

ОСОБЛИВІ РИСИ ТА ФЕНОМЕНОЛОГІЧНЕ ЗНАЧЕННЯ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ У СФЕРІ ОБІГУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

SPECIAL FEATURES AND PHENOMENOLOGICAL SIGNIFICANCE OF TAX ADMINISTRATION IN THE FIELD OF CIRCULATION OF EXCISABLE GOODS

Стаття присвячена з'ясуванню комплексу специфічних ознак адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів в Україні, а також окресленню феноменологічної сутності цього явища. Адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів тлумачиться як комплекс нормативно врегульованих процедур добросовісної реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування щодо погашення ними податкових зобов'язань у сфері обігу підакцизних товарів. Обґрунтовується думка про те, що для досліджуваного явища характерним є те, що воно: є частиною національної системи адміністрування податків; ґрунтується на складній нормативній базі, яку становлять норми Конституції України, актів адміністративного та податкового законодавства; об'єктивується завдяки діяльності компетентних державних органів; має особливу мету, яка конкретизується в завданнях та функціях адміністрування; стосується акцизного податку. На основі загальної сутності адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів автором визначається феноменологічна сутність цього явища в межах функціонального й управлінського, цільового, концептуально-стратегічного гуманістичного, контрольного та превентивного контекстів. Зроблено висновок, що, будучи цілісним феноменом, підпорядкованим певній меті, адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів характеризується комплексом особливих рис та специфічною феноменологічною сутністю, яка виявляється у функціональному й управлінському, цільовому й концептуально-стратегічному гуманістичному, контрольному та превентивному контекстах. У такому сенсі досліджуване адміністрування податків постає особливим явищем, яке має надзвичайне соціально-правове значення, безпосереднім чином позначається на безпеці, належному бутті суспільства й індивідів у цьому суспільстві. Вказане підтверджується тим, що відповідне адміністрування податків сприяє: 1) утвердженню публічного інтересу в податковій сфері та у сфері громадського здоров'я; 2) збільшенню економічної міцності держави, ресурсному посиленню її позицій на міжнародній арені; 3) забезпеченню функціонування правового режиму обігу підакцизних товарів і податково-правового порядку у відповідній сфері; 4) виконанню конституційного обов'язку в податковій сфері всіх обтяжених цим обов'язком осіб; 5) орієнтуванню в оцінюванні ефективності податкової системи, державної податкової, економічної політики, їхньому подальшому вдосконаленню.

Ключові слова: адміністрування податків, національна система адміністрування податків, підакцизний товар, суб'єкти оподаткування, сфера обігу підакцизних товарів.

The article focuses on clarifying a set of specific features of tax administration in the sphere of the excisable goods turnover in Ukraine, as well as outlining the phenomenological essence of this problem. The administration of taxes in the sphere of excisable goods circulation is interpreted as a set of normatively regulated procedures for the conscientious exercise of the rights and obligations of tax subjects regarding the repayment of tax obligations in the sphere of excisable goods turnover. The idea is substantiated that the phenomenon under study is characterized by the following facts: it is a part of the national tax administration system; it is based on a complex regulatory

framework, which are the norms of the Constitution of Ukraine, acts of administrative and tax legislation; it is objectified by the activities of the competent state bodies; pursues a special goal, which is concretized in specific tasks and functions of administration; concerns excise tax. Based on the general essence of tax administration in the sphere of excisable goods circulation, the author determines the phenomenological essence of this problem within the framework of the functional and managerial, target, conceptual and strategic humanistic, control and preventive contexts. It is concluded that being a holistic phenomenon subordinated to a certain goal, the administration of taxes in the field of circulation of excisable goods is characterized by a set of special features and specific phenomenological essence, which is manifested in functional and managerial, target and conceptual-strategic humanistic, humanistic. In this sense, the studied administration of taxes appears as a special phenomenon that has an extraordinary socio-legal significance, directly affecting the security and proper existence of society and individuals in this society. This is confirmed by the fact that the relevant tax administration contributes to: 1) the establishment of public interest in the tax sphere and in the field of public health; 2) increasing the economic strength of the state and strengthening its resources in the international arena; 3) ensuring the functioning of the legal regime of circulation of excisable goods and the tax and legal order in the relevant field; 4) fulfillment of the constitutional obligation in the tax sphere of all persons burdened with this obligation; 5) orientation in assessing the effectiveness of the tax system, state tax, economic policy and their further improvement.

Key words: excisable goods, national tax administration system, sphere of excisable goods turnover, tax administration, tax subjects.

Вступ. Податкові реформи в Україні, на жаль, «не отримали бажаного результату, сучасний стан податкової сфери й надалі характеризується недосконалістю та нестабільністю податкового законодавства, поганим фінансовим станом значної кількості платників податків, негативним ставленням і недовірою платників податків до податкових органів» [1, с. 1]. Ускладнює це питання той факт, що наша держава дотепер використовує усталені підходи до здійснення публічного впливу на сферу оподаткування та платників податків, що повсякчас здійснювався в контексті концепції «державного управління сферою оподаткування». Вказане є особливим концептуальним питанням подальшої реалізації євроінтеграційних прагнень українського народу та здійснення «євроорієнтованих» перетворень у державі, що пояснюється таким:

а) концепції «державного управління податками», «державного управління сферою оподаткування» не відповідають сучасній парадигмі розвитку України. Річ у тому, що «державне управління» у сутнісному змісті належить до авторитарного виду управління, тоді як «публічне адміністрування» є демократичним видом управління. Водночас «публічне адміністрування» є близьким поняттям до «публічного управління (врядування)», утім не повною мірою слухаю їх вважати синонімічними [2, с. 43]. Близькість «управління» й «адміністрування» найбільш повно проявляється саме у сфері оподаткування, адже процес адміністрування податків, як зауважує К.П. Проскура, поза будь-якими сумнівами передбачає створення та функціонування суб'єктів управління, уповноважених здійснювати владний вплив у сфері оподаткування [3, с. 53]. Варто мати на увазі, що «трансформація фіскальної служби у сервісну, здійснення контролю на засадах партнерської співпраці з платниками податків є одним із пріоритетів сучасного інституційного розвитку податкової служби» [4, с. 138]. Інакше кажучи, подальша трансформація «управління податками» повинна йти шляхом формування «адміністрування податків»;

б) державне управління не узгоджується з актуальними формами, методами, способами адміністративно-правового впливу на платників податків, що використовуються в держава – членах Європейського Союзу (далі – ЄС), у яких має місце не управління сферою податків, а саме адміністрування цієї сфери (з огляду на європейські прагнення українського народу, вказане є основним аргументом до переходу від «державного управління податками» до «адміністрування податків»). Більш конкретно науково осмислити цю проблему можна лише шляхом комплексного дослідження феномену адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів, з'ясування його соціально-правового значення.

Зазначене вказує на надзвичайну актуальність потреби здійснення подальших реформ у сфері адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів у контексті нової парадигми

розуміння адміністрування податків. Вказане є можливим лише на підставі формулювання актуальної наукової думки про комплекс специфічних рис і феноменологічної сутності адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів.

Поняття «податкове адміністрування» нині є «широко розповсюдженим у фаховому спілкуванні та науковому світі» [5, с. 328], а тому дослідженню адміністрування податків загалом уже було приділено увагу як українських учених-юристів, так вітчизняних учених-економістів, серед яких А.О. Беспалова, Р.В. Макачук, Р.Ю. Паславська, Ю.М. Рогачов, А.Б. Христофоров, М.М. Чинчин, І.В. Ясько й інші науковці. Також ті чи інші особливості адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів тривалий час досліджувались ученими (більшість яких є економістами), серед них Н.І. Атаманчук, Н.В. Бахур, А.І. Луцик, А.В. Пислиця, Т.В. Потопальська й інші науковці. Однак, попри вагомий внесок цих та інших науковців у розв'язання проблематики питання адміністрування податків, варто мати на увазі, що дотепер немає актуальних комплексних наукових досліджень сутності та соціально-правового значення адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів, які б урахували достатньою мірою останні зміни в податковому законодавстві та розвиток адміністративно-правової думки. Саме тому нині актуалізується питання встановлення сучасної адміністративно-правової сутності та соціально-правового значення адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів.

Постановка завдання. Мета наукової статті – з'ясування специфічних ознак адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів, а також окреслення феноменологічної сутності цього явища. Ця мета досягатиметься шляхом виконання таких *завдань*: 1) окреслити наукове розуміння поняття «адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів»; 2) сформулювати наукову думку про характерні риси адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів; 3) визначити феноменологічне значення адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів; 4) узагальнити результати дослідження.

Результати дослідження. У загальному контексті «адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів» доцільно розуміти як комплекс нормативно врегульованих процедур добросовісної реалізації прав і обов'язків суб'єктів оподаткування стосовно погашення ними податкових зобов'язань у сфері обігу підакцизних товарів. Отже, у вузькому контексті зазначене адміністрування податків у відповідній сфері є: 1) системоутворювальною складовою частиною процесу соціально-економічного розвитку країн; 2) формою реалізації владного впливу компетентних суб'єктів публічної адміністрації на відповідну сферу публічно-владних і суспільних зв'язків, які виникають і здійснюються з метою задоволення публічного інтересу в податковій сфері та виявляються в сукупності владних рішень і процедур органів контролю, у діях їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організовують ідентифікацію об'єктів оподаткування, забезпечують організацію та контроль за сферою обігу підакцизних товарів відповідно до порядку, встановленого законодавством.

Запропоноване нами розуміння зазначеного явища відображає двоконтекстний підхід до розуміння змісту адміністрування, яке, на думку вітчизняного юриста-адміністративіста М.М. Рівіса, окреслюється у: «вузькому значенні – у вигляді комплексу відповідних заходів, що реалізуються суб'єктами публічного адміністрування в аналізованій сфері; широкому значенні – як зовнішню та внутрішню сторону упорядкування різномірних адміністративно-правових зв'язків у відповідній сфері» [6, с. 47]. Такий підхід дозволяє виокремити такі особливі риси адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів:

1. Адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів є частиною національної системи адміністрування податків. Ця риса обґрунтовується тим, що вітчизняними вченими до складу національної системи адміністрування податків слушно пропонується відносити такі елементи: «податки, збори та платежі, які справляються на території України; структуру та ієрархію фіскальних органів; права, обов'язки та відповідальність фіскальних органів; податкову роботу; податкові пільги; податкові санкції; податкові відносини» [7, с. 14].

2. Адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів ґрунтується на складній нормативній базі, яку становлять норми Конституції України, актів адміністративного та податкового законодавства. Отже, особливим для адміністрування відповідних податків є те, що його нормативну основу становлять:

1) положення Конституції України, а саме ч. 1 ст. 67 Основного закону, якою встановлюється обов'язок кожного «сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом»;

2) положення Податкового кодексу України (зокрема, пп. 14.1.145 п. 14.1 ст. 14, ст. ст. 212–233 Кодексу), а також Митного кодексу України (наприклад, ч. 2 ст. 125, ч. 3 ст. 234, ч. 6 ст. 259 Кодексу);

3) положення законодавчих актів адміністративного законодавства, серед іншого, закони України «Про державне регулювання виробництва і обігу спирту етилового, коньячного і плодового, алкогольних напоїв, тютюнових виробів та пального», «Про державну службу», «Про запобігання корупції» тощо;

4) положення підзаконних актів адміністративного законодавства, серед іншого: а) постанови Кабінету Міністрів України, наприклад: від 5 серпня 2020 р. № 686, від 12 серпня 2020 р. № 715 та інші; б) розпорядження Кабінету Міністрів України від 29 січня 2020 р. № 128-р; в) накази міністерств, наприклад: накази Мінфіну України від 14 червня 2016 р. № 547, від 23 січня 2015 р. № 9, наказ Мінагрополітики України від 27 грудня 2017 р. № 702.

3. Адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів здійснюють відповідні суб'єкти адміністрування. Варто мати на увазі, що: 1) суб'єкти адміністрування податків у загальному вимірі збігаються із суб'єктами адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів; 2) у конкретному вимірі лише окремі структурні підрозділи суб'єктів адміністрування податків є суб'єктами адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів. У цьому контексті, наприклад, Державна податкова служба України в загальному сенсі є суб'єктом адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів, однак це не означає, що всі (чи більшість) його структурні підрозділи функціонують як такі, що здійснюють адміністрування податків у відповідній сфері.

4. Адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів має особливу мету, яка конкретизується в завданнях як шляхах її практичного досягнення, що об'єктивуються завдяки реалізації функцій адміністрування податків компетентними суб'єктами. У цьому контексті варто мати на увазі, що мета досліджуваного адміністрування податків полягає в нормативному використанні компетентними суб'єктами адміністрування податків загальних і спеціальних форм, методів і процедур адміністрування податків для створення сприятливих умов для виконання податкового обов'язку у відповідній сфері та несприятливих умов для здійснення фінансових і адміністративно-правових правопорушень у цій сфері, що скорочують обсяги наповнення дохідної частини держбюджету й утворюють, розширюють тіньовий ринок обігу товарів підакцизних товарів.

5. Адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів стосується головним чином акцизного податку, яким відповідно до пп. 14.1.4 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України є «непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених цим Кодексом як підакцизні, що включається до ціни таких товарів (продукції)». Тобто особливими ознаками цього податку є те, що він є: «загальнодержавним податком; непрямим податком; податком, що справляється з підакцизних товарів (продукції); стосується оподаткування високорентабельних товарів (продукції); таким, що включається до ціни реалізації підакцизних товарів (продукції), збільшуючи при цьому їх вартість» [8, с. 121].

З огляду на визначення й особливі риси адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів можемо дійти висновку, що феноменологічне значення відповідного явища виявляється у:

1) функціональному й управлінському контексті. У цьому сенсі досліджуване адміністрування податків постає «інструментом» здійснення ефективного публічного впливу на сферу обігу підакцизних товарів в Україні. Ця обставина дозволяє належним чином існувати правовому режиму оподаткування, сприяє високому рівню податково-правового порядку у вказаній сфері, контролює підконтрольних суб'єктів, запобігає адміністративним правопорушенням щодо виконання обов'язку стосовно сплати податків у сфері обігу підакцизних товарів;

2) цільовому контексті, що визначається потребами, які спроможне задовольнити лише адміністрування податків у відповідній сфері. Зокрема, вказане виявляється в: а) обліку обтяжених обов'язком сплачувати податки у сфері обігу підакцизних товарів суб'єктів; б) обліку відповідних податкових надходжень; в) сервісно-консультаційному обслуговуванні суб'єктів, обтяжених обов'язком сплачувати податки у сфері обігу підакцизних товарів; г) контролі за діяльністю суб'єктів, що беруть участь в адміністративно-правових і господарсько-правових процесах у сфері обігу підакцизних товарів; г) управлінні податковим боргом; д) інформаційному забезпеченні адміністрування податків у відповідній сфері тощо;

3) концептуально-стратегічному гуманістичному контексті, який виявляється в тому, що відповідне адміністрування податків дозволяє державі: а) розуміти реальний стан перебігу від-

носин і процесів у сфері обігу підакцизних товарів (скорочувати обсяг тіньового ринку обігу підакцизних товарів; з'ясувати актуальні проблеми цієї сфери та здійснення адміністрування у цій сфері); б) постійно вдосконалювати форми та методи адміністрування податків; в) тісно співпрацювати із громадянським суспільством, підвищувати довіру до суб'єктів адміністрування податків громадян, міжнародних організацій тощо;

4) контрольному контексті, що виявляється в тому, що адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів робить прозорим відповідну сферу та сам процес публічного адміністрування вказаних податків, створює умови для вчасного реагування на юридичну девіацію у сфері обігу підакцизних товарів;

5) превентивному контексті, адже адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів у своїх формах впливу на осіб, які є учасниками відносин з обігу відповідних товарів, містить інструментарій, який прямо чи опосередковано спрямовується на запобігання податковим порушенням (також адміністративним порушенням у цій сфері).

Висновки. Отже, варто погодитись із тим, що адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів «утворює єдину систему, яка складається із взаємопов'язаних та взаємообумовлених елементів, у результаті взаємодії яких забезпечуються повні і своєчасні надходження акцизного податку до бюджету» [9, с. 203]. Будучи цілісним феноменом, підпорядкованим певній меті, адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів характеризується комплексом особливих рис та специфічною феноменологічною сутністю, яка виявляється у функціональному й управлінському, цільовому й концептуально-стратегічному гуманістичному, контрольному та превентивному контекстах. У такому сенсі досліджуване адміністрування податків постає як особливе явище, яке має надзвичайне соціально-правове значення, безпосереднім чином позначається на безпеці, належному бутті суспільства й індивідів у цьому суспільстві. Вказане підтверджується тим, що відповідне адміністрування податків сприяє: 1) утвердженню публічного інтересу в податковій сфері та у сфері громадського здоров'я; 2) збільшенню економічної міцності держави та ресурсному посиленню її позицій на міжнародній арені; 3) забезпеченню функціонування правового режиму обігу підакцизних товарів і податково-правового порядку у відповідній сфері; 4) виконанню конституційного обов'язку в податковій сфері всіх обтяжених цим обов'язком осіб; 5) орієнтуванню в оцінюванні ефективності податкової системи, державної податкової, економічної політики та їх подальшого вдосконалення.

Список використаних джерел:

1. Ясько І.В. Теоретико-правові засади податкового адміністрування в Україні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Львів, 2019. 20 с.
2. Колесникова К.О. Співвідношення державного управління та публічного адміністрування у процесі суспільної трансформації. *Публічне управління: теорія та практика*. 2013. Вип. 3. С. 41–45.
3. Проскура К.П. Особливості адміністрування податків в Україні. *Економічний часопис – XXI*. 2012. № 3/4. С. 53–55.
4. Живицький В.А. Правова інституціоналізація державної митно-податкової служби України (2014–2018 рр.) : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.01. Кривий Ріг, 2020. 206 с.
5. Славкова А.А., Ватаманюк О.С. Адміністрування податків і сервіс платників: відмінності та взаємозв'язок. *Економічний форум*. 2016. № 1. С. 328–335.
6. Рівіс М.М. Публічне адміністрування транскордонного співробітництва України та країн – учасниць ЄС : дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.07. Київ, 2018. 217 с.
7. Паславська Р.Ю. Система адміністрування податків в Україні : автореф. дис. ... канд. економ. наук: 08.00.08. Львів, 2014. 20 с.
8. Атаманчук Н.І. Поняття, ознаки й особливості правового регулювання акцизного податку в Україні. *Юридичний науковий електронний журнал*. 2019. № 1. С. 119–123.
9. Сушкова О.Є., Ошуркевич В.В. Система адміністрування акцизного податку в Україні. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Економічні науки»*. 2014. № 9. Ч. 5. С. 199–203.