

## ОСОБЛИВОСТІ ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ В УКРАЇНІ

**І.В. Нестеренко, Т.А. Наумова**

*Досліджено теоретико-правові засади організації податкового адміністрування як єдиного комплексу в податковій системі в контексті забезпечення соціально-економічного розвитку держави. З'ясовано методологічну основу дослідження теоретико-правових засад податкового адміністрування, визначено поняття ефективності адміністративних штрафів, основні критерії та показники, що сприяють гармонізації податкової системи. Запропоновано шляхи підвищення ефективності адміністративних стягнень, із метою формування збалансованого державного бюджету та стимулювання економічного зростання.*

**Ключові слова:** адміністративний штраф, податкове планування, ефективність, адміністрування податків, податкова система.

## PECULIARITIES OF THE TAX ADMINISTRATION ORGANIZATION IN UKRAINE

**I. Nesterenko, T. Naumova**

*The research paper is devoted to the study of theoretical and tax administration organization legal bases as a tax system single complex in the context of the state's social and economic development providing. The tax administration essence is revealed, disadvantages are identified and its efficiency increasing measures are proposed. The problematic aspects that arise in the tax work process are considered, and possible ways of their solution are offered with taking into account the tax administration peculiarities, under market relations development in Ukraine. Tax administration assessment is carried out for comparative opportunities providing of the tax authorities effectiveness work directions. The tax administration organizational provisions and the main directions choice of its effective formation are analyzed. The assessment of tax administration expenditures in Ukraine is presented and the reasons for the need to reform the tax administration system are substantiated. The taxation risk factors are systematized and grouped according to the sphere and effect degree of tax legal relations subjects. The method of tax system composition and structure optimizing, which is based on assessing the budget losses risk degree and optimal level of tax burden determining, is proposed for tax risks effect on the formation of budget revenues reducing. The methodological basis of the research of tax administration theoretical and legal bases is clarified; the concept of administrative fines efficiency, the main*

*criteria and indices that contribute to the tax system harmonization are determined. The problems which arise in the process of the state regulatory policy implementing in Ukraine are analyzed. With taking into account administrative reform tasks and priorities, the directions and possible mechanisms for overcoming them are outlined. Ways of administrative fines efficiency increasing are proposed for balanced state budget forming and economic growth stimulating.*

**Keywords:** *administrative fines, tax planning, efficiency, tax administration, tax system.*

**Постановка проблеми у загальному вигляді.** Сучасний стан розвитку економіки України характеризується трансформацією податкової системи всіх рівнів, інтеграцією провідного світового досвіду адміністрування податків, досягненням оптимальних показників податкового навантаження. Проте значна кількість проведених реформ залишає механізм адміністрування недосконалим, що призводить до збільшення податкового навантаження на суб'єктів господарювання та гальмує економічне зростання. Незбалансоване податкове навантаження спричиняє зниження економічної активності, сповільнює зростання валового внутрішнього продукту, створює передумови для виведення капіталу за межі України. Саме баланс податкового навантаження є головним чинником розвитку економіки країни та формування необхідного рівня адміністративної відповідальності, що дозволяє врегулювати інтереси платників податків відносно їх платоспроможності та інтереси держави щодо рівня наповнення державного бюджету.

Важливою складовою адміністративної відповідальності є система адміністративних штрафів. При цьому адміністративні штрафи - це вид адміністративного стягнення, який має специфічні властивості, що й зумовлює наявність низки особливих умов визначення їх ефективності. Тому питання визначення способів підвищення ефективності організації податкового адміністрування є актуальним та необхідним елементом правового забезпечення в Україні.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питання організації податкового адміністрування, оцінювання його ефективності та вдосконалення в Україні розглядалися у наукових працях провідних українських науковців: І.О. Іванцова, С.В. Ківалова, В.К. Колпакова, Є.В. Додіна, М.М. Тищенко, Д.С. Тихонова, Н.В. Хорошак, Х.П. Ярмака, Л.В. Ковалева та ін., які неодноразово наголошували на розробці нових перспективних зразків кодифікованих адміністративно-деліктних актів, які могли б стати основою для подальшого реформування законодавства у цій сфері й необхідності

істотної модифікації засад адміністративно-деліктної відповідальності. Проблематика дослідження також висвітлювалась зарубіжними вченими: С. Брю, А. Вагнером, Е. Енгелем, А. Лаффером, П. Лоранжем, К. Макконелом, А. Сандмо, А. Смітом, В. Парето, П. Прудонем, С. Холлом та ін. При цьому переважна більшість суб'єктів господарювання керується не правовими приписами, а власними інтересами, які досить часто розходяться з інтересами держави та суспільства, що спричиняє зниження ефективності податкового навантаження. Законодавчі основи провадження адміністрування податків в Україні закладені Податковим кодексом України та іншими законодавчими актами в галузі оподаткування. Так, аналіз наукових та нормативних джерел свідчить про різноплановість у визначенні поняття ефективності штрафних санкцій. З одного боку, ясна характеристика стягнення розглядається як співвідношення мети (запланованого) й результату (досягнутого), з іншого – як ступінь досягнення мети, передбаченої законодавцем. Немає єдності поглядів щодо критеріїв та показників ефективності санкцій (стягнень). Тому додаткового дослідження потребують питання визначення теоретико-правових засад податкового адміністрування в Україні відносно тактичних підходів до розробки стратегічного податкового планування рівня податкового навантаження та підвищення ефективності штрафних санкцій.

**Метою статті** є обґрунтування теоретичних і методичних положень та розробка практичних рекомендацій, спрямованих на оптимізацію ефективності адміністративних штрафів в умовах реформування податкової системи України.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** У сучасному світі поширюється практика застосування адміністративних штрафів. Результати дослідження економічних джерел свідчать про те, що концептуальні підходи до сутності та змісту податкового адміністрування сьогодні є предметом наукових дискусій, в яких адміністрування податків представлено як елемент безпосереднього керівного впливу, що формує прямі зв'язки з керованими суб'єктами, і складова частина процедур управління податковою системою в межах реалізованої податкової політики. Немає єдності поглядів і щодо критеріїв та показників ефективності санкцій (стягнень). Виділяють зазвичай лише показники ефективності, або ототожнюють ці поняття. На нашу думку, потрібно чітко розділяти ці поняття, оскільки вони, незважаючи на деяку лексичну схожість, мають різний зміст (рис. 1).

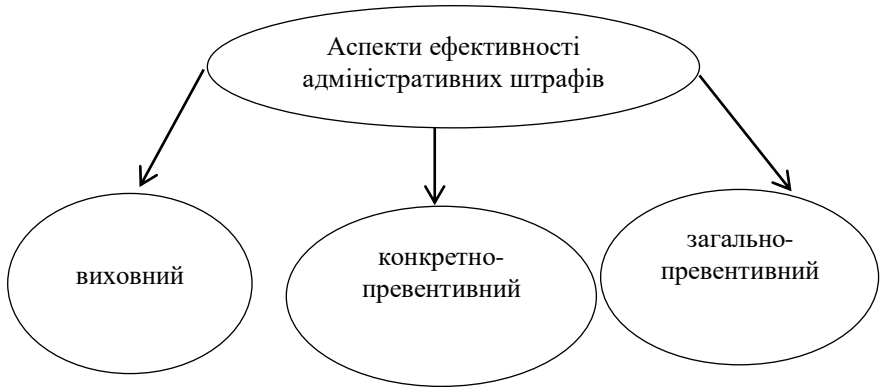


**Рис. 1. Поняття ефективності правової категорії**

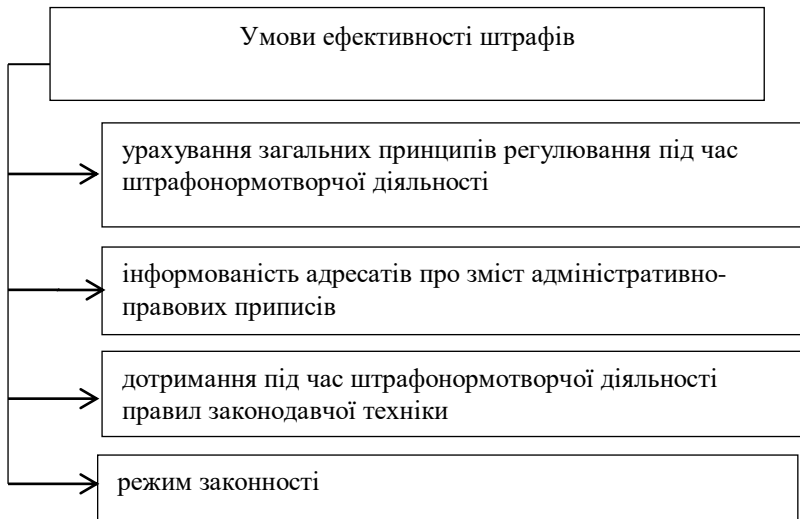
Головна умова ефективності адміністративних штрафів – це обставина (або їх сукупність), від наявності або зміни якої залежить сама ефективність або її рівень, - величина коефіцієнта ефективності [1]. Умови мають загальний характер та необхідні для підвищення ефективності штрафів. При цьому ефективність адміністративних штрафів має якісні характеристики, що визначаються результатами застосування. Якщо врахувати, що адміністративні штрафи мають вплив на свідомість осіб, то вони розраховуються з метою досягнення раніше запланованих результатів. Таким чином, якісна характеристика стягнення – це співвідношення мети й результату, тобто запланованого й досягнутого. Тому доцільно погодитися з науковцями, які розглядають ефективність адміністративних штрафів як ступінь досягнення ними мети, передбаченої законодавством [2–4].

Першим етапом дослідження ефективності адміністративних штрафів є визначення їх мети. Згідно зі статтею 23 КУпАП: «Адміністративне стягнення є мірою відповідальності і застосовується з метою виховання особи, яка вчинила адміністративне правопорушення, в дусі додержання законів України, поваги до правил співжиття, а також запобігання вчиненню нових правопорушень як

самим правопорушником, так і іншими особами» [5]. Отже, накладання адміністративного штрафу спрямовано на досягнення трьох ефектів: загальнопревентивного, конкретно-превентивного та виховного. Тому, на нашу думку, доцільно розглядати ефективність адміністративних штрафів у трьох різних аспектах (рис. 2).

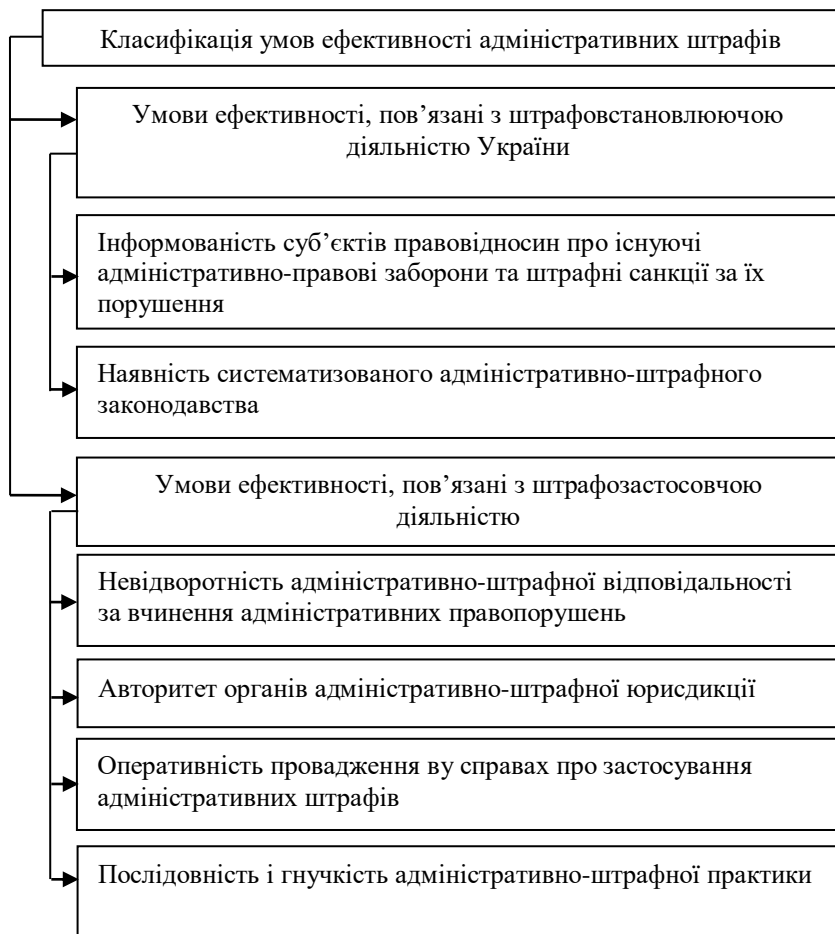


**Рис. 2. Основні аспекти ефективності адміністративних штрафів**



**Рис. 3. Основні умови ефективності штрафних санкцій**

Ефективність адміністративних штрафів має визначатися щодо кожного аспекту у зв'язку з різним ступенем впливу на суб'єктів господарювання. При цьому ефективність штрафів не є середнім показником. Важливого значення набуває практичне підтвердження досягнення цими штрафами поставленої мети. Через це важливим є визначення результатів дії адміністративних штрафів у відповідних умовах за допомогою співвідношення поставленої мети з отриманими результатами (рис. 3).

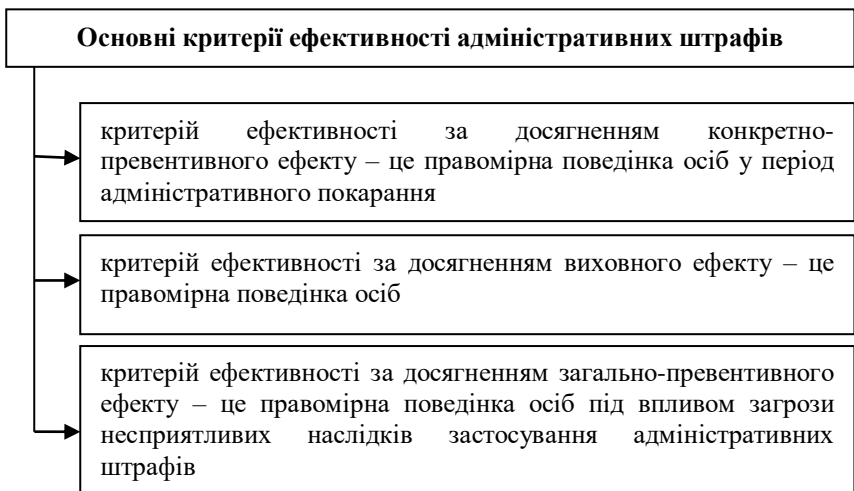


**Рис. 4. Умови ефективності адміністративних штрафів**

Таким чином, зазначені умови мають загальний характер та є передумовою підвищення ефективності штрафних санкцій. Водночас адміністративний штраф – це вид адміністративного стягнення, який має специфічні матеріальні та процесуально-правові властивості, що й зумовлює наявність низки конкретних (особливих) умов ефективності адміністративних штрафів, які мають самостійний характер. Аналіз економічних джерел дозволив класифікувати умови ефективності адміністративних штрафів таким чином (рис. 4) [2; 3; 6].

Із методологічної точки зору організація податкових відносин відбувається за багатьох умов, при цьому ефективність штрафів слід розглядати з позиції результативності їх застосування. Відповідно, наступний етап дослідження полягає у визначенні критеріїв та показників ефективності адміністративних штрафів. На сьогодні немає єдиного підходу до визнання переліку критеріїв ефективності адміністративних штрафів: виділяють лише показники ефективності; ототожнюють ці поняття; чітко розділяють ці поняття, оскільки вони, незважаючи на деяку лексичну схожість, мають різний зміст [4; 7; 8]. На нашу думку, слід чітко розділяти поняття критеріїв та показників ефективності, оскільки критерій ефективності – це засіб для вирішення проблеми або думка, що визначає ставлення особи до предмета, ознака вірогідності людських знань [8, с. 24].

Критерієм оцінювання ефективності правових категорій є мета, з якою штрафи й існують, ураховуючи сутність основних показників ефективності штрафних санкцій (рис. 5).



**Рис. 5. Критерії ефективності адміністративних штрафів**



**Рис. 6. Критерії ефективності штрафів за досягненням різних ефектів**



Слід зазначити, що критерії не дають точну схему вирішення питання про визначення ефективності адміністративних штрафів. Для результату її досягнення та додаткової мети потрібна реалізація за допомогою додаткових показників, які б, у свою чергу, надали кількісної визначеності. Отже, для визначення ефективності адміністративних штрафів потрібні не тільки критерії ефективності за досягненням результату, але й додаткові показники – ознаки, які свідчать про досягнення конкретної мети (рис. 6).

На підставі результатів аналізу сутності досліджених критеріїв можна виділити основні показники ефективності адміністративних штрафів – невчинення однорідних адміністративних проступків та інших правопорушень, за які передбачене застосування штрафів [1]. Визначення показників ефективності дозволяє узагальнити результати адміністративно-штрафної практики, що свідчить про незначний відсоток рецидиву однорідних правопорушень, за які законодавством передбачене застосування адміністративних штрафів, а також незначне зростання, а відносно деяких видів проступків і зменшення, кількості адміністративних проступків та осіб, які вперше вчинили правопорушення.

**Висновки.** Таким чином, адміністративний штраф – це найуживаніший вид адміністративного стягнення, який є досить ефективним в умовах сталого розвитку держави. Водночас, основними шляхами реформування системи адміністративних стягнень та підвищення ефективності адміністративних штрафів є усунення чинників, які гальмують і знижують результативний вплив кожної окремої штрафної санкції, за допомогою поліпшення адміністративно-штрафного законодавства й адміністративно-штрафної практики. Дієвим способом є запровадження заходів, що сприятимуть урегулюванню сучасних економічних відносин за допомогою гнучкої податкової політики, метою якої є оптимальне поєднання інтересів держави та платників податків. При цьому для ефективного функціонування податкової системи України необхідний подальший розвиток не лише нормативно-правової бази та вдосконалення норм законодавства про податки і збори, але й формування механізму, який забезпечить виконання податкового законодавства всіма ланками суспільства.

#### Список джерел інформації / References

1. Адміністративне стягнення та загальні правила їх накладення. Адміністративне право [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://pidruchniki.com/13480104/pravo/administrativni\\_styagnennya\\_zagalni\\_pravil\\_a\\_nakladennya](http://pidruchniki.com/13480104/pravo/administrativni_styagnennya_zagalni_pravil_a_nakladennya)

“Administrative penalties and general rules for their imposition. Administrative Law” [“Administratyvni stjaghennnja ta zahaljni pravyla jikh nakladennja. Administratyvne pravo”], available at: [http://pidruchniki.com/13480104/pravo/administrativni\\_styagennnja\\_zagalni\\_pravil\\_a\\_nakladennja](http://pidruchniki.com/13480104/pravo/administrativni_styagennnja_zagalni_pravil_a_nakladennja)

2. Іванцов В. О. Адміністративна відповідальність: узагальнюючий підхід до визначення поняття / В. О. Іванцов // Право і безпека. – 2014. – № 3. – С. 48–53.

Ivancov, V. (2014), *Administrative responsibility: generalized approach to the definition of the concept* [Administratyvna vidpovidalnistj : uzagalnjujuchyj pidkhid do vyznachennja ponjattja], *Pravo i bezpeka*, No. 3, pp. 48-53.

3. Колпаков В. К. Адміністративно-деліктний правовий феномен : монографія / В. К. Колпаков. – К. : Юрінком Інтер, 2004. – 528 с.

Kolpakov, V. (2004), *Administrative tort law phenomenon* [Administratyvno-deliktnyj pravovyj fenomen: monohrafija], Jurinkom Inter, Kyiv, 528 p.

4. Гриценко І. С. Становлення і розвиток наукових поглядів на основні інститути вітчизняного адміністративного права : монографія / І. С. Гриценко – К. : Видавничо-поліграфічний центр «Київський університет», 2007. – 335 с.

Ghrycenko, I. (2007), *Formation and development of scientific views on the main institutions of domestic administrative law* [Stanovlennja i rozvytok naukovykh pohljadiv na osnovni instytuty vitchyzjanogho administratyvnogho prava: monohrafija], Vydavnycho-polihrafichnyj centr “Kyjivskij universytet”, Kyiv, 335 p.

5. Кодекс України про адміністративні правопорушення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-102>

Code of Ukraine on Administrative Offenses [Kodeks Ukrajinjy pro administratyvni pravoporushennja], available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/80731-102>.

6. Тихонова Д. С. Нормативні засади адміністративної відповідальності посадових осіб Державної реєстраційної служби України за порушення законодавства у сфері надання адміністративних послуг / Д. С. Тихонова // Право і Безпека. – 2014. – № 2. – С. 65–70.

Tykhonova, D. (2014), “Normative principles of administrative liability of officials of the State Registration Service of Ukraine for violation of legislation in the field of administrative services” [“Normatyvni zasady administratyvnoji vidpovidalnosti posadovykh osib Derzhavnoji rejestracijnoji sluzhby Ukrajinjy za porushennja zakonodavstva u sferi nadannja administratyvnykh poslugh”], *Pravo i bezpeka*, No. 2, pp. 65-70.

7. Хорошак Н. В. Адміністративні стягнення за законодавством України : монографія / Н. В. Хорошак. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. – 172 с.

Khoroshhak, N. (2004) *Administrative penalties under the legislation of Ukraine* [Administratyvni stjaghennnja za zakonodavstvom Ukrajinjy:

*monografija*], In-t derzhavy i prava im. V.M. Korecjkogho NAN Ukrajinu, Kyiv, 172 p.

8. Загальне адміністративне право : підручник / Гриценко І. С., Мельник Р. С., Пухтецька А. А. та ін. ; за заг. ред. І. С. Гриценка. – К. : Юрінком Інтер, 2015. – 568 с.

Ghrycenko, I., Meljnyk, R., Pukhtecjka, A. at.at, (2015), *General administrative law [Zaghaljne administratyvne pravo: pidruchnyk]*, Jurinkom Inter, Kyiv, 568 p.

**Нестеренко Ірина Володимирівна**, канд. екон. наук, доц., кафедра фінансів та обліку, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. E-mail: irina\_nest@bigmir.net.

**Nesterenko Irina**, PhD in Economics, Assoc. Prof., Department of Finance and Accounting, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. E-mail: irina\_nest@bigmir.net.

**Наумова Тетяна Анатоліївна**, канд. екон. наук, доц., кафедра фінансів та обліку, Харківський державний університет харчування та торгівлі. Адреса: вул. Клочківська, 333, м. Харків, Україна, 61051. E-mail: naumsirik5@gmail.com.

**Naumova Tatiana**, PhD in Economics, Assoc. Prof., Department of Finance and Accounting, Kharkiv State University of Food Technology and Trade. Address: Klochkivska str., 333, Kharkiv, Ukraine, 61051. E-mail: naumsirik5@gmail.com.

DOI: 10.5281/zenodo.4392763