

УДК 342.9

СКАПОУЩЕНКО О.Д.

ДО ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ ТА СУТНОСТІ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

У статті на основі аналізу наукових поглядів вчених надано авторське визначення поняття електронного адміністрування податків в Україні. Доведено, що електронне адміністрування податку на додану вартість дає змогу здійснювати відповідні збори більш ефективно та оперативніше. Наголошено, що нині найбільш стрімкий розвиток електронного адміністрування податків простежується в таких елементах цього явища: взаємодія суб'єктів оподаткування та контролюючих органів, податкова звітність, управління збором податку на додану вартість.

Ключові слова: адміністрування, електронне адміністрування, податки, податок на додану вартість.

В статье на основе анализа научных взглядов ученых предоставлено авторское определение понятия электронного администрирования налогов в Украине. Доказано, что электронное администрирование налога на добавленную стоимость дает возможность осуществлять соответствующие сборы более эффективно и оперативно. Отмечено, что на сегодняшний день наиболее стремительное развитие электронного администрирования налогов прослеживается в следующих элементах данного явления: взаимодействие субъектов налогообложения и контролирующих органов, налоговая отчетность, управление сбором налога на добавленную стоимость.

Ключевые слова: администрирование, электронное администрирование, налоги, налог на добавленную стоимость.

The article, based on the analysis of scientific views of scientists, provides the author's definition of the concept of electronic tax administration in Ukraine. It has been proven that the electronic administration of the value added tax makes it possible to carry out the relevant fees more efficiently and quickly. It is noted that today the most rapid development of electronic administration of taxes can be traced in the following elements of this phenomenon: the interaction of subjects of taxation and regulatory bodies, tax reporting, management of the collection of value added tax.

Key words: administration, electronic administration, taxes, value added tax.

Вступ. Питання оподаткування в усі часи цікавило багатьох науковців і практиків, тому що в умовах розвитку ринкової економіки в Україні та європейського вектору еволюції нашої держави встановлені законодавством обов'язкові платежі і збори є стратегічно необхідними засобами підтримки та стимулювання економічної системи нашої держави. При цьому вчених цікавить не саме оподаткування як явище в його класичному вигляді, а процес його реалізації. Система збору обов'язкових платежів та зборів в Україні нині перебуває у стані реформування. Адже радянська модель оподаткування повністю себе віджила, а нову, більш якісну систему ще не створили. При цьому вказане явище виступає головним бюджетоутворюючим джерелом, що підвищує його виключну пріоритетність. Щодо управління або ж адміністрування системи оподаткування, то це питання також є доволі важливим. Суть полягає у тому, що у ХХІ ст. практично усі механізми владного управління автоматизуються, тобто у них впроваджують інформаційні технології. Адміністрування податків, як цілісна система, не є виключенням. Застосування інформаційних технологій за цим напрямом дасть змогу здійснювати збір установлених законодав-

ством платежів більш оперативно, якісно, а, головне, прозоро. Тому електронне адміністрування податків є пріоритетною проблематикою, реалізація якої дала б змогу суттєво переробити та модернізувати процес наповнення бюджету України.

Безпосередньо проблема становлення та розвитку електронного адміністрування податків в Україні сучасними науковцями не досліджувалась. Але в процесі розроблення вказаної тематики ми будемо керуватися напрацюваннями вчених, які вивчали різні аспекти адміністрування податків взагалі. Це питання досліджувалось у роботах В.Б. Авер'янова, Н.Р. Нижника, Д.М. Притики, О.П. Рябченко, П.Т. Гега, Л.М. Доля, Р.А. Калюжного, В.М. Поповича та інших. Необхідно також враховувати наукові праці вчених, які вивчали застосування інформаційних систем та технологій у бухгалтерському та податковому обліку, зокрема, М.С. Пушкара, О.А. Долгих, Л.О. Матвейчука, А.М. Новицького, С.П. Ріпа, Ю.А. Кузьмінського, Ю.А. Литвина тощо [1, с. 377].

Постановка завдання. Метою статті є дослідження питання становлення та розвитку електронного адміністрування податків в Україні в сучасних юридичних умовах.

Результати дослідження. Дослідження проблематики, якій присвячена ця стаття, на нашу думку, необхідно починати з визначення змісту поняття «адміністрування». У чинній юридичній системі України цей термін є порівняно новим. За радянських часів його здебільшого замінювали поняттями «забезпечення», «управління», «координування» тощо. У цьому разі виникає логічне питання, яким є зміст терміна «адміністрування». Вказане поняття походить від латинського «administratio», що в перекладі означає «керівництво», «управління» [2, с. 6]. Відповідно до Великого тлумачного словника сучасної української мови, адміністрування означає дію за значенням «адмініструвати», а останнє, своєю чергою, означає керувати установою, організацією, підприємством, тобто: управляти бюрократично, за допомогою наказів і розпоряджень [3, с. 120]. Інше загальне визначення терміна «адміністрування» наведене в економічній енциклопедії. Адміністрування – це управлінська діяльність керівників і органів управління, яка здійснюється здебільшого через накази і розпорядження [4]. Отже, етимологія слова «адміністрування» означає здійснення управлінської діяльності, тобто зводиться до певного процесу управління на засадах влади і підпорядкування [5, с. 161].

Якщо розглядати явище адміністрування у контексті податкової діяльності, то воно набуває своєї специфіки. У такому разі доцільно привести кілька доктринальних визначень поняття «адміністрування податків». Варто зазначити, що різні вчені, як економічної, так і юридичної сфери, мають своє бачення щодо згаданого явища. Зокрема, А.З. Дадашев під податковим адмініструванням розуміє діяльність у сфері податкового контролю [6; 7, с. 53]. Інакше цю проблематику бачить І.П. Вакулич, який зазначає, що адміністрування податків – це стан надходження податків, особливості оподаткування в різних галузях економіки та сферах діяльності, списання й реструктуризація податкового боргу, скорочення бази оподаткування, застосування системи пільг тощо [6; 8, с. 56–58]. Доволі цікавим є визначення А.М. Новицького, котрий бачить електронне оподаткування або ж адміністрування, як нормативно врегульовану, динамічну, економічно обґрунтовану й доцільно синтезовану систему автоматизованого встановлення податкового зобов'язання, визначення податкової бази, обліку платників податків, підготовки і подачі електронної звітності та інших складників адміністрування податків із метою його упорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування [1; 9, с. 251]. Певне коло науковців визначає згаданий процес як складену систему правовідносин, які виникають у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів із погашення податкового боргу й передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [6, с. 74].

Якщо проаналізувати увесь масив доктринальних визначень згаданого явища, то можна виділити два підходи щодо розуміння його сутності: широкий та вузький. Так, у широкому плані під адмініструванням податків і зборів (обов'язкових платежів) розуміється процедура реалізації прав і обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження й погашення податкових зобов'язань [2; 10 с. 186]. Вузьке розуміння визначає адміністрування податків як комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюються контролюючими органами для забезпечення справляння податків і зборів. Тобто явище розглядається з позиції одного, владного суб'єкта податкових правовідносин [2, с. 8].

Отже, з урахуванням усіх приведених вище аспектів ми можемо стверджувати, що адміністрування податків – це комплексне явище, що складається з низки правовідносин, керованих нормами чинного законодавства, та являє собою процес збору обов'язкових платежів та зборів із метою наповнення бюджету України, контролю такої діяльності та обліку платників податків.

Іншими словами, представлено явище є регулюванням системи оподаткування. Говорячи про адміністрування податків, необхідно враховувати, що воно характеризується низкою особливостей:

- 1) специфічним суб'єктом складом, до яких належать платники податків, органи стягнення та контролю, судові органи;
- 2) особливим предметом адміністрування, котрим є виключна система заходів та процедур, яка існує для забезпечення наповнення бюджету країни;
- 3) метою, якою є організація погашення податкових зобов'язань шляхом втручання у діяльність раніше визначених суб'єктів [2].

Якщо проаналізувати чинне законодавство, а саме Податковий Кодекс України (далі – ПКУ), то можна виділити ще одну вагомую особливість вказаного явища – його структурованість. Відповідно до Розділу II ПКУ, адміністрування податків є комплексним механізмом, який включає в себе цілу низку різних елементів. Ця особливість має виключне значення для розроблення проблематики, котрій присвячено цю статтю, адже в процесі безпосереднього збору визначених законодавством платежів, реалізуються окремі структурні частини всієї конструкції адміністрування. Вони, своєю чергою, є об'єктом впровадження електронних технологій.

Незважаючи на той факт, що конкретні елементи адміністрування податків визначені в ПКУ, на доктринальному рівні немає єдиного погляду стосовного цього питання. Так, на думку І. Бондаренко, складовою частиною системи адміністрування є такі інститути: податкові консультації, податкові вимоги, оскарження дій та рішень, облік, способи забезпечення виконання податкового обов'язку, способи здійснення податкового контролю тощо [5; 11]. Іншу точку зору висловлює В. Марченко, який складовими елементами системи адміністрування вважає: листування з платником податків, повернення помилково або надмірно сплачених грошових зобов'язань, податкові консультації, податковий контроль, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, податкові перевірки та інше [5; 3].

Найбільш доцільним, на нашу думку, є погляд О.О. Ковалю, тому що він максимально точно відображає законодавчий складник питання структури адміністрування податків як цілісного явища. Таким чином, до головних елементів вказаного механізму науковець вважає належними: надання податкових консультацій; листування з платником податків (направлення податкових-повідомлень рішень, податкових вимог або інших документів); забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків; забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень; податковий контроль (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок та звірок); притягнення до відповідальності за податкові правопорушення та ін. [5, с. 162].

Отже, ми визначили, що собою являє адміністрування податків, його доктринальну суть та структуру. Варто зазначити, що питання реалізації механізму збору податків має цілком практичне забарвлення. Цей факт визначає актуальність електронного адміністрування, адже саме ця проблематика безпосередньо впливає на якість реалізації збору визначених законодавством платежів. При цьому необхідно наголосити на тому, що електронне адміністрування – це управління фактичним збором податків із застосування інноваційних технологій обробки даних. Однак йдеться не тільки про використання окремих електронних пристроїв, а про цілісну методологічну базу впровадження, розвитку та подальшого експлуатування електронних технологій адміністрування податків.

Нині електронне оподаткування, або ж адміністрування, знаходиться на стадії розробки. Низька динаміка розвитку цієї проблематики пов'язана, перш за все, з недостатністю її нормативного регулювання, але певний розвиток у цій сфері присутній. Становлення та еволюція електронного адміністрування податків простежується у різних структурних елементах цього явища, а саме: управлінні збором податку на додану вартість (далі – ПДВ), взаємодії суб'єктів оподаткування з контролюючими органами та податковій звітності.

Механізм електронного адміністрування податку на додану вартість (далі – ПДВ) регулюється нормами спеціальної постанови Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 р. № 569, якою затверджується порядок електронного адміністрування податку на додану вартість. Положення цього нормативного акта мають виключне значення для становлення і розвитку досліджуваної проблематики. Безпосередньо в Порядку зазначено, що ним визначається механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, особливості складення податкових накладних та розрахунків коригування кількісних і вартісних показників до податкових накладних у такій системі, а також механізм проведення розрахунків із бюджетом із використанням зазначених рахунків [12]. Положення нормативного акта також

розкривають особливості рахунків, що існують у системі електронного адміністрування ПДВ. Згідно із Порядком, такими є рахунки, відкриті платникам податку в Казначействі, на які такими платниками перераховуються кошти у сумі, необхідній для досягнення розміру суми податку, на яку платники податку мають право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних, а також у сумі, необхідній для сплати узгоджених податкових зобов'язань із податку [12]. Відкриття таких рахунків здійснюється безоплатно та автоматично. Крім цього, питання електронного адміністрування ПДВ є надзвичайно актуальними, адже починаючи з 2015 р. встановлено такі вимоги: податкові накладні складаються тільки в електронній формі; реєстрація всіх податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних; обов'язкове подання податкової звітності з ПДВ в електронній формі [1 с. 378].

Таким чином, електронне адміністрування ПДВ дає змогу здійснювати відповідні збори більш ефективно та оперативно. Але представлене явище не є одиничним проривом у сфері розвитку електронного адміністрування податків в Україні. Не менш визначним «поштовхом» є створення Електронного кабінету платника податків, концепцію якого було схвалено ще у 2012 р., але повноцінно сервіс почав функціонувати лише з 1 січня 2013 р. Нині нормативні положення, які б регулювали діяльність Електронного кабінету, закріплено у чинному ПКУ. Відповідно до положень цього законодавчого акта, сервіс є захищеним, персоналізованим та безпечним електронним сервісом, який надає безконтактні способи взаємодії платників податків та Державної фіскальної служби України з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій. За допомогою цього сервісу платник податків має змогу: підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді; переглядати дані про стан розрахунків із бюджетом (картки особових рахунків). Тобто Електронний кабінет треба розуміти як персональне автоматизоване робоче місце платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського обладнання [1, с. 378]. Варто також зазначити, що факт створення та поточне функціонування сервісу здійснюється на відповідних засадах: прозорість; контрольованість; інтеграція електронних систем, які використовуються платниками податків; своєчасність усунення виникаючих технічних проблем; автоматизованість; функціональність; спрощеність взаємодії контролюючого органу та платників податків; заборона втручання у діяльність сервісу тощо [13].

Враховуючи викладені відомості, можна дійти висновку, що Електронний кабінет являє собою один зі способів електронного адміністрування податків. Цей факт також підтверджується функціями сервісу, які надають змогу будь-якому платнику податків реалізовувати свої права та обов'язки у відповідних правовідносинах із приводу збору обов'язкових платежів, визначених законодавством. Відповідно до ч. 2 ст. 42-1 ПКУ, Електронний кабінет надає відповідним суб'єктам такі можливості: переглядати в режимі реального часу інформацію платника податків; проводити звірки розрахунків платників податків із державним та місцевими бюджетами; управляти сумами помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань та пені; автоматизовано визначати обов'язкові для заповнення та подання форми податкової звітності та рахунки для сплати податків і зборів конкретного платника податків; заповнювати, перевіряти та подавати податкову декларації, звітності до контролюючого органу; реєструвати, коригувати податкові накладні/розрахунки в Єдиному реєстрі податкових накладних та акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних; переглядати в режимі реального часу інформацію про податкові накладні/розрахунки коригування, реєстрація яких в Єдиному реєстрі податкових накладних зупинена; адміністративно оскаржувати рішення контролюючих органів тощо [13].

Розвиток електронного адміністрування податків також впливає на податкову звітність, реалізація якої здійснюється за допомогою спеціальних декларацій. Відповідно до положень Податкового кодексу, а саме ст. 46, податкова декларація – це документ, що подається платником податків контролюючому органу у строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких податковим законодавством передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування і сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку [13]. Простіше кажучи, цей документ відображає факт виконання відповідними суб'єктами своїх зобов'язань перед державою. Податкова декларація є вагомим частиною процесу адміністрування податків, адже у ній фактично реалізується елемент звітності перед контролюючими органами. Законодавець допускає три форми подання цього документу: особисто, шляхом надсилання декларації поштою, засобами електронного зв'язку.

Остання форма подання декларації, на нашу думку, є найбільш ефективною. По-перше, вона уособлює в собі електронну складову частину процесу адміністрування загалом, а, по-друге, такий підхід забезпечує відсутність будь-яких фальсифікацій у податковій звітності. Адже електронна декларація подається з дотриманням усіх вимог електронного документообігу із застосуванням цифрового підпису. Платник податків самостійно визначає форму надання звітності. Відмовити у наданні декларації в електронній формі контролюючий орган має право лише при встановленні факту недійсності електронного цифрового ключа відповідного суб'єкта.

Висновки. Завершуючи розгляд представленого у науковому дослідженні питання, зазначимо, що явище «адміністрування» на території сучасної України є порівняно новим. Воно являє собою процес координування тієї чи іншої сфери діяльності, який ґрунтується на управлінській владі керівника, яку він реалізує через накази та розпорядження. Варто зазначити, що адміністрування податків за своєю сутністю є механізмом, за допомогою якого керується процес збору відповідних податків та інших обов'язкових платежів, визначених законодавством, а також забезпечується змога суб'єктів оподаткування реалізовувати свої обов'язки та права в рамках взаємодії з контролюючими органами. Своєю чергою, механізм електронного адміністрування податків представляє собою класичне явище управління процесом оподаткування з використанням спеціальних технологій, які полегшують його реалізацію. Нині найбільш стрімкий розвиток електронного адміністрування податків простежується в таких елементах цього явища: взаємодії суб'єктів оподаткування та контролюючих органів, податковій звітності, управлінні збором податку на додану вартість.

Список використаних джерел:

1. Огійчук М.Ф. Електронне оподаткування в системі обліку податку на додану вартість. Проблеми економіки. 2014. № 4. С. 376–381.
2. Калінеску Т.В. Адміністрування податків: навчальний посібник / Т.В. Калінеску, В.О. Корецька-Гармаш, В.В. Демидович. Центр учбової літератури. 2013. 290 с.
3. Марченко В.Б. Щодо застосування терміна «адміністрування податків, (обов'язкових платежів)» у Податковому кодексі України. Часопис Київського університету права. 2011. № 1. С. 120–123.
4. Економічна енциклопедія: у 3-х т. Т. 1 / редкол. С.В. Мочерний та ін. К.: ВЦ «Академія», 2001. 864 с.
5. Коваль О.О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні. Наше право. 2015. № 1. С. 159–164.
6. Греца С.М. Теоретичні аспекти визначення поняття адміністрування податку на додану вартість. Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. 2014. № 8. С. 74–76.
7. Дадашев А.З. Налоговое администрирование в Российской Федерации. Книжный мир. 2002. 173 с.
8. Вакулич І.П. Податкове адміністрування та ефективність податкової системи. Фінанси України. 2003. № 2. С. 54–59.
9. Новицький А.М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні: монографія. НУДПС України, 2011. 444 с.
10. Іванов Ю.Б. Податковий менеджмент : підручник / Ю.Б. Іванов, А.І. Крисоватий, А.Я. Кизима, В.В. Карпова. К.: Знання. 2008. 525 с.
11. Бондаренко І.М. Деякі питання адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів): теорія та практика. URL: <http://ndi-fp.asta.edu.ua/thesis/89/#.VJgCSP8Ag>.
12. Постанова Кабінету Міністрів України Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість: постанова, порядок № 569 від 16.10.2014 р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-п>.
13. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755–VI. Відомості Верховної Ради України. 2011. № 13-14, № 15-16, № 17. Ст. 112.