкою між правовими нормами та правовідносинами, і отже поєднують фактичний та юридичний зміст податкових правовідносин. Відомо, що юридичним змістом будь-яких правовідносин є права та обов'язки його суб'єктів, а матеріальним змістом є поведінка учасників правовідносин. Матеріальний і юридичний зміст правовідносин необхідно розглядати у їх єдності, оскільки закріплення у нормі права тих відносин, які не можуть реалізуватися на практиці, спричинить зниження ефективності оподаткування [311, с. 16]. Необхідність наявності юридичних фактів для виникнення конкретних правовідносин підкреслює нерозривний зв'язок фактичного і юридичного змісту правовідносин, зв'язок практичної поведінки і його правової форми [311, с. 18]. З юридичного факту починається життя правової норми, реалізованої у правовідносинах, перевіряється її реальність, дієвість [113, с. 331].

Так, М.І. Матузов зазначає, що багато суб'єктивних прав і обов'язків знаходяться у стані їхньої постійної або достатньо тривалої реалізації, наводячи правовідносини зі сплати податку як приклад. У таких випадках процес реалізації прав і обов'язків є ніби природним способом їх існування. Перед нами співвідношення можливості і дійсності, які слід розрізняти [277, с. 297]. Отже, наведене дає змогу стверджувати, що у податкових правовідносинах обов'язок зі сплати податків має позитивний характер, тобто залежить безпосередньо від активних дій, спрямованих на його виконання. При цьому виникає протистояння контролюючих органів, владних суб'єктів, на яких покладено контроль за належним виконанням платниками податків податкового обов'язку та суб'єктів, що виконують податковий обов'язок.

І.І. Кучеров зазначає, що податковий обов'язок втілюється в обов'язок сплатити податок у визначеному розмірі та у встановлений строк [120, с. 297]. Сплата податків та зборів становить саме сутність податкового обов'язку, однак не обмежується лише сплатою, беручи до уваги комплексність категорії

«податковий обов'язок». У свою чергу, імперативні норми-вимоги становлять зміст податкового обов'язку, а саме обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору у порядку і строки, визначені цим Податковим кодексом, законами з питань митної справи [183, п. 36.1 ст. 36]. Досить вдало зазначає О.М. Мінаєва, що ставити знак рівності між податковим обов'язком і обов'язком зі сплати податку не тільки неправильно з позицій теорії податкового права, але й необачно з практичної точки зору – це призводить до фактичного суттєвого звуження кола обов'язків платників податків [145, с. 24].

Елементи податку є фактичним складом обов'язку сплатити податок. Хоча «об'єкт оподаткування – це такі юридичні факти (дії, події, стани), які обумовлюють обов'язок суб'єкта сплатити податок» [154, с. 89], однак підставами виникнення податкового обов'язку є не лише об'єкт оподаткування, але й зв'язок об'єкта із суб'єктом оподаткування («за допомогою об'єкта оподаткування виникнення обов'язку зі сплати податку пов'язано з безпосереднім носієм податкового обов'язку» [303, с. 60]), а також настання строку сплати податку, оскільки податковий обов'язок завжди обмежений конкретними часовими рамками. За влучним висловом О.В. Галкіної, необхідно не лише сплатити грошові кошти на виконання податкового обов'язку, але й зробити це своєчасно та повною мірою [51, с. 61].

Крім того, доволі часто поява об'єкта оподаткування не означає сплату податку, наприклад, навіть у випадках оподаткування за ставкою 0%, подання звітності є обов'язковим. У такій ситуації постає логічне запитання, чи доцільно говорити про безумовний податковий обов'язок у разі оподаткування за ставкою 0% або у разі звільнення платника податку від оподаткування за окремим видом податку. Так, можна. Вважаємо, що позиція А.О. Храброва надає вичерпну відповідь на зазначене запитання: «У той же час сплата податку не звільняє платника від обов'язку сплатити цей податок (або інші податки, збори, обов'язкові платежі) наступного разу. Скасування податку, у свою чергу, не надає платникові гарантії його не введення у майбутньому і не позбавляє

його обов'язку сплати інші податки» [9, с. 314].

На думку О.А. Храброва, податковий обов'язок, будучи категорією, яка виражає зміст податкового регулювання, містить два видових прояви: 1) податковий обов'язок органу, який являє собою владного суб'єкта, що полягає у здійсненні покладених на нього державою функцій у сфері оподаткування; 2) податковий обов'язок платників податків і зборів, що традиційно розглядається як обов'язок із податкового обліку, сплаті та звітності [9, с. 302]. Однак, вважаємо, що податковий обов'язок притаманний лише платникові податків, навіть у випадках, коли законодавець уповноважує контролюючий орган визначити суму податку для сплати. Це безпосередньо впливає із змісту норм Податкового кодексу. Зокрема, пп. 14.1.157 п. 14.1 ст. 14 ПК України визначає податкове повідомлення-рішення як письмове повідомлення контролюючого органу (рішення) про обов'язок платника податків сплатити суму грошового зобов'язання, визначену контролюючим органом у випадках, передбачених цим Кодексом та іншими законодавчими актами, контроль за виконанням яких покладено на контролюючі органи, або внести відповідні зміни до податкової звітності [183]. Отже, вказана норма яскраво окреслює, що обов'язок сплатити суму податку покладається саме на платника податків, навіть коли сума податку визначається контролюючим органом. Участь контролюючих органів у процесі виконання платником податків податкового обов'язку зумовлена тим, що обов'язку зі сплати окремого податку кореспондує обов'язок контролюючого органу у чітко регламентованих випадках обчислити суму податку, адже, як зазначається у загальній теорії права, праву суб'єкта правореалізації завжди відповідає (кореспондує) його належний обов'язок, а правам та обов'язкам одних суб'єктів право реалізації – обов'язки та права інших суб'єктів правореалізації. У сфері правореалізації, як і в праві у цілому, немає односторонніх прав та односторонніх обов'язків, немає суб'єктів лише з правами та суб'єктів лише з обов'язками, дії та взаємовідносини суб'єктів правореалізації повинні здійснюватись у формі правових відносин, що нормативно поєднує їх (та

узгоджує їх права та обов'язки)» [160, с. 482].

Отже, податковий обов'язок набуває свого прояву у двох аспектах: широкому та вузькому. У широкому розумінні – це юридичний обов'язок, тобто міра належної поведінки, який включає комплекс дій: обчислити, задекларувати та/або сплатити податок та збір. У вузькому розумінні податковий обов'язок є частиною податкових обов'язків платників податків та полягає суто у сплаті податків та зборів.

На комплексний характер податкового обов'язку вказує також Ю.О. Крохіна, яка зазначає, що виконання обов'язку по сплаті податків та зборів є складним юридичним фактом, оскільки передбачає цілу систему обов'язків платника податків: стати на облік у податковому органі, вести податковий облік, самостійно обчислити податкову базу і визначити на її основі суму податку, перерахувати податок до відповідного бюджету тощо [152, с. 280]. Досить влучно із цього приводу висловився А.Г. Іванов про те, що норми, які регламентують податковий обов'язок, оформлюють процесуальні дії [87, с. 133]. Деякі вчені взагалі розглядають виконання податкового обов'язку як: а) кінцевого результату – фактичного виконання суб'єктами тих дій, які вони зобов'язані були здійснити, що становить правоприпиняючий юридичний факт, оскільки за своєю природою виконання є юридичним вчинком, тобто правомірною юридичною дією. Виконанням досягається повна відповідність між вимогами норми здійснити певні вчинки та сумою фактичних послідовних дій; б) процесу – визначеної системи послідовно здійснюваних дій, тобто певний алгоритм, що містить низку стадій, які змінюють одна одну та конкретні дії з їх реалізації. На прикладі такого розмежування, зазначають вчені, чітко простежується не тільки статика та динаміка податкового обов'язку, але й вбачається перспектива розмежування процедурного регулювання (певного порядку) та процесу (конкретної діяльності) його виконання [170, с. 477]. Стаття 36 ПК України визначає податковий обов'язок як обов'язок платника податку обчислити, задекларувати та/або сплатити суму податку та збору у порядку і строки, визначені цим Кодексом, законами з питань митної справи.

Податковий обов'язок виникає у платника за кожним податком та збором [183, п.36.1 ст.36]. Отже, навіть законодавець наголошує на стадійності процесу виконання податкового обов'язку.

О.В. Білоскурська, досліджуючи конституційні обов'язки, зазначає, що визначення поняття обов'язок через «належну поведінку» дозволяє констатувати, що виконання податкового обов'язку є саме процесом: «належна поведінка» – це поведінка, що відповідає обов'язку. Мається на увазі виконання обов'язку, а не безпосередньо сам обов'язок, тобто термін «належне» характеризує сам процес реалізації» [30, с. 38].

З огляду на зазначене та враховуючи, що виконання податкового обов'язку не завжди передбачає застосування примусу, а може здійснюватися добровільно, здійснення податкового обов'язку у повному обсязі означає здійснення передбаченого комплексу обов'язків: обчислити та задекларувати податковий обов'язок та сплатити до бюджету. На комплексний характер виконання податкового обов'язку наголошує й К.В. Кисильова [99, с. 66], яка зазначає, що сплата податків та зборів за своїм змістом є більш глибокою категорією, яка визначається не лише перерахуванням грошових коштів з рахунку платника на рахунок отримувача, але й іншими дієвими складовими. Платник податків поряд зі сплатою податків та зборів виконує і дії щодо податкового обліку, податкового обчислення та податкової звітності. На теперішній час ПК України передбачає санкції не лише за порушення порядку або строку сплати податків та зборів, але й за порушення указаних складових податкового обов'язку [99, с. 66].

Однак, незважаючи на загальну визначеність у науковій сфері триелементної структури податкового обов'язку, у науковій літературі виокремлюють обов'язок стати на облік, обчислити та задекларувати суму податку та сплатити її до бюджету. Так, О.В. Онишко зазначає чотириелементну структуру податкового обов'язку: обов'язок з реєстрації, обліку, сплати та звітності [167, с. 32]. Однак, з аналізу п. 19¹.1.7 п. 19¹.1 ст. 19¹ ПК України [183], реєстрацію платників податків віднесено до функцій

контролюючих органів. Крім того, ч. 1 ст. 26 Закону України «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців» встановлює обов'язок державного реєстратора у день державної реєстрації юридичної особи передати відповідним органам статистики, доходів і зборів, Пенсійного фонду України, фондів соціального страхування відомості з реєстраційної картки на проведення державної реєстрації юридичної особи [210, ч. 1 ст. 26]. ПК України передбачає за платниками податків обов'язок стати на облік у контролюючих органах у порядку, встановленому законодавством України [183, пп. 16.1.1 п. 16.1 ст. 16]. Крім того, відповідно до п. 63.2 ст. 63 ПК України взяття на облік у контролюючих органах юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів, а також самозайнятих осіб здійснюється незалежно від наявності обов'язку щодо сплати податку чи збору [183]. Таким чином, 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 і строки, визначені цим Кодексом [183]. Враховуючи зазначене, зміст податкового обов'язку становлять: обчислення, сплата та декларування суми податку та збору у порядку та у встановлені законом строки. На нашу думку, податковий обов'язок – це безумовний конституційно-правовий обов'язок особи перед державою з обчислення, сплати податку чи збору та декларуванні, який виникає на підставі законодавчо встановлених юридичних фактів, підлягає добровільному виконанню у встановлений законом строк та гарантується можливістю застосування державного примусу. Вважаємо, що виконання податкового обов'язку є процесом, який обумовлює існування податкового адміністрування, та складається з таких етапів: нарахування та безпосередньо сплати податку (збору) до бюджетів та надання податкової звітності. При цьому

слід підкреслити, що нерозривний зв'язок перелічених етапів є необхідною умовою належного виконання податкового обов'язку. Так, у разі, коли платник податків своєчасно та у повному обсязі перерахував податок до бюджету, але не подав податкову звітність, буде визначатися як невиконання податкового обов'язку та тягнути настання відповідальності. Належне виконання податкового обов'язку означає обов'язкове виконання платником податків зазначеної вище тріади обов'язків.

Як уже зазначалося у підрозділі 2.2. дослідження, при виконанні податкового обов'язку можуть залучатися не тільки платники податків. Так, платники податків можуть виконувати свій податковий обов'язок через представників або податкових агентів. Крім того, як зазначає М.М. Чинчин, виконання платником податкового обов'язку без участі контролюючих органів є неможливим. При реалізації обов'язку з податкового обліку платниками контролюючі органи: а) виконують свій обов'язок з реєстрації та ведення обліку платників податків, формують та ведуть Державний реєстр фізичних осіб – платників податків, Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб та інші реєстри [301, с. 43-44]. У ході дослідження іноземного досвіду податкового адміністрування у підрозділі 1.3 дисертації, нами з'ясовано, що в деяких країнах, зокрема, у Швеції, контролюючі органи уповноважені також вести реєстр об'єктів нерухомості платників податків, що значно розширює їхні повноваження та дозволяє самостійно контролювати об'єкти оподаткування.

Як зазначає М.М. Чинчин, контролюючі органи здійснюють облік об'єктів оподаткування шляхом самостійного визначення 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) [301, с. 46]. Вчений також зазначає, що участь контролюючого органу полягає також у прийнятті податкової декларації від платника податків. За умови дотримання платником податків усіх законодавчо встановлених вимог

щодо порядку складання та подання податкових декларацій посадова особа контролюючого органу зобов'язана зареєструвати податкову декларацію, тобто засвідчити факт її прийняття [301, с. 46]. Таке твердження походить також із п.49.8 ст.49 ПК України [183]. Але слід уточнити, що відповідно до ПК України платники податків зобов'язані подавати податкову декларацію, що регламентується, зокрема п. 176.1 ст. 176, ст. 179 ПК України, тоді як податкові агенти зобов'язані подавати податковий розрахунок встановленої форми, зокрема, відповідно до п. 176.2 ст. 176 ПК України [183].

Неможливо не помітити, що у ПК чітко окреслено строки для кожного з етапів: строк сплати кожного податку, строк подання звітності про обчислення і сплату кожного податку. Строк – один з обов'язкових елементів кожного податку. Уявляється, що саме строки дозволяють відмежовувати один етап від іншого. Важливість строків важко переоцінити. Так, п. 31.3 ст. 31 ПК України забороняє зміну платником податку, податковим агентом або представником платника податку чи контролюючим органом встановленого строку сплати податку та збору, крім випадків, передбачених Кодексом [183]. Вченими справедливо підтверджується своєчасність виконання податкового обов'язку. Зокрема, зазначається, що сплата податку є не одномоментним, а складним юридичним фактом, що виникає із сукупності дій самого платника податків, його представника, податкового агента, банку чи іншої фінансової установи, а також контролюючого органу. Поряд із чіткою законодавчою регламентацією строку сплати податку необхідно визначати момент виникнення обов'язку зі сплати податку та момент сплати податку, оскільки від цього залежить, хто буде нести відповідальність за несвоєчасне надходження коштів до відповідного фонду – платник податку, податковий агент, банк чи інша фінансова установа [72, с. 66].

Важливість строків також полягає у тому, що будь-який строк у податковому праві важливий саме з точки зору настання певних юридично значущих наслідків. У випадку неналежного виконання податкового обов'язку до платників податків, поряд із заходами державного примусу, застосовуються

забезпечувальні заходи, передбачені податковим законодавством [99, с. 3].

При цьому слід зазначити, що ПК України передбачає можливість зміни строків виконання податкового обов'язку. Так, у п. 102.6 ст. 102 ПК України встановлюється вичерпний перелік випадків, коли граничні строки для подання податкової декларації, заяв про перегляд рішень контролюючих органів, заяв про повернення надміру сплачених грошових зобов'язань підлягають продовженню керівником контролюючого органу (його заступником) за письмовим запитом платника податків. Більше того, штрафні санкції також не застосовуються протягом строків продовження граничних строків подання податкової декларації згідно із цим пунктом [183, п. 102.6 ст. 102]. Другий випадок зміни строків виконання податкового обов'язку – це розстрочення та відстрочення зобов'язання. Так, за ст.100 ПК України, платник податків має право звернутися до контролюючого органу із заявою про розстрочення та відстрочення грошових зобов'язань або податкового боргу [183]. Однак, відповідно до п. 32.3 ст. 32 ПК України, зміна строку сплати податку не скасовує діючого і не створює нового податкового обов'язку [183].

Досліджуючи плуралізм думок щодо місця строків у податковому праві, І.Є. Криницький робить висновок, що зазвичай строки у податковому праві розглядаються скрізь призму: 1) моменту сплати податку (при цьому деякі вчені визначають його як один з елементів закону про податки, один з елементів юридичного складу податку (П.Т. Гега, Л.М. Доля, М.М. Злобін, І.І. Кучеров); один із сутнісних елементів оподаткування (Є.Ю. Грачова); інші науковці виокремлюють строки у конструкції елементів оподаткування, які мають базове значення та роз'яснюють порядок «передачі» податкового платежу до бюджету (Д.В. Вінницький); 2) виконання податкового обов'язку як складової правової категорії «податковий обов'язок» (А. Храбров); 3) податкового чи звітного періоду (С.Г. Пепеляєв). І.Є. Криницький зазначає, що таким чином зазначені наукові погляди встановлюють «застережні кордони», призводять до певного самообмеження при розгляді дефініції «строки» у податковому праві, оскільки сфера їх застосування є значно

ширшою [113, с. 51-52]. У такий спосіб вчений привертає увагу до того, що темпоральний фактор є всепроникаючим [113, с. 52]. І така думка повністю узгоджується з чинним податковим законодавством. Недотримання встановлених законом строків спричиняє появу податкового боргу. Податковий борг, у свою чергу, виникає із першого робочого дня, наступного за останнім днем сплати податкового зобов'язання. Таким чином, із цього ж моменту (моменту виникнення податкового боргу) для платника податків (податкових агентів) настають несприятливі наслідки, а з боку контролюючих органів – починають застосовуватися примус та здійснюватися заходи щодо стягнення податкового боргу та застосування фінансових санкцій. Однак, слід зауважити, що оскільки податкове адміністрування за своїм характером є організаційно-розпорядчою діяльністю, відмінною від юрисдикційної, слід наголосити, що відносини із притягнення до фінансової відповідальності та застосування фінансових санкцій за порушення податкового законодавства не належать 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.

2.4. Фінансово-правова характеристика окремих форм податкового адміністрування

Як уже зазначалося у підрозділі 1.2 дисертаційного дослідження, до функціональної складової податкового адміністрування входять форми податкового адміністрування, які, у свою чергу, поділяються на: контрольні та забезпечувальні. Першу групу форм податкового адміністрування становлять

контрольні форми: взяття платників податків на облік, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок.

Як уже зазначалося, контроль є невід'ємною складовою податкового адміністрування. Деякі вчені, наприклад, О.М. Воронкова, вважають, що не всі способи відповідають саме змісту податкового контролю (облік платників та інформаційно-аналітичне забезпечення виходять за межі податкового контролю й охоплюють діяльність контролюючих органів взагалі, оскільки контролюючі органи займаються не тільки контролем), а відповідно мають бути визначені як окремі напрями діяльності контролюючих органів [49, с. 240]. Щодо такої позиції слід зазначити, що 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.

Крім того, слід зазначити, що в Україні з метою централізації обліку платників податків створено Єдиний банк даних про платників податків – юридичних осіб. Це автоматизована система збирання, нагромадження й обробки даних про платників податків. Згідно з п. 1.2 Порядку обліку платників податків і зборів, ведення обліку платників податків є одним із способів податкового контролю. Облік платників податків ведеться з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [222, п. 1.2]. Більше того, взяттю на облік або реєстрації у контролюючих органах підлягають усі платники податків [222, п. 1.3], та платник податків зобов'язаний стати на облік у відповідних контролюючих органах за основним та неосновним місцем обліку, повідомляти про всі об'єкти оподаткування і об'єкти, пов'язані з оподаткуванням, контролюючі органи за місцезнаходженням таких об'єктів [222, абз. 2 п. 1.4]. Крім того, з метою

контролю запроваджено додаткові реєстри. У реєстри заносяться всі подальші зміни: перереєстрація суб'єктів контролю, внесення змін в облікові справи, зняття з обліку. За результатами обліку передбачено можливість одержання будь-якої інформації щодо платників податків, зокрема про їх якісний і кількісний склад [131, с. 138-139].

Ідея створення комп'ютеризованої системи моніторингу сплати податків, зборів (обов'язкових платежів) є прогресивним кроком, тому що ця система передбачає по суті автоматизований комплекс з обліку і платників податків, і платежів, і окремих фінансових операцій, і даних для аналітичної роботи з прогнозування надходжень до бюджету [7, с. 88-89]. Така система збудована для спрощення процедури обліку як для платників, так і для контролюючих органів, поліпшенню процесу податкового адміністрування, є базою для оцінки податкового потенціалу населення. Так, наприклад, у Великій Британії, на збереження державних коштів, зокрема, працюють комп'ютерні програми, які фіксують будь-які відхилення від закону, всі нетипові операції суб'єктів господарської діяльності, чим одразу привертають увагу правоохоронців [76]. Однак, чи не перетвориться платник податків на заручника усе більш зростаючого контролю з боку держави? Тим паче, що в приватний сектор економіки втручання держави має бути мінімальним.

Чинний ПК України передбачає такі види податкових перевірок, які мають проводити податкові органи: камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки, прийоми та процедури проведення яких встановлюються ПК України обов'язку [183, п. 75.1 ст. 75]. Ефективність податкового адміністрування напряму залежить від ефективності проведення перевірок. Однією з основних ознак податкового адміністрування є ефективність, доцільність, економічність та оперативність. Н.А. Маринів вважає, що саме перевірка є найбільш дієвим способом отримання інформації про виконання платником своїх обов'язків з обчислення та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів). Її проведення передбачає певну підготовку до проведення безпосередньо контролюючих дій, здійснення самої податкової

перевірки і підведення її підсумків, тобто здійснення податкових перевірок передбачає послідовну реалізацію дій, пов'язаних із здійсненням податкового контролю певними суб'єктами щодо діяльності конкретних осіб при реалізації ними обов'язків, пов'язаних із сплатою певних податків і зборів (обов'язкових платежів) [136, с. 126]. Видається, перевірки є вагомим інструментом податкового адміністрування. Однак у світлі останніх перевтілень контролюючих органів України, розвинення електронної звітності, скорочення кількості перевірок та доповнення Податкового кодексу таким видом перевірок як документальні невиїзні позапланові електронні перевірки [183, пп. 75.1.3 п. 75.1 ст. 75], завдяки яким, зокрема, в Одеській області кількість перевірок за I півріччя 2013 р. скоротилася в 4 рази [101], можна констатувати про переорієнтування податкового адміністрування на зменшення кількості податкових перевірок за рахунок розширення джерел отримання податкової інформації, що значно послабить тиск на бізнес, та зменшить витрати на проведення діяльності з адміністрування.

За даними ДФС України підвищити ефективність методів протидії мінімізації сплати податків покликане введення електронних методів проведення контрольно-перевірочної роботи [101]. Крім того, як зазначається, станом на 1 квітня 2015 р. контрольно-перевірочні заходи органів фіскальної служби області спрямовувалися виключно на тих суб'єктів господарювання, діяльність яких має ознаки ризиків несплати або сплати податків у неповному обсязі. Кількість перевірок за 2 місяці поточного року порівняно з відповідним періодом минулого року зменшилася на понад 7%. Зокрема, минулого року проведено 91 контрольно-перевірочний захід, а цього року – 85 таких заходів. Проте, завдяки зменшенню кількості перевірок вдалося досягти їх більшої якості та ефективності, тож сума донарахованих сум підрозділами податкового та митного аудиту не зменшилась, а навпаки – збільшилась. Зокрема, якщо за підсумками січня-лютого 2014 р. ця сума становила понад 5 млн. гривень, то за аналогічний період цього року – 14,4 млн. гривень. Рівень узгодженості сум донарахованих за результатами проведених у 2015 р. перевірок становить 61%.

Сума зменшених збитків за два місяці цього року становить 24,7 млн. гривень [81]. Такий підхід є досить зручним та демонструє прагнення держави враховувати інтереси платників податків, роблячи їх повноправними учасниками процесу податкового адміністрування, втілюючи гарантовані їм права.

Відповідно до п. 75.1 ст. 75 ПК України, контролюючі органи мають право проводити камеральні, документальні (планові або позапланові; виїзні або невиїзні) та фактичні перевірки [183]. Пункт 76.1 ст. 76 ПК України зазначає, що камеральна перевірка здійснюється посадовими особами контролюючого органу без будь-якого спеціального рішення керівника такого органу або направлення на її проведення [183]. Згода платника податків на перевірку та його присутність під час проведення камеральної перевірки не є обов'язковою. Крім того, слід зазначити щодо планових перевірок. Так, згідно з п. 77.1, документальна планова перевірка повинна бути передбачена у плані-графіку проведення планових документальних перевірок [183]. Як уже зазначалося, періодичність проведення документальних планових перевірок платників податків визначається залежно від ступеня ризику в діяльності таких платників податків, який поділяється на високий, середній та незначний. Платники податків з незначним ступенем ризику включаються до плану-графіка не частіше, ніж раз на три календарних роки, середнім – не частіше ніж раз на два календарних роки, високим – не частіше одного разу на календарний рік [183, п. 77.2 ст. 77]. Отже, планові перевірки проводяться абсолютно до всіх платників податків відповідно до встановленого плану-графіку, тобто це підтверджує наявність елементу позитивного зобов'язування щодо платників податків, тоді як фактична перевірка та позапланова перевірка проводяться, коли є підстави сумніватися у сумлінному виконанні платником податків податкового обов'язку.

Податкову систему, у цілому, спрямовано на виконання податкового обов'язку платниками податків добровільно, тоді як податкове адміністрування спрямовано на забезпечення законності, зокрема, унеможливлення зловживань

як з боку платників податків, так і з боку контролюючих органів, на реалізацію встановленого обов'язку, попередження невиконання податкового обов'язку.

Таким чином, 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 [183], 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 [183]. Другий вид забезпечувальних форм передбачає гарантоване ст.55, ст.56 ПК України [183] право на оскарження неправильно визначеної контролюючим органом суми грошового зобов'язання, яке не пов'язане з порушенням податкового законодавства, тоді як оскарження інших дій або бездіяльності, рішень контролюючих органів, а також застосування фінансових санкцій до порушників податкового законодавства – знаходяться поза межами податкового адміністрування та становлять юрисдикційну діяльність. Надання податкових консультацій є елементами сервісної діяльності контролюючих органів, спрямованими, у першу чергу, допомогти платникові податку добросовісно виконувати встановлений податковий обов'язок, своєрідна гарантія виконання платником податку приписів податкового закону навіть у випадку, коли такий закон містить певні колізії та протиріччя. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку застосовуються у разі виникнення у платника податку податкового боргу, тому такі заходи справедливо зарахувати до запобіжних.

Взагалі, слід зазначити, що праобразом сучасних способів забезпечення

виконання податкового обов'язку були примусові заходи, передбачені Указом Президента України «Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами», який запровадив податкову заставу «як спосіб забезпечення погашення платником податків податкової заборгованості» [225, п. 1].

Як справедливо зазначає І.Л. Самсін, засоби забезпечення виконання податкового законодавства застосовуються переважно у тих випадках, коли платник податків уже здійснив правопорушення – свідомо або через помилку, необачність тощо [258, с. 303]. За влучним висловом В.Д. Ардашкіна, заходи захисту знаходяться в іншій, ніж каральні заходи, правоохоронній площині, маючи власні підстави застосування та інші цілі. Їх природу неможливо правильно зрозуміти шляхом перенесення понять інституту юридичної відповідальності [17, с. 7,8].

Отже, способи забезпечення виконання податкового обов'язку слід відмежовувати від застосування відповідальності за невиконання податкового обов'язку. Так, О.Ю. Кікін зазначає, що основна особливість указаних заходів полягає у тому, що їх застосування супроводжується додатковими обтяженнями або нестатками виключно організаційного та майнового характеру [96]. На думку І.Л. Самсіна, заходи відповідальності спрямовано, у першу чергу, на застосування до винної особи засобів стягнення незалежно від можливості такої особи виконати ці вимоги, то забезпечення виконання зобов'язання має на меті створити усі умови для виконання зобов'язаною особою всіх обов'язків, яких покладено на неї договором або законом [258, с. 301-302]. Як справедливо зазначає І.І. Кучеров, основною метою застосування таких заходів є попередження протиправної та стимулювання належної поведінки осіб, зобов'язаних сплачувати податки, у розумінні сумлінного виконання ними своїх обов'язків і виключення обставин, що перешкоджають нормальній діяльності податкових органів за допомогою адекватного правового впливу [120, с. 407].

Відповідно до п. 88.1 ст. 88 ПК України з метою забезпечення виконання

платником податків своїх обов'язків, визначених цим Кодексом, майно платника податків, який має податковий борг, передається у податкову заставу [183]. Відповідно до п. 94.1 ст. 94 ПК України адміністративний арешт майна платника податків є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [183]. Таким чином, згідно з главою 9 ПК України [183] до способів забезпечення сплати податкового зобов'язання належать податкова застава та адміністративний арешт. Слід звернути увагу, що зазначена глава присвячена погашенню податкового боргу платників податків, що свідчить про те, що примус у податково-правовій сфері може бути застосований тільки у разі, коли податковий обов'язок добровільно не виконується. Отже, через те, що способи забезпечення виконання податкового обов'язку застосовуються з виникненням у платника податку податкового боргу, але до застосування заходів відповідальності, такі заходи слід віднести до запобіжних. Погоджуємось із думкою О.М. Дуванського щодо того, що необхідність виокремлення забезпечувальних примусових заходів у самостійну групу зумовлена також і тим, що, на відміну від юридичної відповідальності, їх призначенням є створення додаткових гарантій виконання платником податків власного обов'язку щодо сплати належної суми податкового зобов'язання. Забезпечувальні заходи у податковому праві мають власну (відмінну від інших заходів) юридичну цінність, яка полягає у тому, що вони стимулюють платника до виконання його конституційного обов'язку. До того ж такі заходи у примусовому порядку здатні припинити (присікти) протиправні дії і запобігти їх шкідливим для держави наслідкам [72].

Відповідно до пп. 14.1.155 ст. 14 ПК України податкова застава – спосіб забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим Кодексом [183]. Варто зазначити, що податкова застава – один із найбільш ефективних способів забезпечення виконання зобов'язання, тому що у цьому разі обмежуються права платника податків щодо розпорядження власним майном, що, у свою

чергу, негативно позначається на здійсненні подальшої фінансово-господарської діяльності платника податків [73, с. 54].

ПК України чітко окреслює, що право податкової застави виникає за таких підстав: по-перше, несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самотійно визначеної платником податків у податковій декларації, – з дня, що настає за останнім днем зазначеного строку; по-друге, несплати у строки, встановлені Податковим кодексом України, суми грошового зобов'язання, самотійно визначеної контролюючим органом, – з дня виникнення податкового боргу [183, ст. 89].

Проводячи порівняльний аналіз норм Закону України № 2181 [231] та ПК України [183], слід відзначити такі позитивні зрушення: по-перше, що балансова вартість майна, яке підлягає податковій заставі, має відповідати сумі податкового боргу платника податків, також за пп. 89.2 п. 89 ст. 89 ПК України право податкової застави не застосовується, якщо загальна сума податкового боргу платника податків не перевищує двадцяти неоподатковуваних мінімумів доходів громадян [183]. У той же час, згідно з п. 89.5 ст. 89 ПК України [183] право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому до погашення податкового боргу у повному обсязі. Новацією ПК України є норма п. 95.22 ст. 95, яка передбачає, що контролюючий орган звертається до суду щодо стягнення з дебіторів платника податку, що має податковий борг, сум дебіторської заборгованості, строк погашення якої настав та право вимоги якої переведено на контролюючі органи, у рахунок погашення податкового боргу такого платника податків [183]. Такий підхід значною мірою збільшує можливість контролюючих органів стягнути кошти в рахунок погашення податкового боргу. Крім того, ПК України передбачає можливість заміни предмета застави, але тільки за згодою контролюючого органу [183, п. 89.7 ст. 89].

Тут слід проаналізувати чинне законодавство стосовно пріоритету податкової застави щодо інших обтяжень (включаючи інші застави). За п. 90.1 ст. 90 ПК України [183] такий пріоритет встановлюється відповідно до Закону.

За ст. 37 Закону України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» [214, ст. 37] податкова застава є публічним обтяженням, абз. 2 ст. 39 Закону встановлює, що пріоритет публічного обтяження встановлюється з моменту його реєстрації: «Зареєстровані публічні обтяження не мають пріоритету над обтяженнями того ж рухомого майна, які були зареєстровані раніше моменту реєстрації публічного обтяження, а також обтяженнями, які мають вищий пріоритет згідно з правилами, встановленими розділом III цього Закону» [214, абз. 2 ст. 39]. Зазначене положення кореспондується із положеннями Закону України «Про заставу» [215] та Закону України «Про іпотеку» [230]. Так, відповідно до ч. 2 ст. 15 Закону України «Про заставу» [215] обов'язки контролюючих органів з реєстрації поширюються на виникнення та зміну прав податкової застави з урахуванням вимог податкового законодавства. Стосовно пріоритету податкової застави слід зазначити, що п. 89.2 ст. 89 та п. 87.3 ст. 87 передбачають, що право податкової застави не поширюється на майно платника податків, надане ним у заставу іншим особам (на час дії такої застави), якщо така застава зареєстрована згідно з законом у відповідних державних реєстрах до моменту виникнення права податкової застави [183]. Аналогічний принцип використовується і ПК Грузії. Так, п. 4 ст. 239 ПК Грузії передбачає, що після продажу майна, обтяженого податковою заставою (іпотекою) у відповідності до правил, встановлених згідно з законодавством Грузії, усі права на речі, які з'явилися після реєстрації податкової застави(іпотеки) повинні бути анульовані, а всі інші права на заставу (іпотеку), зареєстровані до реєстрації податкової застави/іпотеки залишаються в силі [336, п. 4 ст. 239].

Як справедливо зазначає Є.О. Імикшєнова, сутність застави як способу забезпечення сплати податку створює переважне право податкових органів перед кредиторами платника податку отримати задоволення з вартості заставленого майна [88, с. 89]. Такий підхід відображений і в податковому законодавстві, яким регламентується, зокрема, порядок обов'язкового узгодження усіх операцій із заставленим майном. Для того, щоб визначитися з

правовою природою інституту податкової застави в українському правовому полі, звернімося до аналізу її правового режиму. Є.О. Імикшенова зазначає, що в РФ правовий режим застави майна формується у відповідності до правил цивільно-правового регулювання. Субсидіарне застосування норм цивільного законодавства до встановлення застави зумовлює деякі її подібності у механізмові забезпечувальної дії із приватно-правовими засобом. Вчена також зазначає, що незважаючи на те, що застава запозичена з приватного права, реалізація таких правових засобів відбувається у рамках фінансово-правових відносин. Крім того, детально досліджуючи зазначений інститут, вчена звертає окрему увагу на істотну відмінність договору про заставу майна як забезпечувального заходу зі сплати податкових платежів – його укладення є обов’язковим для обох сторін через вказівку уповноваженого органу [88, с. 19]. Зазначається, що у цьому аспекті слід враховувати службову роль податкових правовідносин в розрізі застави майна [88, с. 94]. В українському податковому законодавстві зовсім інші правила. На відміну від цього, у ПК України не передбачено укладення договору у разі застосування податкової застави, оскільки податкова застава виникає на підставі Податкового кодексу України та не потребує письмового оформлення [183, п. 88.2 ст. 88].

Цікаво, що у ПК України [183] і в ЦК України [300] можна знайти схожі риси податкової застави та цивільно-правової застави. Так, за п. 89.2 ст. 89 ПК України предметом податкової застави є будь-яке майно платника податків, яке перебуває у його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) у день виникнення такого права, і балансова вартість якого відповідає сумі податкового боргу платника податків, крім випадків, передбачених п. 89.5 ст. 89 ПК України, а також на інше майно, на яке платник податків набуде прав власності у майбутньому [183, п. 89.2, п. 89.5 ст. 89]. Стаття 576 ЦК України встановлює, що предметом застави може бути будь-яке майно (зокрема річ, цінні папери, майнові права), що може бути відчужене заставодавцем і на яке може бути звернено стягнення. Предметом застави може бути майно, яке заставодавець набуде після виникнення застави (майбутній

урожай, приплід худоби тощо) [300, ст. 576].

Спільним податкової застави із цивільною є те, що момент виникнення права застави не пов'язаний з моментом реєстрації. З аналізу ст. 88 ПК України очевидним є той факт, що виникнення податкової застави пов'язане з виникненням податкового боргу [183]. Норми Порядку застосування податкової застави органами доходів і зборів, затвердженого Наказом Міністерства доходів і зборів України від 10 жовтня 2013 р. дещо уточнюють, що день виникнення права податкової застави визначається на підставі даних інформаційної системи, що ведеться контролюючими органами відповідно до законодавства [221, п. 1.8]. Абзац 2 ст. 16 Закону України «Про заставу» також зазначає, що реєстрація застави не пов'язується з моментом виникнення права застави та не впливає на чинність договору застави [215, абз. 2 ст. 16]. Відповідно до ЦК України, право застави виникає з моменту укладення договору застави, а у випадках, коли договір підлягає нотаріальному посвідченню, – з моменту його нотаріального посвідчення. Якщо предмет застави відповідно до договору або закону повинен перебувати у володінні заставодержателя, право застави виникає в момент передання йому предмета застави. Якщо таке передання було здійснене до укладення договору застави, право застави виникає з моменту його укладення [300, с. 585].

ЦК України [300, ст. 579] та Закон України «Про заставу» [215, ст. 7] передбачають можливість заміни предмету застави за згодою заставодержателя, так само як і за ПК України. Так, п. 92.2 ст. 92 ПК України передбачає, що у разі відчуження або оренди (лізингу) майна, яке перебуває у податковій заставі, платник податків за згодою контролюючого органу зобов'язаний замінити його іншим майном такої самої або більшої вартості. Зменшення вартості заміненого майна допускається тільки за згодою контролюючого органу за умови часткового погашення податкового боргу [183, п. 92.2 ст. 92].

На зв'язок податкової застави із цивільною вказує також ч. 5 п. 89.2. ст. 89 ПК України, згідно з яким право податкової застави не поширюється на майно, визначене пп. 87.3.7 п. 87.3 ст. 87 ПК України [183], а саме – це майно, що не

може бути предметом застави відповідно до Закону України «Про заставу» [215]; на іпотечні активи, що належать емітенту та є забезпеченням відповідного випуску іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, на грошові доходи від цих іпотечних активів до повного виконання емітентом зобов'язань за цим випуском іпотечних сертифікатів з фіксованою дохідністю, а також на склад іпотечного покриття та грошові доходи від нього до повного виконання емітентом зобов'язань за відповідним випуском звичайних іпотечних облігацій [183, ч. 5 п. 89.2 ст. 89].

Крім того, абз. 2 п. 92.1. ст. 92 ПК України передбачає, що платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платникові податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди [183]. Дещо аналогічну норму містить і цивільне законодавство. Так, відповідно до ч. 2. ст. 586 ЦК України заставодавець має право відчужувати предмет застави, передавати його у користування іншій особі або іншим чином розпоряджатися ним лише за згодою заставодержателя, якщо інше не встановлено договором [300, ч. 2. ст. 586].

Стаття 9 Закону України «Про заставу» допускає, що законом чи договором передбачається перебування заставленого майна у володінні заставодавця, заставодержателя або третьої особи [215, ст. 9]. На відміну від цього, при податковій заставі заставлене майно перебуває саме у володінні платника податку [183, п. 89.2 ст. 89].

ЦК України у ст. 523 допускає заміну боржника при заставі: застава, встановлена первісним боржником, зберігається після заміни боржника, якщо інше не встановлено договором або законом [300, ст. 523], тоді як за ПК України забороняється будь-яка уступка грошового зобов'язання або податкового боргу платника податків третім особам. Таке положення не застосовується у випадках, коли гарантами повного та своєчасного погашення грошових зобов'язань платника податків є інші особи, якщо таке право

передбачено Кодексом [183, п. 87.7 ст. 87].

На відміну від застави майна у цивільних правовідносинах [300, ст.577], при податковій заставі не потрібно нотаріального посвідчення застави, якщо її предметом є нерухоме майно [183, п. 89.3, п. 89.8 ст. 89].

Доречним буде зазначити, що в літературі питання щодо природи податкової застави є дискусійним. Так, на думку І.І. Кучерова, застава майна як спосіб забезпечення виконання податкового обов'язку не може бути віднесеною до заходів податково-процесуального примусу [120, с.409]. А.А. Гогін [54, с. 38-39] також підкреслює цивільно-правову природу зазначеного способу. Така позиція пояснюється специфікою російського податкового законодавства. ПК РФ серед способів виконання податкового зобов'язання не містить терміна «податкова застава», а застосовує поняття «застава майна» [158, ч.1 ст.72]. Відповідно до ч. 3 ст. 73 ПК РФ, у разі невиконання платником податку чи платником збору обов'язку по сплаті належних сум податку чи збору та відповідних пеней податковий орган здійснює виконання цього обов'язку за рахунок вартості заставленого майна у порядку, встановленому цивільним законодавством Російської Федерації [158, ч. 3 ст. 73].

Як зазначає І.Л. Самсін, принциповою різницею між цивільно-правовою та податково-правовою сферами регулювання забезпечення зобов'язання була б неможливість установлення засобів останнього у договорі. Водночас, так само як і в цивільно-правовому регулюванні, ці засоби спрямовувалися б за двома векторами: на гарантування здійснення прав уповноваженої особи та на захист її майнових та інших інтересів у разі, зокрема, неможливості виконання зобов'язання у спосіб, визначений у законі (або договорі – у разі цивільного зобов'язання) [258, с. 301].

Однак наведене ніяким чином не дозволяє ототожнювати податкову заставу і цивільну, лише вказує на запозичення інституту із цивільного права, у процесі якого він перетворився на публічно-правовий інструмент.

Для того, щоб розмежувати податкову заставу та цивільну заставу слід

виходити з таких складових механізму обох застав: порядку виникнення, механізму застосування, строку та наслідків.

Відповідно до ст. 89 ПК України, право податкової застави виникає у разі несплати у встановлені строки податкового зобов'язання [183]. Згідно зі ст. 574 ЦК України [300, ст. 574] та ст. 1 Закону України «Про заставу» [215, ст. 1], застава виникає на підставі договору, закону або за рішенням суду. З аналізу норм ст.ст. 88, 89 ПК України, є зрозумілим те, що податкова застава виникає з моменту виникнення у платника податку податкового боргу, тобто з дня, наступного за днем строку сплати відповідного податку (збору) [183]. За ст. 585 ЦК України, право застави виникає з моменту укладення договору застави, а у випадках, коли договір підлягає нотаріальному посвідченню, – з моменту його нотаріального посвідчення. Якщо предмет застави відповідно до договору або закону повинен перебувати у володінні заставодержателя, право застави виникає в момент передання йому предмета застави. Якщо таке передання було здійснене до укладення договору застави, право застави виникає з моменту його укладення [300, ст. 585].

Згідно зі ст. 93 ПК України майно платника податків звільняється з податкової застави з дня: отримання контролюючим органом підтвердження повного погашення суми податкового боргу в установленому законодавством порядку; визнання податкового боргу безнадійним; набрання законної сили відповідним рішенням суду про припинення податкової застави у межах процедур, визначених законодавством із питань банкрутства; отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) внаслідок проведення процедури адміністративного або судового оскарження [183, ст. 93]. З аналізу норми ст. 95 ПК України вбачається, що податкова застава триває 60 календарних днів, після чого контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності –

шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі [183, ст. 95]. За ст. 593 ЦК України, право застави в цивільно-правових відносинах припиняється у разі: 1) припинення зобов'язання, забезпеченого заставою; 2) втрати предмета застави, якщо заставодавець не змінив предмет застави; 3) реалізації предмета застави; 4) набуття заставодержателем права власності на предмет застави [300, ст. 593].

Механізм застосування застави, перш за все, полягає в особливостях режиму заставленого майна. Так, з аналізу норм п. 89.2 ст. 89 та п. 92.1 ст. 92 ПК України [183] право власності платника податків обмежується таким чином: право володіння та користування майном зберігаються за платником податків за попередньою згодою контролюючого органу, тоді як обмежується саме право розпорядження майном. Про це безпосередньо свідчить норма абз. 2 ст. 92.1 ст. 92 ПК України, згідно з якою платник податків може відчужувати майно, що перебуває у податковій заставі, тільки за згодою контролюючого органу, а також у разі, якщо контролюючий орган впродовж десяти днів з моменту отримання від платника податків відповідного звернення не надав такому платникові податків відповіді щодо надання (ненадання) згоди [183]. Однак зазначена норма містить суттєву прогалину, а саме – невизначено впродовж десяти робочих або календарних днів контролюючий орган повинен узгодити відчуження майна, що перебуває у податковій заставі. Як уявляється, таку невизначеність має бути усунуто виходячи з аналізу понять «робочий» або «календарний» день. Відомо, що на відміну від календарних днів, робочі дні не враховують вихідні та святкові дні, а також те, що робочий час за трудовим законодавством вважається часом, протягом якого працівник, відповідно до законодавства, колективного та трудового договору, з підпорядкуванням правилам внутрішнього трудового розпорядку, зобов'язаний виконати свої трудові обов'язки на підприємстві, в установі, організації чи у фізичної особи [59, с. 127-128]. Отже, для врахування особливостей робочого процесу, а також з огляду на інтереси платників податків, в зазначеній нормі доцільно закріпити строк у 10 календарних днів.

За ЦК України, допускається випадки володіння, користування предметом застави як заставодавцем, так і заставодержателем [300, ст. 585, ст. 586].

Правові наслідки невиконання податкового обов'язку передбачені ст. 95 ПК України і полягають у стягненні коштів та продажі майна платника податків, які провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платникові податкової вимоги та лише за рішенням суду [183].

Правові наслідки невиконання цивільно-правового зобов'язання, забезпеченого заставою полягають у набутті заставодержателем права звернення стягнення на предмет застави. За рахунок предмета застави заставодержатель має право задовольнити у повному обсязі свою вимогу, що визначена на момент фактичного задоволення, включаючи сплату процентів, неустойки, відшкодування збитків, завданих порушенням зобов'язання, необхідних витрат на утримання заставленого майна, а також витрат, понесених у зв'язку з пред'явленням вимоги, якщо інше не встановлено договором [300, ст. 589].

У цьому аспекті виникає ще одна проблема, яка суттєво виокремлює податкову заставу від цивільно-правової застави: реальна наявність майна у платника податків, яке може бути предметом застави та яке може бути достатнім для погашення податкового боргу. Річ у тому, що до податкової застави передається майно платника податків, яке перебуває у його власності (господарському віданні або оперативному управлінні) [183, п. 89.2 ст. 89]. Так, за ЦК України, майно господарського товариства складається з: 1) майна, переданого йому учасниками товариства у власність як вклад до статутного (складеного) капіталу; 2) продукції, виробленої товариством у результаті господарської діяльності; 3) одержаних доходів; 4) іншого майна, набутого на підставах, що не заборонені законом [300, ст. 115]. Відомо, що учасники товариства з обмеженою відповідальністю не відповідають за його зобов'язаннями і несуть ризик збитків, пов'язаних з діяльністю товариства, у межах вартості своїх вкладів [300, ч. 2 ст. 140], тобто внесків до статутного

капіталу товариства. Раніше Закон України «Про господарські товариства» встановлював, розмір статутного (складеного) капіталу товариства з обмеженою відповідальністю повинен становити не менше суми, еквівалентної 100 МЗП, виходячи із ставки МЗП, діючої на момент створення товариства з обмеженою відповідальністю [207, ст. 52]. Згодом у зв'язку зі змінами до ст. 52 Закону України «Про господарські товариства», в редакції від 30 грудня 2009 р., було встановлено, що розмір статутного (складеного) капіталу в товаристві з обмеженою відповідальністю повинен становити не менше суми, еквівалентної 1 МЗП, діючій на момент створення товариства з обмеженою відповідальністю [207, ст. 52].

Однак, згідно із змінами, внесеними до ст. 52 Закону України «Про господарські товариства» [207, ст. 52] Законом України від 21 квітня 2011 р. «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо спрощення процедури започаткування підприємництва», який набрав чинності 7 червня 2011 р., положення щодо встановлення мінімального розміру статутного капіталу товариства з обмеженої відповідальністю було виключено [173], та залишається невизначеним й сьогодні. Таким чином, законодавство допускає можливість встановлення статутного капіталу товариства з обмеженою відповідальністю в розмірі навіть 1 гривні, що фактично позбавляє державу будь-яких гарантій з погашення податкового боргу в майбутньому. На наш погляд, така суттєва прогалина має бути вирішена у найближчий час за зразком визначення мінімального розміру статутного капіталу акціонерного товариства. Так, згідно з ч. 4 ст. 24 Закону України «Про господарські товариства» [207, ч. 4 ст. 24] та ч. 1 ст. 14 Закону України «Про акціонерні товариства» [198], мінімальний розмір статутного капіталу акціонерного товариства становить 1250 МЗП виходячи із ставки МЗП, що діє на момент створення (реєстрації) акціонерного товариства. Статутний капітал товариства визначає мінімальний розмір майна товариства, який гарантує інтереси його кредиторів [198, ч. 1 ст. 14].

На нашу думку, у ПК України законодавець вводить термін «податкова

застава» саме для того, щоб вказати на відмінний від приватноправової застави характер зазначеного правового засобу. Фактично податкова застава регулюється також Законом України «Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень» [214], Законом України «Про заставу» [215] та Законом України «Про іпотеку» [230], але саме той факт, що податкова застава виникає на підставі спеціального закону – Податкового кодексу України, порядок її застосування та реєстрації регулюється Кодексом, дозволяє виокремити її в специфічний інститут податкового права.

На підставі аналізу ПК України можна виокремити характерні риси податкової застави, що підкреслюють її примусовий характер: 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, – з дня, наступного за днем строку сплати відповідного податку (збору) [183, ст.ст. 88, 89]. Причому у ПК України чітко визначено момент виникнення податкової застави; 2) податкова застава – це спосіб забезпечення сплати платником податків не тільки грошового зобов'язання, але й пені, не сплачених таким платником у строк, визначений ПК України [183, пп. 14.1.155 п. 14.1 ст. 14]; 3) право податкової застави виникає на підставі Закону, тобто не потребує ухвалення відповідного рішення контролюючим органом. Так, наприклад, при складанні акту опису майна відмова платника податків від підписання акта опису майна, на яке поширюється право податкової застави, не звільняє такого платника податків від поширення права податкової застави на описане майно [183, ч. 5 п. 89.3 ст. 89]. Примусовий характер підтверджується також п. 89.4 ПК України, у разі якщо платник податків не допускає податкового керуючого для здійснення опису майна такого платника податків у податкову заставу та/або не подає необхідних документів, контролюючий орган звертається до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, заборону відчуження таким платником податків майна та зобов'язання такого платника податків допустити податкового керуючого для опису майна у податкову

заставу» [183]. Крім того, це є підставою застосування адміністративного арешту майна платника податків відповідно до пп. 94.2.7 п. 94.2 ст. 94 ПК України [183]. 4) пріоритет публічних інтересів над приватними. Так, згідно з п. 89.5. ст. 89 ПК України у разі, якщо на момент складення акта опису майно відсутнє або його балансова вартість менша за суму податкового боргу, право податкової застави поширюється на інше майно, на яке платник податків набуде право власності у майбутньому до погашення податкового боргу у повному обсязі [183]. За п. 89.6 ст. 89 ПК України, якщо майно платника податків є неподільним і його балансова вартість більша від суми податкового боргу, таке майно підлягає опису у податкову заставу у повному обсязі [183]; 5) операції із заставленим майном мають бути обов'язково узгоджені з контролюючим органом. В іншому разі, платник податків понесе відповідальність згідно з законодавством [183, ст. 92]; 6) ст. 95 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 шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі [183].

В.В. Кириченко, розкриваючи сутність податкової застави, зазначила, що, крім забезпечувальної функції, податкова заставка виконує також функції припинення та відновлення. Зміст припиняючої функції податкової застави полягає у тому, що вона застосовується з метою спонукання платника податків до належного виконання необхідних дій шляхом автоматичного впровадження персональних організаційно-майнових обмежень. Відновлювальна функція податкової застави реалізується у разі невиконання платником податків обов'язку з погашення податкового боргу шляхом подальшого продажу майна, що перебувають у податковій заставі [98, с. 11].

За ПК України ще одним із способів забезпечення виконання податкового обов'язку є адміністративний арешт майна. Відповідно до ст. 94 ПК України

арешт майна є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [183]. Оскільки таке визначення не розкриває основної сутності зазначеної правової категорії, слід звернутися до дефініцій, наданих науковцями.

Так, з урахуванням особливостей російського податкового законодавства А.В. Дьомін зазначає, що арешт майна – це дія податкового або митного органу із санкції прокурора з тимчасового обмеження права власності платника податку (податкового агента) стосовно його майна для забезпечення виконання рішення про стягнення податку [66, с. 179]. П.Н. Федотов також зазначає, що метою арешту є забезпечення існування матеріального джерела для примусового стягнення податку [293]. Однак такі визначення є неприйнятними для податкового права України, оскільки значно звужують мету адміністративного арешту, передбачену у п. 94.1 ст. 94 ПК України [183]. Однак, це не єдина відмінність адміністративного арешту за ПК України від арешту майна за ПК РФ. На відміну від українського законодавства, за Податковим кодексом РФ, арешт майна як спосіб забезпечення виконання рішення про стягнення податку, пені та штрафів – це дія податкового або митного органу з санкції прокурора щодо обмеження права власності платника податку-організації відносно його майна [158, ч. 1 ст. 77]. Із цього визначення вбачається дві відмінності від адміністративного арешту за ПК України: по-перше, метою арешту майна є забезпечення виконання рішення про стягнення податку, пені та штрафів, тоді як за українським законодавством, метою адміністративного арешту є забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом; по-друге, арешт за ПК РФ може бути накладено лише на майно платника податку-організації. Третя відмінність полягає у тому, що арешт майна за ПК РФ застосовується контролюючими органами з санкції прокурора, тоді як відмінити арешт може контролюючий орган або суд [158, ч. 13 ст. 77]. Рішення про призупинення операцій платника податків-організації на його рахунках в банку та переказів його електронних грошових коштів приймається керівником (заступником керівника)

податкового органу, який надіслав вимогу про сплату податку, пені або штрафу у разі невиконання платником податків-організацією цієї вимоги [158, ч. 2 ст. 76].

Згідно з ПК України арешт на майно може бути накладено за рішенням керівника контролюючого органу (його заступника), обґрунтованість якого протягом 96 годин має бути перевірена судом [183, п. 94.10 ст. 94]. Арешт коштів на рахунку платника податків здійснюється виключно на підставі рішення суду шляхом звернення контролюючого органу до суду [183, абз. 2 пп. 94.6.2 п. 94.6 ст. 94].

Перелік підстав застосування адміністративного арешту, наведений у п. 94.2 ст. 94 ПК України, дозволяє виокремити два види цього забезпечувального заходу: 1) адміністративний арешт майна, пов'язаний з наявністю у платника податків податкового боргу; 2) адміністративний арешт майна, не пов'язаний з наявністю у платника податків податкового боргу [273, с. 72].

С.П. Позняков розглядає адміністративний арешт майна не тільки як спосіб забезпечення погашення податкового боргу (недоїмки) громадян, але й як засіб запобігання вчиненню та припинення адміністративних і фінансових правопорушень з боку податкових боржників, пов'язаних з невиконанням ними своїх податкових обов'язків, протидії вчиненню тіньових проявів тощо [185, с. 120]. Недоліком такого твердження є згадка лише про податковий борг громадян, тоді як ПК України серед суб'єктів податкових правовідносин виокремлює як фізичних осіб, так і юридичних осіб, використовуючи не критерій громадянства, а критерій резидентства.

Вчений наголошує на скасуванні податкової застави у зв'язку з її неефективністю у порівнянні з адміністративним арештом. На думку вченого, недолік виявляється у дублюванні та накладенні деяких їх основних функцій, особливо щодо порядку адміністративного узгодження фінансово-господарських операцій податкового боржника з активами та дублюючого руху адміністративного документообігу в процесі їх послідовного (поетапного)

застосування, відповідно до норм закону. За таких умов, зазначає вчений, податкова застава буде штучною адміністративною процедурою, джерелом корупційних діянь з боку працівників контролюючих органів і суттєво ускладнить економічну діяльність податкового боржника [185, с. 170-171]. Не погоджуючись із такою позицією, зазначимо, що податкова застава та адміністративний арешт є способами забезпечення виконання податкового обов'язку, єдиною метою яких, як зазначалося вище, є попередження протиправної та стимулювання належної поведінки платників податків, однак кожен із зазначених способів має окрему правову природу: власні підстави застосування, механізм застосування, строки та наслідки застосування. Більше того, чітка регламентація механізму цих способів забезпечення виконання податкового обов'язку дозволяють уникнути будь-якого свавілля з боку контролюючих органів.

Як зазначає В.В. Кириченко, в окремих випадках адміністративний арешт активів розглядається з точки зору юридичної відповідальності. Заперечуючи проти такого підходу, вчена наводить такі аргументи. По-перше, якщо адміністративний арешт активів розглядати з точки зору адміністративної відповідальності, то його слід вважати одним із видів адміністративних стягнень, перелік яких визначено у ст. 24 КУпАП [103]. Втім, незважаючи на те, що цією статтею передбачено застосування адміністративного арешту, але виходячи із змісту ст. 32 КупАП [103], він не має нічого спільного з адміністративним арештом майна платника податків, оскільки полягає у тимчасовому обмеженні волі фізичних осіб. По-друге, адміністративний арешт майна не може розглядатись як санкція через те, що за законодавчим визначенням він є «виключним способом забезпечення можливості погашення податкового боргу» [97, с. 126-127].

Проаналізувавши погляди науковців щодо сутності адміністративного арешту майна, Р.В. Стецко визначає адміністративний арешт як правообмеження, що полягає у накладенні на платника податків системи обов'язків, які тимчасово позбавляють його можливості щодо реалізації прав

власності на майно, з метою запобігання неналежній поведінці платника податків і забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом [273, с. 130].

Слід також дослідити, коли саме допускається застосування виняткового способу забезпечення виконання податкового обов'язку. Пункт 94.2 ст. 94 ПК України встановлює перелік підстав застосування адміністративного арешту майна платників податків [183]. Однак, як вбачається зі змісту ПК України, існують також інші підстави застосування адміністративного арешту. Так, відповідно до пп. 20.1.9 п. 20.1 ст. 20 ПК України [183], контролюючі органи мають право вимагати під час проведення перевірок від платників податків, що перевіряються, проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів, зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки. У разі відмови платника податків (його посадових осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або здійснюють діяльність, що підлягає ліцензуванню, патентуванню та/або сертифікації) від проведення такої інвентаризації або ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів) застосовуються заходи, передбачені ст. 94 ПК України [183], тобто адміністративний арешт. Неузгодженість норм податкового законодавства з приводу цього питання не вирішило й затвердження Міністерством доходів і зборів Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків. Так, п. 3.1 зазначеного Порядку [220, п. 3.1] серед підстав застосування адміністративного арешту передбачає, зокрема, відмову платника податків (його посадових осіб або осіб, які здійснюють готівкові розрахунки та/або провадять діяльність, що підлягає ліцензуванню та/або патентуванню) від проведення інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, коштів (зняття залишків товарно-матеріальних цінностей, готівки), передбаченої пп. 20.1.9 п. 20.1 ст. 20 розділу I ПК України [183], або ненадання для перевірки документів, їх копій (за умови наявності таких документів). Однак зазначена підстава не передбачена ст. 94 ПК України [183], що спричинило негативну реакцію як у наукових колах, так і

на практиці, оскільки така підстава не передбачається ПК України. У свою чергу, Вищий адміністративний суд України в Ухвалі від 18 жовтня 2012 р. по справі № К/9991/48816/11 розглядає ненадання платником податків документів контролюючому органу при проведенні перевірки як відмову від проведення останньої [22]. Враховуючи той факт, що адміністративний арешт є винятковим способом забезпечення виконання платником податків його обов'язків, визначених законом, вважаємо, що у ст. 94 ПК України слід встановити вичерпний перелік підстав застосування адміністративного арешту шляхом доповнення підставами, що містяться у пп. 20.1.9 п. 20.1 ст. 20 ПК України [183]. Така норма дозволить виключити будь-яку плутанину та неузгодженість при застосуванні зазначеного примусового способу забезпечення виконання податкового обов'язку.

Варто також звернути увагу на те, що пп. 20.1.32 та пп. 20.1.33 п. 20.1 ст. 20 ПК України передбачають право контролюючих органів звертатися до суду щодо зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків шляхом накладення арешту на цінні папери та/або кошти та інші цінності такого платника податків, що знаходяться у банку [183]. Однак, такий арешт не є тотожним адміністративному арешту, передбаченому ст. 94 ПК України, оскільки зазначені норми регулюють інше коло суспільних відносин, а саме питання накладення арешту виключно на кошти платника податків та інші цінності, що знаходяться у банках, причому у специфічній ситуації за відсутності достатнього для погашення податкового боргу майна [307].

Процедура накладення адміністративного арешту майна є також суперечливою. У Російській Федерації накладення адміністративного арешту податковим або митним органом є можливим лише з санкції прокурора [158, ч. 1 ст. 177]. У Грузії взагалі достатньо рішення податкового органу, і арешт може бути накладено без рішення суду [336, ст. 241]. У Республіці Білорусь рішення про накладення арешту приймається керівником (його заступником) податкового або митного органу у формі постанови про накладення арешту на майно, однак для арешту майна, яке знаходиться у помешканні фізичної особи,

необхідна також санкція прокурора [157, п. 5 ст. 154]. В Україні процедура накладення адміністративного арешту майна має певні особливості. Аналіз норм чинного податкового законодавства, зокрема, п. 94.4 ст. 94 ПК України, за яким арешт може бути накладено контролюючим органом на будь-яке майно платника податків, крім майна, на яке не може бути звернено стягнення відповідно до закону, та коштів на рахунку платника податків [183], дозволяє зробити висновок про розмежування адміністративного арешту майна платника податків та адміністративного арешту коштів на рахунках платника податків. Останній застосовується тільки на підставі рішення суду, тоді як арешт на майно платника податку накладається за рішенням керівника контролюючого органу, обґрунтованість якого протягом 96 годин перевіряється судом [183, п. 94.10 ст. 94]. Серед вітчизняних науковців існує думка, що нормою п. 94.10 ст. 94 ПК України [183] не визначено чіткої процедури та тих обставин, що повинні бути перевірені судом при накладенні адміністративного арешту. Однак, Вищий адміністративний суд у Листі від 2 лютого 2011 р. № 149/11/13-11 чітко зазначає, що перевірка обґрунтованості накладення адміністративного арешту передбачає встановлення судом наявності підстав для застосування адміністративного арешту, визначених п. 94.2 ст. 94 ПК України. Предметом перевірки є відповідність рішення керівника податкового органу (його заступника) про накладення адміністративного арешту на майно платника податків умовам, за яких таке рішення може бути ухвалено [239]. При цьому суд повинен встановити відсутність відповідного майна не взагалі, а саме на момент, коли у податкового органу виникає право на стягнення податкового боргу, ефективність реалізації якого забезпечується спеціальними заходами, зокрема адміністративним арештом майна, у тому числі коштів. В іншому разі вимога про застосування арешту коштів буде передчасною, оскільки не виключається, що на момент пред'явлення відповідної вимоги майно, за рахунок якого можна погасити податковий борг, буде наявним [307], тобто суд повинен перевірити реальну наявність підстав застосування адміністративного арешту, вичерпний перелік яких встановлено у ПК України.

Арешт майна за ПК України має певні особливості. Так, на відміну від ПК РФ [158, ч. 3 ст. 77], який передбачає застосування адміністративного арешту тільки щодо організацій, ПК України не обмежується лише юридичними особами-платниками податків. Це прямо впливає з визначення адміністративного арешту майна платника податків, наданого п. 94.1 ст. 94 ПК України, та з положень ст. 15 ПК України, яка встановлює, що платниками податків визнаються фізичні особи (резиденти і нерезиденти України), юридичні особи (резиденти і нерезиденти України) та їх відокремлені підрозділи, які мають, одержують (передають) об'єкти оподаткування або провадять діяльність (операції), що є об'єктом оподаткування згідно з ПК України або податковими законами, і на яких покладено обов'язок із сплати податків та зборів згідно з ПК України [183]. Крім того, застосування адміністративного арешту щодо фізичних осіб-платників податків підтверджується пп. 94.2.2 п. 94.2 ст. 94 ПК України, де серед обставин, за яких є можливим застосування адміністративного арешту, визначено виїзд за кордон фізичної особи, яка має податковий борг [Ошибка! Незвестный аргумент ключа.]. Конституційний суд України визнав зазначену підставу накладення адміністративного арешту конституційною, обґрунтовуючи це тим, що аналіз положень ПК України дає підстави констатувати, що вони не містять заборони виїжджати за кордон фізичній особі, яка має податковий борг, а пп. 94.2.2 п. 94.2 ст. 94 ПК України стосується лише обмеження права власності платника податків щодо належного йому майна у разі, якщо ця особа має податковий борг і виїжджає за кордон [254, п. 3.3], тобто Конституційний суд кваліфікує такий захід як обмеження майнового характеру. Однак слід зазначити, що така заборона може бути реалізованою тільки після прийняття відповідного рішення суду про тимчасову заборону виїзду за кордон на підставі звернення контролюючого органу. Надалі ухвалене рішення суду направляється до державної виконавчої служби. У разі ухилення боржника від виконання зобов'язань, покладених на нього рішенням, державний виконавець вправі звертатися до суду за встановленням тимчасового обмеження у праві виїзду

боржника – фізичної особи або керівника боржника – юридичної особи за межі України – до виконання зобов'язань за рішенням [202, пп. 18 п. 3 ст. 11].

Деякі вчені вважають таку підставу некоректно сформульованою, наприклад Є. Буліменко [37], Р.В. Стецко [273]. У зв'язку із цим, Р.В. Стецко пропонує уточнити положення ПК України, а також, зокрема, пп. 3.1.2 Наказу Міністерства фінансів України від 7 листопада 2011 р. № 1398 «Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків» викласти у такій редакції: «фізична особа, яка має податковий борг, виїжджає за кордон, за наявності достатніх підстав вважати, що вона намагатиметься ухилитися від його погашення» та «фізична особа, яка має податковий борг у розмірі, який в тисячу і більше разів перевищує установлений законодавством неоподатковуваний мінімум доходів громадян, виїжджає за кордон» [273, с. 180]. Не погоджуючись із такою позицією вченої, зазначимо, що, по-перше, наявність достатніх підстав вважати, що особа намагається ухилитися від погашення податкового боргу, – це прерогатива суду, по-друге, саме встановлення чіткого розміру боргу, який буде підставою для заборони виїжджати за кордон, позбавить адміністративний арешт ефективності, тим більше, що на практиці застосування заборони виїзду за кордон особам, які мають податковий борг, доказує свою ефективність та дієвість. Так, станом на квітень 2013 р. за останні півроку запорізькі податківці направили майже 1100 аналогічних звернень до органів державної виконавчої служби. Зафіксовано позитивні приклади такої заборони [46]. З початку 2014 р. до органів державної виконавчої служби надіслано 107 відповідних звернень [146]. Процедура заборони виглядає наступним чином. Відповідно до п. 18 ч. 3 ст. 11 Закону України «Про виконавче провадження», у разі ухилення боржника від виконання зобов'язань, покладених на нього рішенням, звертатися до суду за встановленням тимчасового обмеження у праві виїзду боржника – фізичної особи або керівника боржника – юридичної особи за межі України – до виконання зобов'язань за рішенням [202]. У подальшому відповідна ухвала суду направляється державним виконавцем до Державної

прикордонної служби України, згідно з якою боржник зараховується до певного списку, який є на особливому контролі та на якого у подальшому поширюється обмеження щодо перетину кордону України. І лише у разі виконання боржником своїх зобов'язань ця особа знімається з контролю Державною прикордонною службою України на підставі відповідної постанови державного виконавця [279]. Крім того, слід зазначити, що Конституційний суд України відмічає саме майновий характер адміністративного арешту майна, який полягає у забороні платникові податків вчиняти щодо свого майна, яке підлягає арешту, дії, зазначені у п. 94.5 ст. 94 ПК України [254]. Крім того, Конституційний Суд України встановив, що аналіз названих положень Кодексу дає підстави констатувати, що вони не містять заборони виїжджати за кордон фізичній особі, яка має податковий борг, а пп. 94.2.2 п. 94.2 ст. 94 ПК України стосується лише обмеження права власності платника податків щодо належного йому майна у разі, якщо ця особа має податковий борг і виїжджає за кордон [254].

Слід зазначити, що режим майна, яке перебуває в адміністративному арешті, залежить від обраного виду такого арешту. Відповідно до п. 94.5 ст. 94 ПК України існує два види адміністративного арешту майна платника податків: повний та умовний [183]. За справедливим висловом О.М. Дуванського, застосування адміністративного арешту майна завдає платникові податків визначених законом обмежень у здійсненні ним фінансово-господарської діяльності, що можуть спричинити йому певні майнові втрати [72, с. 102]. В.В. Кириченко зазначає, що зміст адміністративного арешту активів полягає у забороні вчиняти платником податків будь-які дії щодо своїх активів, які підлягають такому арешту, крім дій з їх охорони, зберігання та підтримання у належному функціональному та якісному стані. Сутнісною ознакою змісту адміністративного арешту активів є тимчасове обмеження реалізації права власності платниками податків. Таке тимчасове обмеження є правомірним з точки зору загального режиму реалізації права власності, оскільки відповідно до ч. 7 ст. 319 ЦК України діяльність власника може бути обмеженою лише у

випадках і в порядку, встановлених законом [98, с. 184]. Повний арешт передбачає заборону платникові податків на реалізацію прав розпорядження або користування його майном, тоді як умовний арешт виражається в обмеженні платника податків щодо реалізації прав власності на таке майно, який полягає в обов'язковому попередньому отриманні дозволу керівника відповідного контролюючого органу на здійснення платником податків будь-якої операції з таким майном. Зазначений дозвіл може бути виданий керівником контролюючого органу, якщо за висновком податкового керуючого здійснення платником податків окремої операції не призведе до збільшення його податкового боргу або до зменшення ймовірності його погашення [183, п. 94.5 ст. 94]. Однак у жодній статті ПК України не зазначено підстави застосування повного та умовного видів адміністративного арешту, незважаючи на суттєву різницю між ними, що свідчить про можливість контролюючого органу самостійно визначати випадки застосування того чи іншого виду арешту. Видається, що законодавець виходив із того, що неможливо закріпити в законодавстві усю багатогранність умов податкових відносин, та закріпив норму так, щоб не обмежувати контролюючі органи переліком таких підстав, а виходити з умов у кожному конкретному випадку.

Не варто також оминати увагою питання щодо строків застосування адміністративного арешту майна, яке є дискусійним і нині. Так, С.П. Позняков зазначає, що адміністративний арешт активів платника податків повинен бути строковим, разом із тим строк має визначатися податковим керуючим на підставах законності, доказовості, адміністративної та економічної доцільності, наприклад, до усунення порушення норм податкового закону, погашення податкової заборгованості, на строк до сплати повної доведеної (узгодженої) суми податкового зобов'язання тощо [185, с. 173]. Зі свого боку зазначимо, що такі підстави припинення адміністративного арешту майна мають зазначатися не податковим керуючим, тим більше, що поняття адміністративної та економічної доцільності є оціночними та неконкретними, а законом, тобто ПК України.

На теперішній час неврегульованим залишається питання щодо строків адміністративного арешту майна. Р.В. Стецко висловлює таку позицію, що термін адміністративного арешту майна повинен продовжуватися на строк 60 днів. У випадку погашення податкового боргу платником податків протягом цих 60 днів податковий обов'язок визнається виконаним, що є підставою для звільнення майна з-під адміністративного арешту. Вчена зазначає, що у разі непогашення податкового боргу протягом зазначеного строку необхідно передбачити обов'язок контролюючого органу зі звернення до суду щодо надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків [273, с. 182]. У ній ситуації має бути здійснено реалізацію майна відповідно до ст. 95 ПК України, що, як результат, забезпечує виконання платником податків його обов'язку, тобто погашення податкового боргу [273, с. 182]. Однак, фактично це і відбувається за ПК України.

ПК України містить вичерпний перелік підстав припинення адміністративного арешту майна платника податків [183, п. 94.19 ст. 94]. Більше того, процедура звільнення з-під арешту майна є спрощеною: рішення про звільнення з-під арешту приймається контролюючим органом протягом двох робочих днів, що настають за днем, коли контролюючому органу стало відомо про виникнення підстав припинення адміністративного арешту. У разі, якщо рішення про звільнення майна з-під арешту прийнято щодо арешту, який було визнано судом обґрунтованим, контролюючий орган повідомляє про своє рішення відповідний суд не пізніше наступного робочого дня [183, п. 94.20 ст. 94].

Щодо арешту майна, не пов'язаного з існуванням податкового боргу у платника податків, то строк адміністративного арешту майна, у разі визнання його обґрунтованості судом (після закінчення 96 годин), повинен бути продовжений до моменту виконання платником податків його обов'язків, невиконання яких призвело до накладення такого арешту [272, с. 14]. Такий підхід уявляється більш оптимальним, оскільки відповідає чинному законодавству та спрямований саме момент виконання платником податків

його обов'язків, визначених законом. Іншими словами, при обмеженні часовими рамками, слід відштовхуватися від мети застосування адміністративного арешту.

Здійснений аналіз дозволяє виокремити такі особливості адміністративного арешту майна: 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) передбачає спрощену процедуру звільнення майна з-під адміністративного арешту; 5) лише контролюючий орган має право обирати вид адміністративного арешту майна та строк, виходячи з конкретної ситуації.

Серед примусових заходів, що застосовуються в податковій сфері, помітне місце посідає, зокрема, стягнення пені. Однак на теперішній час як в науці, так і на практиці відсутня єдність підходів щодо сутності та місця цього правового явища. Отже, для з'ясування зазначеного питання слід звернутися до аналізу чинного законодавства та наукової літератури.

Серед плюралізму думок із приводу цього питання можна виокремити три основні позиції: 1) пеня – це спосіб забезпечення виконання податкового зобов'язання (Є.О. Імикшенова, К.В. Кисильова, Н.Є. Маринчак, І.Л. Самсін), 2) пеня – це санкція (З.М. Будько, Л.К. Воронова, А.Й. Іванський, Ю.А. Крохіна, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, Н.В. Туркіна, Р.А. Усенко), 3) пеня – це одночасно і спосіб забезпечення виконання податкового зобов'язання, і санкція (В.В. Кириченко).

Аналізуючи наукові погляди про віднесення пені до санкції, слід зазначити, що «санкція» (від лат. *sanctio*) – непорушна постанова. За Великим тлумачним словником сучасної російської мови Д.Н. Ушакова, «санкція» (в юридичному аспекті) – це умова, яка забезпечує виконання закону, договору.

Відповідно до пп. 14.1.162 п. 14.1 ст. 14 ПК України пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки. За п. 111.2 ст. 111 ПК України фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) та/або пені [183]. На відміну від українського законодавства, в Російській Федерації [150, ст. 72] та Білорусії [149, ст. 49] пеню віднесено до способів забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків та зборів.

Існує також позиція, яка розглядає пеню як захід, що не належить до способів забезпечення виконання податкового обов'язку, а являє собою компенсаційну плату у формі відсотків, які нараховуються на суму податкового боргу за кожен день прострочення сплати податків і зборів та погашається при погашенні податкового боргу (його частини) [73, с. 5].

На думку Л.К. Воронової, до правовідновлювальних санкцій, перш за все, належить пеня, яка стягується податковим органом на підставі закону з платника, який пропустив строк сплати податку [50, с. 67-68].

З.М. Будько розглядає пеню як різновид фінансових санкцій — міру фінансово-правової відповідальності [36, с. 13]. М.Я. Сакали вважає, що пеня як захід фінансової відповідальності за вчинення податкового правопорушення можна визначити, як фінансову санкцію правовідновлювального характеру, яка застосовується у вигляді нарахування відсотків на суму несплаченого або несвоєчасно сплаченого грошового зобов'язання [257, с. 166]. В.В. Кириченко зараховує пеню до спеціальних (галузевих) способів забезпечення виконання податкового обов'язку [97, с. 9, 13]. Однак, у той самий час, вчена вважає, що пеня має подвійну правову природу, одночасно будучи способом забезпечення виконання обов'язку зі сплати податків і зборів та засобом податкової відповідальності [98, с. 13].

І.Л. Самсін вважає пеню класичним засобом забезпечення виконання зобов'язання, у тому числі й податкового, яка зовсім не належить до фінансових санкцій [258, с. 49-50]. Вчений також зазначає, що пеня пов'язана саме з простроченням виконання зобов'язання, у тому числі й податкового, та

нараховується за кожен день прострочення. На відміну від цього, підставою застосування штрафу є сам факт прострочення виконання того чи іншого обов'язку або інший склад правопорушення, а розмір самого штрафу або зовсім не змінюється від строку, що сплинув з граничного моменту виконання зобов'язання, або не ставиться у пряму пропорційну залежність від такого строку. Саме тому штраф не виконує тієї стимулюючої функції, яка є властивою пені [258, с. 317]. Але автор не врахував положення ст. 126 ПК України, відповідно до якої при порушенні строку сплати узгодженого грошового зобов'язання сплачується штраф – при затримці до 30 календарних днів – у розмірі 10% суми податкового боргу, а при затримці більше 30 календарних днів – у розмірі 20%, тобто строк несплати впливає безпосередньо на розмір штрафу.

На думку Ю.В. Боднарука, передбачена податковим законодавством пеня становить нормативну конструкцію, яка повністю відповідає поняттю відповідальності за правопорушення і має істотні відмінності від теоретичної конструкції пені як способу забезпечення виконання обов'язків зі сплати податків та зборів [32, с. 149].

Незважаючи на те, що в ПК РФ пеня закріплена як спосіб забезпечення виконання обов'язку по сплаті податків та зборів [158, ч. 1 ст. 72], російський вчений І.І. Кучеров, визнаючи примусовий характер пені та її стимулюючу дію, вважає, що їй властиві все ж таки не забезпечувальні, а відновлювальні (компенсаційні) функції. При цьому, зазначає він, додаткове майнове обтяження платників податків, яке передбачається при стягненні пені, цілком дозволяє віднести її до фінансових (податкових) санкцій, але не каральних, а правовідновлювальних [120, с. 417]. В.В. Стрельников також розглядає пеню як правовідновлювальну санкцію [274, с. 48]. Д.Н. Бахрах розглядає сплату пені в адміністративно-правовому колі як реалізацію відновлювальної санкції, особливість якої, на його думку, полягає в можливості її виконання винним суб'єктом добровільно, тобто без втручання владних органів [26, с. 17].

М.П. Кучерявенко, який виокремлює податкові санкції в рамках

фінансових, зараховує пеню до податкових санкцій: «Пеня, штрафи, що стягуються з платників, як реалізація механізму покарання порушника податкової норми, поповнюють власність держави (бюджетні доходи) або відшкодовують втрачену вигоду від їхнього недоодержання» [180, с 22]. Крім того, вчений зазначає, що «як і фінансові санкції в цілому, податкові передбачають поєднання правовідновлюючих і штрафних елементів» [180, с. 22].

На компенсаційний характер, правовідновлювальну природу та майнову форму пені як міри юридичної відповідальності вказує і Ю.М. Крохіна [114].

Відповідно до п.1.3. Інструкції про порядок нарахування та погашення пені штрафна санкція (фінансова санкція, штраф) – плата у вигляді фіксованої суми та/або відсотків, що справляється з платника податків у зв'язку з порушенням ним вимог податкового законодавства та іншого законодавства, контроль за дотриманням яких покладено на контролюючі органи, а також штрафні санкції за порушення у сфері зовнішньоекономічної діяльності; пеня – сума коштів у вигляді відсотків, нарахованих на суми грошових зобов'язань, не сплачених у встановлені законодавством строки [90].

На жаль, судова практика теж не має єдиного підходу щодо місця пені в законодавстві. Так, в Ухвалі Вищого адміністративного суду України № К-21815/07 по справі №7/146-2007 (22а-2849/07) від 05.08.2010 р. [292] суд дійшов висновку, що «одночасне застосування заходів відповідальності у вигляді пені та у формі штрафу за несвоєчасну сплату податкових зобов'язань є, по суті, подвійною відповідальністю за одне й те саме правопорушення, що суперечить ст. 61 Конституції України [109]». Зовсім протилежної думки додержується Верховний суд України, який у постанові від 27.04.2012 р. по справі № 06/5026/1052/2011 зазначив, що одночасне стягнення штрафу та пені не суперечить статті 61 Конституції України, оскільки пеня і штраф є видами штрафних санкцій, «тобто не є окремими та самостійними видами юридичної відповідальності. У межах одного виду відповідальності може застосовуватися різний набір санкцій» [194]. У будь-якому разі, у судовій практиці пеня

розглядається як міра відповідальності, санкція.

Виходячи з аналізу законодавства та підходів вчених, можна виокремити такі характерні риси пені: 1) виключно компенсаційний характер, майнова форма пені; 2) нарахування пені не пов'язано з додатковим обтяженням у вигляді позбавлення певних благ; 3) правовідновлювальна природа, що й дозволяє поєднувати застосування пені разом із штрафом, який є каральною санкцією, не порушуючи конституційного принципу *non bis et idem*; 4) забезпечується державним примусом; 5) законодавче закріплення механізму та умов стягнення пені; 6) підставою нарахування пені є вчинення податкового правопорушення; 7) крім того, ще одним підтвердженням того, що пеня є санкцією, це закріплення податкової застави як способу забезпечення сплати платником податків грошового зобов'язання та пені, не сплачених таким платником у строк, визначений цим ПК України. Відмежуванням пені від способів забезпечення виконання податкового обов'язку є також те, що пеня передбачає накладення на платника податку певного майнового стягнення, а податкова застава та адміністративний арешт такого не передбачають, оскільки вони стосуються саме обмеження права користування та розпорядження майном платником податку для створення умов щодо належного виконання платником податку податкового обов'язку.

Таким чином, вищенаведене дозволяє розглядати пеню у податковому праві як компенсаційну, правовідновлювальну санкцію у вигляді стягнення у процентному еквіваленті за кожен день прострочення виконання податкового зобов'язання, спрямовану на відшкодування понесених державою збитків, завданих таким простроченням.

Висновки до розділу 2

1. На теперішній час ДФС України безпосередньо підпорядкована КМУ поряд з іншими ЦОВВ зі спеціальним статусом, апарат ДФС формується КМУ. На нашу думку, враховуючи, що більшість функцій ДФС є

контрольними, ДФС доцільно перейменувати на інспекцію. При цьому, внести відповідні зміни до Постанови КМУ «Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади», що діяльність ДФС України спрямовується та координується КМУ через Міністра фінансів України. Однак, у законодавця є інший шлях – віднести діючу систему органів ДФС до ЦОВВ зі спеціальним статусом шляхом покладення на нього функції із формування політики, розширення повноважень у сфері видання наказів не лише організаційно-розпорядчого характеру та залишити координацію та спрямування діяльності ДФС Кабінетом міністрів безпосередньо.

2. Положення про ДФС необхідно узгодити з п. 41.1 ст. 41 ПК України, оскільки органи ДФС не забезпечують формування державної податкової, митної політики та політики з адміністрування єдиного внеску. Завдання органів ДФС полягає в реалізації зазначеної політики.

3. Термін «стягнення» застосовується саме у контексті забезпечення погашення податкового боргу, тоді як термін «справляння» вживається у правовідносинах, пов'язаних із добровільним виконанням податкового зобов'язання платником податку, тобто до моменту виникнення податкового боргу.

4. Вважаємо за доцільне згрупувати функції ДФС України у такі групи 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).

5. Суб'єктів податкового адміністрування слід класифікувати за метою податкового адміністрування на: контролюючі органи, що контролюють правильність і своєчасність сплати податків і зборів; платників податків

(юридичні, фізичні особи, фізичні особи-підприємці, самозайняті особи); осіб, що сприяють сплаті податків (банки, податкові агенти, нотаріуси, представники). Такий перелік є вичерпним.

6. Платників податків можна класифікувати в залежності від їх правового статусу на такі групи: 1) фізичні особи: а) які не здійснюють підприємницьку діяльність; 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).

7. У залежності від статусу платника податку, існують відмінності у: 1) порядку взяття на облік; 2) ведені такого податкового обліку; 3) видах, періодичності проведення та тривалості перевірок; 4) порядку сплати податку. Однак, незважаючи на зазначені відмінності, форми податкового адміністрування є єдиними для всіх, окрім того, такі забезпечувальні та контрольні форми податкового адміністрування є однаковими та незмінними, що відповідає принципам загальності оподаткування та рівності усіх платників перед законом.

8. Особливості правового статусу податкових агентів у податковому адмініструванні полягають у такому: 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.

9. Аналіз ПК України та наукової літератури до осіб, що сприяють податковому адмініструванню, дозволяє віднести 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 установами, що сприяють здійсненню податкового контролю, беручи участь в інформаційно-аналітичному забезпеченні діяльності контролюючих органів. Нотаріуси виконують суто інформаційну функцію. Банки виконують як інформаційну функцію – надають інформацію про відкриті рахунки, кошти на рахунках платників податків тощо, так і операційну – беруть безпосередньо участь у зарахуванні до бюджету сплачених податків.

10. Встановлено, що податковий обов'язок набуває свого прояву у двох аспектах: у широкому та вузькому. У широкому розумінні – це юридичний обов'язок, який включає комплекс дій: обчислити, задекларувати та/або сплатити податок та збір. У вузькому розумінні податковий обов'язок являє собою частину податкових обов'язків платників податків та полягає суто у сплаті податків та зборів.

11. Недотримання встановлених законом строків сплати податків спричиняє появу податкового боргу. Податковий борг, у свою чергу, виникає з першого робочого дня, наступного за останнім днем сплати податкового зобов'язання. Таким чином, із цього ж моменту (моменту виникнення податкового боргу) для платника податків (податкових агентів) настають несприятливі наслідки, та контролюючі органи застосовують примус та здійснюють заходи щодо стягнення податкового боргу.

12. Можна виокремити характерні риси податкової застави, що

підкреслюють її примусовий характер: 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) податкова застава – 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 випадку, платник податків понесе 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.

13. Здійснений аналіз ПК України дозволяє виокремити такі особливості адміністративного арешту майна: 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) передбачає спрощену процедуру звільнення майна з-під адміністративного арешту; 5) лише контролюючий орган має право обирати вид адміністративного арешту майна та строк, виходячи з конкретної ситуації.

14. 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

1. Становлення та розвиток законодавства з питань податкового адміністрування в Україні можна поділити на такі етапи: перший етап – з 16.07.1990 р. до 01.04.2001 р., який знаменував зародження податкової системи в Україні, перехід до ринкової економіки. Другий етап – з 01.04.2001 до 01.01.2011 р. став доволі прогресивним етапом, протягом якого законодавчо сформульовано необхідний понятійно-категоріальний апарат у сфері податкового права. Третій етап – з 01.01.2011 р. до теперішнього часу – є етапом модернізації податкової системи, її адаптації до сучасних національних реалій з урахуванням розвитку міжнародної співпраці.

2. Податкове адміністрування слід розглядати у широкому та вузькому розумінні. У широкому розумінні – це управлінська діяльність з координації податкової системи в державі. У вузькому – це управлінська діяльність, 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.

3. 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'єктивна складова); 3) сукупність правових форм діяльності контролюючих органів (функціональна складова).

4. 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, за своєю

суттю, є це організаційно-розпорядчою діяльністю. 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.

5. Функціями податкового адміністрування є: фінскальна, регулююча та контрольна. Функції податкового адміністрування спрямовано на виконання таких задач: 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.

6. Забезпечення задач податкового адміністрування знаходить своє зовнішнє відображення у формах податкового адміністрування, яких класифіковано за видовим критерієм на контрольні (взяття платників податків на облік, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок) та забезпечувальні (визначення податкового зобов'язання контролюючим органом у випадках, прямо передбачених законом; апеляційне узгодження нарахованої контролюючим органом суми податкового зобов'язання, яке не пов'язане з порушенням податкового законодавства, податкові консультації, способи забезпечення виконання податкового обов'язку – податкова застава та адміністративний арешт майна).

7. Обґрунтовано необхідність втілення досвіду Швеції з реєстрації та централізованого обліку громадян, реєстрації прав на нерухоме майно, а

також підходу «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. Заслужовує 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.

9. Доведено, що у ст. 19¹ ПК України закріплюються саме завдання, яких виконують контролюючі органи, а не функції. Визначено, що найбільш доцільним є групування функцій ДФС України за функціональним критерієм у сфері:

1) державної податкової політики; 2) державної політики у сфері митної справи; 3) державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, здійснення контролю за надходженням до бюджетів та державних цільових фондів податків і зборів, митних та інших платежів; 4) державної політики у сфері контролю за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів; 5) державної політики з адміністрування єдиного внеску, а також боротьби з правопорушеннями під час застосування законодавства з питань сплати єдиного внеску; 6) контролю за своєчасністю здійснення розрахунків в іноземній валюті в установленій законом строк, дотриманням порядку проведення готівкових розрахунків за товари (послуги); 7) дозвільної діяльності: контроль за наявністю ліцензій на провадження видів господарської діяльності, що підлягають ліцензуванню відповідно до закону.

10. Здійснено класифікацію суб'єктів податкового адміністрування в 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.

11. 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.

12. 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.

13. 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 органи доходів і зборів – 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 з 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 використаних джерел

1. Абрамчик Л.Я. Налоговое администрирование в системе финансового контроля / Л.Я. Абрамчик // Финансовое право. – 2005. – № 6. – С. 29.
2. Австралийское налоговое управление [Электронный ресурс] // Материал из Википедии. – Режим доступа : http://ru.wikipedia.org/wiki/Австралийское_налоговое_управление
3. Агарков М.М. Предмет и система советского гражданского права / М.М. Агарков // Советское государство и право. – 1940. – № 8-9. – С. 62.
4. Адміністративне право України: підруч. / [Ю.П. Битяк, В.М. Гаращук, О. В. Дьяченко та ін.]; за ред. Ю. П. Битяка. - К. : Юрінком Інтер, 2007. – 544 с.
5. Административное право зарубежных стран / под. ред. А.Н. Козырина, М.А. Шатиной. – М., 2003. – 229 с.
6. Административное право : учеб. / Б.В. Россинский, Ю.Н. Стариков. – 4-е изд., пересмотр. и доп. – М. : Норма, 2009. – 927 с.
7. Адонін С.В. Характеристика системи податкового контролю в Україні / С.В. Адонін // Держава та регіони. Серія Економіка та підприємництво. – 2011. – Вип. 6. – С. 114-120.
8. Акредитований центр сертифікації Інформаційно-довідкового департаменту Державної фіскальної служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.acskidd.gov.ua/>
9. Актуальні питання науки фінансового права : монографія / за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2010. – 464 с.
10. Александрова И.Ю. Становление налогового администрирования в России : дис. ... кандидата эк. наук: 08.00.10 / Александрова Ирина Юрьевна. – Ростов-н/Д, 2003. – 214 с.
11. Алексеев С.С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве / С.С. Алексеев. – М. : Юрид. лит., 1966. – 187 с.
12. Алексеев С.С. Общая теория права : учеб. : в 2 т. / Алексеев С.С. – Т. 2. – М. : Юрид. лит. – 1982. – 359 с.

13. Алексеев С.С. Общая теория права : учеб. / С.С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2009. – 576 с.
14. Алексеев С.С. Проблемы теории права. Курс лекцій : в 2 т. / Алексеев С.С. – Т.1. – Свердловск : Свердл. юрид. ин-т, 1972. – 396 с.
15. Андрущенко В.Л. Податкові системи зарубіжних країн : навч. посіб. / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов. – К., 2004. – 300 с.
16. Андрущенко В.Л. Фіскальне адміністрування як наука і мистецтво / В.Л. Андрущенко // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 27-35.
17. Ардашкин В.Д. Меры защиты (пресечения) в советском административном праве: автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теория управления; административное право» / Владимир Дмитриевич Ардашкин – Томск, 1968. – 17 с.
18. Аронов А.В. Налоги и налогообложение: учеб. пособ. / А.В. Аронов, В.А. Кашин. – М., 2009. – 576 с.
19. Аронов А.В. Налоговая политика и налоговое администрирование: учеб. пособ. / А.В. Аронов, В.А. Кашин. – М. : Экономист, 2006. – 537 с.
20. Артеменко Д.А. Механизм обеспечения финансовой безопасности банковской деятельности : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. эконом. наук: спец. 08.00.10 «Финансы; денежное обращение и кредит» / Дмитрий Анатольевич Артеменко – Ростов-н/Д, 1999. – 30 с.
21. Атаманчук Г.В. Теория государственного управления : курс лекций / Атаманчук Г.В. – М. : Юрид. лит., 1997. – 400 с.
22. Балицький І. Розширено перелік підстав для адміністративного арешту майна – чого остерігатися платнику податків? / І. Балицький. [Електронний ресурс] // Юридична практика. – № 51 (834) від 17 грудня 2013 р. – Режим доступу : <http://splf.ua/uk/publicatsii/rozshireno-perelik-pidstav-dlya-administrativnogo-areshtu-mayna-chogo-osterigatisya#overlay-context=ru/publicatsii/rasshiren-perechen-osnovaniy-dlya-aresta-imushchestva-chego-opasatsya>

23. Балух В.С. До питання можливості впровадження в Україні медіації при вирішенні податкових спорів / В.С. Балух // Право та державне управління. – 2013. – № 3 (12). – С. 31-35.

24. Бандурка О.О. Організаційно-правовий статус органів податкової міліції у сучасних умовах державотворення : монографія / О.О. Бандурка. – Х., 2004. – 328 с.

25. Бандурка О.О. Управління Державною податковою службою в Україні: організаційно-правові аспекти : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Бандурка Олександр Олександрович – К., 2007. – 224 с.

26. Бахрах Д.Н. Административное право : учеб. / Бахрах Д.Н., Россинский Б.В., Старилов Ю.Н. – М. : Норма, 2008. – 3-е изд., пересмотр. и доп. – 816 с.

27. Белоусов А.В. Процедуры разрешения налоговых споров по законодательству США: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Белоусов Андрей Владимирович. – М., 2008. – 161 с.

28. Белых В.С. Налоговое право России: краткий учеб. курс / В.С. Белых, Д.В. Винницкий. – М.: Норма, 2004. – 320 с.

29. Берназюк Я.О. Банки як суб'єкти податкових правовідносин: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Берназюк Ян Олександрович. – Ірпінь, 2004. – 215 с.

30. Білоскурська О.В. Загальнотеоретичні дослідження конституційних обов'язків людини і громадянина в Україні на сучасному етапі розвитку правової держави / О.В. Білоскурська // Юридичний вісник. – 2010. – № 1 (14). – С. 37-39.

31. Білоус В.Т. Управління податковою службою в Україні: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. держ. упр. : спец. 12.00.05 «Державне управління у сфері державної безпеки та охорони громадського порядку» / Віктор Тарасович Білоус. – К., 1998. – 19 с.

32. Боднарук Ю.В. Податкові провадження в Україні : теоретико-правові засади : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Боднарук Юрій Володимирович. – Одеса, 2008. – 247 с.

33. Бортняк В.А. Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Валерій Анатолійович Бортняк. – Ірпінь, 2008. – 18 с.

34. Братусь С.Н. Юридические лица в советском гражданском праве / С.Н. Братусь. – М., 1947. – 218 с.

35. Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. Закон о налоговом администрировании, или новые правила игры на налоговом поле (краткий анализ основных изменений, внесенных в НК РФ Федеральным законом от 27.07.2006 №137-ФЗ) // Приложение к журналу «Налоги и финансовое право», 2006. - №9. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://base.garant.ru/5311692/>

36. Будько З.М. Фінансово-правова відповідальність за вчинення податкових правопорушень: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Захар Миколайович Будько. – Запоріжжя, 2005. – 16 с.

37. Буліменко Є. Адміністративний арешт активів платника податків як спосіб забезпечення податкових зобов'язань [Електронний ресурс] / Є. Буліменко // Юридичний журнал. – 2004. – № 12 – Режим доступу: <http://justinian.com.ua/article.php?id=1522>

38. Ващенко Ю.В. Банківське право: навч. посіб. / Ю.В. Ващенко. – К. : Центр навчальної літератури, 2006. – 344 с. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.uristinfo.net/bankpravo/157-juv-vaschenko-bankivske-pravo/3868-glava-15-banki-jak-uchasniki-podatkovih-pravovidnosin.html>

39. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В.Т. Бусел. – К.; Ірпінь : ВТФ «Перун», 2002. – 1191 с.

40. Великий тлумачний словник української мови / упоряд. Т.В. Ковальова. – Х. : Вид-во «Фоліо», 2005. – 767 с.
41. Виконавча влада і адміністративне право / за заг. ред. В.Б. Авер'янова. — К. : Видав. Дім «Ін-Юре», 2002. – 668 с.
42. Винницький Д.В. Некоторые актуальные проблемы системы налогового администрирования / Д.В. Винницький // Законы России: опыт, анализ, практика. – 2008. – № 3. – С. 10-11.
43. Винницький Д.В. Основные проблемы теории российского налогового права : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.14 / Винницький Даниил Владимирович. – Екатеринбург, 2003. – 436 с.
44. Винницький Д.В. Российское налоговое право : проблемы теории и практики / Д.В. Винницький. – СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. – 397 с.
45. Винницький Д.В. Субъекты налогового права : монографія / Д.В. Винницький. – М. : НОРМА, 2000. – 306 с.
46. Від боргів не втечеш – запорізькій «бізнес-вумен» відмовили у перетині кордону [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/regionalni-novini/88089.html>
47. Власов А.В. Контроль як форма попередження вчинення податкових правопорушень: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Власов Андрій Васильович. – Ірпінь, 2012. – 208 с.
48. Воробйов Ю.М. Податкова система України: історія становлення та перспективи розвитку / Ю.М. Воробйов // Фінанси, банки, інвестиції: науковий вісник. – 2010. – № 3. – С. 6-10.
49. Воронкова О.М. Особливості податкового контролю в умовах дії Податкового кодексу України: форми та методи реалізації / О.М. Воронкова // Інноваційна економіка. – 2012. – № 2. – 240 с.
50. Воронова Л.К. Фінансове право України : підруч. / Л.К. Воронова. – К. : Прецедент; Моя книга, 2008. – 448 с.

51. Галкіна О.В. Правове регулювання форм та строків виконання обов'язку зі сплати податків та зборів / О.В. Галкіна // Форум права. – 2008 – № 2. – С. 60-65.

52. Гаруст Ю.В. Правове забезпечення контрольної діяльності податкових органів України : дис. кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Гаруст Юрій Віталійович. – Ірпінь, 2008. – 226 с.

53. Главное управление организации контрольной деятельности. [Электронный ресурс]. // Официальный сайт Министерства по налогам и сборам Республики Беларусь. – Режим доступа: <http://www.nalog.gov.by/ru/glavnoe-upravlenie-organizacii-kontrolnoy-deyatelnosti-ru/>

54. Гогин А.А. Способы обеспечения исполнения обязательств в сфере налогового законодательства / А.А. Гогин // Финансовое право. – 2004. – № 1. – С. 38-39.

55. Гогин А.А. Теоретико-правовые вопросы налоговой ответственности : автореф. дис. на соискание уч. степени канд. юрид. наук: спец. 12.00.01 «Теория и история права и государства; история правовых учений» / Александр Александрович Гогин. – Саратов, 2002. – 21 с.

56. Гойгереев К.К. Модернизация налогового администрирования в посткризисной экономике Российской Федерации : дис. ... кандидата эконом. наук: 08.00.10 / Гойгереев Каим Касумович. – Орел, 2011. – 200 с.

57. Гончаренко И.А. Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; фінансове право; інформаційне право» / Илья Арнольдович Гончаренко. – М., 2001. – 160 с.

58. Гончаренко Л.И. Налоговое администрирование: дискуссионные вопросы понятійного аппарата / Л.И. Гончаренко // Вопросы теории и практики налогообложения : сб. науч. статей препод. и аспирант. кафедры «Налоги и налогообложение» Финансовой академии при Правительстве Российской Федерации. – М., 2005. – С. 3-7.

59. Гончаров Г.С. Трудовое право Украины в вопросах и ответах : учеб.-справоч. пособ. – 5-е изд., перераб. и доп. / Гончаров Г.С. , Жернаков В.В. , Пилипенко С.Н. ; под ред. В.В. Жернакова. – Х. : Одиссей, 2007. – 664 с.

60. Гончарова Ю.В. Совершенствование налогового администрирования на современном этапе : дис. канд. юрид. наук : 12.00.14 / Гончарова Юлия Владимировна. – Ростов-н/Д., 2009. – 220 с.

61. Горобинський М.О. Реформування податкових правовідносин в Україні на сучасному етапі [Електронний ресурс] / М.О.Горобинський // Демократичне врядування : наук. вісник. – 2010. – Вип. 5. – Режим доступу : <http://lvivacademy.com/visnik5/fail/+Gorobyn.pdf>

62. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19-20, № 21-22.

63. Гражданское право : учеб. – в 3 ч. – Ч.1. / под ред. Ю.К. Толстого, А.П. Сергеева. – М. : Изд-во ТЕИС, 1996. – 765 с.

64. Гриценко В.В. Гражданин как субъект налогового права в Российской Федерации / В.В. Гриценко. – Воронеж : Изд-во ВГУ, 1997. – 353 с.

65. Дадашев А.В. Налоговое администрирование в Российской Федерации : учеб. пособ. / А.В. Дадашев, А.В. Лобанов; Мин-во РФ по налогам и сборам, Всерос. гос. налоговая акад. – М. : Книжный мир, 2002. – 369 с.

66. Демин А.В. Налоговое право России: учеб. пособ. / А.В. Демин; Федер. агентство по образованию; Краснояр. гос. ун-т; Юрид. ин-т. – Красноярск : РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.

67. Декларація про державний суверенітет України від 16 липня 1990 р. // Відомості Верховної Ради УРСР. – 1990. – № 31. – Ст. 429.

68. Деякі питання адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів) : Розпорядження КМУ від 11 листопада 2009 р. № 1335-р [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/757-2009-%D1%80>

69. Дзюндзюк В.Б., Мельтюхова Н.М., Фоміцька Н.В. та ін. Публічне адміністрування в Україні : навч. посіб. / [за заг. ред. д-ра ф. наук, проф. В.В. Корженка, к.е.н., доц. Н.М. Мельтюхової] / [В.Б. Дзюндзюк, Н.М. Мельтюхова, Н.В. Фоміцька та ін.] – Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2011. – 306 с.

70. Древаль Л.Н. Субъекты российского финансового права / Древаль Л.Н.; под ред. Е.Ю. Грачевой. – М. : ИД «Юриспруденция», 2008. – 228 с.

71. Дуванський О.М. Примусові заходи, пов'язані з невиконанням обов'язку зі сплати податків та зборів : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Дуванський Олег Миколайович. – Х., 2012. – 206 с.

72. Дуванський О.М. Примусові заходи, що застосовуються в разі невиконання обов'язку зі сплати податків та зборів : проблеми упорядкування [Електронний ресурс] / О.М. Дуванський. – Режим доступу : <http://pravoznavec.com.ua/period/article/2843/%CE>

73. Дуравкін П.М. Забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Павло Михайлович Дуравкін. – Х., 2010. – 18 с.

74. Дуравкін П.М. Правове регулювання забезпечення виконання податкового обов'язку / П.М. Дуравкін // Проблеми законності : респ. міжвідом. наук. зб. / відп. ред. В.Я. Тацій. – Х. : Нац. юрид. акад. України, 2008. – Вип. 95. – С. 53-57.

75. Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение : учеб. пособ. – 6-е изд. – СПб. : Питер, 2009. – 320 с.

76. Експерти : Україні негайно потрібна єдина система фінансових розслідувань [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт ДФС України. – Режим доступу: <http://minrd.gov.ua/media-tsentr/novini/151112.html>

77. Ефремова Т.Ф. Новый словарь русского языка. Толково-словообразовательный. – М. : Русский язык, 2000. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.efremova.info/word/vzyskanie.html>

78. Жаліло Я.А. Євроінтеграційні перспективи України : від декларацій – до дій / Я.А. Жаліло // Стратегічні пріоритети. – № 3(12). – 2009. – С. 129-135.
79. Жданова И.Ф. Англо-русский словарь по экономике и праву : ок. 40 000 терминов / И.Ф. Жданова. – М. : РУССО, 2007. – 624 с.
80. Жернаков М.В. Економіко-правовий аналіз адміністрування податків : європейський досвід [Електронний ресурс] / М.В. Жернаков // Фінансове право. – 2012. – № 1 (19). – С. 15-19. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Fp/2012_1/zhernakov.pdf
81. За рахунок контрольно-перевірочної роботи на Тернопільщині до бюджету надійшло 7,3 млн гривень [Електронний ресурс] / Офіційний сайт ДФС України. – Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/regionalniovini/191693.html>
82. Загальна декларація прав людини : Декларація ООН від 10 грудня 1948 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/995_015 - ч. 1, ч. 2 ст. 29.
83. Запольский С.В. Дискуссионные вопросы теории финансового права / С.В. Запольский. – М. : РАП, Эксмо, 2008. – 160 с.
84. Запольский С.В. О системе органов, администрирующих государственные доходы / С.В. Запольский // Субъекты советского административного права : сб. науч. трудов СЮИ. – Свердловск, 1985. - с. 146-152.
85. Зарубіжний досвід публічного адміністрування : метод. рек. / авт. кол. : Н.М. Мельтюхова, В.В. Корженко, Ю.В. Дідок та ін.; за заг. ред. Н.М. Мельтюхової. – К. : НАДУ, 2010. – 28 с.
86. Иванов А.В. Проблемы производства по делам о налоговых нарушениях [Электронный ресурс] / А.В. Иванов // Российское право в период социальных реформ: сб. науч. тр. аспирантов, соискателей и молодых ученых. – Нижний Новгород: Изд-во Нижегородского университета, 1998. – Режим доступа : www.unn.rus/books/vestnik2/stat7.htm

87. Иванов А.Г. Правовая природа налогового администрирования: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Иванов Андрей Геннадьевич. – Москва, 2008. – 202 с.

88. Имыкшенова Е.А. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов по налоговому законодательству Российской Федерации: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Имыкшенова Евгения Александровна. – Томск, 2003. – 193 с.

89. Истратова М.В. Налоговые консультанты : зарубежный опыт взаимодействия с налоговыми органами и правовое регулирование деятельности [Электронный ресурс] / М.В. Истратова // Аудит и финансовый анализ. – 2008. – № 4. – Режим доступа: <http://www.auditfin.com/fin/2008/4/Istratova/Istratova%20.pdf>

90. Інструкції про порядок нарахування та погашення пені за платежами, що контролюються органами державної податкової служби : Наказ Державної податкової служби від 17 грудня 2010 р. № 953 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1350-10>

91. Карасева М.В. Налоговое правоотношение / М.В. Карасева. – М., 2001. – 457 с.

92. Касянюк Т.С. Правове забезпечення інформатизації державної податкової служби України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Тетяна Сергіївна Касянюк. – К., 2013. – 22 с.

93. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Касьяненко Любов Михайлівна. – Ірпінь, 2004. – 216 с.

94. Касьяненко Л.М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Любов Михайлівна Касьяненко. – Ірпінь, 2004. – 18 с.

95. Кечекьян С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С.Ф. Кечекьян. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – 187 с.

96. Кикин А.Ю. Понятие и виды мер налогового-процессуального принуждения [Электронный ресурс] / А.Ю. Кикин. – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/comm/2278%20%D0%9A%D0%B8%D0%BA%D0%B8%D0%BD%20%D0%90.%D0%AE>

97. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Кириченко Вероніка Володимирівна. – Ірпінь, 2005. – 202 с.

98. Кириченко В.В. Способи забезпечення виконання податкового обов'язку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Вероніка Володимирівна Кириченко. – Ірпінь, 2005. – 18 с.

99. Кисильова К.В. Правове регулювання строків сплати податків та зборів : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Кисильова Кристина Володимирівна. – Х., 2014. – 206 с.

100. Ківалов С.В. Публічна служба в Україні : підруч. / С.В. Ківалов, Л.Р. Біла-Тіунова. – О.: Фенікс, 2009. – 688 с.

101. Кількість перевірок Одеських підприємств скорочено в 4 рази [Електронний ресурс] / Офіційний веб-сайт ДФС України. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/media-tsentrl/regionalni-novini/103420.html>

102. Клементьева Т.Н. Некоторые вопросы налогового администрирования / Т.Н. Клементьева // Финансовое право. – 2007. – № 9. – С. 57-62.

103. Кодекс України про адміністративні правопорушення : Закон України від 07.12.1984 № 8073-Х [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

104. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран. Вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993. – 112 с.

105. Колодій А. Концепція публічного (нового) врядування в її застосуванні до демократичних і перехідних систем [Електронний ресурс] / А. Колодій. – Науковий вісник «Демократичне врядування». – 2012. – Вип. 10. – Режим доступу : <http://www.lvivacademy.com/visnik10/fail/Kolodij.pdf>

106. Коломоєць Т.О. Адміністративний примус у публічному праві України: теорія, досвід та практика реалізації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Тетяна Олександрівна Коломоєць. – Х., 2005. – 38 с.

107. Комзюк А.Т. Державно-владний аспект адміністративного примусу / А.Т. Комзюк // Вісник Академії правових наук України. – 2000. – № 4 (23). – С. 134-139.

108. Конвенція між Урядом України і Урядом Французької Республіки про уникнення подвійного оподаткування та попередження податкових ухилень стосовно податків на доходи і майно : ратифікована Законом України від 3 березня 1998 р. № 150/98-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/250_001

109. Конституція України : прийнята Верховною Радою України 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 55.

110. Корнієнко Т.Н. Податковий кодекс і стратегія розвитку економіки України / Т.Н. Корнієнко, С.А. Корнієнко // Вісник Дніпропетровської державної фінансової академії : Економічні науки. – 2010. – № 2 (24). – С. 145-149.

111. Кравченко А.И. История менеджмента : учеб. пособ. для вузов. – 5-е изд. / А.И. Кравченко. – М. : Академический Проект : Трикста, 2005. – 560 с.

112. Кримінальний кодекс України : Закон України від 05.04.2001 р. № 2341-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25-26. – Ст. 131.

113. Криницький І.Є. Теоретичні проблеми податкового процесу : дис.. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Криницький Ігор Євгенович. – Ірпінь, 2009. – 439 с.
114. Крохина Ю.А. Налоговое право : учеб. / Ю.А. Крохина. – М. : Юнити-Дана, 2013. – 464 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://бизнес-учебники.рф/book-taxes/sanktsii-nalogovom-prave.html>
115. Крохина Ю.А. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. : д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.
116. Кубко Є.Б. Координація // Юридична енциклопедія. –К. : Укр. енци., 2001. - Т. 3. - С. 345.
117. Кухар О.В. Співвідношення принципів консолідації та індивідуалізації при виконанні податкового обов'язку : дис.... канд. юрид. наук: 12.00.07 / Кухар Олександр Васильович. – Х., 2006. – 208 с.
118. Кучеров И.И. Налоговое администрирование и борьба с уклонением от уплаты налогов в Канаде [Электронный ресурс] / Кучеров И.И. // Налоговый вестник. – 2002. – № 12. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/127426/>
119. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекц. / И.И. Кучеров. – М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. – 374 с.
120. Кучеров И.И. Теория налогов и сборов (правовые аспекты): монография / И.И. Кучеров – М. : ЗАО «ЮрИнфоР», 2009. – 473 с.
121. Кучерявенко М.П. Податкове право : підруч. / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с.
122. Кучерявенко М.П. Податкове право України : підруч. / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2012. – 528 с.
123. Кучерявенко М.П. Природа процедурного регулювання податкових правовідносин : монографія / М.П. Кучерявенко // Актуальні питання науки фінансового права. – Х. : Право, 2010. – 464 с.
124. Кучерявенко М.П. Теоретичні проблеми правового регулювання податків і зборів в Україні : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид.

наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і проц.; фінансове право» / Микола Петрович Кучерявенко. – Х., 1997. – 19 с.

125. Кучерявенко Н.П. Налоговые процедуры: правовая природа и классификация : монографія / Н.П. Кучерявенко. – К. : Правова єдність, 2009. – 496 с.

126. Кушнарџова Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Кушнарџова Тетяна Євгеніївна. – Х., 2000. – 188 с.

127. Кушнарџова Т.Є. Податкові органи в системі суб'єктів податкових правовідносин : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Тетяна Євгеніївна Кушнарџова. – Х., 2000. – 19 с.

128. Кушнарџова Т.Є. Система податкових органів України / Т.Є. Кушнарџова, М.П. Кучерявенко. – Х. : Торсінг, 2000. – 174 с.

129. Лебедев В.А. Финансовое право : лекции доцента С.-Петербургского университета. – Т. 1. / В.А. Лебедев. – С-Пб. : Типо-литография А.М. Вольфа. – 1882. – 360 с.

130. Легкова М.Ф. Податкове право : навч.-метод. посіб. для самост. вивч. дисц. / М.Ф. Легкова, В.Б. Марченко. – К. : КНЕУ, 2004. – 225 с.

131. Литвинчук І.В. Податковий контроль: напрями удосконалення [Електронний ресурс] / І.В. Литвинчук, Н.М. Бурківська // Вісник Житомирського державного технічного університету. – 2009. – № 2. – Режим доступу : <http://www.ztu.edu.ua/ua/science/publishing/visnik/>

132. Лунев А.Е. Теоретические проблемы государственного управления. – М. : Наука, 1974. – 246 с.

133. Магазинер Я.М. Избранные труды по общей теории права. / Я.М. Магазинер. – СПб. : Изд-во Р. Асланова «Юридический центр Пресс», 2006. – 350 с.

134. Мазурик О.Ф. Правовий статус податкового агента : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Мазурик Олена Федорівна. – Запоріжжя, 2010. – 216 с.

135. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Маринів Наталія Анатоліївна. – Х., 2007. – 227 с.

136. Маринів Н.А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Наталія Анатоліївна Маринів. – Х., 2007. – 20 с.

137. Матузов Н.И. Правовые отношения / Н.И. Матузов // Теория государства и права : курс лекц. / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юристъ, 2001. – 776 с.

138. Медіація : ефективне вирішення конфліктів [Електронний ресурс] / Вінницький окружний адміністративний суд – Режим доступу : http://voas.gov.ua/action=news&id_news=692

139. Мельник В.М. До питання формування теоретичних засад адміністрування податків / В.М. Мельник // Фінанси України. – 2008. – № 9. – с. 4-5.

140. Методичні рекомендації щодо здійснення експертизи нормативно-правових актів (їх проектів) на відповідність Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод : Наказ Міністерства юстиції України від 5 серпня 2006 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0003323-06>

141. Митний Кодекс України: Закон України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 44-45, № 46-47, № 48.

142. Мишин Н. Связанность лиц для целей трансфертного ценообразования : правовые принципы и математические расчеты / Н. Мишин // Вестник Налоговой службы. – 2014. – № 1. – С. 3.

143. Мишустин М.В. Механизм государственного налогового администрирования в России : дис. ... доктора эконом. наук : 08.00.10 / Мишустин Михаил Владимирович. – М., 2003. – 141 с.

144. Міжрегіональне головне управління. Енергетична митниця та спеціалізовані державні податкові інспекції [Електронний ресурс] / Офіційний сайт ДФС України. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/teritorialni-organi/mijregionalne-golovne-upravlinnya-ta/>

145. Мінаєва О.М. Правове регулювання податкового обліку в Україні : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Мінаєва Ольга Михайлівна. – Харків, 2007. – 201 с.

146. Міндоходів в області ініціювали обмеження виїзду за кордон більше 100 боржників [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/regionalni-novini/148317.html>

147. Налоги и налогообложение / под. ред. М.В. Романовского, О.В. Врублевской. – СПб. : Питер, 2003. – 346 с.

148. Сердюков А.Э. Налоги и налогообложение : учеб. для вузов ; 2-е изд. / Сердюков А.Э., Вылкова Е.С., Тарасевич А.Л. – СПб. : Питер (Серия «Учебник для вузов»), 2008. – 704 с.

149. Налоги и налоговое право: учеб. Пособ. / под ред. А.В. Брызгалина. – М. : «Аналитика-Пресс», 1998. – 608 с.

150. Налоговое администрирование: учеб. пособ. / О.А. Миронова, Ф.Ф. Ханафеев. – М. : Изд-во Омега – Л, 2005. – 248 с.

151. Налоговое право : учеб. для вузов / под. ред. С.Г. Пепеляева, 2000. – 603 с.

152. Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. д.ю.н., проф. Ю.А. Крохина. – 2-е изд., перераб. – М. : Норма, 2004. – 720 с.

153. Налоговое право стран Восточной Европы: общая часть (Беларусь, Польша, Россия, Словакия, Украина, Чехия) / М.В. Карасева, Д.М. Щекин. – М. : Wolters Kluwer Russia, 2009. – 320 с.

154. Налоговое право : учеб. / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : Юрист, 2003. – 591 с.

155. Налоговые проверки по-французски // Российский налоговый курьер. – 2003. – № 23. – С 4.

156. Налоговые суды – ключ к решению проблем? [Электронный ресурс] / Украинский Бизнес Ресурс. – Режим доступа : URL:<http://ubr.ua/finances/banking-sector/alogovyie-sudy--kluch-k-resheniu-problem-66>

157. Налоговый Кодекс Республики Беларусь : Закон Республики Беларусь от 19 декабря 2002 г. № 166-3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://etalonline.by/?type=text®num=Hk0200166#load_text_none_1

158. Налоговый Кодекс Российской Федерации : Закон РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/popular/nalog1>

159. Настанови ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення для транснаціональних компаній та податкових служб від 22 липня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://minrd.gov.ua/data/material/000/021/80820/0.pdf>

160. Нерсисянц В.С. Общая теория права и государства : учеб. для юрид. вузов и фак-ов / В.С. Нерсисянц. – М. : Издат. гр. НОРМА-ИНФРА-М, 1999. – 552 с.

161. Низова О. Первинний документообіг: тенденції до спрощення [Електронний ресурс] / О. Низова // Вісник ДПС України. – 2011. – № 47. – Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/ua/pubs/id/561>

162. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_177853/

163. Оганян К.И. Налоговое бремя в России : кто должен платить налоги? / К.И. Оганян // Налоговый вестник. – 1999. – № 9 (57). – С. 78-84.

164. Ожегов С.И. Словарь русского языка [70000 слов] / под ред. Н.Ю. Шведовой. – 23-е изд., испр. – М. : Рус.яз., 1990 – 762 с.

165. Ожегов С.И. Словарь русского языка / под ред. д-ра філолог. наук, проф. Н.Ю. Шведовой. – М.: Изд-во «Советская энциклопедия», 1973. – 846 с.

166. Озерова Т.А. Налоговый агент как субъект налогового процесса / Т.А. Озерова // Пробелы в российском законодательстве. – 2011. – № 6. – С. 337-342.

167. Онишко О.В. Організаційно-правові засади інституту регулювання податкового боргу : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Онишко Олег Володимирович. – Ірпінь, 2010. – 231 с.

168. Онишко С.В. Реальності та перешкоди на шляху до ефективної системи оподаткування / С.В. Онишко // Проблеми фінансово-кредитного регулювання в перехідній економіці : зб. наук. праць; Інститут економіки НАН України. – К., 1996. – С. 46-52.

169. Онищенко В. Податкова система Франції / В. Онищенко // Вісник податкової служби України. – 2001. – № 5. – С. 22-23.

170. Онищук Н.Ю. До питання виконання податкового обов'язку [Електронний ресурс] / Н.Ю. Онищук // Форум права. – 2009. № 3. – С. 475–479. – Режим доступу до ресурсу: file:///C:/Documents%20and%20Settings/Admin/%D0%A0%D0%B0%D0%B1%D0%BE%D1%87%D0%B8%D0%B9%D1%81%D1%82%D0%BE%D0%BB/FP_index.htm_2009_3_73.pdf

171. Орлов М.Ю. Совершенствование налогового администрирования : миф или реальность? / М.Ю. Орлов // Ваш налоговый адвокат. – 2006. – № 6. – С. 3-5.

172. Осакве К. Сравнительно правоведение в схемах : Общая и Особенная части: учеб.-практ. пособ. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Дело, 2002. – 464 с.

173. Относительно разъяснения вопросов относительно минимального размера уставного капитала общества с ограниченной ответственностью : Письмо Министерства юстиции Украины от 27.09.2013 № 903-0-3-13/8.1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v-903323-13>

174. Паскачев А.Б., Кашин В.А. Швеция : опыт налогового администрирования [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.nalog-i.ru/nalog-i/files/2002-2007/4.docx>

175. Пархоменко-Цироциянц С.В. Правова природа податкових правовідносин / С.В. Пархоменко-Цироциянц // Система фінансового права : проблеми теорії і правового регулювання : монографія / [Т.А. Латковська, Л.К. Царьова, С.В. Пархоменко-Цироциянц та ін.]; за заг. ред. С.В. Ківалова, Т.А. Латковської. – О. : Фенікс, 2011. – 236 с.

176. Пархоменко-Цироциянц С.В. Правове регулювання оподаткування доходів фізичних осіб в Україні : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Пархоменко-Цироциянц Світлана Василівна. – О., 2005. – 192 с.

177. Передернин А.В. Налоговое администрирование : учеб. пособ. / А.В. Передернин. – Тюмень : Изд-во Тюмен. гос. ун-та, 2006. – 437 с.

178. Перепелица М.А. правовое регулирование статуса плательщиков налогов и сборов в Украине / М.А. Перепелица. – Х. : Легас, 2003. – 116 с.

179. Перонко И.А. Налоговое администрирование / И.А. Перонко, В.А. Красницкий // Налоговый вестник. – 2000. – № 10. – С. 19-22.

180. Податкове право : навч. посіб. / [Г.В. Бех, О.О. Дмитрик, Д.А. Кобильнік та ін.]; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. – К. : Юрінком Інтер, 2003. – 400 с.

181. Податкове право : навч. посіб. / за ред. Бандурка О.М., Панікратов В.Д., Попова С.М. – К. : Центр учбової літератури, 2012. – 312 с. – [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://libfree.com/164187784_pravoadministruvannya_podatkiv_zboriv.html

182. Податкове право : підруч. / М.П. Кучерявенко. – Х. : Право, 2013. – 536 с.

183. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13-14, № 15-16, № 17. – Ст. 112.

184. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / [В.В. Білоус, Л.К. Воронова, О.О. Головашевич та ін.]; за ред. М.П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.

185. Позняков С.П. Адміністративно-правовий режим детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Позняков Спартак Петрович. – Ірпінь, 2006. – 292 с.

186. Положение о Федеральной налоговой службе : Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : http://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/official_data/3909898/

187. Положення Про Державну реєстраційну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 2 липня 2014 р. № 219 (втратила чинність). [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/219-2014-%D0%BF>

188. Положення про Державну фіскальну службу : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>

189. Положення про затвердження змін до Положення про порядок здійснення уповноваженими банками операцій за документарними акредитивами в розрахунках за зовнішньоекономічними операціями // Постанова Правління НБУ від 29 вересня 2009 р. № 580 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0989-09>

190. Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : Наказ Міністерства доходів і зборів України від 10 грудня 2013 р. № 779 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z2211-13>

191. Полухович В.І. Структура і діяльність Державної податкової служби України: організаційно-правовий аспект : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Валерій Іванович Полухович. – К., 1999. – 21 с.

192. Пономарев А.И. Налоговое администрирование в Российской Федерации / А.И. Пономарев, Т.В. Игнатова. – М., 2006. – 416 с.

193. Порядок стягнення готівки, яка належить платникові податків, у рахунок погашення його податкового боргу : Постанова Кабінету Міністрів України від 29 грудня 2010 р. № 1244 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1244-2010-%D0%BF>

194. Постанова Верховного суду України від 27.04.2012 р. у справі № 06/5026/1052/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.yuricom.com/ua/legal_practice/?id=11882

195. Пригоцький В.А. Адміністративно-правові засади діяльності податкових органів при вирішенні спорів : дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Пригоцький Вячеслав Анатолійович. – Ірпінь, 2012. – 24 с.

196. Пришва Н.Ю. Правові проблеми регулювання обов'язкових платежів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра юрид. наук : спец. 12.00.07 «Теорія управління; адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Надія Юріївна Пришва. – К., 2004. – 28 с.

197. Про адміністративні послуги : Закон України від 06.09.2012 № 5203-VI. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>

198. Про акціонерні товариства : Закон України від 17.09.2008 № 514-VI. - [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/514-17>

199. Про банки і банківську діяльність : Закон України від 7 грудня 2000 р. № 2121-III [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2121-14>

200. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

201. Про введення в дію Структури ДФС та внесення змін до наказу ДФС від 09.07.2014 №1 : Наказ ДФС України від 2 вересня 2014 р. № 101 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63314.html>

202. Про виконавче провадження : Закон України від 21 квітня 1999 р. № 606-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/606-14>

203. Про внесення змін до Податкового кодексу України у зв'язку з проведенням адміністративної реформи : Закон України від 4 липня 2013 р. № 404-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/404-18/para13#n13>

204. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу : Закон України від 25 грудня 2014 р. № 63-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/63-19>

205. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням : Закон України від 28 грудня 2014 р. № 72-VIII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/72-19/para5#n5>

206. Про врегулювання деяких питань адміністрування акцизного збору : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 жовтня 2009 р. № 1217-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1335-2009-%D1%80>

207. Про господарські товариства : Закон України від 19 серпня 1991 р. № 1576-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1576-12>

208. Про громадянство України : Закон України від 18 січня 2001 р. № 2235-III. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2235-14/print1360045372613826>

209. Про Державну митну службу України : Указ Президента України від 29 листопада 1996 р. № 1145/96 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1145/96>

210. Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців : Закон України від 15 травня 2003 р. № 755-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/755-15/print1392795821928106>

211. Про Державну фіскальну службу України : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 236 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/236-2014-%D0%BF>

212. Про деякі заходи з оптимізації системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 24 грудня 2012 р. № 726/2012 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/726/2012>.

213. Про економічну самостійність Української РСР : Закон України від 03.08.1990 р. № 142-XII// Відомості Верховної Ради УРСР (ВВР). – 1990. – № 34.

214. Про забезпечення вимог кредиторів та реєстрацію обтяжень : Закон України від 18 листопада 2003 р. № 1255-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1255-15>

215. Про заставу : Закон України від 2 жовтня 1992 р. № 2654-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2654-12>

216. Про затвердження Інструкції про безготівкові розрахунки в Україні в національній валюті : Постанова Національного банку України від 21 січня 2004 р. № 22 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0377-04>

217. Про затвердження Національного плану дій з поліпшення адміністрування податків : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 лютого 2008 р. № 262-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1217-2009-%D1%80>

218. Про затвердження Положення про Державну податкову службу України : Указ Президента України від 12 травня 2011 р. № 584/2011

[Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/584/2011>

219. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України : Постанова Кабінету Міністрів України від 20 серпня 2014 р. № 375 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF>

220. Про затвердження Порядку застосування адміністративного арешту майна платника податків : Наказ Міністерства доходів і зборів від 10 жовтня 2013 р. № 568. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1839-13>

221. Про затвердження Порядку застосування податкової застави органами доходів і зборів : Наказ Міністерства доходів і зборів від 10 жовтня 2013 р. № 572 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1841-13>

222. Про затвердження порядку обліку платників податків та зборів : Наказ Міністерства фінансів України від 9 грудня 2011 р. № 1588 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z1562-11>

223. Про затвердження Порядку розрахунково-касового обслуговування через органи Державного казначейства України митних та інших платежів, які вносяться до/або під час митного оформлення : Наказ Міністерства фінансів та Державної митної служби від 24 січня 2006 р. № 25/44. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0064-06>

224. Про затвердження Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 р. : Наказ ДПА України від 7 квітня 2003 р. № 160-у. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1008.2278.0>

225. Про заходи щодо підвищення відповідальності за розрахунки з бюджетами та державними цільовими фондами : Указ Президента України від 4 березня 1998 р. № 167/98. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/167/98>

226. Про заходи щодо покращення адміністрування податку на додану вартість : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 14 жовтня 2009 р. № 1218-р. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1218-2009-%D1%80>

227. Про заходи щодо реформування податкової політики : Указ Президента України від 31 липня 1996 р. № 621/96 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>

228. Про заходи щодо удосконалення системи адміністрування податку на додану вартість : Розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 лютого 2008 р. № 262-р [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/262-2008-%D1%80>

229. Про зовнішньоекономічну діяльність : Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959-XII [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/959-12>

230. Про іпотеку : Закон України від 5 червня 2003 р. № 356-XI [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/898-15>

231. Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 серпня 1999 р. № 1496 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1496-99-%D0%BF>

232. Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу : Закон України від 21 листопада 2002 р. № 228-IV [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/228-iv>

233. Про ліквідацію Міністерства доходів і зборів : Постанова Кабінету Міністрів України від 1 березня 2014 р. № 67 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/67-2014-%D0%BF>

234. Про Міністерство доходів і зборів України : Указ Президента України. від 18 березня 2013 р. № 141/2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/141/2013>

235. Про Міністерство фінансів України : Указ Президента України від 8 квітня 2011 р. № 446/2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/446/2011-п.1>

236. Про місцеве самоврядування : Закон України від 21 травня 1997 р. № 280/97-ВР [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>

237. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України від 10 вересня 2014 р. № 442 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/442-2014-%D0%BF>

238. Про оптимізацію системи центральних органів виконавчої влади : Указ Президента України від 9 грудня 2010 р. № 1085/2010 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1085/2010>

239. Про особливості провадження у справах за зверненням органів державної податкової служби : Інформаційний лист ВАС України від 02 лютого 2011 р. № 149/11/13-11. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html?_m=publications&_t=rec&id=1705

240. Про підтвердження курсу України на інтеграцію до Європейського Союзу та першочергові заходи у цьому напрямі : Постанова Верховної Ради України від 13 березня 2014 р. № 874-VII [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/874-18>

241. Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті : Закон України від 23.09.1994 № 185/94-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/185/94-вр>

242. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами : Закон України від 21 грудня

2000 р. № 2181-III (втратив чинність). [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2181-14>

243. Про податок з доходів фізичних осіб : Закон України від 22.05.2003 № 889-IV (втратив чинність). [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/anot/889-15>

244. Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу : Указ Президента України від 14 вересня 2000 р. № 1072/2000 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1072/2000>

245. Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України від 16.09.2014 р. № 1678-VII // Відомості Верховної Ради (ВВР), 2014. – № 40.

246. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII (втратив чинність) [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1251-12>

247. Про стягнення не внесених в строк податків і неподаткових платежів : Декрет Кабінету Міністрів України від 21 січня 1993 р. № 8-93 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/8-93>

248. Про утворення Державної фіскальної служби : Постанова Кабінету Міністрів України від 21 травня 2014 р. № 160 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/160-2014-%D0%BF/para%20n6>

249. Про центральні органи виконавчої влади : Закон України від 17 березня 2011 р. № 3166-VI [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3166-17>

250. Проценко Т.О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. на здобуття наук ступеня д-ра юрид. наук : спец 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Проценко Тарас Олександрович. – К., 2008. – 41 с.

251. Проценко Т.О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.07 / Проценко Тарас Олександрович. – К., 2008. – 428 с.

252. Рева Д.М. Правове регулювання податкового контролю в Україні: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Рева Дар'я Миколаївна. – Х., 2005. – 237 с.

253. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним зверненням відкритого акціонерного товариства «Всеукраїнський Акціонерний Банк» щодо офіційного тлумачення положень п. 22 ч. 1 ст. 92 Конституції України, ч. 1, 3 ст. 2, ч. 1 ст. 38 Кодексу України про адміністративні правопорушення (справа про відповідальність юридичних осіб) від 30 травня 2001 р. № 7-рп/2001 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v007p710-01>

254. Рішення Конституційного Суду України у справі за конституційним поданням 53 народних депутатів України щодо відповідності Конституції України (конституційності) окремих положень Податкового кодексу України від 12 червня 2012 р. № 13-рп/2012 // Офіційний вісник України, 2012, № 47 (27.06.2012). – [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v013p710-12>

255. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е.А. Ровинский. – М. : Госюриздат, 1960. – 258 с.

256. Савченко Л.А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : монографія / Л.А. Савченко. – Ірпінь, Академія державної податкової служби України, 2001. – 267 с.

257. Сакали М.Я. Види заходів відповідальності, які застосовуються за вчинення податкових правопорушень юридичними особами / М.Я. Сакали // Митна справа. – 2011. – № 2 (74). – Ч. 2. – С. 163-167.

258. Самсін І.Л. Податкове зобов'язання в механізмі фінансово-правового регулювання (методологічний аспект): дис. ... доктора юрид. наук: 12.00.07 / Самсін Ігор Леонович. – Х., 2014. – 462 с.

259. Самсін І.Л. Співвідношення понять «податковий обов'язок» та «податкове зобов'язання» в законодавстві України / І.Л. Самсін // Вісник Верховного суду України. – 2011. – № 9 (133). – С. 34-38.

260. Саттарова Н.А. Принуждение в финансовом праве : монография / под. ред. проф. И.И. Кучерова / Н.А. Саттарова. – М. : Из-во «Юрлитинформ», 2006. – 392 с.

261. Саттарова Н.А. Юридические факты в налоговом праве (вопросы теории и практики) : монография / Н.А. Саттарова, Ю.В. Бабанова. – М. : Юрлитинформ, 2012. – 156 с.

262. Сафиуллин Д.Н. Теория и практика правового регулирования хозяйственных связей в СССР : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 «Гражданское право; семейное право; гражданский процесс ; международное частное право» / Динус Нуриманович Сафиуллин. – М., 1990. – 36 с.

263. Світлюк Н.В. Правовий режим реєстрів платників податків : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» / Ніна Василівна Світлюк. – Ірпінь., 2013. – 22 с.

264. Селіванов А. Адміністрування податків : нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України / А. Селіванов // Право України. – 2002. – № 2. – С. 34-38.

265. Скакун О.Ф. Теорія права і держави : підруч. – 2-ге вид. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2010. – 520 с.

266. Слесарева Т.А. Налоговое администрирование – фактор реализации социальной политики государства : автореф. дис. на соискание науч. степени канд. эконом. наук : спец. 08.00.05 «Экономика и управление народным хозяйством»; 08.00.10 «Финансы, денежное обращение и кредит» / Татьяна Александровна Слесарева. – М., 2006. – 22 с.

267. Словник синонімів. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slovopedia.org.ua/41/53402/266619.html>

268. Словник української мови. – Т. 1-11. – К. : «Наукова думка», 1970-1980. – 810 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sum.in.ua/s/stjaghaty>

269. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева; 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2007. – 495 с.

270. Соколовська А.М. Податкова система України : теорія та практика становлення / А.М. Соколовська. – К. : НДФІ, 2001. – 371 с.

271. Справочный коммерческий словарь / под ред. проф. Н.Г. Филимонова. – М.: Изд. Центросоюза, 1926 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://commercial_dictionary.academic.ru/305/%D0%B2%D0%B7%D1%8B%D1%81%D0%BA%D0%B0%D0%BD%D0%B8%D0%B5

272. Стецко Р.В. Адміністративний арешт майна в системі способів забезпечення виконання платником податків його обов'язків: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Стецко Роксолана Володимирівна. – К., 2013. – 241 с.

273. Стецко Р.В. Поняття адміністративно-примусових заходів забезпечення виконання платником податків його обов'язків / Р.В. Стецко // Наука і правоохорона. – 2011. – № 4(14). – С. 129–133.

274. Стрельников В.В. Пеня – санкция нормы налогового права / В.В. Стрельников // Финансовое право. – 2001. – № 2. – С. 45-50.

275. Суханов Е.А. Гражданское право : учеб. / Е.А. Суханов. – М. : Изд-во БЕК, 2000. – 544 с.

276. Тарасов И.Т. Очерк науки финансового права. – Вып. 1. Введение / И.Т. Тарасов. [Электронный ресурс]. – Ярославль, 1889. – 211 с. – Режим доступу : <http://www.lawlibrary.ru/izdanie10135.html>

277. Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрист, 2001. – 776 с.

278. Теремецький В.І. Класифікація суб'єктів податкових правовідносин [Електронний ресурс] / В.І. Теремецький // Форум права. – 2011. – № 4. – С. 741–748. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-4/11tvicpp.pdf>

279. Тимчасове обмеження боржника у праві виїзду за межі України : Роз'яснення Міністерства юстиції України від 17 вересня 2012 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/n0031323-12>

280. Тимченко А.М. Види примусових заходів у податковому праві: дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Тимченко Анатолій Миколайович. – Ірпінь, 2011. – 213 с.

281. Тимченко А.И. Деякі особливості державного примусу при реалізації податкових правовідносин // Форум права. – 2011. - №1. – с.1031-1037.

282. Тиновський Д.В. Правові та організаційні засади здійснення виїздних податкових перевірок : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Тиновський Дмитро Вікторович. – К., 2012. – 200 с.

283. Титов А.С. Теоретико-правовые основы налогового администрирования в Российской Федерации : автореф. дис. на соискание науч. степени доктора юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / Алексей Сергеевич Титов. – М., 2007. – 566 с.

284. Толкушкин А.В. Энциклопедия российского и международного налогообложения / А.В. Толкушкін. – М. : Юристъ, 2003. – 910 с.

285. Трансфертне ціноутворення. Загальні відомості. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/transfertnet-sinoutvorenna/zagalni-vidomosti/>

286. Туник Ю.І. Процедури погашення податкового боргу: дис. ... кандидата юрид. наук : спец. 12.00.07 / Туник Юрій Іванович. – Ірпінь, 2013. – 198 с.

287. Убогий С.А. Оскарження рішень податкових органів в адміністративному порядку / С.А. Убогий // Вісник Податкової служби України. – 2011. – № 1. – С. 119-123.

288. Угода між Державною податковою адміністрацією України та Адміністрацією податкового і фінансового контролю Угорщини про технічне співробітництво у сфері адміністрування податків від 20 жовтня 2009 р.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/348_076

289. Угода між Україною та Європейським Союзом про процедури безпеки, які стосуються обміну інформацією з обмеженим доступом від 13 червня 2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_750

290. Угода між Європейським Союзом і Україною про визначення загальної схеми участі України в операціях Європейського Союзу із врегулювання криз від 13 червня 2005 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/994_648

291. Ухвала Вищого адміністративного суду України № К-11470/10 від 6 травня 2010 р. про скасування рішення ДПС щодо застосування заходів погашення податкового боргу за рахунок стягнення його активів [Електронний ресурс] . – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>

292. Ухвала Вищого адміністративного суду України № К-21815/07 від 5 серпня 2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.reyestr.court.gov.ua/>

293. Федотов П.Н. Арест имущества в налоговых правоотношениях : правовые проблемы / П.Н. Федотов // Современное право. – 2004. – № 2. [Электронный ресурс] – Режим доступа : <http://www.lawmix.ru/comm/3162>

294. Финансовое право : учеб. / отв. ред. Н.И. Химичева. – М. : БЕК, 1995. – 362 с.

295. Халфина Р.О. Общее учение о правоотношении : монография / Р.О. Халфина. – М. : Юрид. лит., 1974. – 351 с.

296. Харитонов О.І. Адміністративно-правові відносини (проблеми теорії) : монографія. – О. : Юрид. л-ра, 2004. – 328 с.

297. Хочуев В.А. Становление и развитие налогового администрирования в Российской Федерации: дис. ... доктора эконом. наук : 08.00.10 / Хочуев Валериан Аулияевич. – М., 2010. – 355 с.

298. Хочуев В.А. Теоретические основы налогового администрирования : понятия и определения / В.А. Хочуев // Налоговая политика и практика. – 2008. – № 5/1 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.r07.nalog.ru>

299. Ханафеев Ф.Ф. Аналитическое обеспечение управления налоговым потенциалом региона : теория и методология: монография. – М. : Издательство «Проспект», 2008. - 232 с.

300. Цивільний кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 435-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

301. Чинчин М.М. Правові основи податкового адміністрування в Україні : дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Чинчин Микола Миколайович. – Ірпінь, 2013. – 203 с.

302. Чорний М.П. Фіскальне адміністрування: навч. посіб. / М.П. Чорний. – Тернопіль : ТАНГ, 2002. – 172 с.

303. Чуркин А.В. Объект налогообложения: правовые характеристики : учеб. пособ. / А.В. Чуркин. – М.: Юрист, 2003. – 120 с.

304. Шахов С.В. Правове регулювання податкової звітності : дис. кандидата юрид. наук: 12.00.07 / Шахов Сергій Володимирович. – К., 2011. – 224 с.

305. Шишкін В.І. Податковий суд США / В.І. Шишкін // Право України. – 1995. – № 2. – С. 19-20.

306. Щербанюк О.В. Громадянин як суб'єкт податкових правовідносин / О.В. Щербанюк. – Чернівці : Рута, 2000. – 280 с.

307. Щодо застосування адміністративного арешту коштів : Інформаційний лист ВАС України від 29 квітня 2013 р. № 642/12/13-13. [Електронний ресурс] – Режим доступа : http://vasu.gov.ua/ua/generalization_court_practice.html?_m=publications&_t=rec&i d=2854

308. Щодо порядку виконання судових рішень про стягнення з платників податків коштів у рахунок погашення податкового боргу : Інформаційний лист

ВАС України від 24 жовтня 2013 р. № 1484/12/13-13 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/v1484760-13>

309. Юридична енциклопедія : в 6 т. / редкол. : Ю.С. Шемшученко (відп. ред.) та ін. – К. : Укр. енцикл., 1998. – Т. 1: А-Г. – 672 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://leksika.com.ua/legal/>

310. Юшков Е.С. Налоговое администрирование как инструмент реализации налоговой политики государства : дис. ... кандидата юрид. наук: 12.00.14 / Юшков Егор Сергеевич. – Тюмень, 2009. – 27 с.

311. Яговкина В.А. Налоговые правоотношения : теорико-правовой аспект: автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.14 «Административное право и процесс; финансовое право; информационное право» / Вита Александровна Яговкина. – М., 2003. – 24 с.

312. Яковенко О.О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції державного управління : дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.07 / Яковенко Олександр Олександрович. – К., 2007. – 212 с.

313. Commonwealth Ombudsman. Australian Taxation Office [Electronic resource]. – Code of Access : <http://www.ato.gov.au/About-ATO/Access,-accountability-and-reporting/Our-scrutineers/Commonwealth-Ombudsman/>

314. Communication from the Commission to the European Parliament and the Council. Enlargement Strategy and Main Challenges 2012-2013 / European Commission. Brussels, 10.10.2012. COM (2012) 600 final. – 77 pages. [Electronic source] – Code of access : http://ec.europa.eu/enlargement/pdf/key_documents/2012/package/strategy_paper_2012_en.pdf

315. Constitucion Politica de los Estados Unidos Mexicanos. – art.73, XXIX. – Н. [Electronic source]. – Code of access : <http://www.tfjfa.gob.mx/index.php/el-tribunal/marco-normativo>

316. Criminal Investigation (CI) At-a-Glance. Official web-site of IRS. [Electronic source]. – Code of access : <http://www.irs.gov/uac/Criminal-Investigation-%28CI%29-At-a-Glance>

317. Federal Ministry of Finance of Austria. Internal organization. [Electronic source]. – Code of access : https://english.bmf.gv.at/ministry/ministry-of-finance.html#DG_Customs_and_International_as_well_as_Organisational_Tax_Issues

318. Federal Ministry of Finance. Official web-site. [Electronic resource]. – Code of access : http://english.bmf.gv.at/Ministry/_start.htm

319. Finanzamt für Steuerstrafsachen und Steuerfahndung. [Electronic resource]. – Code of access : http://www.steuerfahndung.nrw.de/allgemein_strafa/allgemeines/index.php

320. Finanzgerichtsordnung in der Fassung der Bekanntmachung vom 28. März 2001 (BGBl. I S. 442, 2262; 2002 I S. 679), die zuletzt durch Artikel 14 des Gesetzes vom 8. Juli 2014 (BGBl. I S. 890) geändert worden ist. – [Elektronische Ressource]. – Verhaltens Zugang : URL: <http://www.gesetze-im-internet.de/fgo/index.html>

321. Francisco A. Avalos. The Mexican Legal System : A Comprehensive Research Guide, 3rd ed. (2013) [Electronic source]. – Mode of access : <http://lawlibrary.arizona.edu/research/mexican-legal-system>

322. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland vom 23. Mai 1949 (BGBl. S. 1), zuletzt geändert durch das Gesetz vom 11. Juli 2012 (BGBl. I S. 1478). – [Elektronische Ressource]. – Verhaltens Zugang : http://www.bundestag.de/bundestag/aufgaben/rechtsgrundlagen/grundgesetz/gg_09.html

323. HongKongSar Tax Profile. Produced in conjunction with the KPMG Asia Pacific Tax Centre. Updated: November, 2013 [Electronic resource]. – Code of access : <https://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/regional-tax-centers/asia-pacific-tax-centre/Documents/CountryProfiles/HongKong.pdf>

324. Il Ministero dell'Economia e Finanza. Missione, funzione ed organizzazione [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.mef.gov.it/en/ministero/di-piu-mef/missione.html>

325. Internal Revenue Code of 1986 by section 2 of the Tax Reform Act of 1986 / The Legal Information Institute of Cornell University Law School // Title 26,

Subtitle F, Chapter 74, Sec.7123. [Electronic resource]. – Code of access : <https://www.law.cornell.edu/uscode/text/26/7123>

326. Italian revenue Agency 2012. [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/wcm/connect/5ae25c804cab56558a7fabee74cdf8bd/book+inglese.pdf?MOD=AJPERES>

327. Kathryn Keneally. An Introduction to the Tax Division. United States Attorney's Bulletin. MARCH, 2013. – p. 1. [Electronic resource]. – Code of access : http://www.justice.gov/usao/eousa/foia_reading_room/usab6102.pdf

328. Kevin E. Murphy. Concepts in Federal Taxation, 2012 Edition / Kevin E. Murphy, Mark Higgins.– 2012, 2011 South-Western, Cengage Learning. USA, Mason. – 922 p.

329. Ley Organica Del Tribunal Federal De Justicia Fiscal Y Administrativa.– art. 1. [Recurso electrónico]. – Modo de acceso : http://www.tfjfa.gob.mx/images/pdf/unidad_de_enlace/marco/LOTFJFA_3Jun2011.pdf

330. Livre des procedures fiscales. ArticleL201. [Ressource electronique]. – Mode d'accès : <http://www.legifrance.gouv.fr/affichCode.do?cidTexte=LEGITEXT000006069583>

331. New World Encyclopedia. [Electronic resource]. – Code of access : http://www.newworldencyclopedia.org/entry/Administration_%28business%29.

332. Resident versus Non-Resident [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.iras.gov.sg/irasHome/page04.aspx?id=1338>

333. Rules of Practice and Procedure.United States Tax Court. As Amended Through July 6, 2012. – [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.ustaxcourt.gov/rules/rules.pdf>

334. Sagit Leviner. A New Era of Tax Enforcement. [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.irs.gov/pub/irs-soi/06leviner.pdf>

335. Tax Administration 2013 Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies [Electronic resource]. – Code of access : <http://books.google.com.ua/books?id=H-bHG6AGFOcC&pg=PA47&lpg=PA47&dq=Tax+ombudsman+office+austria&source=books>

[e=bl&ots=t9pLqZmfmC&sig=vV0YPf2_feyT5jUzMY6qt7hStS0&hl=ru&sa=X&ei=jHzXU-qxD8yR0QXm2oCoCw&ved=0CEIQ6AEwAw#v=onepage&q=Tax%20ombudsman%20office%20austria&f=false](http://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4846&lang=2&newsid=2693) - p. 46-47.

336. Tax Code of Georgia [Electronic resource]. – Code of access : http://www.rs.ge/Default.aspx?sec_id=4846&lang=2&newsid=2693.

337. Tax complaints to the Inspector-General of Taxation. Commonwealth Ombudsman of Australia [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.ombudsman.gov.au/pages/tax/>

338. Tax complaints to the Inspector-General of Taxation. [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.ombudsman.gov.au/pages/tax/>

339. Tax Disputes. Ministry of Finance of Georgia [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.mof.ge/en/TaxDisputes>

340. Taxation Administration Act 1953. - Act No. 1 of 1953 as amended, taking into account amendments up to Tax and Superannuation Laws Amendment (Employee Share Schemes) Act 2015. [Electronic source]. – Code of access : <https://www.comlaw.gov.au/Details/C2015C00340>

341. The 14th edition of Taxes in Sweden (Skatter i Sverige 2011). – 2011. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden // Swedish Tax Agency. [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.skatteverket.se/download/18.71004e4c133e23bf6db800030152/1328012654275/10412.pdf>

342. The 16th edition of Taxes in Sweden (Skatter i Sverige 2013). - 2013. An English Summary of Tax Statistical Yearbook of Sweden // Swedish Tax Agency. [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.skatteverket.se/download/18.77dbcb041438070e039827c/1389877250298/10414.pdf>

343. The Federal Fiscal Court (Bundesfinanzhof). Information in English. [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.bundesfinanzhof.de/content/information-english>

344. The Federal Ministry of Finance and its subordinate authorities [Electronic resource]. – Code of access : http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/EN/Ministry/Subordinate_authorities/subordinate_authorities.html

345. The French Tax System. Situation as at 31 July 2011// Ministère de l'économie, des finances et de l'industrie. [Electronic resource]. – Code of access : http://www.impots.gouv.fr/portal/deploiement/p1/fichedescriptive_1006/fichedescriptive_1006.pdf

346. The Supreme Administrative Court. The Swedish Courts (Sveriges Domstolar) [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.domstol.se/Funktioner/English/The-Swedish-courts/The-Supreme-Administrative-Court/>

347. Treasury Portfolio agencies // Official web-site of Australian Treasury. [Electronic resource]. – Code of access : <http://www.treasury.gov.au/About-Treasury/OurDepartment/Treasury-Portfolio-Agencies>

348. Webster's Revised Unabridged Dictionary (G & C. Merriam Co., 1913, edited by Noah Porter) was provided by Patrick Cassidy of MICRA, Inc., Plainfield, NJ, USA, who also provided ARTFL's version of Roget's Thesaurus. An earlier version of the complete text of the dictionary is available at Project Gutenberg [Electronic resource]. – Code of access : <http://machaut.uchicago.edu/?resource=Webster%27s&word=administration&use1913=on&use1828=on>

349. World Bank. 2013. Doing Business 2014 : Understanding Regulations for Small and Medium-Size Enterprises. Washington, DC : World Bank Group. DOI : 10.1596/978-0-8213-9984-2. License: Creative Commons Attribution CC BY 3.0. – [Electronic resource]. – Code of access : [pages.http://www.doingbusiness.org/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-reports/English/DB14-Full-Report.pdf](http://www.doingbusiness.org/media/GIAWB/Doing%20Business/Documents/Annual-reports/English/DB14-Full-Report.pdf)