

УДК 336.02(477)

**М.М. ЧИНЧИН**, Прокуратура міста Києва

## **ДЕЯКІ АСПЕКТИ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ І ЗБОРІВ В УКРАЇНІ**

*Ключові слова:* адміністрування, податки, збори

Останнім часом в актах органів влади та юридичній літературі, що стосуються сфери оподаткування, все частіше зустрічається термін «податкове адміністрування». Однак, строкаті підходи науковців так само, як і положення різних нормативно-правових актів не вносять ясності та зрозумілості стосовно того, що ж слід розуміти під цим поняттям. До питання податкового адміністрування у своїх працях зверталися такі представники податково-правової доктрини, як М.Є. Верстова, І.І. Кучеров, М.П. Кучерявенко, О.С. Тітов, В.М. Фокін, Д.М. Щокін та інші. Примітним є те, що в одному випадку під податковим адмініструванням розуміється діяльність податкових органів, в іншому – порядок обчислення та сплати податку, а іноді – будь-яка діяльність, що відноситься до системи оподаткування [1, с.34].

Враховуючи думки провідних вчених, аналізуючи чинне адміністративне і податкове законодавство автор звертає увагу на питання, які, на наш погляд, є вельми актуальними, оскільки сьогодні, не існує єдиного чіткого визначення поняття «податкове адміністрування». Акцентується увага на тому, що суб'єктний склад таких відносин вельми неоднорідний. Тобто, суб'єкти мають різний правовий статус. Слід також зазначити, що метою податкового адміністрування є забезпечення повного та своєчасного контролю за сплатою платниками податків та зборів для надходження сплачених коштів до бюджетів відповідних рівнів. І саме тому мова також йдеться про державний примус, який може бути за-

стосований для виконання обов'язку по сплаті податків та зборів певними суб'єктами.

Із прийняттям кодифікованого податкового нормативно-правового акту у національному законодавстві з'явилося використання терміну «адміністрування». Назва розділу II Податкового кодексу України [2] «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» складно узгоджується із загальними положеннями Кодексу, зокрема ст.6, що визначає серед складових податкової системи податки та збори. Натомість із зазначеної назви розділу випливає триланкова конструкція складових податкової системи: податки, збори та обов'язкові платежі. Що ж розуміти під обов'язковими платежами – залишається незрозумілим.

Тим не менш, законодавець не визначає, що ж мається на увазі під адмініструванням податків та зборів. Відповідно до ст.40 Податкового кодексу України розділ II 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. Законодавець ніби розмежує категорії адміністрування та контроль, проте одночасно включає до змісту розділу II Кодексу норми що стосуються податкового контролю.

Навряд чи податкове адміністрування можна зводити виключно до здійснення контролю контролюючими органами. Адміністрування регулює організаційно-управлінську діяльність контролюючих органів, яка забезпечує застосування податково-правових норм, процедурне регулювання податкових відносин. Нормами розділу II Податкового кодексу фактично регулюються податкові процедури, які деталізують дії платників та контролюючих органів при справлянні податків та зборів. Йдеться про облік платників податків, визначення суми податкових чи грошових зобов'язань платника податку, порядок

сплати податків та зборів, податкову звітність, погашення податкового боргу платників, податковий контроль, оскарження рішень контролюючих органів та відповідальність за порушення податкового законодавства [3, с.334].

На думку М.Є. Верстової, під податковим адмініструванням слід розуміти систему управління державою податковими відносинами, що включають здійснення податкового контролю та роботу з податковою заборгованістю, надання інформаційних послуг платникам податків, а також притягнення до відповідальності за податкові правопорушення винних осіб, розгляд скарг на акти податкових органів, дії (бездіяльність) їх посадових осіб та безпосереднє управління системою податкових органів. Мета податкового адміністрування – забезпечення повного та своєчасного контролю за сплатою платниками податків та зборів відповідно до законодавства про податки і збори [1, с.50].

Аналізуючи склад податкового адміністрування, В.М. Фокін дійшов висновку, що податкове адміністрування може здійснюватись суб'єктами різного рівня. Законодавчий рівень – національні та наднаціональні інститути встановлюють загальні інструменти, принципи та межі, в рамках яких працює механізм податкового адміністрування. Тут мається на увазі податкове адміністрування у найбільш широкому розумінні. Правозастосовний рівень – на цьому рівні у процес податкового адміністрування залучені податкові органи, суди, які оцінюють правомірність застосування інструментів та межі податкового адміністрування, і платники податків, на зміну поведінки яких спрямовано впливає податкове адміністрування [4, с.19, 20].

Основною метою усього податково-правового механізму є забезпечення постійного та сталого надходження відповідних грошових коштів від платників податків державі для належної реалізації останньою свої функцій та завдань. Саме тому виконання конституційного обов'язку платити законно встанов-

лені податки і збори забезпечується заходами державного примусу. Процес стягнення податкової заборгованості є одним із процесуальних етапів відновлення порушеного права держави на податковий платіж [5, с.270].

У випадку, коли податковий обов'язок не виконаний, а способи, що забезпечують виконання, не вчинили належного впливу на платника податків, по відношенню до нього можливе застосування виключних заходів примусового виконання. На відміну від способів забезпечення податкового обов'язку заходи примусового його виконання полягають у безпосередньому зверненні стягнення на його майно, тобто у відчуженні на користь держави або муніципального утворення. Юридичною підставою застосування заходів примусового стягнення є факт невиконання платником податків обов'язку зі сплати податкової заборгованості після застосування до нього податковим органом забезпечувальних заходів [6, с.205].

Процедурне регулювання вирішення податкових конфліктів умовно можна розподілити на два блоки. Перший стосується сфери застосування виключно податкового законодавства та деталізує вирішення спорів між платником та контролюючим органом на різних організаційних рівнях податкових органів. Другий передбачає використання норм на межі податкового та адміністративного законодавства та охоплює дії учасників в межах адміністративного судочинства [7]. Відповідно до частини першої ст.183<sup>3</sup> Кодексу адміністративного судочинства України [8], податковий орган може виступити ініціатором порушення справи про стягнення коштів за податковим боргом. Внесення такого подання податковому органу є одним із видів процедур стягнення податкового боргу, що встановлені Податковим кодексом України. Хотілося би, при цьому, звернути увагу на проблемність реалізації цього повноваження податкового органу. Йдеться, перш за все, про приписи ст.95, 96 Податкового кодексу України. Це

стосується особливого статусу суб'єкта на кошти якого спрямовується таке стягнення – комунальне або казенне підприємство. Навряд чи в цій ситуації до таких платників можна підходити за загальними засадами. Справа в тому, що представляючи інтереси держави та територіальних громад, вони в переважній більшості випадків, організують виконання соціально значущих функцій (опалення, освітлення, переробку та вивезення сміття і т.д.). Арешт активів таких підприємств, зупинення їх діяльності може призвести до тяжких техногенних, екологічних наслідків. Саме тому, в цій ситуації необхідно забезпечити формування виваженої (перш за все, з позиції верховенства права) судової практики.

Джерелами погашення податкового боргу платника податків є будь-яке майно такого платника податків. Безумовно, йдеться виключно про те майно, яке знаходиться у власності зобов'язаної особи та на яке не розповсюджується яке-небудь обмеження. При стягненні коштів в рахунок податкового боргу (п.87.11 ст.87 Податкового кодексу України ) податковий орган звертається до суду з позовом. Органом стягнення, в цій ситуації, виступає низка учасників відносин. Ініціатором цих відносин виступає податковий орган, який направляє позов до суду. Стягнення податкового боргу здійснюється за рішенням суду. Реалізує його безпосередньо органи державної виконавчої служби. рішення суду. Безпосереднє зарахування коштів та розподілення їх по відповідних рахунках реалізується органами Державного казначейства. Таким чином, стягнення податкового боргу стосується реалізації повноважень низки суб'єктів, що представляють владну сторону податкових відносин.

В регулюванні подібних відносин ми нашоувуємось на певну законодавчу колізію, співвідношення податкових та адміністративних норм. В цій ситуації треба розмежовувати регулювання процедур стягнення суми податкового боргу з фізичної особи (які регулю-

ються Податковим кодексом України) та процедури стягнення коштів за податковим боргом, передбаченого ст.183<sup>3</sup> Кодексу адміністративного судочинства України. Зрозуміло, що вирішення справ за позовом податкового органу про стягнення податкового боргу з платника податків – фізичної особи повинно здійснюватися за загальними правилами позовного провадження. В той же час, безпосередньо звернутися з поданням у порядку ст.183<sup>3</sup> Кодексу адміністративного судочинства України податковий орган не має права. В цій ситуації, суд буде вимушений відмовити у прийнятті такого подання виходячи зі змісту ч.4 ст.183<sup>3</sup> [8]. Стягнення податкового боргу платників податків (яке розповсюджується на кошти та майно) провадиться не раніше, ніж через 60 календарних днів з моменту надіслання такому платнику податкової вимоги (п.95.2 ст.95 [3]). Таким чином, в реалізації цього права контролюючого органу є певний термін запізнення і воно виникає на наступний день після закінчення 60 днів з дня надіслання платникові податків податкової вимоги (яке за п.59.1 ст.59 Податкового кодексу України дорівнюється за правовими наслідками та процедурою до податкового повідомлення-рішення). При цьому, податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) юридичній особі, якщо його передано посадовій особі такої юридичної особи під розписку або надіслано листом з повідомленням про вручення. В інших випадках повідомлення – рішення вважається врученим платнику податків у день, зазначений поштовою службою в повідомленні про вручення із зазначенням причин невручення.

Подання органу державної податкової служби про стягнення коштів за податковим боргом може бути внесено протягом двадцяти чотирьох годин з моменту спливу 60 днів, наступних за днем надіслання платникові податків податкової вимоги. При цьому, на судах лежить обов'язок з'ясування дня надіслання податкової вимоги. Це є підставою встанов-

лення зазначеного факту та підтвердження обставин, які потім мають сформувати зміст судового рішення. Відповідно до п.4 ч.2 ст.183<sup>3</sup> Кодексу адміністративного судочинства України подання податкового органу повинно бути відповідним чином оформлено та аргументовано. Воно має містити підстави звернення з поданням та визначення обставин, які підтверджені об'єктивними доказами, що мають бути визнані судом. Тобто, податковий орган повинен не лише бути ініціатором розгляду такої справи, але і залучити та надати суду відповідні докази. Останні мають стосуватися доведення своєчасності надіслання податкової вимоги платникові податків. Лише на цих підставах може бути здійснений правильний розрахунок строку. Термін його повинен не перевищувати 60 днів, які минули з дня надіслання відповідного подання.

Важливість відносин щодо стягнення податкового боргу обумовлює скорочені терміни певних процедур. Так, протягом 24 годин до суду має бути внесено подання про стягнення коштів за податковим боргом. Розрахунок цього терміну починається з нуля годин дня, наступного за тим, у який сплинули 60 днів із дня надіслання податкової вимоги (ч.2 ст.183<sup>3</sup> [8]). Якщо подання про стягнення коштів за податковим боргом, внесене з порушенням цієї процедури, то воно залишається без руху. При цьому, заявникові надається не більше ніж 24 години для усунення недоліків (ч.3 ст.183<sup>3</sup> [8]). Повернення подання заявнику може бути наслідком невиконання вимог суду, ненадання податковим органом доказів закінчення терміну в 60 днів з дня направлення податкової вимоги. Це обумовлюється тим, що подання підлягає поверненню в разі неотримання заявником вимог частини другої ст.183<sup>3</sup> Кодексу адміністративного судочинства України. В той же час, це не означає остаточної крапки в розгляді такої справи в суді.

Повернення подання не є перешкодою для повторного звернення з ним до суду. Але повторне звернення має відповідати двом вимо-

гам: а) усунення вказаних недоліків; б) не перевищення певного терміну часу ( не пізніше ніж протягом 48 годин з моменту встановлення обставин, що зумовлюють звернення до суду). Вказаний термін слід розраховувати з дня фактичного виникнення відповідних обставин незалежно від дати внесення раніше повернутого подання з тим самим змістом вимог. У разі залишення без розгляду подання податкового органу внаслідок відсутності поважних причин для поновлення встановленого ст.183<sup>3</sup> Кодексу адміністративного судочинства України строку податковий орган не позбавлений права надати таку вимогу в іншому режимі. Він може звернутися з відповідною вимогою у загальному порядку позовного провадження. При цьому, може бути внесено подання про стягнення коштів за податковим боргом, який виник внаслідок несплати як самостійно визначених платником податків грошових зобов'язань, так і грошових зобов'язань, визначених податковим органом відповідно до ст.54 Податкового кодексу України.

Згідно з ч.4 ст.183<sup>3</sup> Кодексу адміністративного судочинства України суд ухвалою відмовляє у прийнятті подання в разі, якщо із поданих до суду матеріалів вбачається спір про право. Наявність спору про право в окремих випадках може бути виявлена також і після відкриття провадження у справі за відповідним поданням. Це є підставою закриття провадження у справі (п.1 ч.1 ст.157 [8]). Такий висновок базується на тому, що відповідні вимоги не можуть бути розглянуті в порядку окремого виду адміністративного судочинства, яким є провадження за поданням податкового органу. В той же час, ці обставини не позбавляють заявника права звернутися до суду з відповідною вимогою у загальному порядку позовного провадження. Але, в той же час, це породжує і певні наслідки, які мають корегувати реалізацію повноважень суду. Останній, в цьому випадку повинен роз'яснити позивачеві до юрисдикції якого суду віднесено розгляд таких справ та куди той має звернутися.

Саме тому в ухвалі про закриття провадження у справі суд повинен роз'яснити, що відповідні вимоги підлягають розгляду в адміністративних судах України, але в загальному порядку позовного провадження.

Цікавим питанням при узагальненні судової практики є і стабільність чи можливість збільшення вимог. Подібне не передбачено чинним законодавством, хоча податковий орган не позбавлений права збільшувати розмір вимог за внесеним ним поданням, а також об'єднувати в одному поданні декілька пов'язаних між собою вимог (ст.183<sup>3</sup> [8]), тобто реалізувати права, передбачені статтями 51 та 116 Кодексу адміністративного судочинства України. Єдиною необхідною умовою цього є належність відповідних вимог до тих, що підлягають розгляду. При цьому необхідно враховувати, що збільшення вимог у разі внесення подання про стягнення коштів за податковим боргом має місце в тому разі, коли збільшується сума заявленого до стягнення боргу. Але такий борг має задовольняти декільком обставинам: а) виник у той самий податковий період; б) обумовлений тими самими підставами. В іншому випадку, вимоги про стягнення коштів за податковим боргом (зрозуміло, що йдеться про різні підстави, різні податкові періоди і т.д.) мають набути консолідованого вигляду, тобто, вимагають проведення об'єднання однорідних позовних вимог. Згідно з ч.1 ст.116 Кодексу адміністративного судочинства України суд може своєю ухвалою об'єднати в одне провадження кілька однорідних позовних вимог. При цьому, це мають бути вимоги: по-перше, за позовами одного й того ж позивача; по-друге, до того ж відповідача чи до різних відповідачів або за позовними заявами різних позивачів до одного й того самого відповідача. В той же час, суд може і роз'єднати одну чи декілька позовних вимог, які об'єднані у самостійні провадження. Підставою цього має бути обставина, що обумовлює ускладнення їх спільного розгляду чи сповільнення вирішення справи.

На підставі вищезазначеного можна констатувати, що податкове адміністрування як явище, що об'єктивно склалося, набуло своєї законодавчої регламентації із прийняттям Податкового кодексу України. Адміністрування податків і зборів як правовий інститут регулює організаційно-управлінську діяльність контролюючих органів, яка забезпечує застосування податково-правових норм, процедурне регулювання податкових відносин.

## ЛІТЕРАТУРА

1. Верстова М. Е. Концептуальные основы обеспечения налоговыми и правоохранительными органами исполнения налогоплательщиками своих обязанностей: дис. ... доктора юрид. наук : 12.00.14 / Верстова Маргарита Евгеньевна. – М., 2008. – 552 с.
2. Податковий кодекс України : від 02.12.2010 р. // ВВР України. – 2011. – № 13–14, 15–16, 17. – Ст. 112.
3. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. Ч. 1 / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – 704 с.
4. Фокин В. М. Правовые аспекты соотношения налогового администрирования с налоговым регулированием / В. М. Фокин // Налоговое администрирование: Ежегодник. 2007 / под общ. ред. С. В. Запольского, Д. М. Щекина ; Международная ассоциация финансового права. – М. : Статут, 2008. – С. 13–27.
5. Титов А. С. Налоговое администрирование и контроль / А. С. Титов. – М. : ВК, 2007. – 410 с.
6. Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : Центр «ЮрИнфоР», 2006. – 448 с.
7. Лист Вищого адміністративного суду України «Щодо особливостей провадження у справах за зверненнями органів державної податкової служби» : від 22.04.2011 р,

№ 571/11/13-11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/v0571760-11>.

8. Кодекс адміністративного судочинства України : від 06.07.2005 р., № 2747-IV // ВВР України. – 2005. – № 35–36, № 37. – Ст. 446.

*Чинчин М. М. Деякі аспекти адміністрування податків і зборів в Україні / М. М. Чинчин // Форум права. – 2012. – № 2. – С. 748–753 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2012-2/12hhmzvu.pdf>*

Досліджені питання податкового адміністрування з виокремленням певних, притаманних йому особливостей. Зроблена спроба виокремлення адміністрування податків та зборів в окремий інститут податкового права. Наголошено на тому, що лише з прийняттям Податкового кодексу України можна говорити про законодавче закріплення податкового адміністрування, як явища, в цілому.

\*\*\*

*Чинчин Н.Н. Некоторые аспекты администрирования налогов и сборов в Украине*

Исследованы вопросы налогового администрирования с выделением определенных, присущих ему особенностей. Сделана попытка отнести администрирование налогов и сборов в отдельный институт налогового права. Подчеркнуто, что только с принятием Налогового кодекса Украины можно вести речь о законодательном закреплении налогового администрирования, как явления, в целом.

\*\*\*

*Chynchyn M.M. Some Aspects of the Administration of Taxes and Fees in Ukraine*

The questions of tax administration with the release of certain inherent features of it explore. An attempt to include the administration of taxes and fees in a separate institution of the tax law based. It is emphasized that only with the adoption of the Tax Code can talk about the institutionalization of the tax administration, as a phenomenon, in general.