НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА

СКАПОУЩЕНКО ОЛЕКСАНДР ДМИТРОВИЧ

УДК 351.71:336.22

АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

Автореферат дисертації на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Київ–2018

Дисертацією є рукопис

Робота виконана в Національній академії внутрішніх справ

Науковий керівник
доктор юридичних наук, доцент
Дрозд Олексій Юрійович,
Національна академія внутрішніх справ,
т.в.о. завідувача докторантури та аспірантури

Офіційні опоненти:
доктор юридичних наук, професор
Пєтков Сергій Валерійович,
Секретаріат Уповноваженого Верховної Ради України з прав людини,
директор Департаменту регіональних представництв

доктор юридичних наук, доцент
Юнін Олександр Сергійович,
Дніпропетровський державний університет внутрішніх справ
директор навчально-наукового інституту заочного навчання
та підвищення кваліфікації

Захист відбудеться «___» _____ 2018 р. о __ годині на засіданні спеціалізованої вченої ради К 26.503.01 у Науково-дослідному інституті публічного права за адресою: 03035, м. Київ, вул. Георгія Кірпи, 2 А

З дисертацією можна ознайомитись у бібліотеці Науково-дослідного інституту публічного права за адресою: 03035, м. Київ, вул. Георгія Кірпи, 2 А

Автореферат розісланий «___» _____ 2018 р.

Учений секретар
спеціалізованої вченої ради К. М. Куркова

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Обґрунтування вибору теми дослідження. Однією з ключових передумов забезпечення належного функціонування та розвитку будь-якої держави є впровадження якісного й ефективного податкового механізму, оскільки саме податки є основним джерелом наповнення бюджету країни. Дієвість податкової системи зумовлена низкою факторів, визначальне місце серед яких посідає адміністрування податків, оскільки від того, наскільки грамотною є його організація та здійснення, безпосередньо залежать стан власне податкової системи, а також відносини між фіскальними органами й платниками податків.

Останніми роками держава чимало зусиль спрямувала на реформування національної податкової системи, удосконалення механізму управління нею, зокрема через упровадження інформаційних і комп'ютерних технологій, що є цілком закономірним з огляду на активне становлення сучасного інформаційного суспільства в Україні. Однак результативність кроків у напрямі розвитку електронного адміністрування податків в нашій країні поки що незначна, що пов'язано, передусім, із неналежним матеріально-технічним, програмним і кадровим забезпеченням фіскальних органів та недосконалістю законодавчих засад здійснення електронного адміністрування податків в Україні. Розв'язання окреслених проблем актуалізує завдання щодо розроблення комплексної концепції розвитку електронного адміністрування податків у нашій державі на підставі ґрунтовних наукових напрацювань із цього питання.

Зв'язок теми дисертації із сучасними дослідженнями. Загальні засади правового регулювання адміністрування податків в Україні досліджували В. Б. Авер'янов, С. С. Алексєєв, О. Ф. Андрійко, Н. Б. Андрухів-Садовська, В. Л. Андрущенко, І. Є. Андрющенко, У. О. Балик, О. М. Бандурка, М. М. Баран, С. С. Брехов, С. С. Васильчук, І. М. Васьковић, Д. В. Веремчук, О. В. Галкін, В. М. Гаращук, А. В. Головач, О. Я. Гордін, С. М. Греца, С. Д. Гусарєв, А. З. Дадашев, О. Є. Деменко, В. В. Дубічинський, Д. Г. Заброда, М. І. Звєряков, Ю. Б. Іванов, Т. В. Калінеску, А. Я. Кизима, О. О. Князєв, М. В. Колісник, В. О. Корецька-Гармаш, А. А. Маєвська, О. О. Махаєва, Т. В. Мединська, В. І. Міщенко, С. В. Мочерний, А. М. Новицький, В. Я. Плаксієнко, О. В. Покотаєва, А. С. Полторак, В. Д. Пономаренко, О. С. Усенко, А. В. Салєнков, П. М. Сеніщ, Г. О. Червоненко, А. М. Чорна, А. В. Шапка, М. С. Шаренко, М. І. Шатерніков, К. В. Ященко та ін. Попри те, що питання оподаткування в Україні продовжують активно вивчати науковці, комплексного дослідження проблемних аспектів адміністративно-правового регулювання електронного адміністрування податків у нашій державі досі не здійснено.

Таким чином, необхідність забезпечення ефективного адміністрування податків, недостатня розробленість теоретичних положень щодо вирішення проблемних питань електронного адміністрування податків, недосконалість правового регулювання в цій сфері зумовлюють актуальність обраної теми.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами. Дисертаційне дослідження виконано відповідно до основних положень

Національної стратегії розвитку громадянського суспільства в Україні на 2016–2020 роки, затвердженої Указом Президента України від 26 лютого 2016 року № 68/2016, відповідає положенням Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 8 лютого 2017 року, Переліку пріоритетних напрямів наукового забезпечення діяльності органів внутрішніх справ України на період 2015–2019 роки, затверджених Наказом МВС України від 16 березня 2015 р. № 275 та основним положенням Плану заходів з реалізації Стратегії реформування системи управління державними фінансами на 2017–2020 роки, затвердженої розпорядженням Кабінету Міністрів України від 24 травня 2017 року № 415-р. Тему дисертаційного дослідження затверджено Вченою радою Національної академії внутрішніх справ 25 жовтня 2016 р. (протокол № 21).

Мета і завдання дослідження. *Мета* роботи полягає в тому, щоб на підставі аналізу чинного національного законодавства, наукового доробку вчених, а також практики функціонування наявної системи електронного адміністрування податків визначити сутність й особливості адміністративно-правового регулювання електронного адміністрування податків в Україні, а також окреслити шляхи вдосконалення законодавства в цій сфері.

Для реалізації зазначеної мети необхідно було виконати такі *завдання:*

– розглянути генезу становлення та розвитку електронного адміністрування податків в Україні;

– визначити роль і місце електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків у нашій державі;

– висвітлити правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні;

– проаналізувати правові засади електронного адміністрування податку на додану вартість;

– з’ясувати особливості електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість;

– дослідити специфіку електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів;

– запропонувати шляхи вдосконалення контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування;

– окреслити перспективи розвитку електронного адміністрування податків в Україні;

– узагальнити міжнародний досвід електронного адміністрування податків і можливості його використання на теренах нашої держави.

Об’єкт дослідження – суспільні відносини, що виникають у сфері електронного адміністрування податків.

Предмет дослідження – адміністративно-правове регулювання електронного адміністрування податків в Україні.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертації становлять загальнонаукові та спеціальні методи і прийоми наукового пізнання. За допомогою *історико-правового методу* проаналізовано історичні етапи становлення та

розвитку електронного адміністрування податків в Україні (підрозділ 1.1). *Гносеологічний метод* використано для з'ясування ролі та місця електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків загалом (підрозділ 1.2). *Порівняльно-правовий метод* застосовано під час вивчення правових засад порядку електронного адміністрування податків в Україні (підрозділ 1.3). *Методи класифікації, групування* та *системно-структурного аналізу* сприяли дослідженню понять електронного адміністрування податку на додану вартість; електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість; електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів (розділ 2). Під час формування пропозицій щодо вдосконалення контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування податків і визначення перспектив його розвитку використано *метод документального аналізу* (розділ 3).

Інформаційну й емпіричну основу дисертаційного дослідження становлять узагальнення практики діяльності органів державної влади, які забезпечують функціонування системи електронного адміністрування податків, а також практика користування цією системою пересічними користувачами.

Наукова новизна отриманих результатів полягає в тому, що дисертація є однією з перших спроб комплексно, у контексті напрацювань вітчизняних науковців і позитивного досвіду провідних країн Європи та світу визначити сутність й особливості електронного адміністрування податків в України, а також сформувати авторське бачення щодо можливостей удосконалення адміністративно-правового регулювання електронного адміністрування податків на теренах нашої держави. На підставі результатів здійсненого дослідження сформульовано низку нових наукових положень і висновків. Основні з них такі:

вперше:

– запропоновано систематизувати всі правові норми, які регламентують електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість, у межах окремого розділу Податкового кодексу України або підзаконного нормативного акту з метою підвищення якості й ефективності механізму електронного адміністрування;

– обґрунтовано необхідність розроблення у сфері електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів концепції щодо створення електронних акцизних марок, які надали б можливість ефективніше здійснювати контроль за обігом і переміщенням підакцизних товарів;

– на підставі аналізу зарубіжного досвіду запропоновано до процесу створення програмного забезпечення для системи електронного адміністрування податків залучати приватні організації, оскільки така модель роботи сприятиме об'єднанню зусиль досвідчених спеціалістів, які здатні створити високоякісне та функціональне програмне забезпечення;

удосконалено:

– характеристику ключових ознак системи адміністрування податків, до яких віднесено: самостійність правовідносин, що виникають у процесі стягнення визначених законодавством податків, платежів, зборів, контролю за цією діяльністю, обліку платників податків; наявність окремої групи норм права в межах податкової галузі, які регулюють зазначені правовідносини; сформованість власної

методологічної основи, яку становлять специфічні засоби та способи правового впливу на конкретний вид суспільних відносин;

– дефініцію поняття «електронне адміністрування податків», яке запропоновано тлумачити як комплексний механізм управління оподаткуванням, що становить процес стягнення податків, обов'язкових платежів і зборів з метою наповнення бюджету України, контроль за цим видом діяльності, облік суб'єктів оподаткування, який реалізують за допомогою інноваційних технологій, а саме: спеціальних пристроїв, інформаційних програм, електронних баз даних;

– напрями вдосконалення податкового контролю у сфері електронного адміністрування податків, зокрема запропоновано: розробити спеціальні технології та програмне забезпечення для підвищення ефективності механізму контролю за сплатою податків; сформувати спеціальну нормативно-правову базу, положення якої регулювали б усі питання, безпосередньо пов'язані з використанням інноваційних технологій у сфері податкового контролю; покращити взаємодію податкових органів з іншими органами влади шляхом створення єдиного електронного реєстру громадян нашої держави, доступного всім відомствам, з метою оптимізування обміну інформацією між ними;

дістали подальшого розвитку:

– пропозиції щодо вдосконалення електронного адміністрування податку на додану вартість, у зв'язку з чим обґрунтовано, що для підвищення ефективності функціонування цієї системи необхідним є: удосконалення правового підґрунтя адміністрування податку на додану вартість; уточнення нормативних положень щодо регулювання роботи з електронними рахунками суб'єктів оподаткування; створення механізму протидії схемам ухиляння від сплати податку на додану вартість; покращення технологічної основи системи електронного адміністрування податку на додану вартість;

– позиція, згідно з якою електронне адміністрування податку на додану вартість автоматизує процес його стягнення, що забезпечено такими аспектами: наявність електронних рахунків, які відкривають для кожного платника податку на додану вартість; наявність динамічної системи оперування такими рахунками, функціонал якої в електронному форматі реалізується на порядок якісніше; запровадження електронної форми податкових накладних, що унеможливлює підроблення та пришвидшує їх подання;

– обґрунтування того, що вдосконалення податкового контролю в умовах електронного адміністрування податків полягає в запровадженні новацій у межах різних елементів цієї категорії, зокрема: обліку платників податків, податкових перевірках, інформаційно-аналітичному забезпеченні податкових органів тощо.

Практичне значення отриманих результатів полягає в тому, що сформульовані в дисертації висновки та пропозиції може бути використано у:

– *науковій діяльності* – як теоретичне підґрунтя для подальшого дослідження проблем удосконалення системи електронного адміністрування податків в Україні (акт впровадження Національної академії внутрішніх справ);

– *законотворчій діяльності* – у процесі розроблення рекомендацій з удосконалення чинного законодавства України, яке регламентує правові засади

адміністративно-правового регулювання електронного адміністрування податків в Україні;

– *практичній діяльності* – з метою підвищення ефективності функціонування системи електронного адміністрування податків і діяльності як окремих суб'єктів господарювання (під час використання системи електронного адміністрування податків), так й органів Державної фіскальної служби України;

– *освітньому процесі* – під час підготовки підручників, наукових програм для навчальних дисциплін ««Адміністративне право», «Адміністративна відповідальність», «Публічне адміністрування», «Антикорупційне законодавство та його застосування в Україні», «Публічна служба» (акт впровадження Національної академії внутрішніх справ).

Апробація результатів дисертації. Теоретичні положення та висновки за результатами дослідження проблеми загалом та окремих її аспектів оприлюднено на міжнародних науково-практичних конференціях, а саме: «Сучасне державотворення та правотворення: питання теорії та практики (м. Одеса, 9–10 грудня 2016 року); «Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті» (м. Одеса, 7–8 квітня 2017 року); «Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети» (м. Одеса, 19–20 січня 2018 року).

Структура та обсяг дисертації. Робота містить анотацію, вступ, три розділи, які мають дев'ять підрозділів, висновки, список використаних джерел і додатки. Загальний обсяг дисертації становить 203 сторінки. Робота містить список використаних джерел із 286 найменувань на 29 сторінках.

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** обґрунтовано актуальність обраної теми дослідження, ступінь наукової розробленості проблеми; зазначено зв'язок роботи з науковими програмами, планами і темами; визначено мету, завдання дослідження, його об'єкт, предмет і використані методи; висвітлено наукову новизну одержаних результатів, їх теоретичне та практичне значення в науковій та практичній діяльності й освітньому процесі; наведено відомості про апробацію і публікації результатів дослідження, структуру й обсяг дисертації.

Розділ 1 «Теоретичні засади електронного адміністрування податків в Україні» має три підрозділи, які присвячено вивченню доктринальних і нормативно-правових аспектів становлення й розвитку електронного адміністрування податків, з`ясуванню його ролі та місця в системі адміністрування податків у нашій державі, дослідженню правових засад порядку електронного адміністрування податків в Україні.

У *підрозділі 1.1 «Становлення та розвиток електронного адміністрування податків в Україні»* увагу акцентовано на тому, що для кожної держави надзвичайно важливе значення має належне функціонування податкового механізму, який є головним джерелом бюджетоутворення. Зауважено, що ефективність і дієвість цього механізму зумовлена низкою факторів, чільне місце серед яких посідає якість адміністрування системи оподаткування. Прагнучи

спростити й водночас підвищити результативність управління системою оподаткування, влада запроваджує відповідні інформаційні технології. Встановлено, що їх застосування за аналізованим напрямом дає змогу здійснювати збір передбачених законодавством платежів оперативніше, якісніше, а головне – прозоро. Обґрунтовано, що запровадження нових форм і методів управління податковою системою актуалізує необхідність оновлення й удосконалення нормативно-правового підґрунтя з метою забезпечення його відповідності загальним потребам і запитам у зазначеній сфері.

Досліджено сутність поняття «адміністрування», у зв'язку із чим проаналізовано енциклопедичні та доктринальні джерела, а також законодавчі положення. Визначено поняття «адміністрування податків» як комплексне явище, що охоплює низку правовідносин, регламентованих нормами чинного законодавства, і становить процес стягнення обов'язкових платежів та зборів з метою наповнення бюджету України, контролю такої діяльності й обліку платників податків.

Зіставлено наукові позиції стосовно тлумачення категорії «електронне оподаткування». Визначено, що електронне адміністрування – це управління фактичним збором податків із застосування інноваційних технологій обробки даних. Водночас ідеться не просто про використання окремих електронних пристроїв, а про цілісну методологічну базу впровадження, розвитку та подальшого експлуатування електронних технологій у сфері адміністрування податків.

Проаналізовано політико-правові засади становлення та розвитку адміністрування податків на теренах України. Констатовано, що найактивніше адміністрування податків стали впроваджувати в кінці XX – на початку XIX століття, що пов'язано зі здобуттям нашою державою незалежності. Акцентовано увагу на орієнтованості положень чинного податкового законодавства на використання інноваційних електронних технологій у сфері адміністрування податків.

У *підрозділі 1.2 «Роль і місце електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні»* досліджено наукові підходи до трактування поняття «система права». Встановлено, що система права – це внутрішня побудова права – сукупність правових норм, об'єднаних спільним предметом у межах самостійних і взаємопов'язаних правових комплексів, а саме: галузей, підгалузей і правових інститутів. Зазначено, що в межах системи права категорія адміністрування податків є правовим інститутом податкової галузі права. З'ясовано сутність поняття «інститут права». На підставі здійсненого дослідження окреслено ключові аспекти, що надають можливість визначити адміністрування податків саме як інститут податкової галузі права.

Зіставлено різні наукові позиції щодо сутності та структури системи адміністрування податків. Згідно з результатами цього дослідження, а також з огляду на зміст положень чинного законодавства, констатовано, що електронне адміністрування податків є окремою, специфічною складовою системи адміністрування податків, а саме: відокремленою групою правових відносин, що виникають у сфері застосування особливої сукупності методів, засобів і процедур,

реалізація яких здійснюється автоматизовано, за допомогою новітніх інформаційних технологій.

Розглянуто погляди вчених на переваги та недоліки електронного адміністрування податків. Висловлено власну позицію із цього приводу, зокрема зауважено, що електронне адміністрування податків загалом відіграє позитивну роль, оскільки впровадження інноваційних технологій у сфері оподаткування суттєво полегшує процес взаємодії між податковими органами та суб'єктами оподаткування; підвищує ефективність обліку платників податків; спрощує порядок надання податкової звітності; забезпечує прозорість у відносинах оподаткування.

У *підрозділі 1.3 «Правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні»* аргументовано, що ефективність функціонування електронного адміністрування податків пов'язана з різними факторами, передусім – якістю правових засад, на яких воно ґрунтується та відповідно до вимог яких реалізується. У зв'язку із цим досліджено поняття «засади» та «правові засади». З'ясовано сутність таких категорій, як «принцип» і «принцип права». На підставі здійсненого аналізу наукових позицій визначено поняття «правові засади порядку електронного адміністрування податків» як чинну систему нормативно-правових актів різної ієрархічної підпорядкованості, положення яких безпосередньо стосуються порядку провадження електронного адміністрування.

За юридичною силою з-поміж нормативно-правових актів виокремлено та схарактеризовано найважливіші з них у контексті закріплення в їхньому змісті правових засад порядку електронного адміністрування податків. Розглянуто основні принципи досліджуваного порядку адміністрування. Сформульовано авторську позицію з приводу стану чинної системи правової регламентації порядку електронного адміністрування податків в Україні.

Розділ 2 «Особливості електронного адміністрування окремих податків в Україні» містить три підрозділи, у яких досліджено електронне адміністрування ПДВ; з'ясовано порядок електронного адміністрування відшкодування ПДВ; проаналізовано організаційно-правові засади електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів.

У *підрозділі 2.1 «Електронне адміністрування податку на додану вартість»* досліджено сутність поняття «податок», у зв'язку із чим вивчено відповідні доктринальні та нормативно-правові джерела. На підставі здійсненого аналізу визначено поняття «податок» як обов'язковий платіж, який стягує держава із фізичних і юридичних осіб з метою наповнення бюджету країни.

Розглянуто історичні аспекти виникнення та розвитку ПДВ. Досліджено наукові позиції щодо сутності та ролі ПДВ у податковій системі держави. Встановлено, що характеристика змісту ПДВ є самостійною проблематикою, яку чимало вчених висвітлюють у своїх працях. Окреслено законодавчі положення, що стосуються предмета визначення сутності ПДВ. З'ясовано коло суб'єктів платників цього виду податку.

Зазначено, що адміністрування ПДВ є механізмом фактичного регулювання процесу справляння ПДВ відповідно до норм і процедур, визначених чинним законодавством. Констатовано, що хоча нині механізм електронного регулювання

ПДВ має сформоване законодавче підґрунтя, однак воно не позбавлене проблемних аспектів. У зв'язку із цим проаналізовано матеріально-правові та процедурні засади електронного адміністрування ПДВ.

Обґрунтовано, що передбачений законом механізм електронного адміністрування ПДВ є доволі функціональною системою регулювання правовідносин у цій сфері, яка передбачає обмін інформацією між платником податку та відповідним контролюючим органом шляхом формування повідомлень в електронному форматі з обов'язковим накладанням електронного цифрового підпису. Узагальнено погляди вчених щодо переваг і недоліків електронного адміністрування ПДВ.

Акцентовано увагу на проблемах адміністрування ПДВ, з-поміж яких: брак належного законодавчого регулювання електронних рахунків, які відкривають для кожного платника податку; незаконне відшкодування ПДВ або ухилення від його сплати; нерозробленість належного програмного й технічного забезпечення, яке надавало б можливість якісно здійснювати електронне регулювання ПДВ, уникаючи механічних перенавантажень серверів контролюючих органів; неналежний рівень безпеки функціонування електронного адміністрування ПДВ тощо.

У *підрозділі 2.2 «Електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість»* визначено зміст терміна «відшкодування». Досліджено законодавчий підхід до тлумачення поняття «бюджетне відшкодування». Проаналізовано наукові позиції до трактування сутності, значення та проблемних аспектів відшкодування ПДВ. На підставі здійсненого дослідження доктринальних і законодавчих джерел з'ясовано такі основі елементи, які характеризують процес відшкодування ПДВ, а саме: особливий суб'єктний склад, оскільки відшкодування податку можливе тільки для тієї особи, на яку цей державний збір поширюється; наявність від'ємного значення ПДВ, тобто надміру сплаченого грошового зобов'язання; умотивована заява суб'єкта оподаткування щодо відшкодування від'ємного значення суми ПДВ.

Окреслено сутність податкової пільги та її зв'язок із відшкодуванням ПДВ. Зазначено, що відшкодування ПДВ не можна ототожнювати з податковими пільгами, адже ці категорії мають абсолютно різні правові статуси. Зауважено, що відшкодування ПДВ обумовлено фактом надлишково сплаченого грошового зобов'язання та є відповідним правом суб'єкта сплати цього обов'язкового платежу. Водночас податкові пільги є фінансовим механізмом, який передбачено як у митному, так і в податковому законодавстві.

Доведено, що організація процесу відшкодування ПДВ в електронному форматі сприяє мінімізації бюрократизму у відносинах між платниками податку й уповноваженими державними органами. Це підвищує ефективність взаємодії та швидкості реалізації права суб'єктів оподаткування на відшкодування надмірно сплаченого грошового зобов'язання ПДВ.

Проаналізовано положення чинного законодавства, зокрема Податкового кодексу України, у контексті закріплення в ньому матеріально-правових і процедурних засад електронного адміністрування відшкодування ПДВ. З'ясовано наукові погляди на переваги та недоліки електронного адміністрування

відшкодування ПДВ. Сформульовано власну позицію щодо цінності та проблем такої форми адміністрування аналізованого податку.

У *підрозділі 2.3 «Електронне адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів»* висвітлено генезу становлення акцизного податку. Досліджено сутність поняття «акциз», проаналізовано доктринальні та законодавчі джерела в цій сфері. Визначено коло підакцизних товарів.

Запропоновано електронне адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів тлумачити як законодавчо регламентовану систему автоматизованого податкового зобов'язання на паливно-мастильні матеріали та застосування методів владно-примусового характеру до платників акцизного податку в порядку та на підставах, визначених законодавством. Констатовано, що цей напрям управління обов'язковим платежем активно розвивається нині.

Досліджено положення чинного податкового законодавства крізь призму регламентації ними порядку адміністрування, зокрема електронного, акцизного податку паливно-мастильних матеріалів. Акцентовано увагу на досить широкому колі нормативно-правових актів, положення яких регламентують систему електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів. Окреслено проблеми електронного адміністрування цього податку та можливі шляхи їх розв'язання.

Розділ 3 «Шляхи вдосконалення електронного адміністрування податків в Україні» охоплює три підрозділи, у яких з'ясовано напрями вдосконалення контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування; визначено перспективи розвитку електронного адміністрування податків в Україні; вивчено міжнародний досвід електронного адміністрування податків та окреслено можливості використання його в національному законодавстві.

У *підрозділі 3.1 «Удосконалення контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування»* досліджено поняття контролю, задля чого проаналізовано наукові та законодавчі джерела. Зіставлено різні позиції вчених щодо сутності та змісту фінансового контролю. Зазначено, що фінансовий контроль є особливим видом управлінської діяльності держави із забезпечення, регулювання та координування фінансів країни, яку реалізують уповноважені органи виконавчої влади. З'ясовано сутність і визначальні риси податкового контролю. Проаналізовано способи здійснення податкового контролю в контексті електронного адміністрування.

Зауважено, що хоча електронне адміністрування загалом позитивно позначається на якості й ефективності податкового контролю, однак у цій сфері наявні певні проблеми. Визначено ключові напрями, за якими доцільно спрямувати вдосконалення досліджуваного контролю.

У *підрозділі 3.2 «Перспективи розвитку електронного адміністрування податків в Україні»* констатовано, що розвиток електронного адміністрування податків безпосередньо залежать від обраного вектора розбудови податкової системи. Зауважено, що її реформування нині є надзвичайно актуальним, про що неодноразово зазначали дослідники. Проаналізовано наукові позиції вчених стосовно стану, проблем і перспектив розвитку податкової системи України. Розглянуто законодавчі засади в контексті оптимізування податкової системи

загалом і механізму адміністрування (а саме електронного) податків зокрема. Сформовано власний підхід до визначення оптимальних напрямів розвитку електронного адміністрування податків в Україні.

Акцентовано увагу на необхідності активнішого впровадження інформаційно-комунікаційних технологій у діяльність податкових органів, а також посилення у зв'язку із цим інформаційної безпеки. Обґрунтовано, що нагальною є потреба вдосконалення нормативно-правової бази України з питань розвитку інформаційних технологій та їх упровадження в роботу органів держави, що здійснюють адміністрування податків.

У *підрозділі 3.3 «Міжнародний досвід електронного адміністрування податків і можливості його використання в Україні»* зазначено, що важливим етапом на шляху покращення електронного адміністрування податків є вивчення досвіду зарубіжних країн у цій сфері. Розглянуто різні позиції науковців стосовно доцільності аналізу й запозичення іноземних здобутків для забезпечення високої якості реформування та розвитку національних сфер суспільного життя.

Досліджено політико-правові й організаційно-управлінські засади здійснення адміністрування податків у таких зарубіжних країнах, як: Сполучені Штати Америки, Велика Британія, Естонія, Австралія, Казахстан. З'ясовано роль саме електронного адміністрування податків у цих країнах. На підставі виконаного дослідження визначено позитивні аспекти, які доцільно врахувати під час удосконалення електронного оподаткування в Україні. Зокрема, увагу акцентовано на необхідності активізування процесу залучення приватних організацій до розроблення програмного забезпечення для системи електронного адміністрування податків. Зауважено, що система електронного адміністрування податків має бути дієвою, водночас, максимально простою для платників податків.

ВИСНОВКИ

У **висновках** дисертаційного дослідження на підставі комплексного аналізу наукових джерел і законодавства України сформовано нове бачення та вирішення наукового завдання – окреслення сутності й особливостей адміністративно-правового регулювання електронного адміністрування податків в Україні, а також розроблення шляхів удосконалення законодавства в цій сфері. За результатами дослідження сформульовано низку наукових положень й узагальнень, визначальними з-поміж яких є такі:

1. Аргументовано, що розвиток електронного адміністрування податків нерозривно пов'язаний із загальною еволюцією класичної категорії податкового управління, у зв'язку з чим виокремлено ключові історичні етапи його становлення:

1) за часів Київської Русі діяла досить примітивна система управління процесом оподаткування, яка зводилася до збору данини військовими структурами;

2) у період панування Російської імперії механізм адміністрування податків набув певного рівня професійності, відповідного нормативно-правового закріплення, що було пов'язано зі зміною ролі податку, який стали сприймати як ключовий чинник бюджетоутворення;

3) найактивніший розвиток податкового управління, за якого зазначена категорія набула високого рівня самостійності, відбувся на теренах Радянського Союзу, водночас, цей етап доцільно розділити на такі періоди: довоєнний (охоплює 20–30-ті роки XX століття) – стягнення податків здійснювали за допомогою сили та грубих порушень прав платників податків; воєнний (1941–1945) – адміністрування податків цілком було спрямовано на фінансування армії; повоєнний (1945 рік – 90-ті роки XX століття) – адміністрування податків стає самостійним, організованим і нормативно регламентованим механізмом наповнення бюджету держави;

4) безпосередньо електронне адміністрування податків упроваджено за часів незалежності України, що пов'язано з розвитком інформаційних технологій і національного законодавства.

2. Зауважено, що електронне адміністрування податків посідає нині окреме, самостійне місце в системі адміністрування податків і є субінститутом цієї системи. Зазначене зумовлено тим, що в межах електронного адміністрування податків регулюється самостійна група правовідносин, що виникають у сфері використання особливої сукупності методів, способів, засобів і процедур, реалізацію якої здійснюють автоматизовано, за допомогою новітніх інформаційних технологій.

Акцентовано увагу на важливій ролі електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні, яка полягає в тому, що воно: по-перше, суттєво полегшує процес взаємодії між податковими органами та суб'єктами оподаткування; по-друге, підвищує ефективність обліку платників податків; по-третє, спрощує порядок надання податкової звітності; по-четверте, забезпечує прозорість у відносинах оподаткування.

3. Доведено, що правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні – це конкретні нормативно-правові акти національної правової системи, положення яких регламентують певні питання, пов'язані з механізмом електронного адміністрування. Окреслено коло законодавчих і підзаконних документів, на яких ґрунтується електронне оподаткування. Обґрунтовано, що чинна система правових засад порядку електронного адміністрування податків в Україні відображає значущість цього субінституту класичної системи адміністрування податків, а також перспективи його подальшого розвитку.

4. Визначено, що електронне адміністрування ПДВ нині полягає у формуванні спеціальних електронних рахунків для кожного окремого суб'єкта оподаткування, за допомогою яких здійснюють усі розрахунки з бюджетом, а також у запровадженні електронних накладних, що унеможливлює підроблення останніх і пришвидшує процес їх опрацювання. Аргументовано необхідність удосконалення нормативно-правового підґрунтя електронного адміністрування ПДВ, а також покращення його технологічної основи.

5. Констатовано, що електронне адміністрування відшкодування ПДВ є цілком автоматизованим процесом. Свідченням цього є наявність ефективної процедури подання заяви щодо відшкодування ПДВ, перевірки й обліку таких заяв і безпосереднє повернення коштів за наявності належних підстав. У цьому контексті запропоновано оптимізувати нормативно-правову систему шляхом виокремлення норм, що регулюють електронне адміністрування відшкодування ПДВ, у

підзаконний нормативний акт чи підрозділ Податкового кодексу України.

6. До основних позитивних аспектів електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів віднесено: 1) створення реєстру платників акцизного податку; 2) розроблення порядку відкриття електронних рахунків для суб'єктів акцизного податку; 3) ведення спеціального Єдиного реєстру акцизних накладних.

Окреслено напрями вдосконалення електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів, а саме: 1) забезпечення стабільних ставок податку на триваліший термін; 2) підвищення рівня відповідальності осіб, які є співробітниками митних і податкових органів, що реалізують контроль за обігом та виробництвом підакцизних товарів; 3) розроблення цілком автоматизованої системи моніторингу та контролю за обігом, виробництвом підакцизних товарів; 4) запровадження електронних акцизних марок у сфері контролю за обігом паливно-мастильних матеріалів.

7. Виокремлено такі основні шляхи вдосконалення податкового контролю в умовах електронного адміністрування податків: 1) створення якісного програмного забезпечення, яке підвищить рівень ефективності податкового контролю; 2) розроблення спеціальних нормативно-правових актів для регулювання питань, пов'язаних із використанням електронних інноваційних технологій у сфері контролю за сплатою податків; 3) оптимізування електронного формату взаємодії податкових органів та інших державних відомств.

8. Визначено, що електронне адміністрування податків є актуальним питанням як з позицій теорії, так і на практиці. Доведено, що запровадження інформаційних технологій у галузі оподаткування є пріоритетним і досить перспективним напрямом реформування податкової системи в Україні. Це пов'язано з наявністю потрійного симбіозу, який утворюють доктринальна сфера, нормативно-правова база та цілеспрямована державна політика. Ці елементи не тільки зумовлюють формування перспектив розвитку електронного адміністрування податків в Україні, а й забезпечують реальну реалізацію останніх.

9. З'ясовано, що дослідження міжнародного досвіду електронного адміністрування податків є необхідним з огляду на можливість визначення закономірностей еволюції цієї категорії.

Запропоновано використати на теренах України досвід США, Естонії, Казахстану та Великої Британії, оскільки: по-перше, у цих країнах електронне адміністрування максимально оптимізовано відповідно до потреб платника податків; по-друге, державна влада підтримує не тільки запровадження електронних технологій у податковій галузі, а й усю інформаційну інфраструктуру; по-третє, головною метою електронного адміністрування в усіх випадках є спрощення взаємодії між платником і контролюючими органами, підвищення ефективності стягнення податків, запровадження якомога ширшого кола електронних послуг, доступних будь-якому платнику.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Skapushchenko O. D. Role and Place of Electronic Administration of Taxes in the System of Administration of Taxes in Ukraine. *Visegrad Journal on Human Rights*. 2017. № 2. P. 62–66. (Словацька Республіка).
2. Скапоущенко О. Д. Становлення та розвиток електронного адміністрування податків в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 3. С. 87–91.
3. Скапоущенко О. Д. Правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2017. № 3. С. 103–114.
4. Скапоущенко А. Д. Электронное администрирование акцизного налога горюче-смазочных материалов в Украине. *Право и Закон*. 2017. № 3. С. 88–94. (Киргизская Республика).
5. Скапоущенко О. Д. Електронне адміністрування податку на додану вартість (сучасний стан та проблеми правового регулювання). *Науковий вісник публічного та приватного права.* 2017. Вип. 5. С. 209–215.
6. Скапоущенко О. Д. До питання розвитку електронного адміністрування податків в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. Вип. 6. Т. 4. С. 112–116.
7. Скапоущенко О. Д. До проблеми визначення поняття та сутності електронного адміністрування податків в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2018. Вип. 4. С. 131–135.

які засвідчують апробацію матеріалів дисертації:

8. Скапоущенко О. Д. До проблеми електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість. *Сучасне державотворення та правотворення: питання теорії та практики* : матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 9–10 груд. 2016 р.). Одеса, 2016. С. 104–105.
9. Скапоущенко О. Д. Досвід Великобританії у сфері електронного адміністрування податків та можливості його застосування в Україні. *Пріоритети розвитку юридичних наук у XXI столітті :* матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 7–8 квіт. 2017 р.). Одеса, 2017. С. 130–132.
10. Скапоущенко О. Д. Досвід США у сфері електронного адміністрування податків та можливості його застосування в Україні. *Реформування національного та міжнародного права: перспективи та пріоритети :* матеріали Міжнар. наук.-практ. конф. (Одеса, 19–20 січ. 2018 р.). Одеса, 2018. С. 87–89.

АНОТАЦІЯ

Скапоущенко О. Д. Адміністративно-правове регулювання електронного адміністрування податків в Україні. – *Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.*

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 «Адміністративне право і процес; інформаційне право; фінансове право». – Науково-дослідний інститут публічного права, Київ, 2018.

У дисертації на підставі комплексного аналізу наукових джерел і законодавства України сформовано нове бачення та запропоновано новий підхід до виконання наукового завдання – окреслення сутності й особливостей адміністративно-правового регулювання електронного адміністрування податків в Україні, а також шляхів удосконалення законодавства в цій сфері. Висвітлено генезу становлення та розвитку електронного адміністрування податків в Україні. Визначено роль і місце електронного адміністрування податків у системі їх адміністрування загалом. Окреслено правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні. Проаналізовано нормативно-правове підґрунтя електронного адміністрування податку на додану вартість. З'ясовано особливості електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість. Виявлено специфіку електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів. Запропоновано шляхи вдосконалення контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування. Розглянуто перспективи розвитку предмета дослідження на теренах нашої держави. Узагальнено міжнародний досвід електронного адміністрування податків і можливості його використання в Україні.

Ключові слова: податок, адміністрування податку, електронне адміністрування податку, адміністративно-правові засади, податок на додану вартість, акциз, контроль.

АННОТАЦИЯ

Скапоущенко О. Д. Административно-правовое регулирование электронного администрирования налогов в Украине. – *Квалификационный научный труд на правах рукописи.*

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.07 «Административное право и процесс; информационное право, финансовое право». – Научно-исследовательский институт публичного права, Киев, 2018.

В диссертации, на основе комплексного анализа научной литературы и законодательства Украины, сформировано новое видение и решение научной задачи - определение сущности и особенностей административно-правового регулирования электронного администрирования налогов в Украине, а также разработка путей совершенствования соответствующего законодательства. Аргументировано, что развитие электронного администрирования налогов неразрывно связано с общей эволюцией классической категории налогового управления, в связи с чем были

выделены и охарактеризованы ключевые исторические этапы становления последнего. Определено, что электронное администрирование налогов сегодня занимает отдельное, самостоятельное место в системе администрирования налогов и, по сути, является субинститутом этой системы, ведь в его пределах регулируется отдельная группа правовых отношений, которые возникают в сфере использования особой совокупности методов, способов, средств и процедур, реализация которых осуществляется автоматизировано, с помощью новейших информационных технологий. Раскрыты правовые основы электронного администрирования налога на добавленную стоимость. Определено, что электронное администрирование налога на добавленную стоимость на сегодняшний день выражается в формировании специальных электронных счетов для каждого отдельного субъекта налогообложения, с помощью которых осуществляются все расчеты с бюджетом. Определены особенности электронного администрирования возмещения налога на добавленную стоимость. Предложено усовершенствовать нормативно-правовую базу электронного администрирования возмещения налога на добавленную стоимость путем выделения регулирующих норм в отдельный подзаконный нормативный акт или подраздел Налогового кодекса Украины. Выявлены особенности электронного администрирования акцизного налога на горюче-смазочные материалы. Указаны основные положительные моменты электронного администрирования акцизного налога на горюче-смазочные материалы. Выделены следующие основные пути совершенствования налогового контроля при электронном администрирования налогов: 1) создание качественного программного обеспечения, которое повысит уровень эффективности налогового контроля; 2) разработка специальных нормативно-правовых актов, которые будут регулировать вопросы, связанные с использованием электронных инновационных технологий в сфере контроля за уплатой налогов; 3) развитие электронного формата взаимодействия налоговых органов и других государственных ведомств. Определены перспективы развития электронного администрирования налогов в Украине. Доказано, что введение информационных технологий в области налогообложения является приоритетным направлением реформирования налоговой системы и имеет достаточно большие перспективы эволюции в Украине, что связано с наличием тройного симбиоза, который составляет доктринальная сфера, нормативная правовая основа и целенаправленная государственная политика. Обобщен международный опыт электронного администрирования налогов. Предложены пути имплементации соответствующего опыта в действующее законодательство Украины.

Ключевые слова: налог, администрирование налога, электронное администрирование налога, административно-правовые основы, налог на добавленную стоимость, акциз, контроль.

SUMMARY

Skapoushchenko O.D. Administrative and legal regulation of electronic tax administration in Ukraine. – *Qualifying scientific work, as a manuscript.*

Thesis for a Candidate Degree in Law in the specialty 12.00.07 «Administrative law and process; finance law; information law». – Scientific Research Institute of Public Law, Kyiv, 2018.

In the thesis, a comprehensive analysis of scientific sources and legislation of Ukraine enabled to form a new perspective and to suggest a new approach to the implementation of the scientific task: the essence and specificities of the administrative and legal regulation of electronic tax administration in Ukraine, as well as ways to improve legislation in this area. The origin of the formation and development of electronic tax administration in Ukraine is highlighted. The role and place of electronic tax administration in the system of their administration in general are determined. The legal principles of the procedure of electronic tax administration in Ukraine are outlined. The legal regulatory basis for e-administration of value added tax is analyzed. The specificities of e-administration of VAT refunds are revealed. The specifics of e-administration of the excise tax on fuel and lubricants are revealed. The ways to improve control on tax payment under e-administration are offered. The prospects of development of the subject of research in our country are considered. The international experience of electronic tax administration and its potential use in Ukraine are summarized.

Key words: tax, tax administration, electronic tax administration, administrative and legal principles, value added tax, excise tax, control.