

УДК 351.713(477)

Л. К. Царьова
доцент кафедри адміністративного
та фінансового права ОНЮА

АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ЯК ЕЛЕМЕНТ ДЕРЖАВНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

Адміністрування податків в Україні здійснюється органами державного управління. “Державне управління — це самостійний вид державної діяльності, що має підзаконний, виконавчо-розпорядчий характер органів (посадових осіб) щодо практичної реалізації функцій та завдань держави в процесі регулювання економічною, соціально-культурною та адміністративно-політичною сферами” [1]. Поняття “адміністрування податків” у національній термінології з’явилося з прийняттям закону України від 21. 12. 2000 року № 2181-III “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовим фондами” (далі: Закон № 2181) [2], хоч ні у зазначеному законі, ні в інших нормативних актах національного законодавства воно не визначено.

Актуальність теми дослідження обумовлюється тією роллю, яку відіграє адміністрування податків у суспільно-політичному та соціально-економічному житті країни та суспільства. Проблема наповнення державної казни завжди актуальна у будь-якій державі і в будь-який період. Важливо при цьому не тільки визначення оптимальних об’єктів оподаткування, кола платників податків, ставок та інших елементів податку, але й встановлення та здійснення процедури збирання податків, забезпечення надходження їх у повному обсязі, повного виконання зобов’язаними особами їхніх фінансових зобов’язань перед державою.

Дане дослідження проводиться з метою визначення поняття “адміністрування податків” та етапів здійснення цієї діяльності, визначення понять “зобов’язання” та “зобов’язані особи” у фінансово-правових, зокрема у податкових правовідносинах, виділення характерних ознак податкових зобов’язань.

Адміністрування податків є частиною державного адміністрування та адміністративно-державного управління. Як відзначає І. А. Василенко, адміністративно-державне управління — це здійснення державної політики через систему адміністративних установ, при якому відповідальність за виконання державних рішень спускається зверху вниз. Державне адміністрування — це діяльність професійних державних службовців по здійсненню суспільної політики [3].

Державне адміністрування здійснюється за різними напрямками, кожен із яких має певні цілі та завдання. Одним із напрямків державного адміністрування є адміністрування податків, яке має за мету забезпечення виконання дохідної частини бюджету, тобто своєчасного та у повному обсязі надходження усіх податків та інших обов’язкових платежів, передбачених відповідними актами про бюджет.

У вітчизняній науковій літературі це поняття досліджувалося поки що лише А. О. Селівановим, який вказує, що “під такою новою юридичною категорією як адміністрування податків слід розуміти правовідносини, які складаються у сфері здійснення уповноваженими державними органами заходів з погашення податкового боргу і передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків.” [4].

Із змісту запропонованої дефініції випливає, що адміністрування податків має місце лише за наявності податкового боргу платників податків, і що поняття “адміністрування податків” таким чином ототожнюється із поняттям “адміністрування податкового боргу”. Такий висновок підтверджується також і наступним визначенням заходів по адмініструванню погашення податкового боргу. Розділяючи в цілому думку А. О. Селіванова щодо змісту досліджуваного поняття, деякі його положення вважаємо спірними. На нашу думку, адміністрування податків здійснюється не тільки тоді, коли виникає податковий борг, а значно раніше, бо головним завданням адміністрування податків вважаємо забезпечення своєчасного надходження податків та зборів до державної казни. У цьому разі податковий борг взагалі не повинен виникати. Виходячи з такої позиції, пропонуємо своє визначення.

На нашу думку, адміністрування податків — це врегульована нормами адміністративного і фінансового права система процесуальних дій уповноважених державних органів щодо забезпечення виконання зобов’язаними особами їхніх податкових зобов’язань.

Перш ніж розглядати етапи адміністрування податків, слід зупинитись на визначенні поняття “податкове зобов’язання”. У юридичній літературі поняття “зобов’язання” здебільшого визначається як такі цивільні правовідносини, коли одна особа (боржник) зобов’язана вчинити на користь іншої особи (кредитора) певну дію або утриматися від певної дії, а кредитор має право вимагати від боржника виконання його обов’язку [5]. Таким чином, на наш погляд, неправомірно звужується зміст поняття “зобов’язання”. А вже у Конституції України та законодавстві, що регулює відносини у сфері публічного права, цей термін теж використовується. Так, Конституція України у ст. 67 зазначає, що “кожен зобов’язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом”. У Бюджетному кодексі України використовується поняття “бюджетне зобов’язання” та дається його визначення: “Бюджетне зобов’язання — будь-яке здійснене відповідно до бюджетного асигнування розміщення замовлення, укладення договору, придбання товару, послуги чи здійснення інших аналогічних операцій протягом бюджетного періоду, згідно з яким необхідно здійснити платежі протягом цього ж періоду або у майбутньому” [6].

Закон № 2181 дає визначення поняттю “податкове зобов’язання” як обов’язку платника податків сплатити до бюджетів або цільових державних фондів відповідну суму коштів у порядку та терміни, визначені цим Законом або іншими законами України [7]. Таким чином, у Законі № 2181 законодавець ототожнює поняття “зобов’язання” та “обов’язок”. Слід відзначити, що зазначені поняття є кореспондуючими, але мають і свої відмінності, зокрема: зобов’язанню притаманний матеріальний зміст, обов’язок же пов’язаний із здійсненням певних дій.

Ці обставини ставлять перед науковцями завдання розширення дослідження поняття “зобов’язання”, зокрема стосовно його фінансово-правового аспекту (і, перш за все, податкового), теоретичного його визначення та обґрунтування його правової природи, визначення кола зобов’язаних осіб у таких правовідносинах, визначення способів забезпечення податкових зобов’язань тощо.

Вважаємо, що податкове зобов’язання — це встановлені податковим законом суспільні відносини щодо сплати платником податків визначеної згідно з законом суми грошових коштів до відповідного бюджету або державного цільового фонду у передбаченому законом порядку та встановлені терміни.

Як і будь-які інші зобов’язання, податкові зобов’язання мають свої елементи складу: суб’єкт, об’єкт та зміст зобов’язання. Суб’єктний склад податкових зобов’язань відрізняється від зобов’язань у цивільно-правових відносин тим, що управомоченою стороною у них завжди виступає держава, зобов’язаною ж стороною є платники податків, тобто юридичні та фізичні особи, на яких покладено обов’язок по сплаті податків та інших обов’язкових платежів до державних грошових фондів.

Юридичним об’єктом податкового зобов’язання є певна активна поведінка зобов’язаних осіб, яка полягає у їх активних діях, а саме — у сплаті податків та інших обов’язкових платежів. У разі нездійснення таких дій зобов’язаними особами у них виникають додаткові зобов’язання, але у цьому разі — деліктні зобов’язання, які мають свої способи забезпечення.

Зміст податкових зобов’язальних правовідносин, як і будь-яких інших правовідносин, складається із суб’єктивних прав та обов’язків їх учасників. Як було вже зазначено, правомочний суб’єкт — держава має право висувати вимоги, які забезпечується передбаченими законом мірами державного примусу. Зобов’язані особи повинні здійснювати відповідні платежі до державних грошових фондів, та сплачувати інші передбачені законом податки. У той же час платники податків мають і певні надані законом права.

Зазначене дає змогу виділити характерні ознаки податкових зобов’язань, а саме:

- вони виникають у сфері відносин влади і підпорядкування;
- управомоченою стороною податкових зобов’язань є завжди держава в особі уповноваженого державного органу;
- вони виникають лише на підставі закону (деліктні податкові зобов’язання виникають на підставі адміністративного акту);
- вони мають лише грошовий характер;
- їх виконання забезпечується як у судовому, так і в адміністративному порядку;
- зобов’язана сторона завжди повинна здійснити певні активні позитивні дії;
- їх невиконання забезпечується специфічними санкціями, притаманними публічно-правовим відносинам.

А. О. Селіванов, деталізуючи адміністрування погашення податкового боргу як адміністративну процедуру, вказує, що вона включає: 1) виявлення податкового боргового зобов’язання контролюючим органом; 2) визначення суми податкового зобов’язання; 3) апеляційне узгодження податкового зобов’язання; 4) адміністративне оскарження рішення контролюючого органу; 5) адміністративний арешт активів (як винятковий захід застосування державного примусу).

Представляється, що спочатку слід визначити суму податкового зобов'язання (пункт 2), а потім вже визначити, чи воно стало борговим, тобто що по ньому сплинув термін оплати, (п. 1) після чого у податкового органу виникає право застосування методів владно-примусового характеру щодо платників податків. Тому частину із зазначених процесуальних дій, на нашу думку, слід розглядати як заходи по виявленню та забезпеченню погашення податкового боргу.

Як вказано у запропонованому нами визначенні, адміністрування податків є системою процесуальних дій. Їх можна розділити на певні етапи:

1) перший етап — визначення кола зобов'язаних осіб щодо сплати податків та інших обов'язкових платежів. Це здійснюється шляхом взяття на облік платників податків — фізичних та юридичних осіб і занесення їх до відповідних державних реєстрів [8];

б) другий етап — визначення суми податкового зобов'язання. Згідно із Законом № 2181 у більшості випадків податкове зобов'язання визначається самим платником податків та вказується у податковій декларації, яка подається податковому органу у встановлені податковим законодавством терміни. У разі неповнення платником у встановлений термін податкової декларації, а також за інших умов, передбачених у п. 4. 2. 2. ст. 4, визначення суми податкового зобов'язання здійснюється органом державної податкової служби самостійно на підставі повноважень, які він має. При цьому Законом передбачена можливість застосування податківцями непрямого методу на підставах, зазначених у п. 4. 3. 1.

У разі відмови платника податків в узгодженні обчисленого непрямим методом податкового зобов'язання, податковий орган має вирішувати питання про визнання обчисленої суми зобов'язання шляхом подання позову у господарський суд. У цьому разі податківці повинні довести правильність визначення суми податкового зобов'язання [9];

в) третій етап — це узгодження податкового зобов'язання. Законом № 2181 передбачено самостійне узгодження його шляхом заповнення платником податків податкової декларації та представлення її податковому органу. Другим способом узгодження податкового зобов'язання є апеляційне узгодження його. Такий спосіб передбачено у разі незгоди платника податків із сумою податкового зобов'язання, визначеного податковим органом, про що платник податків повідомляється шляхом надсилання йому податкового повідомлення [10]. Закон України від 20. 02. 2003 року № 550-IV поширив значення поняття “апеляційне узгодження” у п. 1. 20. статті 1, де зазначено, що “апеляційне узгодження — це узгодження податкового зобов'язання у порядку і строки, які визначені цим Законом за процедурами адміністративного або судового оскарження” [11]. Процедура апеляційного узгодження регулюється пунктом 5. 2. статті 5 Закону № 2181, Положенням про порядок представлення та розгляду скарг платників податків органами державної податкової служби, затвердженим наказом ДПАУ у редакції наказу ДПАУ від 02. 03. 2001р. № 82, іншими нормативними актами;

г) четвертим етапом адміністрування податків є забезпечення виконання податкового зобов'язання. Податкове зобов'язання може виконуватися платником податків самостійно або шляхом застосування передбачених законом заходів державного примусу виключно органами стягнення, якими згідно із Законом № 2181 є податкові органи, а також державні виконавці у межах їх компетенції (п. 2. 3. 1).

Адміністрування податків в Україні є владно-розпорядчою діяльністю уповноважених органів, які мають спеціальну “обмежену” правосуб'єктність, що дозволяє їм здійснювати тільки ті дії, які передбачені законом. Платники ж податків мають загальну правосуб'єктність. Це дає змогу їм відстоювати свої інтереси у відносинах з органами, що здійснюють адміністрування податків.

Література

1. Адміністративне право України: Підручник / За заг. ред. С. В. Ківалова. — Одеса: Юридична література, 2003. — С. 162-163.
2. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21. 12. 2000 року № 2181-III // Офіційний вісник України. — 2001. — № 7. — Ст. 259.
3. Василенко И. А. Административно-государственное управление в странах Запада: США, Великобритания, Франция, Германия: Учебное пособие. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Издательская корпорация “Логос”, 2000. — С. 29.
4. Селіванов А. І. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України // Право України. — 2002. — № 2. — С. 35.
5. Див., напр.: Иоффе О. С. Обязательственное право. — М.: Юрид. лит., 1976. — С. 7.; Юридичний словник-довідник / За ред. Ю. С. Шемшученка. — К.: Феміда, 1996. — С. 252; Тихомирова Л. В., Тихомиров М. Ю. Юридическая энциклопедия / Под ред. М. Ю. Тихомирова. — М., 1998. — С. 285.
6. Бюджетний кодекс України від 21. 06. 2001 р., П. 8. Ст. 2. // Офіційний вісник України. — 2001. — № 29. — Ст. 1291.
7. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21. 12. 2000 р. № 2181-III, п. 1. 2. ст. 1 // Офіційний вісник України. — 2001. — № 7. — Ст. 259.
8. Про внесення змін до Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”: Закон України від 20. 02. 2003 р. № 550-IV // Офіційний вісник України. — 2003. — № 12. — Ст. 519.

9. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21. 12. 2000 року № 2181-III, п. 1. 17. ст. 1 // Офіційний вісник України. — 2001. — № 7. — Ст. 259.
10. Порядок направлення органами державної податкової служби України податкових повідомлень платникам податків, затверджений наказом ДПА України від 21. 06. 2001 р. № 253. // Вісник податкової служби. — 2001. — № 28. — С. 14.
11. Про внесення змін до Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”: Закон України від 20. 02. 2003 р. № 550-IV// Офіційний вісник України. — 2003. — № 12. — Ст. 519.

УДК 342.922

О. І. Харитонова
канд. юрид. наук, доцент кафедри
адміністративного та фінансового права ОНЮА

ДЕЯКІ ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ ПРЕДМЕТА НАУКИ ТА ГАЛУЗІ АДМІНІСТРАТИВНОГО ПРАВА

Питання про предмет будь-якої галузі права, як і галузі відповідної науки, завжди викликає підвищений інтерес, тому що саме предмет окреслює коло тих суспільних відносин, які регулюють ті чи інші норми права.

Предмет науки визначався ще у радянському праві як область пізнання об'єкту, на яку спрямоване наукове дослідження; предмет — це те, що у певному об'єкті наука вивчає, ті закономірності об'єкту, що її цікавлять [1].

Встановлення предмету галузевої юридичної науки має велике теоретичне і практичне значення, тому що є необхідною умовою об'єктивності відображення, наукового пізнання дійсності. Предмет науки має значення підґрунтя у складі будь-якої науки, він пов'язує різні її частини у єдине ціле.

Аналіз та узагальнення висловлених у літературі точок зору дозволяє виокремити такі основні напрямки у визначенні предмету галузевої юридичної науки.

Одні науковці до нього відносять одноіменну галузь права, її інститути і норми, практику їх застосування [2].

Інші — одноіменну галузь права, її норми та відповідні правовідносини [3].

Треті — лише правовідносини [4].

Основна відмінність полягає тут у кількісному наборі явищ, які відносять до предмету науки. Це або тільки норми права, або лише правовідносини, або і те, і інше, взяті разом.

Особливу групу складають визначення предмета галузевої юридичної науки, у яких, разом із вказівкою на норми права та правовідносини, робиться акцент на соціологічний аспект правових наук.

Одним з перших таких визначень предмету галузевої юридичної науки було визначення, запропоноване О. А. Красавчиковим, який виділив дві сторони предмету науки цивільного права: фактичну та юридичну. До фактичної сторони предмета він відносить майнові та особисті немайнові відносини, що регулюються цивільним правом. До юридичної — норми та інститути цивільного права, джерела цивільного права, юридичну техніку, застосування цивільного закону, цивільні правовідносини і юридичні факти [5].

Автором широко розуміється предмет науки цивільного права, він розкриває динаміку цивільних правовідносин та їх правового регулювання [6].

У “Курсі радянського кримінального права”, виданому Інститутом держави і права АН СРСР, зазначається, що радянська теорія кримінального права як юридична наука, перш за все, має справу з нормами кримінального права та відповідними їм кримінально-правовими відносинами.

Однак наука, як зазначають автори, не обмежується лише вивченням правової регламентації злочину та покарання. Вона включає до сфери свого дослідження злочин як суспільно небезпечне діяння, а також усю сукупність заходів боротьби зі злочинністю [7].

А. А. Герцензон писав, що предмет науки кримінального права не обмежується тільки нормами кримінального законодавства. До предмета належить, крім юридичної характеристики кримінально-правових норм, соціологічна характеристика тих явищ, що опосередковуються кримінально-правовими нормами [8].

Широта предмету науки, отже, повинна досягатися включенням до нього однопорядкових соціальних явищ, що охоплюють саму науку, догму права, судочинство у соціологічному аспекті [9].

Звернення до проблеми визначення предмета адміністративно-правової науки є актуальним сьогодні з деяких причин. По-перше, розпад СРСР і радянських управлінських структур спричинили виникнення