

**НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ ВНУТРІШНІХ СПРАВ
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ ПУБЛІЧНОГО ПРАВА**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

СКАПОУЩЕНКО ОЛЕКСАНДР ДМИТРОВИЧ

УДК 351.71:336.22

**ДИСЕРТАЦІЯ
АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ
ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ**

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

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело

О. Д. Скапоущенко

Науковий керівник **Дрозд Олексій Юрійович**, доктор юридичних наук,
доцент

Київ–2018

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; фінансове право; інформаційне право». – Національна академія внутрішніх справ, Науково-дослідний інститут публічного права, Київ, 2018.

У дисертації, на основі комплексного аналізу наукової літератури та законодавства України, сформовано нове бачення та вирішення наукового завдання – окреслення сутності та особливостей адміністративно-правового регулювання електронного адміністрування податків в Україні, а також опрацювання шляхів удосконалення відповідного законодавства. Охарактеризовано історичні етапи становлення та розвитку електронного адміністрування податків в Україні. Аргументовано, що розвиток електронного адміністрування податків нерозривно пов'язаний із загальною еволюцією класичної категорії податкового управління, у зв'язку з чим було виокремлено ключові історичні етапи становлення останнього: 1) за часів Київської Русі існувала досить примітивна система управління процесом оподаткування, яка зводилась до збору данини військовими структурами; 2) в період існування Російської імперії механізм адміністрування податків набуває певного рівня професійності, та відповідного нормативно-правового закріплення, що було пов'язано зі зміною ролі податку, який став сприйматися, як ключовий бюджетоутворюючий чинник; 3) пік розвитку податкового управління, коли зазначена категорія набуває високого рівня самостійності, припадає на часи існування Радянського Союзу, водночас, даний період доцільно також розділити на: довоєнний (охоплює 20 – 30-ті роки ХХ століття) – процес стягнення податків здійснювався за допомогою

сили та грубих порушень прав платників податків; воєнний період (41 - 45-ті роки ХХ століття) – адміністрування податків повністю направлено на фінансування армії; повоєнний (охоплює 45 – 90-ті роки ХХ століття) – на даному етапі адміністрування податків стає цілком самостійним, організованим та нормативно-забезпеченим механізмом наповнення бюджету держави; 4) безпосередньо електронне адміністрування податків з’явилося за часів державної незалежності, що пов’язано із розвитком інформаційних технологій та власного законодавства України. Визначено роль та місце електронного адміністрування податків в системі адміністрування податків в Україні. Відзначено, що електронне адміністрування податків на сьогодні займає окреме, самостійне місце в системі адміністрування податків та власне є субінститутом цієї системи. Зазначене пояснюється тим, що в межах електронного адміністрування податків регулюється самостійна група правових відносин, що виникають в сфері використання особливої сукупності методів, способів, засобів та процедур, реалізація якої здійснюється автоматизовано, за допомогою новітніх інформаційних технологій. Акцентовано увагу на важливій ролі електронного адміністрування податків в системі адміністрування податків в Україні яка полягає у 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. Окреслено правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні. Доведено, що правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні – це конкретні нормативно-правові акти національної правової системи, положеннями яких регулюються ті чи інші питання пов’язані із механізмом електронного адміністрування. Окреслено ланку законодавчих та підзаконних документів, на яких базується електронне оподаткування. Розкрито правові засади електронного

адміністрування податку на додану вартість. Визначено, що електронне адміністрування податку на додану вартість на сьогоднішній день виражається у формуванні спеціальних електронних рахунків для кожного окремого суб'єкта оподаткування, за допомогою яких здійснюються усі розрахунки з бюджетом, а також запровадженні електронних накладних, що унеможлиблює підробку останніх та прискорює процес їх обробки. З'ясовано особливості електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість. Констатовано, що електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість є повністю автоматизованим процесом. Це виражається у наявності ефективної технології подання заяви щодо відшкодування податку на додану вартість, перевірки та обліку таких заяв та безпосередньому поверненні коштів за наявності відповідних підстав. В цьому контексті було запропоновано удосконалити нормативно-правову систему шляхом виділення регулюючих електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість норм в окремий підзаконний нормативний акт чи підрозділ Податкового кодексу України. Виявлено особливості електронного адміністрування акцизного податку палива-мастильних матеріалів. До основних позитивних моментів електронного адміністрування акцизного податку палива-мастильних матеріалів віднесено: створення реєстру платників акцизного податку; розроблення порядку відкриття електронних рахунків для суб'єктів акцизного податку. Виокремлено наступні основні шляхи вдосконалення податкового контролю при електронному адміністрування податків: 1) створення якісного програмного забезпечення, яке підвищить рівень ефективності податкового контролю; 2) розробку спеціальних нормативно-правових актів, щодо регулювання питань, пов'язаних із використання електронних інноваційних технологій в сфері контролю за сплатою податків; 3) розвиток електронного формату взаємодії податкових органів та інших державних відомств. Окреслено перспективи розвитку електронного адміністрування податків в

Україні. Доведено, що запровадження інформаційних технологій в галузі оподаткування є пріоритетним напрямом реформування податкової системи та має досить великі перспективи еволюції в Україні. Це пов'язано із наявністю потрібного симбіозу, який складає доктринальна сфера, нормативна-правова основа та цілеспрямована державна політика. Узагальнено міжнародний досвід електронного адміністрування податків та можливості його використання в Україні. Запропоновано використати на території України досвід США, Естонії, Казахстану та Великобританії, з огляду на те, що: по-перше, в цих країнах електронне адміністрування максимально оптимізується під платника податків; по-друге, державна влада підтримує не тільки запровадження електронних технологій в податковій галузі, але й усю інформаційну інфраструктуру; по-третє, головною метою електронного адміністрування в усіх випадках є полегшення взаємодії між платником і контролюючими органами, підвищення ефективності стягнення податків, запровадження якомога більшого кола електронних послуг доступних будь-якому платнику.

Ключові слова: податок, адміністрування податку, електронне адміністрування податку, адміністративно-правові засади, податок на додану вартість, 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». – National Academy of Internal Affairs, Scientific Research Institute of Public Law, Kyiv, 2018.

In the dissertation on the basis of a comprehensive analysis of scientific literature and legislation of Ukraine, a new vision was formed. Besides, a solution of a scientific problem was also formed – we mean the outline of the essence and peculiarities of the administrative and legal regulation of electronic tax administration in Ukraine, as well as working out ways to improve the corresponding legislation. The historical stages of formation and development of electronic tax administration in Ukraine are described also. It is argued that the development of electronic tax administration is inextricably connected with the general evolution of the classical category of tax administration. In connection with all these, the key historical stages of the formation of the tax administration were singled out, such as: 1) there was a rather primitive system of tax management during the times of Kievan Rus, which was reduced to the collection of tribute by military structures; 2) during the period when the Russian Empire existed, the mechanism of tax administration acquired a certain level of professionalism, and the corresponding legal consolidation, which was closely connected with a change in the role of the tax, which became perceived as a key fiscal factor; 3) the peak of the development of the tax administration, when this category acquired a high level of autonomy, was the time of the Soviet Union. At the same time, this period should also be divided into: pre-war period (it covers 20-30 years of the twentieth century) - the process of collecting taxes was carried out with the help of force and rude violations of the rights of taxpayers. Another period

is war period - (from the 41st to the 45th years of the twentieth century) - the administration of taxes was entirely directed at the army financing; then - the postwar period (it covered 1945 - 1990-of the twentieth century) - at this stage, the administration of taxes became a completely independent, well organized and regulated mechanism for filling the state budget; 4) direct electronic tax administration has appeared during the period of the state independence, which was connected with information technology development and Ukrainian own legislation. The role and place of electronic administration of taxes in the system of tax administration in Ukraine was determined. It was noted that e-administration of taxes today occupies a separate, independent place in the system of tax administration and is actually a sub-institution of this system. All these can be explained by the fact that an independent group of legal relations within the limits of electronic tax administration is regulated. These relations appear in the sphere of the use of a special set of methods, ways, means and procedures. Implementation of this group is carried out automatized, with the help of the latest information technologies. A special attention is paid to the important role of e-tax administration in the tax administration system in Ukraine, which is; firstly, the process of interaction between tax authorities and tax entities is significantly facilitated; and secondly, it increases the efficiency of taxpayers' accounting; Thirdly, it simplifies the procedure for providing tax reporting; fourthly, it ensures transparency in tax relations. The legal principles of the procedure of electronic tax administration in Ukraine are outlined. It is proved that the legal principles of the procedure of electronic tax administration in Ukraine are specific legal acts of the national legal system, the provisions of which regulate certain issues related to the mechanism of electronic administration. The section of legislative and subordinate documents on which electronic taxation is based, are also outlined. The legal basis for electronic administration of value added tax is discovered. It has been determined that today the electronic administration of value added tax is expressed in the formation of special electronic accounts for each individual subject of

taxation, with the help of which all calculations with the budget are made. Besides, the electronic invoices were introduced, which makes it impossible of their falsification and accelerate the processing process. The peculiarities of electronic administration of compensation of a value added tax are revealed. In the work it is stated that electronic administration of VAT refund is a totally automatized process. It is expressed in the existence of the effective technology for filing an application for reimbursement of value added tax, verification and accounting of such applications and direct return of funds, if there are appropriate bases. It was proposed, in this context, to improve the regulatory system by separating norms, which will regulate the electronic administration of VAT refunds into a separate sub-normative act or a subsection of the Tax Code of Ukraine. The features of electronic administration of the excise tax on fuel and lubricants are found out. The main positive moments of electronic administration of the excise tax on fuels and lubricants are such, as: creation of the register of taxpayers; development of special procedure for opening electronic accounts for subjects of excise tax. The next main ways for the improvement of tax control at the electronic tax administration are singled out as: creation of high-quality software that will increase the level of tax control efficiency; development of special normative legal acts on the regulation of issues, which are connected with the use of electronic innovative technologies in the field of control over payment of taxes; development of the electronic format of interaction between tax authorities and other state departments. The prospects of development of electronic administration of taxes in Ukraine are defined. It is proved that the priority direction of reforming the tax system is the introduction of information technology in the field of taxation and it has quite large prospects for evolution in Ukraine. This is connected with the existence of triple symbiosis, which made the doctrinal sphere, the normative-legal basis and purposeful state policy. The international experience of electronic tax administration and its possible use in Ukraine is summarized. It is proposed to use the foreign experience of the USA, Estonia, Kazakhstan and the United Kingdom on the territory of

Ukraine, due to the facts that: firstly, in these countries electronic administration is maximally optimized for the taxpayer; secondly, the state authorities support not only introduction of electronic technologies in the field of taxes, but also all informational infrastructure; thirdly, the main purpose of electronic administration in all cases is to ease the interaction between the payer and the supervisory authorities, and to increase tax collection efficiency, and to introduce the widest possible range of electronic services, which can be available to any payer.

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

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.
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.
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.

ЗМІСТ

ВСТУП.....	14
РОЗДІЛ 1 ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ	22
1.1. Становлення та розвиток електронного адміністрування податків в Україні	22
1.2. Роль і місце електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні	37
1.3. Правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні	50
Висновки до розділу 1	69
РОЗДІЛ 2 ОСОБЛИВОСТІ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ОКРЕМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ	72
2.1. Електронне адміністрування податку на додану вартість.....	72
2.2. Електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість.....	90
2.3. Електронне адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів	103
Висновки до розділу 2.....	116
РОЗДІЛ 3 ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ	119
3.1. Удосконалення контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування	119
3.2. Перспективи розвитку електронного адміністрування податків в Україні	135
3.3. Міжнародний досвід електронного адміністрування податків і можливості його використання в Україні	148
Висновки до розділу 3.....	160

ВИСНОВКИ	163
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....	167
ДОДАТКИ	196

ВСТУП

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-Садівська, В. Л. Андрущенко, І. Є. Андрущенко, У. О. Балик, О. М. Бандурка,

М. М. Баран, С. С. Брехов, С. С. Васильчук, І. М. Васькович, 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. Заброта, М. І. Зверяков, 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. Полторац, В. Д. Пономаренко, О. С. Усенко, А. В. Салєнков, П. М. Сенищ, Г. О. Червоненко, А. М. Чорна, А. В. Шапка, М. С. Шаренко, М. І. Шатерніков, К. В. Яценко 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 напрацьовань вітчизняних науковців і позитивного досвіду провідних країн Європи та світу визначити сутність й особливості електронного адміністрування податків в

України, а також сформулювати 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 надади 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 унеможливило 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 перевірок, 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 201 сторінку. Робота містить список використаних джерел із 286 найменувань на 29 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

1.1. Становлення та розвиток електронного адміністрування податків в Україні

Питання оподаткування є надзвичайно актуальним для науковців і практиків, тому що в умовах розвитку ринкової економіки в Україні та європейського спрямування нашої держави встановлені законодавством обов'язкові платежі і збори є стратегічно необхідними засобами підтримання й стимулювання економічної стабільності. Водночас учених цікавить передусім не оподаткування як явище в його класичному значенні, а безпосередньо процес його реалізації. Система обов'язкових платежів і зборів в Україні знаходиться на етапі реформування. Радянська модель оподаткування цілком себе віджила, а нову, якіснішу, досі не створено. Однак саме податки є головним джерелом бюджетоутворення. У зв'язку з їх пріоритетною роллю процес управління, або ж адміністрування, системи оподаткування закономірно є доволі важливим. Його сутність полягає в тому, що у XXI столітті майже всі механізми владного управління автоматизовано, тобто в них упроваджено інформаційні технології. Адміністрування податків як цілісна система не є винятком. Застосування інформаційних технологій за цим напрямом надасть можливість здійснювати збирання установлених законодавством платежів оперативніше, якісніше а, головне – прозоро. Тому електронне адміністрування податків є пріоритетною проблематикою, розв'язання якої сприятиме модернізуванню процесу наповнення бюджету України. Крім того, окреслена проблематика має власний зміст, а також шлях розвитку, які потребують детального аналізу.

Дослідження доцільно розпочинати зі з'ясування змісту поняття «адміністрування». Термін походить від латинського *administratio*, що в перекладі означає «керівництво», «управління» [82, с. 6].

Довідкові джерела пропонують декілька визначень цього поняття, а саме: керівництво (управління) установою, організацією, підприємством; керівництво бюрократичне, за допомогою наказів і розпоряджень замість конкретного керівництва [31, с. 11–12; 225, с. 20–21].

Інший підхід до тлумачення терміна «адміністрування» містить економічна енциклопедія. Адміністрування – це управлінська діяльність керівників та органів управління, яку здійснюють, здебільшого, через накази і розпорядження [63].

На переконання Ю. П. Шарова, адміністрування становить чіткий розподіл повноважень і обов'язків між учасниками процесу й інформаційно-комунікативне забезпечення вертикальної та горизонтальної координації між суб'єктами врядування [266, с. 7].

На думку В. А. Зуєва, цей термін слід тлумачити як професійну діяльність державних службовців, спрямовану на виконання рішень керівництва. Для підтвердження такої тези автор наводить дефініцію, запропоновану Г. В. Щепкіним: у широкому значенні «адміністрування» – це не тільки професійна діяльність службовців, а й система адміністративних інституцій загалом із досить суворою ієрархією, через яку відповідальність за виконання державних рішень покладено на підпорядковані органи. Саме тому термін «адміністрування» відповідає поняттю «адміністративно-державне управління», тобто особливій соціальній функції, спрямованій на впорядкування розвитку в інтересах суспільства [76; 271, с. 10–11]. Отже, терміном «адміністрування» слід позначати здійснення управлінської діяльності, тобто певний процес управління на засадах влади та підпорядкування [124, с. 121–123].

У сучасній юридичній літературі це поняття порівняно нове. За радянських часів його переважно замінювали схожими за змістом поняттями, наприклад: «забезпечення», «управління», «координування» тощо.

Нині термін «адміністрування» використовують у різних сферах життєдіяльності суспільства, що дає змогу проаналізувати його в різних контекстах. Наприклад, з позицій управління, зазначає С. К. Харічков, адміністрування – це діяльність щодо керівництва дорученою ділянкою завдяки застосуванню адміністративних методів управління. Науковець також зазначає, що адміністрування як функція управління, відповідно до класичної теорії управління, охоплює: планування (формулювання мети і завдань); організацію (створення формальної структури підпорядкованості, розподіл функцій між підрозділами); керівництво (оперативне прийняття рішень у вигляді наказів, розпоряджень, забезпечення узгодженості дій усіх підрозділів); облік; контроль; аналіз [245].

У сфері державного управління побутує таке поняття, як публічне адміністрування. Зокрема, публічне адміністрування – це процес впливу суб'єкта на об'єкт, спрямований на упорядкування, руйнування чи збереження системи об'єкта відповідно до поставленої мети. Управління як вид людської діяльності існує з того часу, як постала необхідність у спільній діяльності людей [192].

Публічне адміністрування в управлінні суспільством, зауважує С. Чернов, є невід'ємною частиною людського буття, без якого неможлива сумісна діяльність людей і суспільства загалом. Ефективне публічне адміністрування – це один з основних факторів соціального прогресу. Управління суспільством як головне призначення публічного адміністрування слід тлумачити як акумульовані та логічно впорядковані за певними правилами знання, що становлять систему принципів, методів і технологій управління, розроблених на підставі інформації, отриманої як

емпіричним шляхом, так і внаслідок використання досягнень конкретних наук [192].

Енциклопедичний словник за редакцією Ю. Ковбасюка, В. Трощинського і Ю. Сурміна трактує публічне адміністрування як «теорію та практику державного управління, яка характеризується реалізацією адміністративних процедур шляхом публічної діяльності, застосування інструментів демократичного врядування, упорядкування суспільної діяльності та надання адміністративних послуг як засобу реалізації прав і свобод громадян». У цьому словнику також зазначено, що в Україні воно набуло офіційного визнання як освітня спеціальність [65, с. 605; 270].

Відповідно до дефініції, яку пропонують С. І. Чернов і С. О. Гайдученко, публічне адміністрування – це регламентована законами й іншими нормативно-правовими актами діяльність суб'єктів публічного адміністрування (виконавчі органи влади в особі державних службовців), спрямована на здійснення законів та інших нормативно-правових актів шляхом прийняття адміністративних рішень, надання встановлених законами адміністративних послуг [257, с. 7–10].

Досліджуючи організаційно-правові засади публічного адміністрування у сфері економіки на місцевому рівні, О. В. Золотоноша доходить висновку, що публічне адміністрування у сфері економіки на місцевому рівні слід розглядати як регламентовану законами й іншими нормативно-правовими актами діяльність органів державної влади, а також інших суб'єктів у разі делегування їм публічних повноважень, спрямовану на виконання повноважень публічного змісту щодо забезпечення місцевих фінансів, бюджету і податків, використання природних ресурсів, упровадження цільових програм з метою забезпечення соціально-економічних процесів на певній адміністративно-територіальній одиниці [75, с. 3–4].

Якщо досліджувати явище адміністрування в контексті податкової діяльності, то воно набуває певної специфіки. Доцільно порівняти декілька

доктринальних визначень поняття «адміністрування податків». Так, науковець А. З. Дадашев тлумачить його як діяльність у сфері податкового контролю [46; 52, с. 53].

На думку І. П. Вакулича, адміністрування податків – це стан надходження податків, особливості оподаткування в різних галузях економіки та сферах діяльності, списання й реструктуризація податкового боргу, скорочення бази оподаткування, застосування системи пільг тощо [26, с. 56–58].

Податкове адміністрування О. М. Бандурка та В. Д. Понікаров трактують як сукупність норм (правил), методів, засобів і дій, за допомогою яких спеціально вповноважені органи держави здійснюють управлінську діяльність у податковій сфері, спрямовану на контроль за дотриманням законодавства про податки та збори (обов'язкові платежі), за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю надходжень у відповідний бюджет інших обов'язкових платежів, притягнення до відповідальності порушників законодавства [10, с. 33].

Комплексний підхід до окреслення змісту терміна «адміністрування податків» пропонує Т. В. Кукліна. Аналізуючи цю категорію, дослідниця розглядає три аспекти: управлінський, юридичний і фінансовий. На її погляд, адміністрування податків – це цілеспрямовані дії вповноважених органів держави з управління податковим процесом у межах державної фінансово-економічної політики між учасниками податкових правовідносин, які охоплюють функції щодо збирання податків, податкового контролю, притягнення до відповідальності за податкові правопорушення, обліку та роботи з платниками податків [90, с. 161; 108, с. 179].

Керуючись положеннями нормативно-правових актів національного та міжнародного рівнів і різні наукові підходи вчених, Н. С. Шалімова та О. А. Магопєць доходять висновку, що податкове адміністрування слід тлумачити як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного

забезпечення, за допомогою яких органи державної виконавчої влади (зокрема податкові адміністрації та інспекції всіх рівнів) надають функціонуванню податкового механізму заданий законом напрям і координують податкові дії в разі суттєвих змін в економіці та політиці [261, с. 362].

Адмініструванням податків, згідно з визначенням А. Саліванова, необхідно вважати правовідносини, що складаються у сфері здійснення вповноваженими державними органами заходів щодо погашення податкового боргу та передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [128; 206, с. 34–38].

Науковець А. М. Новицький досліджує безпосередньо категорію електронного оподаткування, або ж адміністрування, визначаючи її як нормативно врегульовану, динамічну, економічно обґрунтовану й доцільно синтезовану систему автоматизованого встановлення податкового зобов'язання, визначення податкової бази, обліку платників податків, підготовки та подання електронної звітності, інших складових адміністрування податків з метою його впорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування [139, с. 251; 142].

Деякі вчені трактують адміністрування податків як складену систему правовідносин, які виникають у сфері здійснення вповноваженими державними органами заходів із погашення податкового боргу й передбачають застосування методів владно-примусового характеру до платників податків [46, с. 74].

Якщо проаналізувати весь масив доктринальних визначень досліджуваного поняття, то можна виокремити два підходи до тлумачення його сутності: широкий і вузький. Так, у широкому значенні адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів) – це процедура реалізації прав й обов'язків суб'єктів податкового права щодо узгодження та погашення

податкових зобов'язань [160, с. 186]. У вузькому значенні адміністрування податків становить комплекс дій адміністративного характеру, що здійснюють контролюючі органи для забезпечення справляння податків і зборів. Тобто це явище розглядається з позиції одного, владного суб'єкта податкових правовідносин [82, с. 8].

Визначення досліджуваної категорії також закріплено в Податковому кодексі України. Так, згідно зі ст. 14 цього нормативно-правового акта, адміністрування податків, зборів, митних платежів, єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування та інших платежів відповідно до законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, – це сукупність рішень і процедур контролюючих органів та дій їхніх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових і митних відносин, організовують ідентифікацію, облік платників податків та платників єдиного внеску й об'єктів оподаткування, забезпечують сервісне обслуговування платників податків, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом [158].

Отже, з огляду на всі окреслені аспекти, можна стверджувати, що адміністрування податків – це комплексне явище, що охоплює низку правовідносин, керованих нормами чинного законодавства, і передбачає процес стягнення обов'язкових платежів та зборів з метою наповнення бюджету України, контролю такої діяльності й обліку платників податків. Крім того, зазначеній категорії притаманні такі особливості:

- 1) специфічний суб'єктний склад, до якого входять платники податків, органи стягнення та контролю, судові органи;
- 2) особливий предмет адміністрування, яким є виключна система заходів і процедур, що існує для забезпечення наповнення бюджету країни;
- 3) мета, а саме організація погашення податкових зобов'язань шляхом втручання в діяльність раніше визначених суб'єктів [82].

Питання реалізації механізму збору податків має цілком практичне спрямування. Воно визначає актуальність електронного адміністрування, оскільки саме ця проблематика безпосередньо позначається на якості реалізації стягнення передбачених законодавством платежів. У своїх дослідженнях А. М. Новицький доходить висновку, що електронне адміністрування податків, або ж електронне оподаткування, – це нормативно врегульована, динамічна, економічно обґрунтована й доцільно синтезована система автоматизованого встановлення податкового зобов'язання, визначення податкової бази, обліку платників податків, підготовки й подання електронної звітності та інших складових адміністрування податків з метою його упорядкування і вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування [139, с. 251; 222].

Іншу позицію обстоює П. В. Мельник, який електронне оподаткування визначає як нормативно врегульовану, динамічну, економічно обґрунтовану й доцільну, синтезовану систему автоматизованого – шляхом застосування засобів інформаційно-комунікаційного забезпечення – встановлення податкового зобов'язання, визначення податкової бази, обліку платників податків, підготовки й подання електронної звітності, інших складових адміністрування податків, з метою його впорядкування та вдосконалення, створення умов для подальшого перспективного розвитку інформаційних відносин у сфері оподаткування [64].

Отже, електронне адміністрування – це управління фактичним збором податків із застосуванням інноваційних технологій обробки даних. Однак ідеться не лише про використання окремих електронних пристроїв, а про цілісну методологічну базу впровадження, розвитку та подальшого експлуатування електронних технологій у сфері адміністрування податків. Електронне адміністрування податків є здобутком сучасності. Його появі передував тривалий процес розвитку класичної категорії адміністрування

податків, що має власну історію та є частиною державної діяльності у сфері оподаткування. У зв'язку із цим генезу становлення електронного адміністрування податків слід розглядати в контексті еволюції державного управління фінансами загалом [214; 215].

Сучасну модель оподаткування, яка є схожою в більшості країн світу, було винайдено нещодавно. У давні часи податки та механізм їх стягнення суттєво різнилися, хоча метою збору обов'язкових платежів завжди було наповнення державної скарбниці. Спершу країни не мали спеціалізованого контролюючого апарату, який визначав би розміри податків і слідкував за своєчасністю їх надходження. Наприклад, у Стародавньому Єгипті основним видом податку був поземельний, а контроль за його стягненням було покладено на озброєних відкупників, які мали широку примусову владу. Наступним важливим етапом у розвитку податкового контролю стало створення першої, хоча й недосконалої, податкової системи Стародавнього Риму, яку згодом як основу використали Стародавня Греція та Візантія. У Європі податкової системи в стародавні часи не було, тому що платежі справляли у формі разових вилучень. Виняток становила Київська Русь, хоча збір податків у ній вважати системою також не можна. Основним джерелом доходів була данина, що охоплювала повоз і полюддя. Функцію контролю за стягненням податку здійснювали княжі дружини. Вагомим зрушенням у сфері адміністрування податків на території Київської Русі стало створення першого реєстру платежів, що відбулося за часів правління Івана I (1440–1505) [191, с. 20–21].

Своєрідним поштовхом до еволюції державно-правового механізму управління податками на теренах сучасної України стала діяльність видатного козацького полководця Богдана Хмельницького (середина XVII століття). За часів козацтва гетьман здійснював найвище управління державними фінансами («військовим скарбом»), установлював і контролював витрати, призначав спеціальних збирачів податків. Нормативно-правові акти

з фінансових питань видавали й наступники Б. Хмельницького: І. Брюховецький, І. Самойлович, І. Мазепа. Крім того, за гетьманування Богдана Хмельницького відбулася визначна подія в історії України – Визвольна війна, що зумовила суттєві суспільні зміни. Сформувалася й фактично змінила попередню (польсько-литовську й українську спольщену) нова, національна політична і соціальна еліта. Її утворили представники козацької старшини та православної шляхти. Підвищено статус козацтва, полегшилося і становище селянства. Селяни були вільними і разом з міщанами (а подеколи й козаками) сплачували загальнонародні (тобто загальнодержавні) податки [21, с. 166–167; 67, с. 26–27]. Водночас політична нестабільність і стрімкі суспільні зміни загалом негативно позначилися на фінансовій системі держави та її окремих складових, зокрема на галузі податків і процесі управління ними. Фінансова система держави цієї доби була надто громіздкою і недостатньо впорядкованою. Податки і збори справляли як у грошовій, так і натуральній формах. Часто вони поширювалися лише на певні групи населення; система оподаткування була нестабільною; було передбачено різні види зборів місцевого рівня, їх встановлювали полкові, міські та навіть сотенні правління. Гетьманська фінансова («скарбова») канцелярія була приватною установою, а статусу органу державної влади набула лише 1728 року [8, с. 81; 42, с. 67].

Наступний етап розвитку адміністрування податків припадає на період приналежності території нашої держави до складу Російської імперії. Ключовий аспект цього відрізка полягає в тому, що в його межах діяльність з адміністрування податків було уніфіковано, а функції та повноваження органів, які мали право її реалізовувати, – деталізовано і певною мірою регламентовано. Крім того, саме в цей період податкова галузь права набула власних особливостей, хоча остаточно її предмет виокремився з предмета адміністративного права значно пізніше.

Після скасування української автономії в Гетьманщині та на Слобідській Україні, ліквідації Запорозької Січі цілеспрямовані дії уряду Катерини II щодо інкорпорації українських земель до складу Російської імперії обумовили й поширення тут загальноімперської податкової системи. Таку політику продовжили й наступники Катерини II – Павло I та Олександр I. Податкова система мала яскраво виражений феодальний характер, їй притаманні натуральні повинності, фіскальний імунітет дворянства та церкви, подушне обкладення населення. У цьому контексті формувалися й спеціально вповноважені державою органи. З виникненням системи міністерств як центральних органів державної влади податкова служба перейшла до відомства Міністерства фінансів Російської імперії. Його агентами на рівні губерній стали казенні палати, а на рівні повітів – повітові казначейства [66, с. 181; 70, с. 31–75; 194, с. 5–7].

Проте у XIX ст. дедалі більше загострювалися суперечності між традиційними патріархальними та новими капіталістичними відносинами, що спричинило суттєві зміни у психології платників. Патріотичні почуття поступово витіснялися прагненнями отримувати прибутки, які підприємці намагалися не декларувати. Унаслідок цього суми надходжень до бюджетів були значно нижчими за очікувані. Отже, нагальною стала потреба в жорсткому державному контролі за всіма видами оподаткованого майна та сумами доходів. Почали застосовувати штрафні санкції, причому не лише за недоплати, а й за несвоєчасне подання декларацій. У такий спосіб уряди намагалися забезпечити участь платників у всьому процесі оподаткування, що актуалізувало проблему реформування податкових служб [246, с. 34–35].

Наприкінці XIX століття було створено податні представництва. Поява таких підрозділів пов'язана, насамперед, із тим, що податки в Російській імперії вже забезпечували 50 % надходжень до бюджету. Тож їх адміністрування мало бути посилено. Згодом податні представництва трансформувалися в податкове управління. Тоді вперше було запроваджено й

посади податкових інспекторів, які мали не просто здійснювати перепис майна та збирати належні до сплати суми, а й контролювати отримані прибутки платників та їхню господарську діяльність загалом [194, с. 35].

За часів Радянського Союзу відбулася докорінна зміна сформованого до цього механізму податкового адміністрування, а також поява нових правових джерел у цій сфері. На думку Р. Є. Волощук, у цей період адміністрування податків набуло певних національних і навіть ідеологічно-класових відмінностей. Так, адміністрування податків у довоєнному Радянському Союзі суттєво відрізнялося від західноєвропейської практики. Ця держава була тоталітарною, що означало наявність жорсткої системи контролю за громадянами та платниками податків [35, с. 164]. У перші роки існування нової держави внаслідок хаотичності рішень і нечіткої податкової політики радянського уряду адміністрування податків також було позбавлено обґрунтованих та ефективних підходів. Застосування сили для вилучення коштів до бюджету переважало. Невдовзі хибність і суспільна шкода такої політики стали очевидними. Тому стали напрацьовувати систему справляння податків та управління нею. Увагу в адмініструванні податків податкові працівники акцентували на виявленні об'єктів оподаткування та потенційних платників податків; обліку платників податків; обліку податкових надходжень; збиранні додаткової інформації [35, с. 164].

Початок Другої світової війни зумовив переорієнтування цілей застосування механізму адміністрування податків. У цей період нагальною проблемою стало належне фінансування армії, у зв'язку із чим уведено спеціальний військовий податок, стягнення якого було ключовим завданням уповноважених органів [138, с. 61].

У повоєнні роки було реалізовано заходи щодо зниження рівня оподаткування: здійснено реформу сільськогосподарського податку, відповідно до якої прибуткове оподаткування було замінено погектарним; відмінено обов'язкове натуральне постачання продуктів; скасовано податок з

нетоварних операцій тощо. Державний бюджет СРСР поповнювався переважно за рахунок податків з кооперативно-колгоспних підприємств та організацій, податків з населення, місцевих податків і зборів, неподаткових доходів та плати за державні кредити [151, с. 47–48].

Наприкінці ХХ століття було започатковано демократичні рухи на території всього Радянського Союзу, що зрештою привело до розпаду держави, унаслідок чого Україна здобула незалежність. Переорієнтування внутрішньої економіки держави з планової форми на ринкову зумовила необхідність суцільної перебудови механізму регулювання фінансової та податкової системи країни. Таким чином, кінець ХХ століття можна вважати завершальним етапом розвитку й становлення системи адміністрування податків.

Останній період розвитку механізму адміністрування податків тотожний процесу формування власної державної податкової політики, який розпочався ще 1991 року. Визначальними нормативними актами, якими було розпочато процес формування інституту державної податкової політики України та які окреслили її стратегічні завдання, заклали фундамент податкової системи, слід вважати Декларацію про державний суверенітет України від 16 липня 1990 року, Закон Української РСР «Про економічну самостійність Української РСР» від 3 серпня 1990 року та Концепцію переходу Української РСР до ринкової економіки [54; 99; 169].

Досліджуючи організаційно-правові аспекти здійснення податкової політики в Україні, В. П. Печуляк доходить висновку, що відправною точкою її формування стали положення Декларації про державний суверенітет України від 16 липня 1990 року [152, с. 50]. Зокрема, у частині VI документа йдеться про економічну самостійність нашої держави, визначено, що Україна має право самостійно створювати банкову, цінову, фінансову, митну та податкову системи, а також формувати державний бюджет і за необхідності впроваджувати власну грошову одиницю [54].

На сучасному етапі розвитку України як незалежної демократичної держави кульмінацією процесу еволюції податкової системи загалом та її окремих елементів стало прийняття 2010 року Податкового кодексу України. Відповідно до ст. 1, цей Кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляють в Україні, і порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права й обов'язки, компетенцію контролюючих органів, повноваження, обов'язки їх посадових осіб під час адміністрування податків, а також відповідальність за порушення податкового законодавства [158]. Таким чином, прийняття Податкового кодексу України надало можливість чітко окреслити предмет податкового права з-поміж значного масиву тотожних правовідносин.

Укладення кодифікованого акта, безперечно, структурувало податкове законодавство країни. Так, у ст. 3 Податкового кодексу України зазначено, що податкове законодавство охоплює Конституцію України, Податковий і Митний кодекси України, а також інші закони з питань митної справи в частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з оподаткуванням митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України; чинні міжнародні договори, згоду на обов'язковість яких надає Верховна Рада України і які регулюють питання оподаткування; нормативно-правові акти, прийняті на підставі та на виконання Податкового кодексу та законів з питань митної справи; рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків і зборів, прийнятих за правилами, встановленими Податковим кодексом України [158]. Отже, за цієї ситуації все законодавство з питань регулювання правових відносин у сфері оподаткування має відповідати положенням Податкового кодексу, що, на наш погляд, є позитивним чинником, адже йдеться про певний обов'язковий «стандарт», який не можна порушувати. Тому вся ланка податкового законодавства

ґрунтується на єдиних принципах, а також спрямована на реалізацію однієї мети. Цей підхід надає можливість мінімізувати ризик появи суперечностей і колізій у контексті регулювання правовідносин в аналізованій сфері.

Однією з найвагоміших переваг Податкового кодексу України є законодавче закріплення в його положеннях визначення поняття й системи адміністрування податків. Розділ II Податкового Кодексу України чітко характеризує сферу й особливості функціонування зазначеної категорії, функції вповноважених органів влади щодо її реалізації, структурні елементи тощо.

Безпосередньо електронне адміністрування податків досі не дістало належного законодавчого закріплення, не має воно й офіційного визначення. Водночас застосування електронних технологій та інноваційних систем у контексті адміністрування податків чинною нормативною базою допускається та регулюється.

Отже, адміністрування податків – це складова системи оподаткування в Україні. В умовах сьогодення її суттєво змінюють з метою впровадження в нових технологій, які сприятимуть спрощенню процесу збору податків та інших обов'язкових платежів. Є підстави стверджувати, що електронне адміністрування податків постає як окрема категорія, що існує та розвивається паралельно із системою адміністрування податків в її класичному вигляді.

У цьому контексті ми дійшли таких висновків:

1) явище адміністрування на території сучасної України є порівняно новим. Це процес координування певної сфери діяльності, який ґрунтується на управлінській владі керівника, реалізованій через накази та розпорядження;

2) адміністрування податків є механізмом, за допомогою якого керують процесом збору відповідних податків та інших обов'язкових платежів, встановлених законодавством, а також забезпечено можливість суб'єктів

оподаткування реалізовувати свої обов'язки та права у межах взаємодії з контролюючими органами;

3) механізм електронного адміністрування податків передбачає класичне явище управління процесом оподаткування з використанням спеціальних інноваційних технологій, які спрощують його реалізацію.

Розвиток і становлення електронного адміністрування податків відбувалися в контексті еволюції класичної категорії податкової системи України. Основи адміністрування податків на теренах нашої держави було закладено ще за часів Київської Русі. Протягом різних історичних періодів порядок та особливості державного регулювання податкових відносин змінювалися відповідно до наявних правових реалій. Довершеним розвиток адміністрування податків став наприкінці ХХ – на початку ХІХ століття, що пов'язано зі здобуттям Україною незалежності. Необхідність налагодження фінансової системи держави під впливом переходу від планової до ринкової економіки зумовила розвиток нормативно-правової бази. Вагомим досягненням у цій сфері стало прийняття 2010 року Податкового кодексу України, положення якого регулюють систему адміністрування податків, а також питання запровадження та використання в її контексті інноваційних електронних технологій.

1.2. Роль і місце електронного адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні

Під час визначення сутності, а також історії становлення електронного адміністрування податків увагу було акцентовано на тому, що ця категорія знаходиться у взаємозв'язку із загальною системою адміністрування податків. Натомість неналежний рівень розробленості цього питання не дає змоги з'ясувати місце та роль електронного адміністрування податків у

зазначеній системі. Таким чином, окреслюючи теоретичні засади електронного адміністрування, необхідно проаналізувати його значення в системі права, роль, яку воно відіграє в процесі оподаткування в Україні. Система адміністрування податків загалом – це, насамперед, правове явище. Термін «система права» в межах правової теорії тлумачать по-різному. Учені мають переважно спільну позицію стосовно того, що система права є сукупністю структурних елементів права загалом.

Наприклад, С. В. Клименко та А. Л. Чичерін визначають це поняття як внутрішню організацію права, виражену в єдності й узгодженості правових норм, які зосереджено в межах порівняно самостійних правових комплексів: галузях, підгалузях та інститутах [87, с. 46].

Схожу думку у своїх дослідженнях обстоює С. Ю. Обрусна, стверджуючи, що система права – це об'єктивно зумовлена єдність і погодженість правових норм держави та їх розподіл на окремі взаємопов'язані складові: галузі права, підгалузі права та правові інститути [140, с. 56].

На підставі аналізу юридичних джерел можна узагальнити, що більшість вітчизняних та іноземних науковців трактують цю категорію як: внутрішню єдність, органічний взаємозв'язок і взаємодію складових чинного в державі права, що відображає єдність складових його норм та розмежовує їх на галузі, підгалузі й інститути; наукову конструкцію, яка має суб'єктивну основу, однак їх одночасно може існувати декілька; зумовлену економічним і соціальним устроєм структуру права, що втілює внутрішню узгодженість та єдність юридичних норм і водночас їх поділ на відповідні галузі й інститути; сукупність упорядкованих і взаємоузгоджених норм права, які характеризують внутрішню будову права [145, с. 126; 149, с. 812; 199; 59, с.72].

Отже, 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.

Ми вважаємо, що в межах системи права категорія адміністрування податків є правовим інститутом податкової галузі права.

У довідкових джерелах зазначено, що поняття «інститут» походить від латинського слова *instrumre* (вставляти, вводити, споруджувати, облаштовувати, обставляти доказами) або від англійського *instruction* (правило, інструкція, навчання) та набуває таких значень: вставка, введення, впровадження; спорудження, облаштування; вказівка, повчання; освіченість, знання; вказівка, директива, наказ, розпорядження тощо [43, с. 223–224].

У юридичних довідкових виданнях поняття «інститут права» визначено так: відокремлена група юридичних норм, що регулюють суспільні відносини та належать до певної галузі права; система юридичних норм, що регулюють певну групу однорідних суспільних відносин у межах галузі права; сукупність юридичних норм, що регулюють соціально-правові відносини (інститут спадкування, шлюбу тощо); упорядкована сукупність юридичних норм, що регулюють певний вид (групу) суспільних відносин [18, с. 44; 19, с. 207; 43, с. 224; 243, с. 209].

У підручнику із загальної теорії права та держави за редакцією В. В. Лазарева запропоновано визначення, згідно з яким інститут права – це основний елемент системи права, що охоплює сукупність правових норм, які регулюють однорідну групу суспільних відносин. Як відокремлений блок галузі права інститут характеризується: однорідністю внутрішнього змісту; юридичною єдністю правових норм; нормативною відокремленістю; повнотою регульованих відносин. Наділений такими властивостями, інститут права виконує належне тільки йому регулятивне завдання та не входить у колізії з іншими структурними елементами системи права [111, с. 131].

На думку Ю. А. Дмитрієва, І. Ф. Казьміна, А. С. Піголкіна та інших, правовий інститут – це система взаємозалежних норм, які регулюють відносно самостійну сукупність суспільних відносин або окремі їхні компоненти, властивості тощо. Зокрема, учені наводять приклади трудових відносин, пов'язаних з укладенням трудового договору, виплатою заробітної плати, притягненням працівника до дисциплінарної відповідальності тощо. Відповідно до зазначених груп правових відносин, у межах трудового права утворюються інститути трудового договору, оплати праці, трудової дисципліни тощо [141, с. 179].

Досить лаконічним є визначення інституту права, що міститься в підручнику за редакцією С. С. Алексєєва, у якому цю категорію потлумачено як окрему групу юридичних норм, що регулюють суспільні відносини конкретного виду [3, с. 267].

Із цього приводу В. Н. Хропанюк зауважує, що правовий інститут – це уособлений комплекс правових норм, які є специфічною частиною галузі права та регулює різновид певного виду суспільних відносин. На відміну від галузей права, правовий інститут поєднує норми, які регулюють лише частину відносин певного виду. Ці норми діють у складі галузі права, хоча й відрізняються від інших галузевих норм, адже є своєрідними [250, с. 292].

Дослідник В. Д. Ткаченко стверджує, що інститут права – це уособлена група юридичних норм, які регулюють суспільні відносини конкретного типу. Інститут права регулює окрему ділянку, фрагменти, аспекти суспільного життя. Він є складовою однієї або кількох галузей права, а також характеризується тим, що: по-перше, регулює вид значних суспільних відносин; по-друге, є логічно замкнутою, відокремленою сукупністю норм; по-третє, функціонує автономно, тобто має можливість здійснювати регулювання суспільних відносин незалежно від інших інститутів права [74, с. 258–259; 79, с. 82].

Широким змістом наділяє аналізовану категорію О. Ф. Скакун. На думку науковця, правовий інститут – це структурний елемент галузі права – система відносно відособлених правових норм у межах певної галузі права, що регулюють окрему групу взаємозалежних суспільних відносин. Крім того, учена виокремлює такі ознаки інституту галузі права, а саме: він регулює конкретний вид (частину) значущих суспільних відносин або здійснює особливі завдання в цьому регулюванні; інститут галузі права має відносну самостійність і не залежить від інших інститутів права; характеризується специфічністю засобів правового регулювання; має можливість формувати загальні поняття у власних межах, тобто в межах видових явищ [211, с. 364].

Проаналізувавши різні теоретико-правові підходи до визначення загальної моделі інституту права та притаманних йому особливостей, можна окреслити ключові аспекти адміністрування податків саме як інституту податкової галузі права.

По-перше, адміністрування податків – законодавчо регульована, порівняно самостійна в межах предмета податкового права група суспільних відносин, які виникають у процесі стягнення обов’язкових платежів, зборів і податків, контролю такої діяльності, обліку платників податків тощо.

По-друге, правовий вплив на зазначені відносини ґрунтується на окремій групі правових норм, закріплених у положеннях чинної нормативно-правової бази України: законах, підзаконних актах тощо.

По-третє, крім самостійності та відносної відокремленості правової бази, інституту адміністрування податків притаманна власна методологічна основа, яка втілена в наявності специфічних засобів, котрими врегульовані суспільні відносини, що є предметом цієї категорії.

Вважаємо, що для дієвого та ефективного визначення місця електронного адміністрування податків безпосередньо в межах інституту адміністрування податків в Україні слід розглянути основні елементи

системи адміністрування податків. Комплексний характер досліджуваної категорії обумовлений положеннями розділу II Податкового кодексу України. Тому систему адміністрування податків можна вважати сукупністю процесуальних дій, спрямованих на створення мотиваційних впливів на суб'єкти, що виконують податкові зобов'язання, а також на забезпечення законних прав й інтересів платників податків та інших учасників правовідносин [82, с. 9].

На думку І. М. Бондаренко, складовими системи адміністрування податків є такі інститути: податкові консультації, податкові вимоги, оскарження дій і рішень, облік, способи забезпечення виконання податкового обов'язку, способи здійснення податкового контролю тощо [20].

До складових системи адміністрування податків В. Б. Марченко відносить: листування з платником податків, повернення помилково або надмірно сплачених грошових зобов'язань, податкові консультації, податковий контроль, облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, податкові перевірки тощо [124, с. 121].

На нашу думку, оптимальним є підхід О. О. Ковалю, оскільки він максимально точно відображає законодавчу складову питання структури адміністрування податків як цілісного явища. Так, головними елементами цього механізму науковець вважає: надання податкових консультацій; листування з платником податків (направлення податкових повідомлень – рішень, податкових вимог або інших документів); забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків; забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень; податковий контроль (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок і звірок); притягнення до відповідальності за податкові правопорушення тощо [89, с. 217–218].

З огляду на зміст положень розділу II Податкового кодексу України, адміністрування податків і зборів охоплює:

- надання податкових консультацій; листування з платником податків (направлення податкових повідомлень – рішень, податкових вимог або інших документів);

- забезпечення прийняття податкової звітності платників податків;

- визначення суми грошових зобов'язань платників податків;

- забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень; податковий контроль (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок і звірок);

- притягнення до відповідальності за податкові правопорушення тощо [158].

Усі перелічені процедури та рішення контролюючих органів у сукупності утворюють систему адміністрування податків і зборів. Складові системи адміністрування податків і зборів умовно можна поділити на:

- організаційні (надання податкових консультацій, листування з платником податків, направлення податкових повідомлень – рішень, податкових вимог або інших документів); забезпечення прийняття податкової звітності платників податків; визначення суми грошових зобов'язань платників податків; забезпечення законності процедури адміністративного оскарження рішень);

- контрольні (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення, проведення перевірок і звірок) та фіскальні (притягнення до відповідальності за вчинення податкових правопорушень і накладення фінансових санкцій).

Організаційні складові системи адміністрування податків і зборів є комплексом рішень та процедур контролюючих органів, які покликані впорядкувати процес повної і своєчасної сплати податкових зобов'язань

платниками податків, а також дотримання режиму законності під час адміністративного оскарження актів та рішень контролюючих органів.

Контрольні складові системи адміністрування податків і зборів реалізуються в здійсненні обліку платників податків з метою створення умов для забезпечення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю й повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового та іншого законодавства; у здійсненні інформаційно-аналітичного забезпечення; проведенні камеральних, документальних, фактичних перевірок і звірок. Процедури та рішення, які належать до контрольної складової системи адміністрування податків і зборів, спрямовані забезпечити контроль за платниками податків щодо своєчасності та повноти сплати ними податків та зборів [90, с. 162–163; 220].

Таким чином, електронне адміністрування податків посідає особливе місце та є однією з основних складових інституту адміністрування податків в Україні. Усі перелічені способи, засоби та процедури, за допомогою яких процес стягнення обов'язкових платежів, зборів і податків реалізується, в умовах сьогодення дедалі частіше є об'єктами впровадження новітніх інформаційних технологій задля підвищення ефективності, дієвості та результативності адміністрування податків загалом. 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, реалізацію яких здійснюють автоматизовано, за допомогою новітніх інформаційних технологій. Тобто електронне адміністрування податків є субінститутом загальної системи адміністрування податків.

На підставі висновків наукових джерел і доктринальних досліджень учених можна дійти висновку, що роль цього субінституту є дуалістичною. По-перше, він спрямований на забезпечення ефективної та прозорої

діяльності державних посадових осіб, які реалізують державну політику у сфері оподаткування, а також мінімізує з боку посадових осіб зловживання службовим становищем; по-друге, поліпшує умови та порядок сплати податків. Однак електронне адміністрування має й певні негативні аспекти. Із цього приводу І. М. Таранов зазначає, що недоліки податкового адміністрування призводять до істотного зниження податкових надходжень до бюджетів, підвищення ймовірності податкових правопорушень і нагнітання соціальної напруженості в суспільстві [230, с. 221]. Дослідник ототожнює поняття «адміністрування податків» та «управління оподаткуванням». Ці процеси він визначає як сукупність методів, прийомів і засобів інформаційного забезпечення, за допомогою яких органи державної влади й управління спрямовують податковий механізм у визначеному законодавством напрямі та координують податкову діяльність за відсутності змін в економіці й політиці [150, с. 59; 230].

Протилежну думку обстоює Р. Ю. Паславська, яка стверджує, що управління системою оподаткування є ширшим за своїм змістом поняттям, аніж адміністрування податків. Це близькі за значенням, але не тотожні терміни, так само, як і поняття «податкова система» й «система оподаткування». Якщо податкова система – це сукупність податків, зборів, інших обов'язкових платежів і внесків до бюджету та державних цільових фондів, то система оподаткування – поняття ширше. Система оподаткування передбачає сукупність взаємопов'язаних і взаємообумовлених податків, зборів, інших обов'язкових платежів та внесків до бюджету й державних фондів, принципи, форми і методи їх встановлення, зміни, обчислення, сплати та стягнення, адміністрування і скасування [151, с. 16].

Отже, дослідники визначають як переваги, так і недоліки електронного адміністрування податків. На наш погляд, роль субінституту електронного адміністрування податків у системі адміністрування загалом є позитивною, адже використання інноваційних технологій у роботі органів державної

влади щодо регулювання тих чи інших суспільних відносин, у нашому випадку – відносин, що виникають на підставі стягнення податків, обов'язкових платежів і зборів, пришвидшує здійснення передбачених законом процедур, а також підвищує їх ефективність, яка втілюється в кінцевому результаті. Свідченням цієї тези є створення Електронного кабінету платника податків, концепцію якого було схвалено ще 2012 року, хоча повноцінно сервіс почав функціонувати лише з 1 січня 2013 року.

Нині нормативні положення, які регулюють діяльність Електронного кабінету, закріплено в чинному Податковому кодексі України. Відповідно до цього законодавчого акта, сервіс є захищеним, персоналізованим і безпечним електронним обслуговуванням, що надає безконтактні способи взаємодії платників податків та Державної фіскальної служби України з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій. За допомогою цього сервісу платник податків має змогу: підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді; переглядати дані про стан розрахунків з бюджетом (картки особових рахунків). Тобто Електронний кабінет слід визначати як персональне автоматизоване робоче місце платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського обладнання [142, с. 378]. Факт створення та поточне функціонування сервісу здійснюють на відповідних засадах, а саме: прозорості; контрольованості; інтеграції електронних систем, які використовують платники податків; своєчасності усунення технічних проблем; автоматизованості; функціональності; спрощеності взаємодії контролюючого органу та платників податків; забороні втручання в діяльність сервісу тощо [158].

На цій підставі можна узагальнити, що Електронний кабінет становить один із засобів електронного адміністрування податків. Це засвідчують також функції сервісу, які надають можливість будь-якому платнику податків реалізувати свої права й обов'язки у відповідних правовідносинах із приводу

збору обов'язкових платежів, визначених законодавством. Відповідно до ч. 2 ст. 42-1 Податкового Кодексу України, Електронний кабінет надає суб'єктам такі можливості: переглядати в режимі реального часу інформацію платника податків; проводити звірки розрахунків платників податків з державним і місцевими бюджетами; управляти сумами помилково та/або надміру сплачених грошових зобов'язань і пені; автоматизовано визначати обов'язкові для заповнення та подання форми податкової звітності й рахунки для сплати податків і зборів конкретного платника податків; заповнювати, перевіряти та подавати податкові декларації, звітності до контролюючого органу; реєструвати, коригувати податкові накладні/розрахунки в Єдиному реєстрі податкових накладних та акцизних накладних в Єдиному реєстрі акцизних накладних; переглядати в режимі реального часу інформацію про податкові накладні/розрахунки коригування, реєстрація яких у Єдиному реєстрі податкових накладних зупинена; адміністративно оскаржувати рішення контролюючих органів тощо [158].

Користуватися всіма можливостями сервісу платник податків має право лише після проходження електронної ідентифікації, яка відбувається онлайн за допомогою спеціального електронного підпису. Лише після проходження ідентифікації суб'єкт стає користувачем електронного кабінету та набуває можливості подавати звітність в електронній формі, вести листування засобами електронного зв'язку. Крім цього, платник податків, який пройшов ідентифікацію, самостійно визначає спосіб взаємодії з контролюючим органом, а саме в загальному порядку чи в електронній формі, про що робить відповідну позначку в електронному кабінеті з одночасним обов'язковим зазначенням своєї електронної адреси. Платник податків має право в будь-який момент відмовитися від електронної форми взаємодії з контролюючим органом шляхом надіслання відповідного повідомлення через електронний кабінет. Починаючи з дня, наступного за днем надіслання такого повідомлення, взаємодія платника

податків з контролюючим органом в електронній формі припиняється і здійснюється в загальному порядку [158]. Отже, електронний сервіс є доволі зручним форматом взаємодії платника податків із системою оподаткування загалом, адже свої права й обов'язки суб'єкт може реалізувати в будь-якій точці, де є Інтернет. Важливе значення має форма взаємодії з контролюючими органами. Електронний кабінет суттєво поліпшує процес обміну інформацією із суб'єктами оподаткування з приводу виконання останніми своїх обов'язків.

Субінститут електронного адміністрування податків також впливає на податкову звітність, реалізацію якої здійснюють за допомогою спеціальних декларацій. Відповідно до положень Податкового кодексу України, а саме ст. 46, податкова декларація – це документ, що подає платник податків контролюючому органу в строки, встановлені законом, на підставі якого здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання або відображаються обсяги операції (операцій), доходів (прибутків), щодо яких у податковому законодавстві передбачено звільнення платника податку від обов'язку нарахування й сплати податку і збору, чи документ, що свідчить про суми доходу, нарахованого (виплаченого) на користь платників податків – фізичних осіб, суми утриманого та/або сплаченого податку [158]. Тобто документ відображає факт виконання суб'єктами своїх зобов'язань перед державою. Податкова декларація є ваговою складовою процесу адміністрування податків, адже в ній фактично реалізується елемент звітності перед контролюючими органами. Законодавець допускає три форми подання цього документа, а саме: особисто; шляхом надсилання декларації поштою; засобами електронного зв'язку.

Остання форма подання декларації, на нашу думку, є найбільш ефективною. По-перше, вона уособлює електронний складник процесу адміністрування загалом; по-друге, такий підхід забезпечує недопущення будь-яких фальсифікацій у податковій звітності. Електронну декларацію

подають з дотриманням усіх вимог електронного документообігу із застосуванням цифрового підпису. Платник податків самостійно визначає форму надання звітності. Відмовити в наданні декларації в електронній формі контролюючий орган має право лише в разі встановлення факту недійсності електронного цифрового ключа відповідного суб'єкта.

Отже, у сучасних умовах електронне адміністрування податків у системі адміністрування податків в Україні посідає особливе місце та виконує важливу роль у забезпеченні належної реалізації державної політики у сфері оподаткування. На підставі аналізу довідкових та власне юридичних джерел було обґрунтовано твердження, згідно з яким загальна система адміністрування податків є інститутом податкової галузі права, про що свідчать: 1) відносна самостійність і специфіка правових відносин, що становлять предмет адміністрування податків; 2) наявність відокремленої групи правових норм, які регулюють зазначені відносини; 3) наявність власної методологічної бази впливу, яку формують особливі засоби та способи правового регулювання. Водночас слід констатувати, що електронне адміністрування є окремим специфічним елементом, субінститутом у системі адміністрування податків, оскільки в його межах регулюється самостійна група правових відносин, що виникають у сфері використання особливої сукупності методів, способів, засобів і процедур, реалізацію якої здійснюють автоматизовано, за допомогою новітніх інформаційних технологій.

Електронне адміністрування податків загалом відіграє позитивну роль, оскільки впровадження інноваційних технологій у сфері оподаткування має низку переваг, зокрема:

- 1) оптимізує процес взаємодії між податковими органами та суб'єктами оподаткування;
- 2) підвищує ефективність обліку платників податків;
- 3) спрощує порядок надання податкової звітності;
- 4) забезпечує прозорість у відносинах оподаткування.

1.3. Правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні

У сучасних умовах господарювання податки є не лише джерелом наповнення бюджетів, а й дієвим інструментом державного регулювання економіки, тому вони виконують важливу роль як у забезпеченні фінансової стабільності держави, так і в досягненні соціального добробуту громадян. Стягнення визначених законодавством податків, обов'язкових платежів і зборів забезпечують, зокрема, шляхом електронного адміністрування. За таких умов актуальності набуває питання порядку реалізації цієї категорії, оскільки від цього залежить рівень оподаткування загалом. Водночас досконалість електронного адміністрування на практиці безпосередньо залежить від якості правового підґрунтя, керівних аспектів, ідей функціонування зазначеного елемента системи адміністрування податків, що в теорії об'єднується поняттям «правові засади».

Попри те, що електронне адміністрування податків є специфічною категорією, застосування якої здійснюють у межах досить вузької сфери, правові засади, на яких вона ґрунтується, вирізняються багатоманітністю. Водночас їх окреслення та визначення передбачає необхідність аналізу змісту поняття «правові засади» та наукових поглядів правників стосовно цього питання.

В українській мові слово «засади» має таке значення:

- основа чогось; те головне, на чому ґрунтується щось, наприклад, наукова засада;
- вихідне, головне положення, принцип; основа світогляду, правило поведінки;
- спосіб, метод здійснення чого-небудь [49, с. 92; 60; 235, с. 252].

Правові засади в науковій літературі здебільшого ототожнюють із категорією «принципи права». На нашу думку, такий підхід є хибним. Із

цього приводу слід зазначити, що термін «принцип» походить від латинського слова *principium*, яке означає основні, найзагальніші, вихідні положення, засоби, правила, що визначають природу і соціальну сутність явища, його спрямованість і найсуттєвіші властивості [93, с. 29].

У наукових джерелах принципи права визначають переважно як керівні ідеї, які окреслюють зміст і спрямованість правового регулювання суспільних відносин. Проаналізувавши підходи до тлумачення категорії «принцип», Ю.Ю. Пустовіт виокремив такі з них:

- визначальні, основні положення, з яких беруть початок інші явища та ґрунтуються на ньому;
- ключові напрями науки, вчення, концепції, теорії;
- світогляд людини та її дії відповідно до цього світогляду;
- те, що визначає регулювання дії технічних і соціальних механізмів [193, с. 39].

Поняття «принцип» має досить широку сферу застосування, зокрема воно є одним з основних для сфери державного управління та права. Так, В. Д. Бакуменко та Ю. П. Сурмін, розмірковуючи про принципи державного управління, тлумачать їх як вияви закономірностей у державному управлінні, що відображені у вигляді певних положень, які застосовують у теоретичній і практичній діяльності людей у сфері державного управління. Це фундаментальні, науково обґрунтовані, а подеколи й законодавчо закріплені положення, на підставі яких функціонує система державного управління [65, с. 564].

Дослідники А. Ф. Мельник, О. Ю. Оболенський стверджують, що принципи державного управління – це закономірності, відносини, взаємозв'язки, керівні засади, на яких ґрунтуються його організація та здійснення і які можуть бути сформульовані в певні правила [57, с. 37].

На думку Ю. Д. Кунєва, принципи державного управління – це об'єктивно зумовлені нормативні начала, що є своєрідним відображенням

законів і закономірностей соціального суспільного розвитку, соціальних потреб, цінностей, законів та закономірностей управління, які переважно закріплені в юридичних актах у вигляді керівних правил та норм поведінки, що відповідають цілям діяльності системи управління й визначають вимоги до системи, структури, організації та процесу управління [109, с. 11].

Принципи В. Я. Малиновський визначив як фундаментальні істини, позитивні закономірності, керівні ідеї, основні положення, норми поведінки, що відображають закони розвитку відносин управління, сформульовані у вигляді певного наукового положення, закріпленого переважно в правовій формі, на підставі якого будується і функціонує апарат державного управління [121, с. 192].

Теоретики державного управління акцентують увагу на тому, що принципи, хоча й є порівняно стабільними, утім, їх не слід сприймати як постулати. На кожному етапі розвитку суспільства й держави постає потреба виокремлення та визначення принципів державного управління, оскільки очевидно, що не всі його закономірності, відносини та взаємозв'язки пізнано й описано через принципи. Процес установлення й обґрунтування принципів державного управління має відповідати таким вимогам:

а) відображати тільки найсуттєвіші, головні, об'єктивно необхідні закономірності, відносини та взаємозв'язки державного управління;

б) характеризувати стійкі закономірності, відносини і взаємозв'язки в державному управлінні;

в) охоплювати переважно закономірності, відносини та взаємозв'язки, притаманні державному управлінню як цілісному соціальному явищу, тобто які мають загальний характер;

г) відображати специфіку державного управління, його відмінності від інших видів управління [57, с. 37–38; 121, с. 193].

Значення принципів права полягає в тому, що вони концентровано втілюють найсуттєвіші риси права, є його квінтесенцією [274, с. 128].

Виокремлюють ширші за обсягом характеристики цього поняття, які охоплюють не лише його дефініцію, а й аналіз властивостей зазначеної правової категорії. Зокрема, принципи права визначають як вихідні, визначальні ідеї, положення, установки, які становлять моральну й організаційну основу виникнення, розвитку та функціонування права. Принципи права є тим, на чому ґрунтуються формування, динаміка і дія права, що надає можливість встановити зміст цього права як демократичного чи, навпаки, тоталітарного [84, с. 106; 137, с. 14].

Принципи права, зауважує О. Ф. Скакун, є об'єктивно властивими праву відправними началами, незаперечними вимогами (позитивними зобов'язаннями), які ставлять до учасників суспільних відносин з метою гармонійного поєднання індивідуальних, групових і громадських інтересів. Це своєрідна система координат, у межах якої розвивається право, і, водночас, вектор, який визначає напрям його розвитку [210, с. 221]. Принципам права притаманні такі риси: вони розчиняються в безлічі норм, пронизують усю правову матерію; є стрижнем усієї системи права, додають праву логічності, послідовності, збалансованості; мають вищий рівень абстрагованості від регульованих відносин, позбавлені конкретики та подробиць; є загальним мірилом поведінки, не окреслюючи прав та обов'язків; є позитивними зобов'язаннями, що набирають рис особливого рівня права, який постає над рівнем норм, визначає його ціннісну орієнтацію (спрямованість); не мають способів регулювання, їх головним елементом є повинність (те, що повинно бути), яка безпосередньо відображає наявну в конкретному суспільстві систему цінностей; відіграють роль керівного начала під час вирішення конкретних юридичних справ, передусім – під час застосування аналогії закону в разі наявності прогалін у законодавстві [210, с. 221–222].

Згідно з позицією В. К. Бабаєва, у правознавстві виокремлюють:

1) принципи, сформульовані вченими-юристами, які є фундаментальними ідеями та ідеалами, що відображають досягнення правової думки, практичного досвіду, об'єктивні закономірності розвитку суспільства. Зазначені принципи становлять найважливішу частину наукової та професійної правосвідомості, юридичної політики та не є обов'язковими для суб'єктів права [231, с. 222];

2) відокремлені у вигляді порівняно самостійних елементів принципи права, які слід тлумачити як вихідні нормативні начала (імперативні вимоги), що визначають загальну спрямованість правового регулювання суспільних відносин. За своєю сутністю принципи права також становлять певні фундаментальні ідеї та ідеали, які сформульовані на підставі наукового й практичного досвіду. Вони поряд з принципами правосвідомості є найважливішими компонентами панівної юридичної ідеології. Однак різноманітні юридичні ідеї та ідеали тільки тоді стають принципами права, коли вони безпосередньо (легально) виражені в нормативно-правових актах або інших формах права [231, с. 222].

Грамотне використання (дотримання, застосування тощо) принципів права у практичній діяльності засвідчує високий рівень правосвідомості та правової культури громадян і посадових осіб. Тому не тільки норми, а й принципи права мають бути досить чітко сформульовані в законодавстві [231, с. 222].

Дослідники М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова принципи характеризують як загальні вимоги до суспільних відносин та їхніх учасників, а також як вихідні керівні засади, відправні настанови, що виражають сутність права й впливають з ідей справедливості та свободи, а також визначають загальну спрямованість і найістотніші риси правової системи [74, с. 193]. Цінність принципів у праві визначають тим, що вони: мають властивість вищої імперативності, універсальності,

загальнозначущості, їм притаманні стійкість і стабільність протягом невизначено тривалого часу; спрямовують розвиток функціонування всієї правової системи; зумовлюють напрями правотворчої, правозастосовної та іншої юридичної діяльності; є найважливішим критерієм законності дій громадян, посадових осіб та інших суб'єктів права; сприяють заповненню прогалин у праві; впливають на рівень правосвідомості в суспільстві [74, с. 193].

Із цього приводу С. Д. Гусарев та інші вчені зазначають, що принципи права – це, насамперед, ідеологічна категорія, тобто вона, як і право загалом, є формою суспільної свідомості, що здійснює ідейний, інформаційно-виховний вплив загального характеру, тобто виконує функцію загального закріплення суспільних відносин, що й надає можливість розглянути їх з позиції певних завдань, керівних засад [50, с. 200–203; 94, с. 21].

Водночас категорія «правові засади» має ширший зміст, ніж категорія «правові принципи», у зв'язку із чим їх ототожнення неможливе. Так, наприклад, у Філософському енциклопедичному словнику констатовано: засада – це достатня і (або) необхідна умова для чого-небудь: буття, пізнання, думки, діяльності. Наприклад, необхідні (але не достатні) засади матеріальних явищ – закони природи; достатні (але не необхідні) засади вчинків – їх мотиви; достатні засади суджень – інші судження або досвід. Наявні різні рівні, глибина засад. У сфері дедукції останніми засадами є логічні закони: кожен з них обґрунтовує логічно правильний зв'язок суджень; тому, щоб обґрунтувати будь-який зв'язок суджень, треба надати йому форми логічного закону [243, с. 4 52; 267, с. 109].

Аналізуючи термін «адміністративно-правові засади», Д. Г. Заброда зауважує, що в змісті цього поняття слід виокремлювати категоріальний, нормативний, інституційний, інструментально-технологічний елементи. Категоріальна складова, на думку науковця, передбачає висвітлення понять й ознак явища, змодельованих у правових актах, порівняння її з правовим і

соціальним буттям та формування науково-правової категорії, що адекватно відображає правову реальність. Нормативна складова пов'язана із систематизацією нормативно-правових актів, які містять правове підґрунтя регулювання відповідних суспільних відносин, і виокремленням серед них тих, що охоплюють адміністративно-правові норми. Інституційний елемент стосується окреслення системи суб'єктів відповідних правовідносин, визначення серед них основних і головних. Інструментально-технологічна складова стосується форм і методів діяльності суб'єктів реалізації норм адміністративного права [71, с. 49].

Більшість науковців під час визначення правових засад у межах певних правових галузей виокремлюють саме нормативу складову, трактуючи її як сукупність нормативно-правових актів, що регулюють певну діяльність, встановлюють принципи, на яких вона ґрунтується, закріплюють правовий статус тощо [92; 117; 241, с. 87; 248].

Таким чином, правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні можна потлумачити як чинну систему нормативно-правових актів різної ієрархічної підпорядкованості, положення яких безпосередньо стосуються порядку провадження електронного адміністрування. Первинним нормативно-правовим джерелом електронного адміністрування податків і правової системи нашої держави є Конституція України. Її положення прямо не регулюють порядок провадження досліджуваної категорії, однак у них закріплено важливі аспекти, які безпосередньо стосуються оподаткування та діяльності вповноважених органів у цій сфері. Так, в Основному Законі зазначено: 1) виключно законами в Україні встановлюється система оподаткування, а також відповідні податки та збори; 2) кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законодавством; 3) усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації

про свій майновий стан і доходи за минулий рік у порядку, передбаченому законом [98].

Крім того, у положеннях Конституції закріплено одну з ключових ідей будь-якої демократичної держави – законність, яка полягає в чіткому та неухильному дотриманні й виконанні норм права всіма учасниками суспільних відносин [91, с. 47; 98].

Законність, на думку О. Ф. Скакун, – це комплексне (принцип, метод, режим) соціально-правове явище, що відображає організацію та функціонування суспільства на правових засадах, гармонійний зв'язок особи, влади, права і закону в конкретній державі. Термін «законність» є похідним від термінів «право» і «закон» і, будучи комплексним поняттям, охоплює всі аспекти життя права – від його ролі у створенні закону й інших формальних джерел права до реалізації їх норм у юридичній практиці [212, с. 489]. Дослідниця стверджує, що законність може бути як формальною, так і правовою. Формальна законність – офіційне дотримання будь-яких норм, що закріплені в приписах законів (виражається через зовнішню ознаку, яка не залежить від змісту приписів, їх відповідності чи невідповідності сутності права). Правова законність – дотримання норм права, закріплених у приписах законів та інших джерел (форм) права відповідно до принципу верховенства права, реалізація якого забезпечує людину від свавілля владних інституцій та їх посадових осіб (виражається через внутрішню, сутнісну, ознаку, що полягає в неухильній відповідності приписів гуманістичній сутності права). Правова законність як багатогранне явище може бути принципом, методом, режимом [212, с. 489].

Знаний учений В. О. Котюк тлумачить законність як особливий режим або процес діяльності держави й інших суб'єктів суспільних відносин, суть якого зводиться до трьох основних вимог: наявність добре продуманої системи правових законів і підзаконних нормативно-правових актів; точне і повне закріплення правового статусу (прав й обов'язків) усіх учасників

правовідносин; точне та неухильне виконання й дотримання законів та інших нормативно-правових актів усіма посадовими особами і громадянами [103, с. 110].

На переконання А. Ф. Черданцева, законністю слід вважати принцип діяльності державного апарату та політичної системи загалом. Законність необхідно тлумачити як особливий режим, стан суспільного життя, що полягає в строгому, реальному дотриманні та виконанні законів усіма суб'єктами права [255, с. 380].

На думку В. В. Копейчикова, законність є одним з основоположних принципів діяльності державних органів, громадських організацій, роботи посадових осіб і поведінки громадян. Дотримання законності є найважливішим напрямом формування правової держави. Законність – це такий режим державного й суспільного життя, за якого забезпечується повне й неухильне дотримання та виконання законів, підзаконних актів усіма без винятку органами держави, громадськими організаціями, посадовими особами і громадянами [73, с. 208].

Із цього приводу М. В. Цвік стверджує, що категорія «законність», яка посідає одне з провідних місць у теорії права, є складним і багатограним суспільно-правовим явищем. Законність можна розглядати в аспекті необхідності (вимоги, обов'язку) виконувати норми права, що свідчить про її органічний, нерозривний зв'язок з правом як системою норм і принципів. Суспільство, а також держава, яка визнає і захищає правові норми, вимагають неухильного і суворого їх дотримання та виконання всіма суб'єктами суспільних відносин. Такі вимоги норми права (закону) склалися ще тисячоліття тому й лише згодом дістали в юридичній науці назву законності як вияву загальної обов'язковості права [74, с. 385].

Однак, цілком слушно зазначає науковець, однієї вимоги виконання права для характеристики законності недостатньо. Необхідно забезпечити реальний вплив права на поведінку людей. У цьому аспекті законність – це

додержання й виконання норм права (законів) органами держави, посадовими особами, громадянами та їх соціальними утвореннями, тобто здійснення ними правомірних дій. У разі, коли норма права (закон) приписує учасникам суспільних відносин здійснювати певні дії, законність виявлятиметься в точному виконанні норм права (законів); якщо норма права (закон) забороняє здійснювати певні дії, законність означатиме утримання від здійснення таких дій; якщо закон (норма права) надає суб'єктам суспільних відносин право здійснювати на власний розсуд певні дії, законність констатуватиме неможливість виходу за її межі. Законність завжди означає відповідність поведінки (діяльності) суб'єктів суспільних відносин нормі права (закону). Вона є синонімом правомірної поведінки. В умовах демократичної правової держави законність передбачає єдність її зовнішнього (строге виконання законів) і внутрішнього (наявність правових законів) аспектів. Тому категорія «законність» повинна відображати не тільки процес виконання, додержання правових законів, а й забезпечення видання суто правових законів, тобто процес законотворчості. Єдність цих процесів у літературі втілено в терміні «правозаконність» [74, с. 385–386].

У своїх працях В. К. Бабаєв зазначає, що центральним і універсальним є, без сумніву, принцип законності. Право для того і створюють у будь-якому суспільстві, щоб його приписи неухильно виконували. Законність – основа держави. Принцип законності слід трактувати як вимогу суворого дотримання (застосування тощо) законів і таких, що ґрунтуються на законах, інших правових актів. Важливим імперативом тут є верховенство закону над іншими правовими актами. У кожній галузі права, сфері суспільного життя та юридичній практиці законність має певний, специфічний для галузі «набір» імперативів [231, с. 222].

З огляду на викладене вище, законність у сфері оподаткування, зокрема електронного адміністрування, виявляється в обов'язку вповноважених

органів реалізувати свої функції виключно в межах наданих їм законодавством повноважень, що не порушує права та законні інтереси суб'єктів оподаткування.

Другим за значенням після Конституції України нормативно-правовим актом, який визначає ключові основи електронного адміністрування податків, є Податковий кодекс України. Зумовлено це тим, що, по-перше, цей кодифікований нормативно-правовий акт спрямований на забезпечення правової регламентації системи оподаткування в Україні; по-друге, у його положеннях чітко прописано принципи, на яких ґрунтується податкове законодавство загалом; по-третє, у статтях цього Кодексу висвітлено зміст системи загального інституту адміністрування податків, до якої належить електронне адміністрування; по-четверте, він містить безпосередньо норми, які висвітлюють порядок електронного адміністрування податків в Україні.

Так, у ст. 4 Податкового кодексу України зазначено, що головними принципами податкового законодавства є: загальність оподаткування – кожна особа зобов'язана сплачувати встановлені Кодексом, законами з питань митної справи податки та збори, платником яких вона є згідно з положеннями законодавства; рівність усіх платників перед законом, недопущення будь-яких виявів податкової дискримінації – забезпечення однакового підходу до всіх платників податків незалежно від соціальної, расової, національної, релігійної приналежності, форми власності юридичної особи, громадянства фізичної особи, місця походження капіталу; невідворотність настання визначеної законом відповідальності в разі порушення податкового законодавства; фіскальна достатність – встановлення податків і зборів відповідно до необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з його надходженнями; рівномірність і зручність сплати – установлення строків сплати податків та зборів, з огляду на необхідність забезпечення своєчасного надходження коштів до бюджетів для здійснення витрат бюджету та зручності їх сплати платниками [158].

Крім того, є також спеціальні положення Податкового кодексу України, які регламентують електронне адміністрування податків безпосередньо. Наприклад, розділ II Податкового кодексу України регулює всі питання, що стосуються системи адміністрування податків та її складових елементів, одним з яких є електронне адміністрування. Положення, які регулюють електронне адміністрування, також містяться в інших розділах цього Кодексу. Наприклад, ст. 201-1 розділу XX регламентує, що система електронного адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку: суми податку, що містяться в складених й отриманих податкових накладних та розрахунках коригування, зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних; суми податку, сплачені платниками під час увезення товару на митну територію України; суми поповнення та залишку коштів на рахунках у системі електронного адміністрування податку на додану вартість; суми податку, на яку платники мають право зареєструвати податкові накладні та розрахунки коригування до податкових накладних в Єдиному реєстрі податкових накладних; інші показники, які, згідно з вимогами п. 34 підрозділу 2 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України, враховують під час обчислення суми податку за формулою, визначеною п. 200-1.3 ст. 200-1 цього Кодексу. Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість встановлює Кабінет Міністрів України [158].

Стаття 201-1.2 Податкового кодексу України визначає, що платникам податку автоматично відкривають рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Для відкриття рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість центральний орган виконавчої влади, що забезпечує реалізацію податкової та митної політики, надсилає центральному органу виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, у якому відкривають рахунки платників у системі

електронного адміністрування податку на додану вартість, реєстр платників, у якому зазначають назву платника, податковий номер та індивідуальний податковий номер платника [158]. Отже, Податковий кодекс України нині є одним з основних джерел, яке проголошує основоположні правові засади.

Важливою подією щодо закріплення правових засад електронного адміністрування податків стала угода «Про асоціацію між Україною і ЄС». Положення документа передбачають необхідність імплементації Україною в податковій сфері принципів належного управління оподаткуванням, до яких, зокрема, належать принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції. Сторони угоди також зміцнюють співробітництво, спрямоване на вдосконалення та розвиток податкової системи й податкових органів України, посилення потужностей збору і контролю, акцентуючи увагу на процедурах відшкодування податку на додану вартість для уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків і посилення протидії податковому шахрайству, а також ухиленням від сплати податків. Сторони намагаються покращувати співробітництво й обмін досвідом у цій сфері. Крім того, угода передбачає поступове впровадження нових механізмів звітування платників податків шляхом подання податкової звітності засобами електронного зв'язку [239].

Ця Угода стала своєрідним «поштовхом» до реформування національного законодавства. Так, на її підставі Кабінет Міністрів України прийняв розпорядження від 5 грудня 2012 року № 1007-р, яким схвалив Концепцію створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків». У загальній частині документа зазначено, що в процесі переходу від фіскальної моделі роботи до сервісної для органів державної податкової служби важливе значення має налагодження партнерських відносин з платниками податків, визначення ефективного механізму взаємодії цих органів і платників податків у режимі реального часу. Для забезпечення такої взаємодії необхідно створити електронний сервіс «Електронний кабінет

платника податків», що сприятиме правильному та зручному обчисленню і своєчасній сплаті податків та зборів (обов'язкових платежів). Метою Концепції визначено розширення переліку послуг, що надають органи державної податкової служби платникам податків з використанням електронного сервісу, поліпшення якості обслуговування платників податків, забезпечення достовірності інформації, яку подають платники податків до органів державної податкової служби, посилення прозорості та відкритості діяльності органів державної податкової служби [155].

Реалізація Концепції дасть змогу: запровадити подання декларацій у режимі реального часу з використанням електронного цифрового підпису та скорочення витрат часу на подання платниками податків податкової звітності; забезпечити своєчасність сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) у повному обсязі; запобігти помилкам у податковій звітності та платіжних документах щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), а також зменшити кількість випадків нарахування пені та штрафних санкцій; забезпечити подання органами державної податкової служби достовірної статистичної інформації для прийняття рішень центральними органами виконавчої влади; знизити рівень корупції в органах державної податкової служби; забезпечити доступ платників податків до інформації, яку зберігають та опрацьовують в інформаційних базах органів державної податкової служби; удосконалити механізм взаємодії органів державної податкової служби та платників податків; посилити довіру платників податків до органів державної податкової служби [155].

Відповідно до положень Концепції, Державна податкова служба з 1 січня 2013 року запровадила електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків», який є персональним автоматизованим робочим місцем платника, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського обладнання. Електронний кабінет є захищеним,

персоналізованим і безпечним електронним сервісом, який надає безконтактні способи взаємодії платників податків та Державної фіскальної служби України з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій [155].

Можна виокремити й інші підзаконні нормативно-правові акти, які визначають правові засади електронного адміністрування податків. Так, у Постанові Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість» від 16 жовтня 2014 року було затверджено порядок електронного адміністрування податку на додану вартість. У цьому документі зазначено, що Порядок визначає механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, особливості складення податкових накладних і розрахунків коригування кількісних та вартісних показників до податкових накладних у такій системі, а також механізм проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків [168].

Електронне адміністрування податків також регламентують численні положення відомчих нормативно-правових актів. Наприклад, наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку формування та надсилання реєстру платників податків для перерахування коштів до бюджету в рахунок погашення податкового боргу з податку на додану вартість в умовах дії системи електронного адміністрування податку на додану вартість» від 8 грудня 2015 року №1523/27968 визначає механізм формування та надсилання Державною фіскальною службою України реєстру для перерахування Державною казначейською службою України коштів з рахунків платників податку, відкритих у системі електронного адміністрування податку на додану вартість, до бюджету шляхом погашення податкового боргу з податку на додану вартість таких платників податку [179].

Джерелом правових засад порядку електронного адміністрування податків також є наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку взаємодії Державної казначейської служби України та органів державної фіскальної служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженням» від 18 липня 2016 року № 621. Зазначений Порядок регулює питання взаємодії Державної казначейської служби України й органів Державної фіскальної служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами й іншими надходженнями з метою забезпечення повноти надходжень до бюджетів і здійснення органами Казначейства та Державної фіскальної служби України в межах повноважень контролю за надходженнями до бюджетів податків і зборів та інших платежів, зокрема контролю за погашенням заборгованості за кредитами, залученими державою або під державні гарантії, бюджетними позичками та фінансовою допомогою, наданою на поворотній основі [174]. Крім того, положення цього нормативно-правового акта детально регулюють електронну складову взаємодії зазначених органів, тобто питання, пов'язані з обробкою та обміном інформації в електронному вигляді, яку становлять:

- інформація щодо платників податків;
- інформація щодо відкритих в органах Казначейства рахунків для зарахування доходів відповідних бюджетів;
- відомості про бюджетні надходження;
- звітна інформація про виконання державного бюджету тощо [174].

Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження порядку обробки персональних даних у базі персональних даних – Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків» від 24 лютого 2015 року № 210 і «Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків» від 29 вересня 2017 року № 822 регулюють питання обробки персональних даних платників податків за

допомогою використання інформаційно-телекомунікаційних систем з метою забезпечення податкових відносин щодо:

- реєстрації та обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки;

- обліку джерел отриманих доходів, об'єктів оподаткування, сум нарахованих та/або отриманих доходів, сум нарахованих та/або сплачених податків, даних про податкову знижку та податкові пільги фізичної особи – платника податків;

- створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи;

- забезпечення інших питань адміністрування податків і зборів та інших платежів відповідно до законодавства [171; 177].

У положення цих нормативних актів визначено, що реєстр платників податків створено для забезпечення єдиного державного обліку фізичних осіб, які зобов'язані сплачувати податки, збори в порядку та на умовах, що регламентовані Податковим кодексом України й іншими нормативно-правовими актами, з метою створення умов для здійснення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотриманням податкового й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [171].

Аналізуючи правові засади порядку електронного адміністрування податків, доцільно акцентувати увагу на положеннях наказу Державної фіскальної служби України «Про затвердження Стратегічного плану розвитку Державної фіскальної служби України на 2015–2018 роки» від 12 лютого 2015 року № 80.

Метою цього документа є визначення базових принципів, стратегічних напрямів, завдань розвитку Державної фіскальної служби України, виконання яких забезпечить реалізацію державної податкової політики, державної політики у сфері державної митної справи, державної політики з адміністрування єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, державної політики у сфері боротьби з правопорушеннями під час застосування податкового, митного законодавства, а також законодавства з питань сплати єдиного внеску з урахуванням сучасних тенденцій та особливостей розвитку України в перспективі до 2018 року [180].

У сфері електронного адміністрування податків цей план передбачав досягнення таких стратегічних завдань:

- розвиток наявних і впровадження інноваційних електронних сервісів для громадян та бізнесу, що стимулює впровадження нових і вдосконалення наявних електронних сервісів обслуговування;

- підвищення ефективності процедур митного контролю шляхом запровадження автоматизованого оперативного обміну інформацією з митними службами іноземних держав;

- модернізації програмного забезпечення з метою створення єдиного інформаційного простору для всіх учасників процесу митного контролю та митного оформлення товарів;

- посилення функції оцінювання та управління ризиками як основи контролю за повнотою сплати податків, зборів і митних платежів через запровадження й удосконалення електронних методів проведення камеральних перевірок;

- забезпечення комплексної автоматизації ключових процесів Державної фіскальної служби України, що охоплює: розроблення плану автоматизації та централізованої архітектури інформаційно-телекомунікаційних систем; підвищення якості даних і звітності; інтеграція інформаційно-телекомунікаційних систем, запровадження принципу

«єдиного погляду» на платника податків, зборів, митних платежів і єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування; забезпечення високого рівня продуктивності, надійності та безпеки інформаційно-телекомунікаційних систем у діяльності Державної фіскальної служби України [180].

Отже, на підставі викладеного можна констатувати, що порядок електронного адміністрування податків нині ґрунтується на досить широкому колі правових засад. Аналіз довідкової літератури, а також науково-теоретичних напрацювань надав можливість дійти висновку, згідно з яким правові засади – це сукупність нормативно-правових актів, положення яких регулюють правовий статус конкретного об'єкта й усі пов'язані з ним правовідносини. Тож правові засади порядку електронного адміністрування податків – це певний масив нормативно-правового матеріалу (правові джерела), що є основою функціонування розглядуваної категорії.

Встановлено, що центральне місце в системі правових засад регулювання порядку електронного адміністрування податків посідає Конституція та Податковий кодекс України. Положеннями першого документа юридичний статус досліджуваної категорії прямо не регламентований, водночас, в Основному Законі закріплено аспекти, на яких побудовано всю систему оподаткування в нашій державі, систему управління оподаткування, субінститутом якої є електронне адміністрування податків.

У положеннях Податкового кодексу України порядок електронного адміністрування податків конкретизовано. Зокрема, у цьому законодавчому акті містяться норми щодо функціонування електронного кабінету платника податків, електронного адміністрування податку на додану вартість, обліку платників податків, що здійснюють за допомогою інформаційних систем.

Широке коло правових засад електронного адміністрування визначено переважно на підзаконному рівні. Нормативно-правові документи Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів і Державної фіскальної служби

України безпосередньо регулюють порядок електронного адміністрування податків, що полягає в регламенті конкретних питань застосування новітніх технологій у процесі обліку фізичних осіб – платників податків; стягнення податків, обов'язкових платежів і зборів; взаємодії із суб'єктами оподаткування тощо.

Чинна система правових засад порядку електронного адміністрування податків в Україні відображає значущість аналізованого субінституту класичної системи адміністрування податків, а також перспективи його подальшого розвитку.

Висновки до розділу 1

Визначено, що електронне адміністрування податків – це комплексний механізм управління процесом оподаткування, що фактично 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 тощо.

Констатовано, що розвиток і становлення електронного адміністрування податків безпосередньо пов'язані з еволюцією механізму державного регулювання фінансів в Україні. Управління процесом оподаткування як одна із форм владної діяльності виникло ще за часів Київської Русі. Протягом наступних періодів адміністрування податків постійно вдосконалювали. Важливий етап у становленні цього механізму припав на період приналежності території сучасної України до складу Російської імперії, що було пов'язано з підвищенням ролі податку як основного джерела бюджетоутворення. Нормативно-правове закріплення

система адміністрування податків дістала за часів Радянського Союзу. У межах цього періоду можна умовно виокремити три етапи, а саме:

– довоєнний (охоплює 20–30-ті роки ХХ 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 ХХ століття) – адміністрування податків стає самостійним, організованим і нормативно регламентованим механізмом наповнення бюджету держави.

Сучасного вигляду система адміністрування податків набула за часів незалежності України, що пов'язано зі становленням власної нормативно-правової бази з метою побудови механізму регулювання податкової системи. Основним надбанням цього періоду є прийняття Податкового кодексу України, положення якого містять норми, що регулюють усі правовідносини у сфері оподаткування, зокрема електронного адміністрування встановлених законодавством податків, платежів, зборів [214; 219; 221].

Аргументовано, що в системі права адміністрування податків формує інститут податкового права, оскільки має такі ознаки:

1) самостійність правовідносин, що становлять предмет категорії, виникають у процесі стягнення визначених законодавством податків, платежів, зборів, контролю за цим видом діяльності, обліку платників податків;

2) наявність окремої групи норм права в межах податкової галузі, які регулюють зазначені правовідносини;

3) власна методологічна основа, яка втілюється в наявності специфічних засобів і способів правового впливу на конкретний вид суспільних відносин.

Систему електронного адміністрування податків схарактеризовано як особливий елемент, субінститут, оскільки його формує відокремлена група

правових відносин, що виникають у сфері застосування особливої сукупності методів, засобів і процедур, реалізацію яких здійснюють автоматизовано, за допомогою новітніх інформаційних технологій [215; 216].

Доведено, що використання інформаційних технологій у сфері оподаткування загалом відіграє позитивну роль. Про це свідчить низка факторів, а саме: оптимізація процесу взаємодії між суб'єктами оподаткування та податковими органами; підвищення рівня ефективності обліку платників податків; спрощення механізмів податкової звітності; забезпечення прозорості у відносинах оподаткування тощо.

Визначено, що правові засади порядку електронного адміністрування податків – це система чинних нормативно-правових актів різної ієрархічної підпорядкованості, норми яких регулюють правовідносини, що виникають у сфері застосування засобів і процедур, передбачених субінститутом електронного адміністрування [220].

Встановлено, що на законодавчому рівні основою електронного адміністрування є Конституція України, яка окреслює ключові аспекти системи оподаткування, а також Податковий кодекс України – безпосередньо регламентує систему адміністрування податків і всі пов'язані із цією категорією правовідносини. Важливу роль відіграють підзаконні нормативно-правові акти Кабінету Міністрів України, Міністерства фінансів, Державної фіскальної служби України тощо. Вони регулюють конкретні та найбільш специфічні питання порядку застосування електронного адміністрування податків в Україні.

Констатовано, що чинна нині система правових засад порядку електронного адміністрування податків в Україні відображає значущість досліджуваного субінституту класичної системи адміністрування податків, а також перспективи його подальшого розвитку.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ОКРЕМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1. Електронне адміністрування податку на додану вартість

Законодавство України визначає систему різного роду обов'язкових податків, платежів і зборів. Кожному з них притаманний власний набір особливостей, до яких належать: порядок стягнення, суб'єктний склад, мета тощо. У процесі регулювання економіки та фінансової системи України значну роль відіграє податок на додану вартість. Цей важливий інструмент податкової системи, по суті, є відправною та кінцевою точкою фінансової політики держави. Однак, як будь-який встановлений законодавством засіб поповнення державного бюджету, податок на додану вартість має відповідну сферу застосування та специфіку справляння. Чинний Податковий кодекс України передбачає можливість електронного адміністрування податку на додану вартість, що спричиняє безліч проблем практичного й теоретичного спрямування. Водночас є нормативно-правові акти, які цей інноваційний процес регулювання податку фактично спрямовують. Таким чином, з огляду на те, що електронне адміністрування податку на додану вартість є вагомим здобутком у напрямі суцільної модернізації податкової системи загалом, вважаємо за необхідне здійснити науковий аналіз цієї проблематики в межах дисертаційного дослідження.

Теоретичне розроблення питання електронного адміністрування податку на додану вартість актуалізує потребу окреслення змісту цього виду обов'язкового платежу. У цьому контексті слід зауважити, що загальний термін «податок» у довідковій літературі тлумачать так:

– обов’язковий внесок у бюджет відповідного рівня або позабюджетний фонд, що здійснюють юридичні або фізичні особи (платник податку) у порядку та на умовах, визначених законодавством;

– обов’язковий платіж, що мають сплачувати юридичні та фізичні особи для покриття державних видатків; обов’язковий платіж, що встановлюється та стягується державою з громадян, а також юридичних осіб [11, с. 469; 164, с. 330; 273, с. 183].

На підставі аналізу підручників і монографій можна стверджувати, що вчені пропонують також різні тлумачення терміна «податок». Наприклад, Г. В. Бех визначає податок як форму примусового відчуження результатів діяльності суб’єктів, що реалізують свій податковий обов’язок, у державну чи комунальну власність, що надходить у бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта органу місцевого самоврядування) і є обов’язковим, нецільовим, безумовним, безоплатним і безповоротним платежем [157, с. 37].

Податки В. Л. Андрущенко трактує як демократичні за процедурою встановлення, але примусові за формою стягнення платежі індивідів і корпорацій, призначені для трансферту фінансових ресурсів з приватного сектору в державний з метою фінансування суспільних, загальнонаціональних, урядових потреб способом, альтернативним емісії та позикам [6, с. 149].

На думку В. Г. Чепіноги, податки є примусовим платежем, який держава чи уповноважений нею орган стягує із фізичних та юридичних осіб на підставі чинного законодавства та спрямовує на задоволення загальнодержавних чи спільних регіональних потреб [254, с. 656].

Дослідник Ю. Б. Іванов зазначає, що податки – це обов’язкові платежі, які законодавчо встановлює держава, сплачують юридичні та фізичні особи в процесі розподілу та перерозподілу частини вартості внутрішнього валового продукту й акумулюють у централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою функцій [77, с. 24; 154, с. 159–163].

Розмірковуючи про сутнісний зміст поняття «податок», М. П. Кучерявенко визначає його як: 1) правову категорію; 2) прикладну категорію. У першому випадку увагу акцентовано, насамперед, на переході права власності до держави, зміні форми власності. У сучасних умовах усі форми власності рівні та, відповідно, мають рівні економічні і правові засади для функціонування. Крім того, визначення податку як категорії повинно містити головне з позиції тієї галузі права, предмет якої ця норма становить. З позиції предмета фінансового права головне в податку – це надходження коштів державі для задоволення суспільних витрат, наповненню бюджету. Як прикладна категорія податок – це обов’язковий, нецільовий, безумовний, безоплатний і безповоротний платіж, що вноситься юридичними і фізичними особами в бюджет відповідного рівня (або цільовий фонд) на підставі акта компетентного органу державної влади [110, с. 387].

Аналізуючи податок як правову категорію, С. В. Сарана визначає його зміст крізь призму обов’язкового характеру вилучення останнього. Аргументуючи свою позицію, учений наголошує на тому, що держава не може існувати без податків, так само існування податку неможливе без держави; з обов’язковим характером вилучення пов’язана ще одна особливість – законодавча форма відчуження податку, тобто відчуження має легальний характер, відбувається на підставі закону; примусовий характер платежів полягає в забезпеченні сплати податку примусовою силою держави; односторонній характер його встановлення, ухвалення рішення про стягування податку не узгоджується з конкретними платниками податків [203, с. 21].

Із цього приводу О. В. Клименко вважає, що податок – обов’язковий платіж до бюджетів різних рівнів, який здійснюють у порядку та на умовах, визначених законодавством. Податок становить форму примусового відчуження результатів діяльності суб’єктів, що реалізують свій податковий обов’язок, у державну чи комунальну власність, який надходить у бюджет відповідного рівня (чи цільовий фонд) на підставі закону (чи акта

органу місцевого самоврядування), є обов'язковим, нецільовим, безумовним, безоплатним і безповоротним платежем, який втілює свої складові в елементах правового податкового механізму [86, с. 78–79].

Потребує уваги науковий погляд Ю. Шимовича на проблематику визначення ключових рис податків. Досліджуючи податок як найважливіший об'єкт податкового права, що відрізняє його від інших примусових вилучень, учений тлумачить цю категорію як вилучення: державне; примусове; одностороннє (держава не питає згоди); індивідуально безоплатне; виключно до бюджету; планове; нецільове; безповоротне; грошове; яке породжує взаємні права й обов'язки особи, яка стягує, та особи, з якої стягують; систематичне; яке існує у формі закону; правообмежувальне; об'єкт оподаткування різноманітний [228, с. 58; 283, с. 196].

Науковці В. Ф. Роль, В. В. Сергієнко, С. М. Попова у своїх дослідженнях зауважують, що податок можна трактувати і як філософську, і як економічну категорію. Водночас він є конкретною формою правових відносин, що закріплені законодавством під час наповнення доходами бюджетної системи. Податок як конкретна форма примусового вилучення частини сукупного доходу суспільства до скарбниці держави відображає всі позитивні та негативні риси цього економічного простору, системи державного устрою та державного управління. Залежно від стану податкових правовідносин у державі можна дійти висновку про її прогресивний розвиток або регрес. Тому податок – це встановлений законом для досягнення загальнодержавних або місцевого значення цілей обов'язковий індивідуально безвідплатний грошовий платіж, який вносять юридичні та фізичні особи до державного чи місцевого бюджету за наявності матеріальних передумов (доходу, прибутку чи майна) у чітко визначені строки та в передбачених законодавством розмірах і не призначений для конкретних витрат [196, с. 146–149].

На цій підставі податок можна визначити як обов'язковий платіж, що стягує держава із фізичних і юридичних осіб з метою наповнення бюджету країни. Водночас усі податки не є однаковими. Кожен обов'язковий платіж, окрім загальних особливостей, наділений низкою специфічних аспектів. Податок на додану вартість у цьому контексті не є винятком. Перш ніж перейти до з'ясування сутності податку на додану вартість, необхідно окреслити призначення непрямих податків, адже саме ці види податків буде проаналізовано згодом (ідеться, зокрема, про податок на додану вартість й акцизний збір).

На переконання В. В. Буряковського, непрямі податки – це податки, які визначаються розміром споживання та не залежать від доходу й майна платника, є надбавкою до ціни товару або послуги, платником яких був кінцевий споживач цього товару або послуги [135, с. 90; 252].

Науковець Я. А. Литвин доводить, що непрямі податки – це податки, об'єктом оподаткування яких є господарські операції – продаж товарів, робіт, послуг, імпорт, експорт тощо. Їх розмір для окремого платника безпосередньо не залежить від його доходів. Непрямі податки є надбавкою до ціни товарів (послуг), їх сплачують кінцеві споживачі цих товарів і послуг. В Україні непрямі податки охоплюють податок на додану вартість, акцизний податок, мито [116, с. 729]. Поділяючи позицію Л. П. Сідельникової, зазначений дослідник зауважує, що психологічно непрямі податки сприймають платники легше, ніж прямі, адже вони приховані в ціні, тому в момент сплати покупець не завжди усвідомлює, що сплачує податок [116; 209, с. 424].

Ю. О. Буцький, О. В. Тимошенко й І. А. Продай обґрунтовують, що непрямі податки – це податки на товари та послуги, що встановлені у вигляді надбавки до ціни або тарифу, їх оплачують покупці під час купівлі товарів чи отримання послуг, а в бюджет вносять продавці чи зрідка виробники цих товарів і послуг. Науковці зауважують, що переваги непрямих податків

пов'язані, насамперед, з їхньою роллю у формуванні доходів державного бюджету, за умови вмілого використання непрямі податки можуть бути дієвими фінансовими інструментами регулювання економіки [25, с. 68].

З-поміж конкретних переваг означених податків Ю. О. Буцький та інші дослідники виокремлюють такі:

1. Непрямі податки досить швидко надходять до бюджету, оскільки їх перерахування відбувається одразу після реалізації товару чи послуги.

2. Вони застраховані від ризику несплати їх у разі нерентабельного виробництва, оскільки не залежать від прибутку підприємства.

3. Непрямим податкам властива постійність надходжень, з огляду на наявність постійної потреби населення у споживанні товарів і послуг.

4. Їм притаманна відносна рівномірність надходжень у територіальному розрізі, що забезпечує характер їх справляння.

5. Використовуючи непрямі податки, держава отримує можливість регулювати рівень споживання населенням певних груп товарів – стимулювати споживання корисних або стримувати споживання небезпечних для здоров'я людей груп товарів, передусім продовольчих [25, с. 68; 195, с. 38].

Одним з основних непрямих податків є податок на додану вартість. Це один із наймолодших і найсуперечливіших податків. Уперше його було інтегровано до податкових систем Західної Європи лише в середині ХХ століття. Запровадження податку на додану вартість зумовлене необхідністю отримання додаткових стабільних надходжень до бюджету для відновлення економік після Другої світової війни. Зокрема, Римський договір про створення Європейського економічного співтовариства 1957 року передбачав розроблення й застосування низки заходів, спрямованих на гармонізацію систем непрямого оподаткування країн – членів Європейського економічного співтовариства, а наявність податку на додану вартість у

податковій системі стало обов'язковою умовою вступу до цього співтовариства [85, с. 132].

Особливості дії податку на додану вартість детально описував у середині ХХ століття у своїх працях французький економіст М. Лоре. Він досліджував новий обов'язковий платіж як альтернативу наявному на той час податку з обороту. Перевагами податку на додану вартість учений вважав: простоту та нейтральність, можливість його застосування до всіх етапів виробництва і збуту, високу фіскальну ефективність і широку базу оподаткування [15].

Попри те, що податок на додану вартість є законодавчо встановленим обов'язковим платежем, є різні варіації визначення його змісту. Наприклад, Т. Є. Дугар стверджує, що податок на додану вартість – це непрямий податок з доданої вартості, яка створюється на всіх стадіях виробництва й обігу, що включена у вигляді надбавки в ціну товару, робіт та послуг і цілком оплачується кінцевим споживачем товарів, робіт, послуг. Суму до сплати визначають як різницю податкового зобов'язання та податкового кредиту. Кінцевий споживач оплачує товар за ціною, збільшеною на всю суму платежів податку на додану вартість [62, с. 690].

В Економічній енциклопедії (укладач – С. В. Мочерний) податок на додану вартість потрактовано як непрямий податок, що встановлений як надбавка до ціни товарів і послуг. Його сплачують підприємства із суми приросту вартості на цьому підприємстві, обчисленої як різниця між ви торгом від реалізації товарів і послуг та сумою затрат на сировину, матеріали, напівфабрикати, одержані від інших виробників. Низка товарів, послуг, робіт, видів діяльності частково чи повністю звільняється від сплати цього податку [133; 208, с. 237].

У навчальному посібнику Ю. О. Костенко зазначає, що податок на додану вартість – це непрямий податок, який є частиною новоствореної вартості, включений до ціни реалізації товарів (робіт, послуг) і вноситься

покупцем до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг [102, с. 202].

На думку А. Г. Коваленко, Ю. А. Малашенко та О. О. Князева, сутність податку на додану вартість полягає у сплаті податку продавцем (виробником, постачальником) товарів, робіт, послуг з тієї частини вартості, яку він додає до вартості своїх товарів (робіт, послуг) до стадії реалізації їх. Додана вартість створюється в процесі всього циклу виробництва й обігу товарів, починаючи зі стадії виготовлення їх і закінчуючи реалізацією кінцевому споживачеві. Податок сплачують на кожній стадії виробництва й обігу, він має широку податкову базу, охоплює всі види товарів і послуг. Продавець включає податок на додану вартість у вартість товарів та наданих послуг, але й сам сплачує податок на додану вартість за придбані ним у процесі виробництва товари (роботи, послуги). Таким чином, сума сплаченого ним податку становить різницю між сумами податку, отриманими від покупців за реалізовані товари й послуги, і сумами податку, сплаченими постачальникам під час придбання тих товарів і послуг, які необхідні в процесі виробництва оподатковуваних товарів (робіт, послуг) [88, с. 114].

Аналізуючи проблематику правового регулювання непрямих податків в Україні, Г. В. Бех наводить як приклад положення нині не чинного Закону України «Про податок на додану вартість», у яких зазначено, що податок на додану вартість – це частина новоствореної вартості на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг, що надходять до бюджету після їх реалізації [184]. Крім того, висвітлюючи зміст цього обов'язкового збору, учена виокремлює його характерні особливості: по-перше, це непрямий податок; по-друге, він належить до ціни й виникає саме на стадії реалізації, споживання товарів (робіт, послуг), а не їх виробництва; по-третє, сплачує цей податок споживач, а формально перераховує його до бюджету особа, яка реалізує товар, здійснює роботу, послугу; по-четверте, податок на додану вартість сплачується на кожному етапі виробництва чи

реалізації, незалежно від того, йдеться про зовнішній чи внутрішній обіг [14, с. 53].

Водночас деякі вчені стверджують про загальну недосконалість податку на додану вартість. Так, на думку Є. С. Хорошаєва, аналізований обов'язковий платіж не позбавлений недоліків, які загалом властиві всім непрямим податкам. Це, передусім, регресивність (у соціальному аспекті), високі витрати на адміністрування та зменшення обсягу оборотних засобів підприємства за авансових платежів, що позначається на адаптивності виробництва до мінливих ринкових умов господарювання. Обов'язковою умовою ефективного функціонування податку на додану вартість є висока купівельна спроможність населення та розвинута фінансова інфраструктура [247, с. 111].

Із цього приводу М. О. Коніна вважає, що податок на додану вартість є формою руху частини доданої вартості, яку створюють на всіх стадіях виробництва й обігу та сплачує кінцевий споживач, тобто це масовий регресивний податок на товари та послуги широкого вжитку. Податок на додану вартість – це найбільш досконала форма непрямого оподаткування, що відіграє важливу роль у системі державних фінансів низки сучасних країн. Водночас характерною особливістю цього елементу податкової системи є його складність, яка полягає в наявності істотних складнощів під час справляння податку на додану вартість, унаслідок чого він перетворюється з бюджетоутворювального інституту на бюджетовитратний [97, с. 269].

Отже, зміст податку на додану вартість є самостійною проблематикою, яку висвітлюють у наукових працях різні вчені. Водночас усі сформульовані визначення ґрунтуються на положеннях чинного Податкового кодексу України, норми якого чітко регламентують порядок справляння й електронного адміністрування податку на додану вартість, тощо. Крім того, цей Кодекс містить визначення аналізованого обов'язкового платежу. Так,

відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України, податок на додану вартість – це непрямий податок, який нараховують і сплачують на підставі вимог та норм цього нормативного акта [158].

Суб'єктний склад платників податку на додану вартість є доволі широким. Згідно зі ст. 180 Податкового кодексу України, платником податку є:

1) будь-яка особа, що провадить або планує провадити господарську діяльність і реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;

2) будь-яка особа, що зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку;

3) будь-яка особа, що ввозить товари на митну територію України в обсягах, які підлягають оподаткуванню, і на яку покладено відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України, а також; особа, на яку покладено дотримання вимог митних режимів, які передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством; особа, яка використовує, зокрема під час ввезення товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та/або всупереч умовам чи цілям її надання згідно із Податковим кодексом України, а також будь-які інші особи, що використовують податкову пільгу, яку для них не призначено;

4) особа, що веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи;

5) особа – управитель майна, яка веде окремий податковий облік з податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних із використанням майна, що отримане в управління за договорами управління майном;

6) особа, що проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся

власник до кінця строку зберігання, і майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави;

7) особа, що вповноважена вносити податок з об'єктів оподаткування, що виникають унаслідок постачання послуг підприємствами залізничного транспорту з їхньої основної діяльності, що знаходяться в підпорядкуванні платника податку в порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України;

8) особа – інвестор (оператор), який веде окремий податковий облік, пов'язаний з виконанням угоди про розподіл продукції [64].

Отже, податок на додану вартість, попри його суперечливість, є ефективним інструментом бюджетоутворення податкової системи, дія якого поширюється на визначене законодавством коло суб'єктів. На підставі цієї тези можна дійти висновку, що розглядуваний елемент оподаткування України має бути підкріплений високоефективною системою адміністрування. Водночас адміністрування податку на додану вартість є механізмом фактичного регулювання процесу справляння податку на додану вартість відповідно до норм і процедур, визначених чинним законодавством. Сучасний розвиток інформаційних технологій зумовив їх упровадження в діяльність більшості державних інститутів. Адміністрування податків загалом і податку на додану вартість зокрема не є винятком. В умовах сьогодення механізм електронного регулювання податку на додану вартість має необхідне законодавче підґрунтя, однак це не вирішує наявних проблемних питань у цій сфері. Безпосередньо в положеннях чинних нормативних актів сутність електронного адміністрування податку на додану вартість не висвітлено. У попередніх підрозділах дисертаційного дослідження зазначено, що порядок електронного адміністрування податку на додану вартість урегульовано в положеннях ст. 200-1 розділу V Податкового кодексу України.

Електронне адміністрування податку на додану вартість забезпечує автоматизацію обліку руху фінансових надходжень, пов'язаних із

справлянням податку. Із цією метою відкривають спеціальні рахунки в системі електронного адміністрування податку на додану вартість, які містять детальну інформацію щодо всіх платників цього обов'язкового збору [64]. З рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість платника перераховують кошти до державного бюджету в сумі податкових зобов'язань з податку на додану вартість, що підлягає сплаті за наслідками звітного податкового періоду, і на поточний рахунок платника податку за його заявою, яку подають до контролюючого органу в складі податкової звітності з податку на додану вартість, у розмірі суми коштів, що перевищує суму задекларованих до сплати до бюджету податкових зобов'язань і суми податкового боргу з податку. Перерахування коштів на поточний рахунок платника можуть здійснювати в разі, якщо не сума податку, зазначена в складених податкових накладних за звітний період і зареєстрованих у Єдиному реєстрі податкових накладних, не перевищує суму податкових зобов'язань з податку за операціями з постачання товарів/послуг, задекларованих у податковій звітності з податку на додану вартість у цьому звітному періоді [64].

Податковий кодекс України містить лише найзагальніші відомості стосовно механізму електронного адміністрування податку на додану вартість, а уточнювальні норми передбачені іншим нормативним актом – Постановою Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569, якою затверджений Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість. Цей нормативний акт висвітлює сутність деяких понять, особливості яких у положеннях Кодексу не схарактеризовано. Наприклад, у ст. 4 Порядку запропоновано уточнення змісту електронного рахунку в системі електронного адміністрування, який становить рахунок, відкритий платнику податку в Казначействі, на який платник перераховує кошти в сумі, необхідній для досягнення розміру суми податку, на яку платник податку має право зареєструвати податкові накладні та/або розрахунки коригування в

Єдиному реєстрі податкових накладних, а також у сумі, необхідній для сплати узгоджених податкових зобов'язань з податку. Електронний рахунок відкриває платнику податку Казначейство автоматично на безоплатній основі [58]. Підставою відкриття електронного рахунку є реєстр платників податків, у якому містяться такі відомості: прізвище, ім'я та по батькові суб'єкта оподаткування; податковий номер або серія та номер паспорта; індивідуальний податковий номер платника податку; дата реєстрації суб'єкта оподаткування [191].

Цей нормативно-правовий документ також визначає порядок закриття електронного рахунку в системі електронного адміністрування податку на додану вартість. Зокрема, для його закриття Державна фіскальна служба надсилає Казначейству реєстр платників податку, у якому зазначає такі відомості: найменування або ім'я та по батькові платника податку; податковий номер або серію (за наявності) та номер паспорта (для фізичних осіб – підприємців, які мають відмітку в паспорті про право здійснювати будь-які платежі за серією та номером паспорта); індивідуальний податковий номер платника податку та суму податку, що підлягає перерахуванню до бюджету [191].

Отже, передбачений Податковим кодексом України та Порядком механізм електронного адміністрування податку на додану вартість є функціональною системою регулювання правовідносин у цій сфері, яка передбачає обмін інформацією між платником податку й відповідним контролюючим органом шляхом формування відповідних повідомлень в електронному форматі з обов'язковим накладанням електронного цифрового підпису. Адміністрування податку на додану вартість у такому форматі сприяє обмеженню обсягів паперового документообігу як у платників податків, так і в контролюючих органах шляхом декларування податкового зобов'язання виключно в електронній формі [24, с. 17].

Основна перевага її вбачається в мінімізації дії суб'єктивного «людського фактора» та наданні можливостей оперативного формування й використання достовірної та повної інформації про всі ланки механізму справляння податку на додану вартість [156, с. 6].

На переконання Н. М. Мезенцева і Т. Г. Нікульникова, ключовими перевагами системи електронного адміністрування податку на додану вартість є:

- створення єдиної електронної бази всіх зареєстрованих податкових накладних і змін до них;

- скасування паперової форми податкової накладної та реєстру отриманих і виданих податкових накладних, що сприяло економії часу платників податків;

- підвищення дисциплінованості контрагентів в аспекті своєчасного надання правильно оформленої податкової накладної;

- унеможливлення у зв'язку із впровадженням нової системи адміністрування податку на додану вартість видання фіктивної податкової накладної, оскільки за сучасних умов цей документ повинен бути зареєстрований у Єдиному електронному реєстрі та підкріплений або сумою реєстраційного ліміту, або живими коштами, перерахованими на електронний рахунок податку на додану вартість [130, с. 99].

Крім того, позитивний вплив упровадження електронного механізму адміністрування податку на додану вартість виявляється в підвищенні податкових надходжень до бюджету України. Це пов'язано, насамперед, із «сумлінним» ставленням до повернення податку на додану вартість більшості експортоорієнтованих виробництв. Якщо останні суб'єкти повертають податок на додану вартість не в належний строк, а із запізненням, платник зазнає фінансових втрат: вилучають кошти, які могли б приносити дохід (або ж навіть постає необхідність позичати) [51].

З-поміж переваг також можна зауважити про наявність єдиної інформаційної системи стосовно всіх зареєстрованих податкових накладних і розрахунків усіх платників податків. Таким чином, упровадження та розвиток електронного адміністрування податку на додану вартість є важливим кроком держави у напрямі покращення адміністрування цього податку [67, с. 17].

Аналізуючи засади електронного адміністрування податку на додану вартість, слід зауважити, що чинне законодавство передбачає норми, метою яких є попередження неправомірних дій у сфері електронного адміністрування податку на додану вартість. Так, у ст. 74 Податкового кодексу України зазначено, що податкова інформація, зібрана відповідно до законодавства, зберігається в базах даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику. Ідеться про норми, інформаційні системи та засоби їх забезпечення, розроблені, виготовлені або придбані центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, є державною власністю. Крім того, система захисту податкової інформації, що зберігається в базах даних інформаційних систем, встановлюється центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику [64]. На підставі цієї норми можна дійти висновку, що тягар попередження виникнення фактів неправомірних дій, а також організації належного рівня безпеки інформації та системи електронного адміністрування загалом покладено на вповноважені органи державної влади, що є суттєвою правовою гарантією забезпечення прав суб'єктів податку на додану вартість.

Однак упровадження інноваційного механізму регулювання податку на додану вартість також має чимало негативних аспектів, серед яких головними є проблеми нормативного регулювання. Істотним недоліком електронного адміністрування податку на додану вартість є фактична

недосконалість чинного законодавства. На думку М. О. Коніної, внесення постійних змін до чинних нормативно-правових актів призводить до значної кількості помилок, допущених суб'єктами господарювання, наслідком яких є фактичне неповернення податку до бюджету, а також застосування до платників податків відповідних санкцій [97, с. 273]. Наприклад, факт упровадження електронного адміністрування податків суттєво змінив систему обліку та справляння податку на додану вартість, що функціонувала досі. Відсутність апробаційного періоду та грамотного механізму впровадження нового інституту регулювання податку спричинила появу недоліків у системі нормативного координування. Цей негативний фактор виявляється в ситуаціях, коли реєстрацію обов'язкових податкових накладних не може бути здійснено у зв'язку з тим, що минув строк виконання цієї дії, який становить 180 днів. Неподання або несвоєчасне подання податкової звітності чи невиконання вимог щодо внесення змін до податкової звітності тягнуть за собою накладення штрафу в розмірі 170 грн [64].

Інша проблема електронного адміністрування пов'язана з браком належного законодавчого регулювання електронних рахунків, які відкривають для кожного платника податку. Серед проблемних аспектів можна виокремити нормативно не врегульовані питання щодо здійснення обслуговування таких рахунків, періодичності виписок банку, вартості послуг за обслуговування, доступу підприємства до інформації про стан рахунку, строки внесення сум податку на додану вартість за готівковими й бартерними розрахунками, відповідальності перед підприємством за неперерахування платежів тощо [142, с. 380]. У сукупності такі прогалини суттєво ускладнюють роботу з електронними рахунками як з боку платників податків, так і з боку державних органів, що негативно позначається на якості механізму справляння податку на додану вартість загалом.

Проблемою, яка досі не має належного нормативного відображення, слід вважати незаконне відшкодування податку на додану вартість або ухилення від

його сплати. Діяльність правопорушників у цій сфері спричинила формування «схем», за допомогою яких можна фактично не сплачувати податок на додану вартість, зокрема: ухилення від сплати податку на додану вартість під час здійснення імпорتنих операцій з товарно-матеріальними цінностями за значно заниженими цінами; проведення псевдоекспортних операцій; ухилення від сплати податку на додану вартість шляхом втрати первинних бухгалтерських документів; реалізація товарно-матеріальних цінностей за цінами, нижчими від вартості придбання [142, с. 376–381].

Хоча електронне адміністрування податку на додану вартість запобігає поданню фіктивних податкових накладних або підробленню відомостей у них, цей інститут не може цілком забезпечити безпеку справляння податку на додану вартість. Окрім суто правових проблем, упровадження електронного адміністрування також має низку недоліків іншого спрямування, до яких належать: брак належного програмного і технічного забезпечення, яке дало б змогу якісно здійснювати електронне регулювання податку на додану вартість, уникаючи механічних перенавантажень серверів контролюючих органів; низький рівень безпеки функціонування електронного адміністрування податку на додану вартість; неможливість оперувати всіма перевагами електронних рахунків, подання електронних накладних у встановлений строк унаслідок неналагодженості процесу обміну інформацією між платником податку та державою, що пов'язано з використанням цими суб'єктами різного програмного забезпечення тощо.

Отже, упровадження електронного адміністрування податку на додану вартість у наявний механізм регулювання цього обов'язкового збору є вагомим досягненням держави в напрямі модернізації адміністрування податків. Нормативна основа цього питання нині доволі якісно функціонує, однак це не виключає наявності проблемних аспектів. Консолідуючи аналізовані в дослідженні відомості щодо поточного стану електронного

адміністрування податку на додану вартість й адміністрування податків загалом, ми дійшли певних висновків.

Податок на додану вартість є досить суперечливим обов'язковим платежем, реалізація якого є окремою практично-правовою проблематикою. Водночас аналіз юридичних джерел дає підстави стверджувати, що податок на додану вартість – це вагомий та ефективний інструмент бюджетоутворення, а використання для управління ним інноваційних технологій є необхідним чинником підвищення рівня його дієвості.

Електронне адміністрування податку на додану вартість є частиною механізму регулювання податкової системи, яка функціонує для забезпечення динамічнішого оперування електронними рахунками платників податків, за допомогою яких вони здійснюють розрахунки з бюджетом, і подання на розгляд державним органам податкових накладних. Електронна форма накладних сприяє пришвидшенню їх подання й унеможлиблює підроблення.

Правове регулювання електронного адміністрування податку на додану вартість нині здійснюють положення Податкового кодексу України та Постанови Кабінету Міністрів України від 16 жовтня 2014 року № 569, якою затверджений Порядок електронного адміністрування податку на додану вартість. У цих актах передбачено систему електронного адміністрування податку на додану вартість, визначено межі її функціонування та порядок здійснення певних операцій.

Водночас постає чимало проблем, які потребують додаткової координації з боку законодавця. Такими, зокрема, є питання вдосконалення правових засад адміністрування податку на додану вартість, уточнення нормативних положень щодо регулювання роботи з електронними рахунками суб'єктів оподаткування, створення механізму протидії «схемам» ухилення від сплати аналізованого податку тощо. Також слід зосередити увагу на покращенні технологічної основи електронного адміністрування та підвищенні рівня безпеки функціонування цього механізму.

2.2. Електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість

Адміністрування податків є досить складним механізмом, який містить значну кількість різних за змістом і метою процедур. Якщо проаналізувати конкретно процес управління податком на додану вартість, то в цій сфері також можна виявити низку особливостей. Зокрема, адміністрування податку на додану вартість є об'єктом впровадження інноваційних технологій, тобто електронного адміністрування. Водночас електронна складова наявна не тільки в контексті стягнення зазначеного обов'язкового платежу, а й у процесі відшкодування останнього. Цей аспект як у практичній, так і теоретичній площинах надає можливість вибудувати доктринальну модель електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість, а також окреслити характерні особливості цієї категорія, які вирізняють її з-поміж суміжних правових явищ.

У словнику української мови термін «відшкодувати» потлумачено як надання чого-небудь якійсь особі замість витраченого, загубленого, знищеного; поповнення витрат, збитків тощо [225, с. 664].

Отже, це поняття характеризує процес повернення чогось кому-небудь. Із цього приводу постає логічне питання: що передбачає відшкодування податку на додану вартість. Податки – це законодавчо визначені, обов'язкові платежі, які стягують з метою наповнення бюджету. Держава не має обов'язку повертати їх суб'єктам оподаткування. Утім законодавець має дещо іншу позицію. Зокрема, відповідно до пп. 14.1.18 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України, бюджетне відшкодування – це відшкодування від'ємного значення податку на додану вартість на підставі підтвердження правомірності сум бюджетного відшкодування податку на додану вартість за результатами перевірки платника [158].

Від'ємне значення, що є ключовою умовою відшкодування податку на додану вартість, обчислюється шляхом встановлення різниці між сумою податкового зобов'язання звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту такого звітного (податкового) періоду. Податкове зобов'язання визначають як загальну суму податку на додану вартість, одержану (нараховану) платником податку у звітному (податковому) періоді, а податковий кредит – це сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду [70]. Таким чином, від'ємне значення в цьому контексті фактично можна розглядати як надміру сплачене грошове зобов'язання, тобто певну суму коштів, яку на певну дату зараховано до відповідного бюджету понад нараховану суму грошового зобов'язання, граничний строк сплати якої настав на цю дату [70]. Крім того, згідно з п. 200.4 ст. 200 Податкового кодексу України, за наявності від'ємного значення суми податку на додану вартість таку сума може бути:

– зараховано у зменшення суми податкового боргу з податку за попередні звітні (податкові) періоди (зокрема розстроченого або відстроченого відповідно до положень Податкового кодексу України);

– відшкодовано в разі відсутності податкового боргу за заявою платника в сумі податку, фактично сплаченій отримувачем товарів/послуг у попередніх і звітному податкових періодах постачальникам таких товарів/послуг або до Державного бюджету України на поточний рахунок платника податку та/або в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачують до державного бюджету;

– зараховано до складу податкового кредиту наступного звітного (податкового) періоду [70].

Учені у своїх наукових працях часто порушують проблематику відшкодування податку на додану вартість. Наприклад, О. Я. Гордін

зауважує, що бюджетне відшкодування має не загальний, а спеціальний характер, тобто воно притаманне не всім платникам податку на додану вартість загалом, а лише деяким, які відповідають визначеним умовам у законодавстві та які набувають цього права. Законодавчі положення чітко встановлюють умову, за якої платник податку на додану вартість має право на бюджетне відшкодування [44, с. 63–67].

Аналізуючи юридичну літературу та міжнародну судову практику, М. С. Шаренко доходить висновку, що право особи (юридичної чи фізичної) на бюджетне відшкодування є обов'язком держави з відшкодування податку на додану вартість. Це право гарантоване чинним податковим законодавством і захищене Конвенцією про захист прав людини та основоположних свобод [265, с. 98].

Дослідник А. В. Саленков акцентує на загальній особливості відшкодування податку на додану вартість, стверджуючи, що цей фінансовий механізм притаманний непрямим податкам загалом, зокрема у сфері стягнення податку на додану вартість й акцизного оподаткування, його використовують у більшості країн світу. Крім того, учений зауважує, що бюджетне відшкодування може бути пов'язано з поверненням незаконно стягнених або переплачених сум податків [37, с. 122; 201, с. 97–100].

Відшкодування податку на додану вартість, на думку В. В. Корольчука, є сумою, яка підлягає поверненню платнику податку на додану вартість із бюджету. Повертають виключно ту частку сплачених коштів, яка утворилася у зв'язку з надлишковою сплатою податку. Цей надлишок формується шляхом зіставлення суми податку на додану вартість, який сплачує платник під час придбання товарів (робіт, послуг) і суми податку на додану вартість під час реалізації товарів (робіт, послуг), у виробництві або здійсненні яких брали участь товари (роботи, послуги), придбані або отримані ним [100, с. 25–26].

Досліджуючи правовий зміст бюджетного відшкодування, С. С. Пирога акцентує увагу на дуалістичному характері цієї категорії. З огляду на зміст

податкового обов'язку, суми податку (які підлягають сплаті або відшкодуванню) є предметом як податково-правового регулювання, так і бюджетно-правового (перерахування коштів з державного бюджету). З такої позиції можна стверджувати, що цілісність регулювання в цьому разі обумовлює існування комплексної конструкції фінансово-правових інститутів – бюджетного й податкового права [153, с. 119].

Таким чином, аналіз нормативної бази та доктринальних джерел надає можливість окреслити ключові аспекти процесу відшкодування податку на додану вартість, наявність яких є обов'язковою умовою існування цієї категорії. Серед них такі:

по-перше, особливий суб'єктний склад, оскільки відшкодування податку можливо тільки для тієї особи, на яку державний збір поширюється;

по-друге, наявність від'ємного значення податку на додану вартість, тобто надміру сплаченого грошового зобов'язання;

по-третє, вмотивована заява суб'єкта оподаткування щодо відшкодування від'ємного значення суми податку на додану вартість.

Часто категорію відшкодування податку на додану вартість ототожнюють з такою податковою пільгою, як звільнення платника податків від обов'язку сплати визначених законодавством обов'язкових зборів і платежів, що є істотною помилкою. Податкові пільги є окремим фінансовим інструментом, що має власний правовий статус. Виразніше цю тезу висвітлено в наукових працях учених. Так, О. Ю. Тімарцев пропонує тлумачити податкові пільги як переваги, що надають окремим платникам податків, зокрема можливість не сплачувати податок або сплачувати його в меншому розмірі. Норми законодавства, що визначають підстави, порядок та умови застосування пільг з податків і зборів, не можуть бути індивідуальними. Характерними ознаками податкових пільг є: обмежена сфера застосування; стимулювальна та регулювальна спрямованість; нейтральність; екстериторіальність; мобільність [233, с. 262].

Із цього приводу О. Ю. Дубовик зазначає, що податкові пільги є альтернативою субсидій, дотацій та інших окремих інструментів пільгового кредитування. Тому для впровадження податкових пільг слід додержуватися системного підходу, який має забезпечувати зв'язок усіх цих інструментів у єдиний комплекс. Система пільг і привілеїв є своєрідним орієнтиром для юридичних або фізичних осіб під час вибору ними сфери діяльності, форми одержання доходів. Застосування податкових пільг має специфічні особливості. Платнику податків необхідно враховувати, що пільга – це звільнення саме від сплати, а не від податкового обов'язку, який має три складові: податковий облік, податкову звітність і сплату податку. Якщо платника може бути звільнено від сплати податку, то обов'язок щодо обліку та звітності в нього залишиться [61, с. 64].

Досліджуючи сутність податкових пільг у контексті діяльності підприємств у спеціальних економічних зонах, Н. Б. Андрухів-Садовська визначає цю категорію як частину грошових коштів, що отримана внаслідок реалізації інвестиційного проекту у спеціальній економічній зоні відповідно до законодавчих актів шляхом повного або часткового звільнення від нарахованих податків і зборів та використання їх для подальшого фінансування інвестиційного проекту з метою зменшення податкового навантаження [5].

Відповідно до ст. 30 Податкового кодексу України, податкові пільги – це передбачене податковим і митним законодавством звільнення платника податків від обов'язку щодо нарахування та сплати податку і збору, сплата ним податку та збору в меншому розмірі за наявності підстав. Такими підставами для надання податкових пільг є особливості, що характеризують певну групу платників податків, вид їхньої діяльності, об'єкт оподаткування або характер і суспільне значення здійснюваних ними витрат [70].

Таким чином, відшкодування податку на додану вартість не можна ототожнювати з податковими пільгами, оскільки ці категорії мають цілком

різні правові статуси. Відшкодування податку на додану вартість обумовлено фактом надлишково сплаченого грошового зобов'язання, є відповідним правом суб'єкта сплати цього обов'язкового платежу. Водночас податкові пільги є фінансовим механізмом, що передбачений як митним, так і податковим законодавством. Податкові пільги різноманітні у своїй сукупності, а їх застосування пов'язано з наявністю спеціальних умов, зокрема: особливостями та видами діяльності певних груп платників податків; специфікою об'єкта оподаткування; характером, суспільним значенням здійснюваних такими об'єктами витрат.

Відшкодування податку на додану вартість – це досить складний, регульований нормами чинного законодавства механізм, реалізація якого має певну специфіку. Поряд із загальним механізмом стягнення податку на додану вартість, воно є об'єктом активізації спеціальних електронних технологій. Їх використання в процесі реалізації бюджетного відшкодування, надає можливість виокремити категорію електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість. Електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість, як і субінститут електронного адміністрування цього податку загалом, є новелою в правовій системі держави та галузі оподаткування. Досить влучно із цього приводу зазначила Л. О. Матвейчук, на думку якої запровадження автоматизованої системи повернення податку на додану вартість створює умови сумлінним платникам без контакту з податковою службою в оперативному режимі своєчасно отримати задекларовані на відшкодування суми податку [127, с. 64].

На підставі цієї тези доходимо висновку, що організація процесу відшкодування податку на додану вартість в електронному форматі сприяє мінімізації бюрократичного аспекту у відносинах між платниками податку й уповноваженими державними органами. Це сприяє підвищенню ефективності взаємодії та, як наслідок, швидкості реалізації права суб'єктів оподаткування на відшкодування надмірно сплаченого грошового зобов'язання податку на додану

вартість. Електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість не передбачено на законодавчому рівні в контексті загального процесу адміністрування податку на додану вартість. Водночас наявність інформаційної складової простежується на різних етапах реалізації процесу відшкодування зазначеного податку. Відповідно до п. 200.7 ст. 200 Податкового кодексу України, платник податку, який має право на отримання бюджетного відшкодування та прийняв рішення про повернення суми бюджетного відшкодування, подає відповідному контролюючому органу податкову декларацію та заяву про повернення суми бюджетного відшкодування, яка відображається в податковій декларації [70].

Подання останньої платник податку має право здійснити в електронній формі, використовуючи спеціальний електронний цифровий підпис – особливий вид електронного підпису, отриманий за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність й ідентифікувати підписувача. Електронний цифровий підпис накладають за допомогою особистого ключа та перевіряють за допомогою відкритого ключа [176].

Заяви платників податків про відшкодування податку на додану вартість консолідують у спеціальному Реєстрі, порядок й особливості ведення та організації якого регламентовано в Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість» від 25 січня 2017 року № 26. Відповідно до цього нормативно-правового акта, Реєстр є спеціальним інформаційним ресурсом. Адміністрування його здійснює Міністерство фінансів України, що забезпечує:

- захист інформації, що міститься в Реєстрі;
- автоматичну обробку інформації Державної фіскальної служби та Казначейства щодо даних Реєстру;

– щоденне оприлюднення Реєстру на своєму офіційному веб-сайті, крім інформації про реквізити поточного рахунка платника податку для перерахування бюджетного відшкодування [173].

Крім того, у Реєстрі містяться такі дані:

– найменування платника податку на додану вартість і його індивідуальний податковий номер;

– дата подання заяви про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість на рахунок платника податку в банку;

– дата надсилання платнику податку органом Державної фіскальної служби України повідомлення про відмову в прийнятті податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання);

– сума податку, заявленого до бюджетного відшкодування, зазначена в кожній заяві, поданій у складі податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання), яка підлягає перерахуванню на рахунок платника податку в банку та/або в рахунок сплати грошових зобов'язань, та/або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачують до державного бюджету;

– сума податку, заявленого до бюджетного відшкодування, зменшена на суму податкового боргу;

– реквізити поточного рахунку платника податку для перерахування бюджетного відшкодування;

– реквізити бюджетних рахунків для перерахування бюджетного відшкодування в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачують до державного бюджету;

– реквізити бюджетного рахунку, з якого здійснюють бюджетне відшкодування;

– дата початку та закінчення проведення перевірки даних податкової декларації або уточнюючого розрахунку (в разі їх подання), у складі яких

подано заяву, з обов'язковою відміткою щодо виду перевірки (камеральна, документальна);

– сума податку, заявленого до бюджетного відшкодування, і дата поданої до органу Державної фіскальної служби України заяви в разі виникнення в платника податку необхідності змінити напрям узгодженого бюджетного відшкодування;

– дата складення та вручення платнику податку акта перевірки;

– дата та номер податкового повідомлення-рішення й сума бюджетного відшкодування за кожною заявою з урахуванням (у разі подання) уточнюючого розрахунку, не узгоджена контролюючим органом;

– дата початку оскарження податкового повідомлення-рішення та сума бюджетного відшкодування, що оскаржується;

– дата закінчення оскарження податкового повідомлення-рішення та сума бюджетного відшкодування, узгоджена за результатами оскарження;

– сума узгодженого органом Державної фіскальної служби України бюджетного відшкодування за кожною заявою та дата її узгодження;

– дата та сума повернення бюджетного відшкодування на рахунок платника в банку;

– дата та сума зарахування (перерахування) в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачують до державного бюджету [70; 149].

Отже, електронний реєстр відшкодування податку на додану вартість є великим за обсягом джерелом інформації. Крім обліку заяв на відшкодування податку, головним завданням цієї інформаційної бази є спрощення взаємодії між суб'єктом оподаткування та контролюючими органами. Запровадження такого формату дає змогу кожному платнику податку отримувати відомості в умовах реального часу щодо своєї заяви про відшкодування податку на додану вартість. Крім того, науковці визначають інші переваги цієї інформаційної системи, зокрема: формування та ведення Реєстру заяв про повернення суми

бюджетного відшкодування здійснюють на підставі баз даних Державної фіскальної служби України та Казначейства; визначення чітких даних, які належать до такого Реєстру; автоматичне внесення заяв до Реєстру, що здійснюється протягом операційного дня в хронологічному порядку надходження таких заяв; автоматичне та щоденне відшкодування; Казначейство проводить бюджетне відшкодування податку на додану вартість на підставі даних Реєстру; публікація реєстру на офіційному веб-сайті Міністерства фінансів України [80, с. 255].

Згідно з аналітичною доповіддю Національного інституту стратегічних досліджень, Реєстр заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість є дієвим інструментом не тільки в податковій сфері, а й в антикорупційній. Повна автоматизація процесу надає можливість запобігти впливу людського фактора під час відшкодування податку на додану вартість, тим самим підвищуючи рівень його прозорості [4, с. 368–369].

Водночас електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість не обмежується виключно використанням спеціального електронного реєстру. У цьому контексті йдеться про повну автоматизацію процесу повернення надмірно сплаченого грошового зобов'язання. Так, на підставі даних Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування орган, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів, після дня набуття статусу узгодженої суми бюджетного відшкодування перераховує таку суму з бюджетного рахунку на поточний банківський рахунок платника податку в банку та/або на бюджетні рахунки для перерахування в рахунок сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу такого платника податку з інших платежів, що сплачують до державного бюджету, протягом п'яти операційних днів [70].

Отже, електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість передбачає організацію взаємодії суб'єкта оподаткування з уповноваженими органами на засадах мінімізації бюрократизму, а також

підвищення оперативності й ефективності цього процесу загалом. Цього досягають шляхом активного використання спеціальних електронних інформаційних технологій і ресурсів, за допомогою яких:

- подання заяв щодо відшкодування податку на додану вартість здійснюють віддалено, в електронній формі, тобто платнику податку не треба особисто з'являтися до вповноваженого органу з метою заповнення відповідних документів;

- усі заяви щодо відшкодування податку на додану вартість консолідують у єдиному електронному джерелі, що дає змогу кожному платнику податку відстежувати, на якому етапі обробки знаходиться його звернення в онлайн-режимі;

- у разі наявності визначених законом підстав погоджені вповноваженим органом суми бюджетного відшкодування автоматично переводяться на рахунки суб'єктів оподаткування.

На підставі зазначеного можна узагальнити, що електронне адміністрування податку на додану вартість має чимало переваг. Цей факт засвідчують дієвість системи та досить точна нормативно-правова база, що регламентує майже всі питання, які постають у цій сфері. Водночас деякі вчені констатують наявність недоліків в електронному адмініструванні відшкодування податку на додану вартість.

Наприклад, досліджуючи механізм бюджетного відшкодування податку на додану вартість, К. Безверхий та О. Юрченко на підставі положень відомчих документів Державної фіскальної служби констатують недосконалість системи електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість, що в окремих випадках дає змогу порушувати порядок повернення обов'язкового збору шляхом створення «фіктивних» податкових кредитів. Крім того, науковці зауважують, що електронне адміністрування податку на додану вартість не підвищує рівень «прозорості» цього процесу. Навіть якщо органи Державної фіскальної служби України підтвердили суми, заявлені до відшкодування, або є

рішення суду, що підтверджує ці суми, то це не означає, що Казначейство протягом трьох операційних днів здійснить перерахування цих коштів на рахунок платника податків, оскільки в Казначейства просто може не бути на це «вільних коштів», а якщо ці кошти є, то в жодному нормативному акті не передбачено черговість, пріоритетність здійснення Казначейством таких транзакцій [13, с. 16–17; 202].

Водночас досить складно сформулювати об'єктивне судження з приводу системи електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість, оскільки вона є надто «молодою». Донедавна відшкодування податку на додану вартість здійснювали лише після перевірки відповідності платника податків критеріям, передбаченим у нині не чинних підпунктах ст. 200 Податкового кодексу України. Зокрема, бюджетне відшкодування здійснювали лише в тих ситуаціях, коли платник податку: не перебував у судових процедурах банкрутства; у Єдиному державному реєстрі юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців щодо нього не було внесено записів про: відсутність підтвердження відомостей; відсутність за місцезнаходженням; прийняття рішень про виділ, припинення юридичної особи, підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця тощо; має середню заробітну плату, яка не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох звітних податкових періодів тощо [104].

Державна фіскальна служба України здійснювала перевірку відповідності платника податку таким критеріям, що суттєво ускладнювало та подовжувало строк процесу відшкодування податку на додану вартість.

Отже, аналіз механізму електронного адміністрування бюджетного відшкодування податку на додану вартість, а також положень нормативно-правової бази, на якій він ґрунтується, дає підстави сформулювати такі висновки. Бюджетне відшкодування – це система дій і процедур, яка спрямована на відшкодування від'ємного значення податку на додану

вартість, тобто надміру сплаченого грошового зобов'язання, передбаченого цим визначеним законодавством платежем. Бюджетне відшкодування за своїм правовим статусом відрізняється від податкових пільг. Останні надають за фактом наявності конкретних умов, зокрема: спеціального суб'єкта оподаткування та певних особливостей діяльності, яку він провадить; специфічного об'єкта оподаткування тощо [216].

Електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість прямо окреслено в чинній нормативно-правовій базі, але застосування електронних технологій регламентовано на різних етапах провадження цього процесу. Можна констатувати, що нині цілком автоматизовано подання заяви щодо відшкодування податку на додану вартість, облік і перевірку цих заяв, перерахування коштів на рахунки платників податків у разі наявності підстав для відшкодування податку. Вагомим зрушенням у сфері електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість є створення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість. Останній є спеціальною автоматизованою інформаційною базою даних, за допомогою якої можна відстежувати в режимі реального часу етап розгляду зареєстрованої заяви.

Загалом електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість має чимало переваг, про що зазначає більшість учених. Утім слід констатувати недосконалість нормативно-правової бази в цій сфері. На наш погляд, доцільно виокремити норми права, які регулюють пов'язані із системою електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість питання, у межах підрозділу Податкового кодексу України чи підзаконного нормативного акта, щоб запобігати виникненню суперечностей і правових колізій. Систематизація нормативно-правової бази в цьому контексті забезпечить удосконалення та розвиток електронного адміністрування відшкодування податку на додану вартість.

2.3. Електронне адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів

Активний технологічний прогрес, який відбувся в кінці ХХ – на початку ХХІ століття, позначився майже на всіх сферах життєдіяльності суспільства. Свідченням цього є запровадження в нашій державі електронного адміністрування податків. Хоча цей субінститут адміністрування податків знаходиться на етапі розвитку, він зумовлює активну імплементацію інноваційних технологій у процесі управління окремими обов'язковими платежами та зборами. Не є винятком акцизний податок на паливно-мастильні матеріали. Акцизний податок здатний істотно впливати на процес прийняття рішень споживачами підакцизної продукції, а також на розподіл фінансових й інших видів ресурсів. Цей податок є дієвим інструментом реалізації в інтересах суспільства стратегічних цілей і завдань державної політики – соціально-економічної та фіскальної, гармонійне поєднання яких є запорукою сталого перспективного розвитку країни [275]. З огляду на зазначене, вважаємо за необхідність детально розглянути сутність, особливості та правові засади електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів.

На різних етапах історичного розвитку основним видом непрямих податків був акциз, за якого об'єктом оподаткування здебільшого була вартість товарів, що мали певну особливість [236, с. 140].

Переваги механізму акцизного оподаткування констатували класики фінансової науки. Зокрема, ще в ХVІІ ст. французький економіст Ф. Демезон стверджував, що акциз здатен забезпечити в державну скарбницю доходу навіть більше, ніж решта податків [144, с. 56].

Таке твердження на той час мало вагоме підґрунтя, оскільки акцизи справляли майже з усіх торгових операцій, платників акцизів було небагато,

тому адмініструвати такий податок було просто, а ухилитися від його сплати – майже неможливо.

На території України акцизний податок не є новелою та має досить тривалу історію становлення. Ще за часів Російської імперії непрямі податки, до яких належали й акцизи, відігравали значну роль у системі оподаткування. У процесі виробництва або реалізації певних товарів підприємці платили такий непрямий податок, який потім включали у вартість. Акцизом обкладали виробництво спиртних напоїв, дріжджів, тютюнових виробів, цукру, освітлювальних приладів, сірників тощо. Зокрема, було передбачено спеціальний акциз на сіль, запроваджений ще за часів правління царя Олексія Михайловича. Упродовж 1872–1877 років на території Російської імперії діяв акцизний податок на нафту та нафтопродукти [258, с. 71–72]. З 1881-го до 1885 року було здійснено податкову реформу, яка змінила чинну на той час систему оподаткування, а також зумовила введення нових податків. Після реформи основні суми державних доходів надходили саме у вигляді акцизів. Непрямі податки становили майже половину всього державного бюджету. Головне місце серед джерел оподаткування посідали доходи з державної монополії на вино й акцизи на алкогольну продукцію [112, с. 73; 122, с. 26–27]. Згодом 1885 року здійснено часткову реформу безпосередньо акцизної системи, а також перероблено кримінальне законодавство в частині, що стосується відповідальності за незаконне виготовлення та обіг алкоголю [56, с. 21–22].

Радянська акцизна система, запровадження якої припало на початок нової економічної політики (1921 рік), ґрунтувалася на принципах отримання найбільшої фіскальної вигоди та залучення до оподаткування найширших верств населення. Першими акцизами стали податки на спирт, пиво, мед, сіль, нафтопродукти, свічки, каву, цикорій тощо. У 1930-х роках було проведено податкову реформу в Радянському Союзі, наслідком якої стала кардинальна зміна порядку справляння непрямих податків. Запроваджено податок з обороту, який був наділений рисами прямих і непрямих податків й

охоплював кілька десятків наявних податків та зборів, зокрема всі акцизи – на горілку, коньяк, пиво, дріжджі, чай, сірники, парфумерію, косметику, свічки, гумові калоші тощо [205, с. 56; 244, с. 114–115].

Тобто акцизний податок як інструмент наповнення бюджету діє на території нашої держави протягом досить тривалого часу. У наукових колах можна виокремити чимало підходів до тлумачення термінів «акциз», «акцизний податок» та «акцизний збір». Так, у довідковій літературі поняття «акциз» визначено як вид непрямого податку, який стягують з предметів споживання, відповідно до роду та кількості останніх, із факту їх виробництва; непрямий податок (від лат. *accidere* – обрізати; від англ. *excise duties*), який включений у вартість товару й оплачується покупцем; податок, який поширюється на чітко визначені законодавством підакцизні товари, а саме: алкогольну, тютюнову продукцію, ювелірні прикраси, автомобільне пальне, моторні масла тощо [34, с. 293–294; 232, с. 27; 272].

Згідно з визначенням, запропонованим в Оксфордському економічному словнику, акцизні податки – це податки на споживання товарів, які включені в ціну товару. Вони надають можливість підвищити надходження до бюджету та регулювати споживання окремих товарів [279].

Зміст поняття «акцизний податок» й особливості категорії, яку він виражає, окреслює у своїх працях чимало науковців. Наприклад, Д. М. Львів визначає акциз як непрямий податок із деяких предметів внутрішнього виробництва, стягнений усередині держави під час операції, виробництва чи споживання та внесений позичково виробником або продавцем товару, який одержує його після зі споживача через підвищення ціни на продукт [119, с. 373].

Учений І. І. Янжул розглядає акциз як непрямий податок, стягнутий з предметів внутрішнього виробництва [277, с. 397].

Особливості акцизного податку В. О. Лебедев висвітлює шляхом порівняння останнього з митом. Науковець зазначає, що акцизами

обкладають лише незначну кількість предметів, причому кожний – особливим порядком; дії ж наближення предмета до споживача полягають у наданні предмету вигляду, що робить його придатним для споживання. Митом обкладають різні предмети, хоча зважають переважно на їхню якість, водночас, моментом обкладання є рух предметів до споживача [101, с. 115; 113, с. 269–270].

У своєму дослідженні Т. В. Мединська визначає, що акциз – це непрямий податок, який встановлюють на високорентабельні та монопольні товари, він у теорії вилучає частину надприбутків, які отримують від продажу такої продукції. Цей податок акумульовано в ціні, його стягують під час реалізації [129, с. 208].

Згідно з науковою позицією Р. А. Шепенка, акцизи, на відміну від прямих податків, стягують як під час реалізації певної номенклатури товарів на внутрішньому ринку держави, так і в процесі переміщення таких товарів через митний кордон держави. У зв'язку із цим у першому випадку, тобто коли акцизи стягують на внутрішньому ринку держави, їх можна назвати внутрішніми, а в другому – зовнішніми. Автор доходить висновку, що вони належать до податкової групи митних платежів, оскільки нарівні з митами й податком на додану вартість мають статус так званих митних платежів [268, с. 15].

Аналізуючи сутність акцизного податку, О. В. Покотаєва зазначає, що цей обов'язковий платіж встановлюють на високорентабельну продукцію. Відмітною рисою акцизів є виконання ними регуляційної функції, сутність якої полягає в здатності акцизів впливати на обсяги експорту й імпорту продукції. Так, за допомогою підвищення ставок акцизного податку можливе здійснення підтримки вітчизняного товаровиробника, і, навпаки, для поповнення вітчизняного ринку товарами, яких бракує, використовують механізм зниження ставки податку [161, с. 745].

На законодавчому рівні визначення категорії «акцизний податок» закріплювали декілька разів, наприклад, у нині не чинних нормативно-правових актах, таких як: Закон України «Про акцизний збір» і Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір». У першому документі зазначений податок визначають як непрямий податок на високорентабельні та монопольні товари (продукцію), що включений у ціну цих товарів (продукції), а в другому – непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включений у ціну цих товарів (продукції) [166].

Отже, аналіз наукового доробку вчених, законодавчої та підзаконної нормативної бази надає можливість констатувати несформованість єдиного підходу до визначення сутності акцизного податку. У зв'язку із цим за основу слід брати тлумачення, що міститься в Податковому кодексі України. У цьому Кодексі зазначено, що акцизний податок є одним з найбільш практичних засобів мобілізації доходів бюджету держави, що дає змогу швидко та систематично накопичувати необхідні для функціонування держави великі суми. У пп. 14.1.4 п. 14.1 ст. 14 цього кодифікованого нормативно-правового акта закріплено зміст поняття «акцизний податок», який слід тлумачити як непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених Податковим кодексом як підакцизні, що включений до ціни таких товарів (продукції) [158].

Відповідно до ст. 215 Податкового кодексу України, до підакцизних товарів належать: спирт етиловий та інші спиртові дистиляти, алкогольні напої, пиво; тютюнові вироби, тютюн і промислові замітники тютюну; пальне (бензин, біодизель, нафтопродукти, скраплений газ природний тощо); автомобілі легкові, кузови до них, причепа та напівпричепа, мотоцикли, транспортні засоби, призначені для перевезення 10 осіб і більше, транспортні засоби для перевезення вантажів; електрична енергія [158].

Отже, проаналізувавши зміст акцизного податку та визначивши товари, на які він поширюється, вважаємо за доцільне акцентувати увагу на системі

електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів. Нині термін «паливно-мастильні матеріали» законодавчо не закріплений у чинних нормативно-правових документах, у них окремо вжито поняття «паливо» й «мастило» [12, с. 14; 213].

Так, у листі Держкомстандартизації, метрології та сертифікації України від 15 листопада 2000 р. № 4591/5-3/7 зауважено, що визначення терміна «мастило» (російською мовою – «смазка») міститься в пп. 4.27 п. 4 ДСТУ 3437-96 «Нафтопродукти. Терміни та визначення», а саме: паливо – загальне поняття, яким позначають матеріали, що використовуються як джерело енергії. Водночас «паливо» (пальне) використовують для двигунів внутрішнього згорання. Мастило – пластичний матеріал, що є структурованою загусником оливою, яку застосовують для зменшення тертя, консервації виробів і герметизації [12; 115].

Таким чином, електронне адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів слід трактувати 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. В умовах сьогодення цей напрям управління обов'язковим платежем активно розвивається [213].

Відповідно до положень Податкового кодексу України, особи, які здійснюють реалізацію пального, підлягають обов'язковій реєстрації як платники податку контролюючими органами за місцезнаходженням юридичних осіб, місцем мешкання фізичних осіб – підприємців до початку здійснення реалізації пального. Реєстрацію платника податку здійснюють на підставі подання особою не пізніше ніж за три робочі дні до початку здійснення реалізації пального заяви, форму якої затверджує центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики. Центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну

податкову й митну політику, веде реєстр платників акцизного податку з реалізації пального, у якому міститься інформація про осіб, зареєстрованих платниками акцизного податку [59; 134; 158].

Зазначений реєстр є електронною інформаційною системою, дані з якого Державна фіскальна служба щодня оприлюднює на власному офіційному веб-порталі. Крім того, інформацію щодо реєстрації суб'єкта господарювання платником акцизного податку з реалізації пального можна отримати, скориставшись пошуковим сервісом «Дані реєстру платників акцизного податку з реалізації пального» [134]. Доступ до цього сервісу можна одержати через електронний кабінет платника податків, за допомогою якого суб'єкт оподаткування також має можливість сформулювати та відправити заяву про реєстрацію платника акцизного податку з реалізації пального.

Реєстрація суб'єкта оподаткування як платника акцизного податку паливно-мастильних матеріалів передбачає відкриття спеціального рахунку в порядку, регламентованому Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального» від 24 лютого 2016 року № 113, якою затверджений спеціальний Порядок електронного адміністрування реалізації пального. Останній визначає механізм відкриття та закриття рахунків у системі електронного адміністрування реалізації пального, порядок роботи системи електронного адміністрування реалізації пального, а також проведення розрахунків з бюджетом з використанням зазначених рахунків [59].

Крім того, відповідно до ст. 1 Порядку, рахунок у системі електронного адміністрування реалізації пального – це рахунок, відкритий платнику акцизного податку в Казначействі, на який цей платник перераховує кошти в сумі, необхідній для досягнення розміру суми акцизного податку, на яку платник податку має право подати заявку на поповнення, коригування обсягу

залишків пального, на які він має право зареєструвати акцизні накладні та/або розрахунки коригування до акцизних накладних [59].

Електронний рахунок відкриває платнику податку Казначейство автоматично без укладення договору та на безоплатній основі. На електронний рахунок платник податку зараховує необхідну суму коштів виключно з власного поточного рахунку [59].

Електронне адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів не обмежується виключно автоматизованою обробкою інформації з реєстру платників акцизного податку з реалізації пального та створенням для таких суб'єктів спеціальних рахунків. Система електронного адміністрування також має низку інших аспектів управління та контролю стягнення зазначеного обов'язкового платежу. Зокрема, відповідно до ст. 231 Податкового кодексу України, платник податку під час реалізації пального зобов'язаний скласти в електронній формі акцизну накладну за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності реалізованого пального та зареєструвати в Єдиному реєстрі акцизних накладних з дотриманням умови щодо реєстрації в порядку, визначеному законодавством, електронного підпису уповноваженої платником особи [59; 158; 172]. Єдиний реєстр акцизних накладних – це реєстр відомостей щодо акцизних накладних, який веде центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову й митну політику, в електронному вигляді згідно з наданими платниками акцизного податку електронними документами [172]. Особливості ведення останнього регламентовано в Постанові Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних» від 24 лютого 2016 року № 114. У положеннях акта зазначено, що акцизні накладні, розрахунки коригування надсилають до Державної фіскальної служби України в електронній формі відповідно до порядку подання податкових документів в електронному вигляді з дотриманням умови щодо реєстрації електронного цифрового підпису. До Реєстру вносять відомості щодо всіх акцизних

накладних і розрахунків коригування, зокрема акцизних накладних, які не надають отримувачу пального, й акцизних накладних, розрахунків коригування, складених за операціями з реалізації пального суб'єктам господарювання та фізичним особам, які не є платниками акцизного податку [172].

Усі акцизні накладні, розрахунки коригування, що надходять до Державної фіскальної служби України, розшифровують, перевіряють електронні цифрові підписи, визначають відповідність електронного документа встановленому формату (стандарту) та за відсутності причин для їх неприйняття вносять відомості, що містяться в акцизних накладних, розрахунках коригування, до Реєстру. Водночас у Порядку чітко визначено причини, наявність яких може завадити прийняттю до реєстрації акцизної накладної, розрахунку коригування, наприклад:

- 1) помилки, допущені під час складання акцизної накладної/розрахунку коригування;
- 2) відсутність у Реєстрі відомостей, що містяться в акцизній накладній, яку коригують;
- 3) факт реєстрації акцизної накладної/розрахунку коригування з такими самими реквізитами;
- 4) порушення вимог щодо наявності обсягу пального, обчисленого відповідно до положень Податкового кодексу України;
- 5) порушення вимог, установлених п. 231.1 ст. 231 Податкового кодексу України [158; 172].

Останній аспект пов'язаний з тим, що в накладній мають бути наявні всі визначені законодавством реквізити, до яких належать:

- а) порядковий номер акцизної накладної;
- б) дата складання акцизної накладної;
- в) повна або скорочена назва юридичної особи або прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник акцизного податку, – особи, що реалізує пальне;

г) код ЄДРПОУ (для юридичних осіб) або реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичних осіб) особи, що реалізує пальне, й отримувача пального;

д) повна або скорочена назва юридичної особи чи прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи, зареєстрованої як платник податків, – отримувача пального;

е) код товарної підкатегорії згідно з українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності;

ж) опис пального;

и) обсяг пального [172; 181].

Правове регулювання ведення обліку обсягів пального в системі електронного адміністрування реалізації пального забезпечено ст. 232 Податкового кодексу України, яка визначає, що облік здійснює центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову й митну політику. Одиницею обліку обсягів пального в системі електронного адміністрування реалізації пального є літри, приведені до температури 15°C. Відпущені літри через паливороздавальні колонки на автомобільних заправних станціях (комплексах), автомобільних газових заправних станціях вважають літрами, приведеними до температури 15°C. Таку одиницю обліку слід використовувати в первинних бухгалтерських документах, акцизних накладних/розрахунках коригування до акцизних накладних, декларації з акцизного податку [59; 158; 172; 181].

Відповідно до цієї самої статті, система електронного адміністрування реалізації пального забезпечує автоматичний облік у розрізі платників податку за кожним кодом товарної підкатегорії згідно з українською класифікацією товарів зовнішньоекономічної діяльності: обсягів пального, що містяться у виданих й отриманих акцизних накладних і розрахунках коригування, зареєстрованих у Єдиному реєстрі акцизних накладних; обсягів пального, виробленого на митній території України або ввезеного на митну

територію України, з яких сплачено акцизний податок; обсягів пального, на які платники податку зареєстрували заявки на поповнення обсягів залишку пального за рахунок сплачених коштів у бюджет у системі електронного адміністрування реалізації пального; сум сплаченого акцизного податку, за рахунок яких платники податку можуть зареєструвати заявки на поповнення обсягів залишку пального; обсягу залишку пального, на який платники податку мають право зареєструвати акцизні накладні та розрахунки коригування в Єдиному реєстрі акцизних накладних [172].

Підпункт 232.4.2 п. 232.4 ст. 232 визначає, що в разі якщо в платника акцизного податку постає потреба поповнити обсяги залишків пального в системі електронного адміністрування реалізації пального, він може зареєструвати заявку на поповнення обсягу залишку пального за умови наявності на обліковій картці суми коштів сплаченого акцизного податку, не меншої ніж сума акцизного податку, розрахованого з обсягу пального в такій заявці. Кошти сплаченого акцизного податку, які обліковують у системі електронного адміністрування реалізації пального, зараховують на окремі рахунки, відкриті платнику акцизного податку в центральному органі виконавчої влади, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів [59; 172].

У системі підзаконної нормативно-правової бази, положення якої безпосередньо стосуються електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів, також необхідно виокремити наказ «Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку» від 21 січня 2015 року № 14, що визначає порядок заповнення та подання декларації акцизного податку. Зазначену декларацію складають і подають особи, визначені в ст. 212 розділу VI Податкового кодексу України як платники акцизного податку. Платники заповнюють і подають розділи й додатки до декларації лише щодо тих операцій, які вони здійснюють і за якими в них виникають податкові зобов'язання зі сплати акцизного податку, про що робиться відповідна відмітка

в графі «Ознака подання» на останньому аркуші декларації. Відповідно до розділу II частини другої наказу, декларація складається із загальної частини, що містить необхідні обов'язкові реквізити платника, шести розділів, що складаються платниками залежно від виду підакцизних товарів, додатків, що містять розрахунки для обчислення суми податку залежно від виду встановлених ставок акцизного податку, а також розділу, що заповнюють працівники Державної фіскальної служби України після подання Декларації. Порядок заповнення декларації окремо за кожним розділом визначено в розділі IV, а додатків – у розділі V цього Порядку. Відповідно до розділу III, суб'єкт оподаткування має право подати декларацію засобами електронного зв'язку в електронній формі з дотриманням вимог законів щодо електронного документообігу й електронного цифрового підпису [181].

Здійснений аналіз засвідчив наявність досить широкого кола нормативно-правових актів, у положеннях яких регламентовано систему електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів. Попри це, в аналізованій сфері залишається коло нерозв'язаних проблем.

Із цього приводу слушно зауважує П. М. Боровик, що основними недоліками чинного механізму справляння акцизного податку є: суттєве підвищення ставок акцизного податку, що спричинило, з одного боку, зростання цін на підакцизні товари, а з іншого – зростання обсягів тіньового обігу підакцизних товарів; недостатній рівень захисту від підробок вітчизняних акцизних марок; недостатній обсяг повноважень працівників податкових і митних органів, задіяних у сфері контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, а також недостатній рівень відповідальності за їхні дії чи бездіяльність у сфері контролю за виробництвом й обігом підакцизних товарів; відсутність безпосередньої залежності від розміру доходів платників. Групи осіб з низьким рівнем доходу як податок у ціні споживчих товарів сплачують більшу частку свого доходу, порівняно з високодохідними групами. Також слід констатувати проблему дорожнечі їх

адміністрування та недостатню ефективність у сфері поліпшення структури споживання через зменшення в ній частки шкідливих товарів, оскільки відбувається зміщення таких товарів у «тіньовий» сектор [22, с. 78].

Отже, на підставі викладеного вище, можна визначити напрями оптимізування електронного адміністрування акцизного податку на паливно-мастильні матеріали:

1) забезпечення стабільності ставок податку протягом тривалого періоду (щонайменше три–п’ять років);

2) розширення кола прав і підвищення рівня відповідальності працівників податкових та митних органів, задіяних у сфері контролю за виробництвом й обігом підакцизних товарів;

3) запровадження єдиної автоматизованої електронної системи моніторингу та контролю за виробництвом й обігом підакцизних товарів, що надасть можливість підвищити ефективність державного контролю;

4) розроблення системи контролю за виробництвом та обігом паливно-мастильних матеріалів. Кабінет Міністрів України прийняв розпорядження «Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) “Електронна акцизна марка”» № 497-р [188]. Мета цієї Концепції передбачає створення та впровадження автоматизованої системи, яка забезпечить контроль за обігом підакцизних товарів від виробника або імпортера до кінцевого споживача, мінімізацію впливу «людського фактора» на адміністрування акцизного податку, підвищення доходів бюджету від сплати акцизного податку, скорочення обсягів реалізації підакцизних товарів без сплати акцизного податку, унеможливлення легалізації незаконно виготовлених/імпортованих підакцизних товарів і, відповідно, скорочення обсягів незаконного обігу підакцизних товарів. Для функціонування автоматизованої системи використовуватимуть спеціальний захисний елемент марки акцизного податку як унікальний ідентифікатор, який

міститиме закодовану інформацію й дасть змогу відстежувати підакцизний маркований товар. Використання спеціального захисного елементу марки акцизного податку із застосуванням неспеціалізованих пристроїв у поєднанні з програмним забезпеченням під час розпізнавання, зчитування та аналізу закодованої інформації надасть можливість встановити зв'язок бази даних реєстру електронних акцизних накладних і системи обліку даних із реєстраторів розрахункових операцій щодо підакцизних товарів у режимі онлайн. Це дасть змогу отримувати оперативну й достовірну інформацію стосовно підакцизних товарів та їх переміщень на кожному етапі реалізації споживачам [70; 188]. Утім в Україні ця концепція цілком ще не запроваджена. Водночас держава виявила позитивні наміри щодо підвищення контролю за акцизним податком. У зв'язку із цим вважаємо, що нині є необхідність розробити аналогічну концепцію щодо паливно-мастильних матеріалів. Це сприятиме посиленню контролю за обігом паливно-мастильних речовин, а також мінімізації впливу «людського фактора» на адміністрування акцизного податку.

Висновки до розділу 2

Констатовано, що податок на додану вартість є одним з найбільш специфічних і суперечливих обов'язкових, визначених законодавством платежів. Водночас широка база та суб'єктний склад оподаткування перетворюють його на ефективний інструмент бюджетоутворення податкової системи України.

Визначено, що електронне адміністрування податку на додану вартість автоматизує процес його стягнення, що полягає в таких аспектах:

– наявності електронних рахунків, які відкривають для кожного платника податку на додану вартість окремо;

– існуванні динамічної системи оперування такими рахунками, функціонал якої в електронному форматі реалізується на порядок якісніше;

– запровадженні електронної форми податкових накладних, що унеможливорює підроблення та пришвидшує подання останніх.

Запропоновано напрями оптимізування електронного адміністрування податку на додану вартість, зокрема:

1) удосконалення правового підґрунтя адміністрування податку на додану вартість загалом;

2) уточнення нормативних положень щодо регулювання роботи з електронними рахунками суб'єктів оподаткування;

3) розроблення механізму протидії схемам ухиляння від сплати податку на додану вартість;

4) покращення технологічних засад системи електронного адміністрування податку на додану вартість.

Аргументовано, що відшкодування податку на додану вартість є самостійним процесом, якому притаманний власний механізм реалізації. Це обумовлює розвиток системи адміністрування відшкодування податку на додану вартість й імплементації в неї інноваційних технологій.

Зазначено, що електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість регламентоване розрізненими правовими нормами законодавчої та підзаконної нормативно-правової бази. Окрім того, механізм полягає в тому, що нині повністю автоматизовано: процес подання заяв щодо відшкодування податку на додану вартість, перевірки та обліку таких заяв; перерахування коштів на рахунки платників податків за наявності підстав для відшкодування податку на додану вартість.

Запропоновано консолідувати правові норми, що регламентують електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість, у межах окремого підрозділу Податкового кодексу України чи підзаконного акта для підвищення ефективності електронного адміністрування.

Констатовано, що акцизний податок на території нашої держави діє протягом тривалого часу, він відіграє важливу роль у процесі наповнення бюджету країни та поширюється на спеціальні, законодавчо визначені об'єкти, підакцизні товари, до яких належать паливно-мастильні матеріали.

На підставі аналізу системи електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів встановлено, що в умовах сьогодення ця сфера активно розвивається, зокрема: створено електронний реєстр платників акцизного податку, до якого вносять дані щодо всіх суб'єктів оподаткування; розроблено спеціальний порядок відкриття електронних рахунків для платників акцизного податку паливно-мастильних матеріалів; запроваджено Єдиний реєстр акцизних накладних тощо.

Окреслено ключові напрями вдосконалення електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів, сутність яких полягає в необхідності:

- 1) забезпечення стабільності ставок податку протягом тривалого періоду;
- 2) розширення обсягу прав і підвищення рівня відповідальності вповноважених працівників митних та податкових органів, які здійснюють діяльність у сфері контролю за виробництвом й обігом підакцизних товарів;
- 3) запровадження електронної автоматизованої системи контролю та моніторингу за виробництвом, обігом підакцизних товарів;
- 4) запровадження системи контролю за обігом і виробництвом паливно-мастильних матеріалів.

Запропоновано розробити у сфері електронного адміністрування акцизного податку паливно-мастильних матеріалів концепцію щодо створення електронних акцизних марок, які підвищили б ефективність контролю за обігом і переміщенням підакцизних товарів.

РОЗДІЛ 3

ШЛЯХИ ВДОСКОНАЛЕННЯ ЕЛЕКТРОННОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1. Удосконалення контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування

Використання інформаційних технологій у будь-якому процесі чи конкретному виді діяльності полегшує досягнення прогнозованого результату. Сучасний вектор розвитку органів державної влади передбачає максимальний рівень автоматизації виконання останніми визначених законодавством функцій і підвищення ефективності в межах конкретних напрямів їх роботи. У цьому контексті виразним прикладом є електронне адміністрування податків. Запровадження інформаційних технологій у сфері управління податковою системою позитивно позначається на інших складових механізмі оподаткування. Зокрема, створення системи електронного адміністрування обов'язкових податків, платежів і зборів є, на наш погляд, запорукою вдосконалення контролю за сплатою податків. У зв'язку із цим доцільно розглянути та проаналізувати перспективні напрями розвитку механізму податкового контролю, його особливості та правові засади в контексті електронного адміністрування податків у нашій державі.

Насамперед необхідно з'ясувати значення поняття «контроль». Термін «контроль» застосовують у різних галузях суспільного життя. Кореневою основою слова контроль, на думку Л. Аكوпова, слід визнати більш раннє латинське *contra*, що буквально означає: «1) проти; 2) навпаки, на протилежній стороні; 3) усупереч, наперекір, навпаки і т.д.». Похідне від *contra* словосполучення *contra-scribo* означає «ставити другий підпис,

перевіряти написане, контролювати, а *contrascribente* перекладається «під контролем» [2; 17].

У сучасній українській мові слово «контроль» уживають у таких значеннях:

1) перевірка, облік діяльності кого-небудь, чого-небудь, нагляд за ким-небудь, чим-небудь;

2) установа чи організація, що здійснює нагляд за ким-небудь, чим-небудь або перевіряє когось, щось;

3) контролери [30, с. 451; 41].

Отже, поняття «контроль» має такі основні тлумачення, наприклад: облік, перевірка рахунків; звітність; керування ким-, чим-небудь; постійне спостереження з метою перевірки або нагляду [53; 143].

У широкому значенні контроль – це система спостереження та перевірки відповідності процесу функціонування об'єкта управління прийнятим управлінським рішенням, що спрямований на успішну реалізацію поставлених завдань [114, с. 34].

На цій підставі можна стверджувати, що основна мета контролю полягає в тому, щоб: об'єктивно вивчити фактичний стан справ у різних ланках суспільного і державного життя; виявити ті фактори й умови, які негативно позначаються на процесах виконання прийнятих рішень, здійснення заходів і досягнення цілей [1, с. 17].

Досить часто сутність контролю вчені тлумачать у контексті управлінської діяльності. Наприклад, аналізуючи наукову літературу, В. М. Гаращук зазначає, що контроль – це водночас і самостійна функція управління, й одна зі складових управлінської діяльності загалом. Це притаманно насамперед сучасному багатоплановому управлінню. Науковець також зазначає, що контроль є самостійною функцією управління, яка не поглинається іншими та не є допоміжною, а пронизує решту, активно

впливає на них, корегує і навіть формує нові функції та напрями управлінської діяльності [38, с. 60–62].

На думку О. І. Сушинського, сутність контролю полягає в тому, що його не можна цілком ототожнювати з якоюсь однією інституцією або тільки з одним напрямом (гілкою або функцією) здійснення влади (зокрема, державної або виконавчої), оскільки він має «наскрізне» значення щодо інституцій і напрямів (гілок або функцій) здійснення будь-якої влади, маючи в цьому контексті певні інтеграційні, об'єднавчі риси [229, с. 43–44].

Дослідник В. Г. Афанасьєв доводить, що контроль як функція управління передбачає спостереження та перевірку відповідності діяльності об'єкта прийнятим управлінським рішенням (законам, планам, нормам, стандартам, правилам, наказам). Він спрямований на виявлення результатів впливу суб'єкта на об'єкт і допущених відхилень від цих рішень, принципів організації та регулювання [96, с. 240; 251].

На думку В. І. Прокопенка, контроль – це організаційно-управлінська діяльність, здійснювана вищими відомчими органами, профспілками, трудовими колективами, органами місцевого самоврядування. Його як перевірку дій власника проводять з метою не тільки відповідності його дій трудовому законодавству, а й доцільності їх та ефективності, урахування передового досвіду організації роботи в певній галузі чи місцевості [95; 189, с. 394].

Таким чином, контроль у загальному вигляді – це вплив, вияв влади, спрямований на конкретний об'єкт, що передбачає прийняття управлінських рішень з метою реалізації конкретних завдань, функцій тощо. Напрями та засоби реалізації такого впливу можуть мати різну специфіку, що дає підстави констатувати множинність видів контролю. У науковій літературі виокремлюють такі категорії, як судовий, господарський, митний, фінансовий контроль тощо.

Податковий контроль, або ж контроль за сплатою податків, є елементом фінансового контролю, тому вбачаємо логічним розглянути його сутність й особливості детальніше. Дослідники обстоюють різні теоретичні підходи до визначення змісту фінансового контролю. Так, на переконання О. М. Козиріна, фінансовий контроль становить здійснювану з використанням специфічних організаційних форм та методів діяльність державних органів, а в певних випадках – і недержавних організацій, наділених законом відповідними повноваженнями, з метою встановлення законності й достовірності фінансових операцій, об'єктивної оцінки економічної ефективності фінансово-господарської діяльності, виявлення резервів її підвищення, збільшення доходів до бюджету та збереження державної власності [36; 227].

У дисертаційному дослідженні Л. А. Савченко, присвяченому правовим проблемам фінансового контролю в Україні, учена пропонує таке визначення поняття фінансовий контроль: «діяльність державних органів і недержавних організацій, наділених відповідними повноваженнями, що спрямована на забезпечення законності, фінансової дисципліни, раціональності в ході мобілізації, розподілу і використання фінансових ресурсів держави» [198, с. 40].

Аналізуючи адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функції управління, О. О. Яковенко доходить висновку, що фінансовий контроль – це складова чи спеціальна галузь контролю, який здійснює держава. Наявність фінансового контролю об'єктивно обумовлена тим, що фінансам як економічній категорії притаманна не лише розподільча, а й контрольна функція. Тому використання державою фінансів для реалізації своїх завдань передбачає обов'язковий фінансовий контроль. Його здійснюють у встановленому правовими нормами порядку всією системою органів державної влади й

органів місцевого самоврядування, зокрема спеціальні контрольні органи, за участю громадських організацій, громадян [276, с. 28].

Крім того, що складовими елементами фінансового контролю є: податковий контроль; бюджетно-фінансовий контроль; митний і валютний контроль; відомчий і внутрішньогосподарський контроль [10, с. 29–30; 276].

Якщо консолідувати всі наукові погляди, то фінансовий контроль постає особливим видом управлінської діяльності держави із забезпечення, регулювання та координування фінансів країни, яку реалізують відповідні вповноважені органи виконавчої влади. Важливою особливістю фінансового контролю є структурованість. Зазначене пов'язано з тим, що державні фінанси є комплексним явищем, регулювання якого здійснюють у межах митних, бюджетних, валютних, податкових та інших видів правовідносин. На підставі цього факту виокремлюють різні структурні елементи фінансового контролю, одним з яких є податковий.

Податковий контроль має певну специфіку, а також суб'єктний і об'єктний склад. Це категорія, що належить певній структурі, водночас, має значний рівень самостійності в ній.

Науковець Я. В. Греца розглядає податковий контроль як діяльність контролюючих органів щодо забезпечення додержання податкового законодавства, визначає ефективність реалізації податкової політики держави та функціонування всієї податкової системи. Податковий контроль є гарантією задоволення публічних майнових інтересів і важливим чинником соціально-економічної стабільності держави, її фінансової безпеки [47, с. 144].

Учені П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Белінський податковий контроль визначають як діяльність податкових органів щодо спостереження за відповідністю процесу організації платниками податків обліку об'єктів оподаткування, методики обчислення та сплати податків і податкових платежів за чинними нормативно-правовими актами сфери оподаткування, виявлення відхилень, допущених під час виконання норм

податкового законодавства та встановлення впливу наслідків порушень на податкові зобов'язання [132; 159, с. 56].

Податковий контроль, на переконання Ю. О. Крохіної, це явище, що є результатом діяльності податкових органів, які здійснюють його у процесі реалізації податково-контрольних правовідносин [33, с. 180; 105, с. 208]. Н. А. Маринів стверджує, що податковий контроль – це один із видів державного фінансового контролю, який є діяльністю спеціально вповноважених суб'єктів щодо особливого об'єкта, спрямовану на забезпечення дотримання податкового законодавства платниками податків, податковими агентами й іншими суб'єктами, які забезпечують реалізацію податкового обов'язку платників податків, встановлення та притягнення винних осіб до відповідальності [27, с. 158–159; 123, с. 15].

Поняття податкового контролю О. Ю. Грачова тлумачить як «діяльність, реалізовану вповноваженими органами та їх посадовими особами шляхом проведення податкових перевірок, отримання пояснень платників податків та інших зобов'язаних осіб, перевірки даних обліку та звітності, а також в інших формах, з метою дотримання податкового законодавства та правильності розрахунків, повноти і своєчасності внесених податків та зборів до бюджету й позабюджетних фондів» [40, с. 17; 45, с. 168].

Нормативне визначення податкового контролю міститься в ст. 61 глави 5 розділу II «Адміністрування податків, зборів, платежів» Податкового кодексу України. Відповідно до положень цієї правової норми, контроль за сплатою податків – це система заходів, що вживають контролюючі органи та координує центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, з метою контролю правильності нарахування, повноти і своєчасності сплати податків та зборів, а також дотримання законодавства з питань регулювання обігу готівки, проведення розрахункових і касових операцій, патентування, ліцензування й іншого

законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [158].

Ми вважаємо, що це визначення є основним серед усіх наявних трактувань категорії, оскільки його закріплено в положеннях кодифікованого нормативно-правового акта. Водночас контроль за сплатою податків є досить специфічним. Зокрема, на думку М. Я. Азарова, Ф. О. Ярошенко, П. В. Мельника та інших авторів, зазначеній категорії притаманні такі особливості: це спеціальний державний контроль, аналіз якого передбачає два аспекти: а) його здійснюють спеціальні суб'єкти, наділені державою особливою компетенцією саме в галузі оподаткування; б) його реалізують стосовно спеціального об'єкта – централізованих і децентралізованих грошових фондів; він охоплює контроль за дисципліною у сфері оподаткування, що припускає широкий підхід до змісту податкового контролю; характеризується чіткою цілеспрямованістю; пов'язаний не тільки із грошовими, а й з матеріальними ресурсами. Останні в цьому процесі задіяні побічно, опосередковано: а) як об'єкт визначення грошових обов'язків (наприклад, обчислення і сплата майнових податків ґрунтується на предметі оподаткування – певному майновому комплексі або його частині); б) як кошти забезпечення грошових зобов'язань, коли відбувається реалізація певного майна, а за рахунок виручених коштів здійснюють погашення податкових боргів; податковий контроль відображає відносини влади та підпорядкування, що ґрунтуються на фіскальних функціях держави, особливістю реалізації яких є чітко виражений імперативний характер; податковий контроль утілюється через сукупність активних дій як зобов'язаних, так і владних суб'єктів [136, с. 284].

Законодавець також чітко визначив способи реалізації податкового контролю. Так, у ст. 62 Податкового кодексу України передбачено, що цей контроль реалізують шляхом: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів;

перевірок і звірок відповідно до вимог Податкового кодексу України, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу правовідносин; моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до Податкового кодексу України [136; 158].

Отже, визначивши зміст, структурну приналежність, а також способи реалізації податкового контролю, ми можемо безпосередньо розглянути процес розвитку цієї категорії в контексті електронного адміністрування податків. Найдоцільніше аналіз шляхів удосконалення контролю за сплатою податків спрямувати в межах способів його здійснення.

Першим способом податкового контролю є облік. У ст. 63 Податкового кодексу України зазначено: облік платників податків здійснюють з метою створення умов для забезпечення контролюючими органами контролю за правильністю нарахування, своєчасністю та повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотримання податкового й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [136; 158]. На наш погляд, облік є основою податкового контролю. На підтвердження цієї тези наведемо науковий погляд Л. М. Касьяненко. Науковець стверджує, що вдосконалення обліку платників податків посилить ефективність контролю за дотриманням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою та своєчасністю сплати податків, зборів, а отже, і виконання завдань уповноважених органів державної влади [83, с. 91].

Розвиток обліку платників податків у контексті електронного адміністрування полягає в забезпеченні максимального рівня автоматизації в цій сфері. У положеннях Податкового кодексу України зазначено, що з метою проведення податкового контролю платники податків підлягають реєстрації або взяттю на облік у контролюючих органах за

місцезнаходженням юридичних осіб, відокремлених підрозділів юридичних осіб, місцем проживання особи, а також за місцем розташування (реєстрації) їх підрозділів, рухомого та нерухомого майна, об'єктів оподаткування або об'єктів, які пов'язані з оподаткуванням або через які провадиться діяльність [140; 158].

Процес реєстрації та обліку здійснюють за допомогою спеціальних інформаційних систем. Так, згідно з наказом Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів» від 9 грудня 2011 року № 1588, інформацію про платників податків (фізичних і юридичних осіб), отриману для їх обліку, вносять до Єдиного банку даних про платників податків – юридичних осіб і складових такого банку даних (реєстру платників податків – нерезидентів, реєстру договорів про спільну діяльність, договорів управління майном та угод про розподіл продукції), а також до Реєстру самозайнятих осіб, який є складовою Державного реєстру фізичних осіб – платників податків [175].

Внесені до зазначених банків даних відомості можна аналізувати в режимі онлайн. У п. 63.13 ст. 63 Податкового кодексу України передбачено, що з метою постійного забезпечення органів державної влади, органів місцевого самоврядування, юридичних і фізичних осіб інформацією центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову та митну політику, оприлюднює на єдиному державному реєстраційному веб-порталі юридичних осіб і фізичних осіб – підприємців та власному офіційному веб-сайті дані про взяття на облік як платників податків юридичних осіб, їх відокремлених підрозділів і самозайнятих осіб не пізніше ніж наступного робочого дня після взяття на облік. Доступ до зазначених веб-порталу й веб-сайту є безоплатним і вільним [139; 158].

Зазначені дані містять такі відомості про платника податків: податковий номер (для юридичної особи та її відокремленого підрозділу); найменування для юридичної особи або прізвище, ім'я, по батькові для

фізичної особи; місцезнаходження; дата й номер запису про взяття на облік; найменування та ідентифікаційний код контролюючого органу за основним місцем обліку платника податків; відомості про надіслання відповідним контролюючим органом державному реєстратору повідомлень у зв'язку з припиненням юридичної особи чи підприємницької діяльності фізичної особи – підприємця, що передбачені законодавством [139].

Загалом контроль за сплатою податків у частині обліку платників має досить позитивну тенденцію, оскільки в цій сфері простежується активне запровадження та використання новітніх інформаційних технологій, зокрема електронних банків даних. Такий підхід надає можливість обробляти значно більший обсяг інформації максимально швидко, що суттєво поліпшує роботу податкових органів.

Удосконалення податкового контролю також стосується сфери інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів. Нині ця категорія становить комплекс заходів, які координує центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику стосовно збирання, опрацювання й використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [139].

Такою інформацією, згідно з положеннями Кодексу, є відомості які містяться в податкових деклараціях, а також відомості про фінансово-господарські операції платників податків, об'єкти оподаткування, результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків тощо. Ця інформація зберігається в базах даних інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову й митну політику [139].

Водночас, попри законодавчий регламент, окремі науковці констатують наявність певних недоліків у сфері інформаційно-аналітичного

забезпечення діяльності контролюючих органів. У цьому контексті варто зауважити, що сфера оподаткування є надзвичайно динамічною, комплексною; вона потребує постійного вдосконалення, взаємодії управлінських структур, що можливе тільки за умови належного інформаційного забезпечення [39, с. 509].

Дослідники С. П. Лазур, В. А. Павлиш, С. С. Єсімов, А. О. Савченко та інші сходяться на тому, що в контексті інформаційних технологій слід класифікувати засоби правового регулювання залежно від статусу джерел виникнення й каналів надходження відомостей, оскільки джерело визначає не лише особливості процедури отримання інформації, а й специфіку подальшої роботи з нею. Окремі проблеми інформаційного забезпечення податкового адміністрування органами публічної влади спричинені неузгодженістю між відомостями, необхідними в діяльності фіскальних органів, і закріпленням обов'язків органів публічної влади з надання таких відомостей. Відомостями, які мають значення для податкового адміністрування, володіє значно більша кількість органів влади, ніж це передбачено в Податковому кодексі України [69, с. 35; 148, с. 177–179; 197, с. 188–189].

З огляду на окреслену проблему інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, ми пропонуємо закріпити на законодавчому рівні, а саме в положеннях Податкового кодексу України, чіткий перелік державних органів, тобто конкретних джерел, з яких контролюючі органи можуть отримувати необхідну для реалізації податкового контролю та адміністрування податків загалом інформацію. Крім того, доцільно створити єдиний для всіх органів державної влади електронний інформаційний банк даних, у межах якого збирали б усю інформацію щодо громадян нашої держави. Такий підхід усунув би необхідність обміну офіційними запитами між державними відомствами з метою отримання певних відомостей, що дасть змогу підвищити

оперативність виконання контролюючими органами своїх завдань і, як наслідок, ефективність фінансового контролю загалом.

Наступним важливим способом податкового контролю є перевірки. В цій сфері слід виокремити аспекти, які засвідчують загальний розвиток контролю за сплатою податків. У положеннях Податкового кодексу України не висвітлено загальну сутність такого явища, як «податкова перевірка», унаслідок чого постає необхідність апелювання до доктринальних джерел.

Так, на думку І. М. Васильковича й М. М. Баран, податкова перевірка – це діяльність податкових та інших контролюючих органів у межах визначеної компетенції з метою встановлення правильності обчислення й сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). Залежно від видів податкового контролю зміст її охоплює, по-перше, дослідження документів податкового обліку та звітності, у яких відображено результати фінансово-господарської діяльності платників податків протягом звітного періоду, а по-друге, обстеження приміщень, що використовують для одержання доходів або пов'язані з утриманням об'єктів оподаткування [28, с. 105].

Учений В. М. Сердюк характеризує перевірку як спосіб здійснення контролюючими органами правильності нарахування, своєчасності та повноти сплати податків і зборів, а також дотримання законодавства з питань проведення розрахункових операцій, патентування, ліцензування й іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи [207].

Із цього приводу Ю. А. Крохіна доходить висновку, що податкова перевірка становить комплекс процесуальних дій податкових органів із контролю за дотриманням законодавства про податки та збори й здійснювана за допомогою зіставлення звітних даних платників податків із фактичним станом його фінансово-господарської діяльності [78, с. 128–129; 105].

Отже, можна узагальнити, що податкова перевірка – це нормативно впорядкована діяльність контролюючих органів, спрямована на збирання та

аналіз інформації щодо дотримання платниками податків норм чинного податкового законодавства, а також реалізацію на підставі цього відповідних юридичних заходів. У Податковому кодексі України передбачено різні види перевірки, зокрема: камеральну, документальну, яка поділяється на документальну виїзну, документальну невиїзну позапланову електронну перевірку, а також фактичну [139].

Інноваційною серед зазначених видів слід вважати документальну невиїзну позапланову електронну перевірку. Вона безпосередньо пов'язана з розвитком електронного адміністрування податків. Відповідно до Податкового кодексу України, документальною невиїзною позаплановою електронною перевіркою є перевірка, яку здійснюють на підставі заяви, поданої платником податків з незначним ступенем ризику, до контролюючого органу, у якому він перебуває на податковому обліку. Заяву подають за 10 календарних днів до очікуваного початку проведення електронної перевірки, але не раніше за офіційне повідомлення центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову й митну політику, про запровадження проведення такої перевірки для відповідних платників податків: які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності; суб'єктів господарювання мікро-, малого; середнього підприємництва; інших платників податків [139].

Із цього приводу В. А. Смаглий, О. В. Хуткий і С. О. Савченко зауважують, що електронні перевірки використовують органи фіскальної служби як сервіс для платників. Такий метод контролю забезпечує дистанційне обслуговування платників податків, звільняє їх від обов'язкового особистого відвідування податкових інспекцій, скорочує термін проведення перевірки [226, с. 135].

Крім того, учені акцентують увагу на зацікавленості держави в розвитку та вдосконаленні цього виду податкових перевірок, що засвідчує законопроект Державної фіскальної служби України № 5505 «Про внесення

змін до Податкового кодексу України щодо подальшого впровадження електронного сервісу та здійснення електронних перевірок». Відповідно до цього документа, заплановано:

- 1) підвищити якість податкового аудиту шляхом здійснення електронних перевірок;
- 2) передбачити механізм електронних перевірок;
- 3) визначити права й обов'язки платників податків і податкових аудиторів тощо [35; 167].

Удосконалення контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування в контексті податкових перевірок є актуальним напрямом розвитку як нормативно-правової бази у сфері діяльності податкових органів, так і практичних аспектів їхньої роботи.

Останній спосіб податкового контролю має два елементи, кожен з яких є об'єктом упровадження інноваційних електронних технологій, а саме: моніторингу контрольованих операцій; опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків відповідно до Податкового кодексу України. У п. 39.2 ст. 39 Податкового кодексу України зазначено, що контрольованими операціями є господарські операції платника податків, що можуть впливати на об'єкт оподаткування податком на прибуток підприємств платника податків, а саме: господарські операції, що здійснюються з пов'язаними особами – нерезидентами; зовнішньоекономічні господарські операції з продажу та/або придбання товарів та/або послуг через комісіонерів-нерезидентів; господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, зареєстрованими в державах (на територіях), включених до переліку держав (територій), затвердженого Кабінетом Міністрів України; господарські операції, що здійснюються з нерезидентами, які не сплачують податок на прибуток (корпоративний податок), зокрема з доходів, отриманих за межами держави реєстрації таких нерезидентів, та/або не є податковими резидентами держави, у якій вони зареєстровані як юридичні особи;

господарські операції, що здійснюються між нерезидентом та його постійним представництвом в Україні [139].

Моніторинг таких операцій реалізують на підставі наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення» від 14 серпня 2015 року № 706. У першому Порядку зазначено, що головними завданнями моніторингу контрольованих операцій є:

- встановлення відповідності умов контрольованих операцій принципу «витагнутої руки»;
- виявлення потенційних ризиків трансфертного ціноутворення;
- проведення аналізу ризиків заниження платником податків податкових зобов'язань;
- забезпечення контролю за своєчасністю і повнотою подання звітів про контрольовані операції та документації з трансфертного ціноутворення [178].

Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення визначає послідовність дій контролюючих органів і платників податків під час організації та проведення опитування для встановлення відповідності умов контрольованої операції принципу «витагнутої руки» [165].

У пп. 39.1.2 п. 39.1 ст. 39 Податкового кодексу України зазначено, що обсяг оподаткованого прибутку, отриманого платником податку, який бере участь в одній чи більше контрольованих операцій, вважається таким, що відповідає принципу «витагнутої руки», якщо умови цих операцій не відрізняються від умов, що застосовують між непов'язаними особами в зіставних неконтрольованих операціях [139; 158]. Передбачене другим Порядком опитування проводять з метою дослідження дотримання платником податків принципу «витагнутої руки» під час проведення ним

контрольованих операцій, зокрема, перевіряють відповідність умов контрольованої операції принципу «витягнутої руки», об'єктивність і повноту проведення платником податків економічного та функціонального аналізу контрольованої операції та відображення відповідної інформації у звіті про контрольовані операції та/або в документації з трансфертного ціноутворення [165].

Досить критичний погляд щодо положень зазначених порядків висловлює С. С. Брехов. Він акцентує увагу на тому, що представлені нормативно-правові акти мають загальний характер, у них не деталізовано алгоритм і методику проведення моніторингу, ключові індикатори трансфертного ціноутворення, координацію структурних підрозділів податкових органів, стандарти контролю та зразки оформлення результатів перевірок/досліджень [23]. Ми поділяємо цей науковий погляд щодо недосконалості підзаконних актів. Крім того, з-поміж інших складових податкового контролю саме у сфері моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків простежується найбільш високий рівень «інертності» в питанні запровадження та використання методів електронного адміністрування. Запровадження технологічної складової в процесі реалізації зазначеного способу податкового контролю є пріоритетним напрямом його оптимізування.

Загалом можна констатувати позитивну тенденцію розвитку контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування. Якщо враховувати різні складові податкового контролю, а саме конкретні способи, у яких він безпосередньо виражається, то в цьому контексті можна навести чимало прикладів упровадження різних електронних технологій, інформаційних банків даних тощо. Водночас контроль за сплатою податків необхідно вдосконалювати й надалі. На підставі здійсненого в підрозділі аналізу ми дійшли висновку щодо трьох головних напрямів розвитку цього контролю.

По-перше, електронне адміністрування податків передбачає використання технологій. Водночас не в усіх сферах контролюючої діяльності інновації запроваджено. У зв'язку із цим постає потреба щодо винайдення технічних засобів, пристроїв і систем, які оптимізували б роботу податкових органів та підвищили ефективність виконання ними своїх обов'язків.

По-друге, контроль є, передусім, нормативно регульованою діяльністю. У зв'язку із цим його технологізація також повинна мати правове підґрунтя. Таким чином, одним зі шляхів удосконалення податкового контролю в умовах електронного адміністрування є вдосконалення законодавчої та підзаконної нормативної бази щодо уточнення питань, пов'язаних із використанням інновацій у контексті контролюючої діяльності.

По-третє, необхідним напрямом розвитку податкового контролю, на наш погляд, є покращення взаємодії контролюючих органів з іншими органами виконавчої влади. У контексті цього питання також ідеться про запровадження інноваційних електронних технологій. Зокрема, запропоновано створення єдиного реєстру громадян, інформацію щодо яких поповнюватимуть усі органи державної влади, що забезпечило б пришвидшення обміну інформацією між останніми та позитивно позначилося б на процесі реалізації податкового контролю загалом.

3.2. Перспективи розвитку електронного адміністрування податків в Україні

Чинне податкове законодавство містить норми, які регулюють окремі аспекти електронного адміністрування податків. Крім того, нормативна база в цій сфері постійно оновлюється новими правовими актами, що засвідчує еволюцію субінституту електронного адміністрування в межах загальної

системи адміністрування податків. Водночас інтенсифікація реформаційних процесів в Україні, спрямованих здебільшого на формування правової системи держави за європейським зразком, залишає невизначеними конкретні кроки в напрямі подальшого розвитку електронного адміністрування податків. Тому необхідно проаналізувати перспективи подальшого становлення категорії, а також визначити, яких обсягів вона може досягти в системі оподаткування нашої держави. Перспективи розвитку електронного адміністрування податків безпосередньо залежать від становища та вектору розбудови податкової системи загалом. Реформування останньої нині є актуальною проблематикою, отже, доречно розглянути пропозиції науковців із цього приводу.

Аналіз юридичної літератури засвідчив, що дослідники пропонують різні підходи до окреслення ключових аспектів податкової системи, які потребують реформування.

Наприклад, Н. А. Вахновська обґрунтовує необхідність реформування податкової системи в напрямі її лібералізації та децентралізації; розширення права органів місцевого самоврядування під час встановлення норм вилучення, їх використання на місцях; збалансованості інтересів держави та її регіонів, регіонів між собою з метою забезпечення стабільності адміністративно-територіального устрою країни; запровадження заходів щодо податкового стимулювання інвестиційного процесу та спрямування коштів підприємств на вдосконалення й розширення виробничої діяльності, розвиток малого підприємництва, підтримку пріоритетних галузей національної економіки. Важливо посилювати соціальну роль податків, захист прав і законних інтересів платників податків у взаємозв'язку з податковими органами тощо [29, с. 308–309].

У дисертаційному дослідженні Т. Я. Цимбал доходить висновку, що основними шляхами вдосконалення правового регулювання податкової системи України на сучасному етапі можуть бути такі: по-перше, поступове

зниження податкового тягара на суб'єктів оподаткування на науково обґрунтованих засадах; по-друге, мінімізація та водночас якісна підготовка нормативних актів у системі оподаткування, оскільки та кількість (приблизно 7 тис. документів), яка наявна нині, не сприяє позитивним результатам; по-третє, подальше оптимізування механізмів оподаткування з метою перекриття відтоку коштів у «тіньовий» сектор економіки; по-четверте, розширення податкової бази [252, с. 175].

На думку М. Я. Азарова, реформування податкової системи слід здійснювати шляхом поступового зниження податкового навантаження, спрощення механізму оподаткування, розширення бази оподаткування, стимулювання розвитку виробництва [146, с. 15; 278, с. 140].

Такі наукові погляди не відповідають правовим реаліям сучасності, адже в жодному з них не акцентовано увагу на питаннях, пов'язаних із впровадженням електронних технологій у сфері адміністрування податків, які є надзвичайно актуальними.

У юридичній літературі також сформувався інший теоретичний підхід. Наприклад, А. С. Полторак та О. С. Усенко, досліджуючи оптимізацію податкової політики в умовах фіскальної децентралізації в Україні, а також інших аспектів реформування податкової системи, доходять висновку, що ключовими напрямками розвитку державної податкової політики є: розширення функцій сервісу «Електронний кабінет платника податків»; запровадження податку на виведений капітал, єдиного рахунку для сплати всіх податків і зборів, загального декларування доходів та витрат фізичних осіб і податкового контролю з використанням непрямих методів за відповідністю доходів та витрат громадян; проведення незалежного аудиту інформаційних ресурсів і баз даних, які використовує Державна фіскальна служба України; об'єднання звітності за єдиним соціальним внеском та податком на доходи фізичних осіб; розміщення бази індивідуальних

консультацій на офіційному веб-сайті Державної фіскальної служби тощо [163, с. 54].

Важливість запровадження інноваційних технологій як один із кроків реформування податкової системи також розглядають Н. В. Хром'як і В. М. Чубай. Науковці зауважують, що з метою вдосконалення сучасної податкової системи необхідно створити спеціальні інформаційні системи, які надади б можливість автоматизувати більшість функцій підрозділів податкової служби, зокрема й упровадження інформаційно-комунікаційних технологій у процесі обслуговування платників податків, про що свідчить досвід країн – членів Співдружності Незалежних Держав. Реалізація програм щодо обслуговування платників податків з використанням нових ІТ-технологій дає підстави стверджувати, що податкові служби країн СНД спрямовують свої зусилля на створення такої системи, яка здатна гармонізувати економічні інтереси держави і платників податків. Це сприяє своєчасному та в повному обсязі надходженню платежів до бюджету без істотного навантаження на платників податків завдяки наданню їм зручних, швидких і доступних послуг [249, с. 275–276; 256].

Аналізуючи стратегію проведення податкової реформи в Україні, Д. В. Веремчук одним із напрямів розвитку податкової системи виокремлює реформування податкової служби, системи адміністрування податків і податкового контролю. Учений стверджує, що з метою ефективної модернізації податкових органів і системи адміністрування податків доцільно: підвищити рівень інформаційного забезпечення й автоматизації роботи податкових органів; створити дієву систему інформаційної взаємодії між податковими органами та платниками податків; спростити податкову звітність тощо [32, с. 9].

Таким чином, розвиток електронного адміністрування є важливим аспектом реформування податкової системи загалом, оскільки значна кількість учених зосереджують на ньому коло дослідницьких інтересів. Крім

того, перспективність подальшої еволюції електронного адміністрування підтверджують численні положення нормативно-правових актів.

На законодавчому рівні правові положення впровадження електронних інновацій у діяльність органів влади було розроблено ще 2007 року. Зокрема, в Законі України «Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки» зазначено, що одним із пріоритетів нашої країни є прагнення побудувати орієнтоване на інтереси людей, відкрите для всіх і спрямоване на розвиток інформаційне суспільство, у якому кожен міг би створювати і накопичувати інформацію та знання, мати до них вільний доступ, користуватися й обмінюватися ними, щоб надати можливість кожній людині повною мірою реалізувати свій потенціал, сприяючи суспільному і особистому розвитку та підвищуючи якість життя. Основним завданням розвитку інформаційного суспільства в Україні було визначено сприяння кожній людині на засадах широкого використання сучасних інформаційно-телекомунікаційних технологій можливостей створювати інформацію та знання, користуватися й обмінюватися ними, виробляти товари та надавати послуги, цілком реалізуючи власний потенціал, підвищуючи рівень життя і сприяючи сталому розвитку країни на підставі принципів, проголошених міжнародно-правовими актами та чинним законодавством [183].

У цьому Законі визначено ключові стратегічні завдання розвитку інформаційного суспільства в Україні, з-поміж яких:

– пришвидшення розроблення та впровадження новітніх конкурентоспроможних інформаційно-телекомунікаційних технологій в усі сфери суспільного життя, зокрема в економіку України та діяльність органів державної влади й органів місцевого самоврядування;

– розвиток національної інформаційної інфраструктури та її інтеграція зі світовою інфраструктурою; державна підтримка нових «електронних» секторів економіки (торгівлі, надання фінансових і банківських послуг тощо);

– створення загальнодержавних інформаційних систем, насамперед – у сферах охорони здоров'я, освіти, науки, культури, охорони довкілля;

– використання інформаційно-телекомунікаційних технологій для вдосконалення державного управління, відносин між державою та громадянами, становлення електронних форм взаємодії між органами державної влади, органами місцевого самоврядування і фізичними та юридичними особами;

– удосконалення законодавства з регулювання інформаційних відносин [183].

Крім того, Закон консолідував засади побудови національної політики з розвитку інформаційного суспільства в Україні. Така політика, відповідно до розділу III зазначеного нормативно-правового акта, передбачає низку напрямів розвитку, одним з яких є розширення кількості електронних послуг. З метою реалізації цього напрямку необхідно: визначити статус і перелік обов'язкових електронних послуг, які повинні надавати органи державної влади й органи місцевого самоврядування юридичним і фізичним особам, забезпечити реалізацію принципу «єдиного вікна»; ужити додаткових заходів, спрямованих на створення сприятливих умов для надання послуг із застосуванням інформаційно-телекомунікаційних технологій, зокрема особам, які потребують соціальної допомоги та реабілітації; сприяти діяльності наявних і появі нових національних компаній – інтеграторів, розробників програмно-апаратних комплексів у сфері електронної комерції, опрацьовувати економічні механізми стимулювання переходу до цих технологій суб'єктам середнього та малого підприємництва тощо [139; 183].

Нині в Україні простежується тенденція щодо автоматизації роботи державних органів і переорієнтування їхніх послуг у формат онлайн. Перспективи розвитку електронного адміністрування вбачають також у тому, що інформаційні бази, спеціальні електронні пристрої тощо активно впроваджують і використовують у діяльності офіційних відомств нашої

країни, що також відображено на нормативному рівні. Зокрема, прикладом є розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку електронного урядування в Україні» від 20 вересня 2017 року № 649-р. Відповідно до положень цієї Концепції, електронне урядування – це форма організації державного управління, яка сприяє підвищенню ефективності, відкритості та прозорості діяльності органів державної влади й органів місцевого самоврядування з використанням інформаційно-телекомунікаційних технологій для формування нового типу держави, орієнтованої на задоволення потреб громадян. Метою Концепції розвитку електронного урядування в Україні є визначення напрямів, механізмів і строків формування ефективної системи електронного урядування в Україні для задоволення інтересів і потреб фізичних та юридичних осіб, удосконалення системи державного управління, підвищення конкурентоспроможності та стимулювання соціально-економічного розвитку країни [187]. Позитивним аспектом цього документа є те, що в ньому окреслено основоположні засади використання інформаційних технологій у діяльності органів державної влади. Так, у нормативно-правовому акті зазначено, що Концепція розвитку електронного урядування в Україні реалізується за такими основними принципами:

– цифровий за замовчуванням – забезпечення будь-якої діяльності органів влади (зокрема, надання публічних послуг, забезпечення міжвідомчої взаємодії, взаємодії із фізичними та юридичними особами, інформаційно-аналітичної діяльності) передбачає електронну форму реалізації як пріоритетну, а планування та реалізацію будь-якої реформи, проекту чи завдання – із застосуванням інформаційно-комунікаційних технологій;

– одноразове введення інформації – реалізація підходу, за якого фізичні та юридичні особи лише раз подають інформацію до органів влади, а надалі цю інформацію повторно використовують органи влади для надання

публічних послуг і виконання інших владних повноважень з дотриманням вимог захисту інформації та персональних даних;

– сумісність за замовчуванням – здійснення проектування та функціонування інформаційно-телекомунікаційних систем в органах влади на підставі єдиних відкритих вимог і стандартів для забезпечення їх подальшої сумісності й електронної взаємодії та повторного використання;

– доступність і залучення громадян;

– відкритість і прозорість;

– довіра та безпека [187].

Очікуваними результатами концепції є: підвищення ефективності роботи органів влади; покращення якості надання публічних послуг; досягнення нового рівня управління державою; мінімізація корупційних ризиків у процесі виконання владних повноважень тощо.

Важливим нормативно-правовим документом у сфері розвитку технологічної складової діяльності органів державної влади також є розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції розвитку електронної демократії в Україні та плану заходів щодо її реалізації» від 8 жовтня 2017 року № 797-р. Електронна демократія – це форма суспільних відносин, за якої громадяни й організації залучаються до державотворення та державного управління, а також місцевого самоврядування шляхом широкого застосування інформаційно-комунікаційних технологій у демократичних процесах, що дає змогу: посилити участь, ініціативність і залучення громадян на загальнодержавному, регіональному та місцевому рівнях до публічного життя; посилити прозорість процесу прийняття рішень, а також підзвітність демократичних інститутів; поліпшити зворотну реакцію суб'єктів владних повноважень на звернення громадян; сприяти публічним дискусіям і привертати увагу громадян до процесу прийняття рішень [186].

Важливим аспектом окресленої Концепції розвитку електронної демократії в Україні є визначена необхідність нормативно-правового забезпечення електронної демократії, яка передбачає:

- формування нової державної політики в цій сфері;
- модернізацію наявних інструментів електронної демократії та запровадження механізму розроблення нових, уніфікування політики, розроблення процедур, що підтримують громадяни та суб'єкти владних повноважень;
- удосконалення принципів розвитку відкритих даних, вимог до формату і структури наборів даних, що підлягають оприлюдненню у формі відкритих даних, періодичності оновлення, а також переліку таких наборів даних, підвищення відповідальності за неоприлюднення та ненадання публічної інформації у формі відкритих даних;
- сприяння підзвітності громадянам суб'єктів владних повноважень, підвищення рівня взаємодії та довіри громадян до таких суб'єктів тощо [18; 186].

Отже, зазначені акти відображають зацікавленість нашої країни в розвитку електронних технологій та їх попит у сфері державного регулювання. Натомість у цих нормативно-правових документах містяться загальні положення, що регламентують широкі галузі, а не окремі правові явища. Безпосередньо розвитку електронного адміністрування податків у нашій державі присвячено статті Указу Президента України «Про Стратегію сталого розвитку “Україна – 2020”». Її метою є впровадження в нашій країні європейських стандартів життя та виведення держави на провідні позиції в світі. Задля цього визначено конкретні вектори еволюції держави, серед яких вектори безпеки, розвитку, відповідальності та гордості [185].

У межах цих векторів передбачено реалізацію низки реформ, однією з яких є податкова. Метою Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» є побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з

мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення Державного бюджету України й місцевих бюджетів. Ключовими напрямками реформи обрано:

1) перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговувальної, що допомагає в нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій і переплат;

2) зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати; упровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації;

3) удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення протидії схемам ухиляння від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема покращення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, упровадження контролю за видатками фізичних осіб [185; 249].

Таким чином, на підставі аналізу положень Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» можна узагальнити, що електронне адміністрування податків є ключовим напрямом реформи податкової системи України. Головну роль у контексті розвитку електронного адміністрування, на нашу думку, відіграють положення Стратегічного плану розвитку Державної фіскальної служби України на 2015–2018 роки, затвердженого наказом Державної фіскальної служби України від 12 лютого 2015 року № 80 [180]. У сфері електронного адміністрування податків нормативний акт передбачає: формування інформаційного поля про діяльність Державної фіскальної

служби України шляхом упровадження ефективних інноваційних інструментів комунікації з громадянами; побудову сучасної та динамічної ІТ-функції, а саме: запровадження ефективного процесу управління інформаційними технологіями; максимальну централізацію ІТ-функції тощо [238].

З 2018 року електронне адміністрування набуває значення провідного напрямку розвитку податкових органів. У сучасних умовах визначено дев'ять комплексних завдань, реалізація яких пов'язана як з удосконаленням системи адміністрування податків, так й інших елементів діяльності податкових органів. Визначальними в цьому контексті є напрям ІТ та інфраструктури. З огляду на вимоги сьогодення та потреби платників податків в онлайн-сервісах, для Державної фіскальної служби України цей напрям є пріоритетним. Його реалізацію здійснюватимуть шляхом автоматизації внутрішніх процедур діяльності служби, розбудови сучасної, стабільної та захищеної ІТ-інфраструктури, розвитку митної інфраструктури. Передбачено впровадження автоматизованої системи управління персоналом, запуск автоматизованої системи «Управління документами», створення проектного офісу для ведення ІТ-проектів Державної фіскальної служби, побудову комплексної системи захисту інформації, стандартизацію вимог до митної інфраструктури й обладнання, оснащення пунктів пропуску, місць митного оформлення тощо. Крім того, заплановано впровадження спеціалізованих програмних продуктів (мобільних додатків) для доступу до онлайн-сервісів фіскальної служби та профільних продуктів податкового адміністрування для бізнесу і фізичних осіб-платників [238]. Метою реалізації всіх зазначених цілей є досягнення високого рівня показника добровільної сплати податків і визначених законодавством платежів та зборів [215].

Перспективи поширення електронних технологій та інформаційних систем у діяльності органів державної влади та розвитку електронного адміністрування податків також вбачають в актуалізації питання захисту

інформації під час роботи в інформаційних системах. Відповідно до Закону України «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах» від 1994 року, відповідальність за забезпечення захисту інформації в системах покладено на їхніх власників. Власник системи, у якій обробляють державні інформаційні ресурси або інформацію з обмеженим доступом, вимога щодо захисту якої встановлена законом, утворює службу захисту інформації або призначає осіб, на яких покладено забезпечення захисту інформації та контролю за ним [182].

Безпосередньо в діяльності податкових органів це положення виражається в наявності в структурному складі Державної фіскальної служби України спеціального Департаменту інформаційних технологій, ключовими завданнями якого є: реалізація в органах Державної фіскальної служби державної політики у сфері інформаційних технологій; забезпечення розвитку, упровадження й технічного супроводження інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем і технологій у державній митній і податковій сферах, у межах компетенції автоматизація митних і податкових процедур, контроль за повнотою та правильністю виконання митних формальностей, упровадження електронних сервісів для суб'єктів господарювання; забезпечення формування та ведення реєстрів, банків і баз даних; забезпечення обміну документами й інформацією з органами державної влади, державними органами іноземних держав, зокрема, митними та правоохоронними, міжнародними договорами України; інформаційно-аналітичне забезпечення Державної фіскальної служби й автоматизація її діяльності [72].

У цьому контексті варто проаналізувати погляди вчених, які досліджували окремі особливості інформаційної безпеки в діяльності податкових органів. Зокрема, О. В. Шакірова із цього приводу зазначала, що захист інформації в діяльності податкових органів – це широкий комплекс організаційно-правових, технологічних, психологічних заходів, спрямованих

на попередження, усунення порушень і загроз податковій інформації, режиму конфіденційності платників податків (фізичних та юридичних осіб), здатних завдати шкоди цим органам, суб'єктам оподаткування і державі загалом [260, с. 338; 264, с. 88]. Також В. А. Ліпкан визначає, що інформаційна безпека в діяльності податкових органів передбачає: по-перше, захищеність інформаційного середовища її підрозділів; по-друге, стан захищеності загальнонаціональних інтересів держави в інформаційному просторі, зокрема у сфері податкових і митних правовідносин; по-третє, захищеність встановлених законодавством правил та положень, згідно з якими відбуваються інформаційні процеси в Державній фіскальній службі України; по-четверте, суспільні відносини, які безпосередньо позначаються на захисті інтересів людини і громадянина, суспільства й держави в податковій та митній сферах від реальних і потенційних загроз, що можуть виникнути в інформаційному просторі; по-п'яте, обов'язкова складова економічної національної безпеки [118, с. 36; 263, с. 37].

Важливим аспектом забезпечення інформаційної безпеки в діяльності податкових органів і сфері користування платниками податків електронними сервісами є електронний цифровий підпис – вид електронного підпису, отриманого за результатом криптографічного перетворення набору електронних даних, який додається до цього набору або логічно з ним поєднується і дає змогу підтвердити його цілісність й ідентифікувати підписувача. Електронний цифровий підпис накладають за допомогою особистого ключа та перевіряють за допомогою відкритого ключа [170]. Закон України «Про електронний цифровий підпис» було прийнято ще 2003 року, проте актуальності та попиту його положення набули нещодавно, що засвідчує активне впровадження електронних технологій та їх ефективності в діяльності податкових органів і сфері адміністрування податків.

Таким чином, законодавець приділив належну увагу питанню електронного адміністрування податків у нашій державі, що також підтверджує актуалізація проблеми інформаційної безпеки в умовах використання інформаційно-комунікаційних систем. Нормативно-правова база України містить чимало різних програм, концепцій, стратегій та інших документів, положення яких закріплюють засади й порядок уведення технологій, інформаційних баз і систем у діяльність державних відомств та податкових органів зокрема. Можна констатувати, що нині в Україні електронне адміністрування є надзвичайно перспективним. Пов'язано це із наявністю потрійного симбіозу, який становлять доктринальна сфера, нормативно-правова основа та цілеспрямована державна політика. Ці елементи окреслюють перспективи розвитку електронного адміністрування податків в Україні, а також здатні забезпечити реальну їх реалізацію.

3.3. Міжнародний досвід електронного адміністрування податків і можливості його використання в Україні

Аналіз будь-якого інноваційного правового явища, механізму, інституту, галузі тощо передбачає визначення всіх його особливостей: специфіки, суб'єктного складу, предмета, а також порівняння з аналогічною категорією в іншій правовій системі. Для того щоб сформувані очікуваний результат упровадження та перспективи розвитку категорії, необхідно визначити особливості її становлення в іноземних країнах, тобто розглянути міжнародний досвід. Електронне адміністрування податків є досить молодогою категорією в податковій і правовій системах України. Водночас велика кількість процесів, які тільки починають свій розвиток у нашій державі, уже давно функціонують та еволюціонують у більшості розвинутих країн Заходу та Сходу. У зв'язку із цим, доцільно дослідити міжнародний досвід

електронного адміністрування податків і можливості його використання на території України.

Перш ніж аналізувати порушену проблематику, необхідно визначити, яку саме роль розгляд міжнародного досвіду відіграє в науковому розробленні певної проблематики. Зазначимо, що дефініція поняття «досвід» є досить широкою. Ґрунтовно до окреслення змісту цього терміна підходять представники філософської науки. Вивчення наукової літератури надає можливість виокремити декілька підходів до визначення поняття «досвід», а саме: сукупність почуттєво сприйнятих індивідом впливів від речей чи станів власного організму; філософська категорія, що фіксує цілісність й універсальність людської діяльності як єдності знань, умінь, навичок, почуттів і волі; ґносеологічна категорія, що фіксує єдність почуттєво-емпіричної діяльності; відображення предметів незалежно від свідомості людини; дійсність, тотожна суб'єктивному досвіду; компонент пізнавальної діяльності, який забезпечує безпосередній зв'язок системи знань із досліджуваним об'єктом [16, с. 216–217; 48, с. 986; 224, с. 293–294].

Отже, досвід – це складна категорія. На наш погляд, його зміст передбачає наявність певного результату, а також набутих за фактом його досягнення відповідних знань. Окрім того, досвід також зумовлює появу вмінь, які дають змогу ефективно діяти в межах однорідних ситуацій.

Коли йдеться про міжнародний досвід у певній сфері, мається на увазі конкретний результат певної діяльності, а також алгоритм її здійснення на території зарубіжних країн. Переїняття такого досвіду сприятиме якісному провадженню аналогічної діяльності в нашій державі. Наприклад, Л. В. Скомороха в процесі розгляду конституційно-правових аспектів формування професійного суддівського корпусу в Україні обґрунтовує висновок про загальну недосконалість добору та підготовки претендентів на посаду суддів. Свій погляд він аргументує фактом відсутності такого дієвого явища, як суддівське стажування, доводячи його ефективність і дієвість

відомостями, отриманими в процесі аналізу міжнародного досвіду в цій сфері [223, с. 3].

У дисертаційному дослідженні, присвяченому державній політиці забезпечення соціально вразливих верст населення України лікарськими засобами, М. С. Кряж акцентує увагу на тому, що розроблення цієї проблематики передбачає вивчення міжнародного досвіду, а саме конкретних принципів і механізмів пільгового лікарського забезпечення економічно розвинених країн Західної Європи [106, с. 121].

У процесі наукового дослідження електронних грошей і перспектив їх запровадження в Україні П. М. Сенищ і В. М. Кравець метою визначають аналіз сучасного стану систем електронних грошей у світі, систематизацію міжнародного досвіду правового регулювання електронних грошей та окреслення подальших перспектив запровадження їх у нашій державі як нового платіжного засобу для здійснення масових платежів [204, с. 6].

Влучною видається думка Н. Д. Сергеевського. Свого часу відомий правознавець зазначив, що наукове дослідження не може обмежуватися лише вітчизняним правом. Як необхідний матеріал слід залучати і право інших держав, оскільки не можна ігнорувати міжнародний вплив, який пронизує всі сфери [68, с. 123].

Ці твердження доводять той факт, що аналіз міжнародного досвіду є обов'язковою умовою будь-якого наукового дослідження. Запровадження та розвиток електронного адміністрування не є винятком. У цьому контексті передусім слід акцентувати увагу на особливостях використання інформаційних технологій у процесі оподаткування в Сполучених Штатах Америки. Податкова система в цій країні наділена як національними, так і загальноєвропейськими особливостями, що пов'язано із тривалою політичною й територіальною залежністю цієї держави від Великої Британії. Із цього приводу Н. М. Ткаченко зазначає, що податкова система Сполучених Штатів передбачає три рівні, які відповідають рівням державної

влади: вищий (федеральний рівень) — встановлення та збір федеральних податків, адміністрування яких регулюють федеральні закони, надходження від цих податків зараховують до федерального бюджету; середній (рівень штатів) — встановлення та збір місцевих податків, адміністрування яких регулюють закони штатів, надходження зараховують до бюджетів штатів; нижчий (рівень територіального управління — муніципалітети, округи тощо) — збір податків, що запроваджують органи місцевого самоврядування, надходження зараховують до місцевих бюджетів [7; 218; 234].

Контролюючим органом у сфері оподаткування США є Служба внутрішніх доходів, яка організаційно належить до Міністерства фінансів. Особливість цієї фіскальної служби полягає і її подвійній сутності, що випливає із виконання різнорідних функцій — управління державними фінансами та правоохоронної [262, с. 7]. Згідно з положеннями нормативно-правових актів, на яких ґрунтується діяльність цього відомства, головна мета служби полягає в забезпеченні американських платників податків послугами вищої якості через допомогу в роз'ясненні та виконанні податкових зобов'язань, а також застосування податкових законів належно і справедливо стосовно всіх. Таким чином, діяльність Служби внутрішніх доходів спрямована, насамперед, на взаємодію з платниками податків, партнерські відносини з ними [200, с. 354].

Досвід Сполучених Штатів Америки у сфері електронного адміністрування податків є одним із найдавніших у світі. Запровадження інформаційних технологій у процесі оподаткування було пов'язано з розвитком електронного урядування в Сполучених Штатах. У контексті програм електронного урядування в 1980-х роках було здійснено спробу автоматизувати процес надання податкової звітності, а також інших податкових послуг. Запровадження електронної звітності стало реальним досягненням у цій сфері, про що свідчить підвищення ефективності й обсягів

обліку платників податків. Розроблення програмного забезпечення здійснювали державні структури спільно з приватними [284, с. 22].

Водночас було також виявлено значну кількість проблемних аспектів електронної звітності. По-перше, електронне адміністрування податків не набуло однакового розвитку в усій країні, що було пов'язано з відсутністю можливості в населення окремих регіонів користуватися послугами у сфері оподаткування онлайн. По-друге, система електронного адміністрування податків мала досить складний вигляд, порівняно з іншими програмами електронного урядування, наприклад, онлайн-банкінгу, що спричиняло ситуації, за яких платники не розуміли, як нею користуватися [108, с. 179–181].

В умовах сьогодення податкову звітність може бути подано в США каналами зв'язку декількома способами, а саме:

- 1) підготувати та надіслати через аудиторську фірму-посередника;
- 2) заповнити звіти самостійно за допомогою купленого програмного забезпечення й відправити звіт через оператора;
- 3) заповнити звіт у режимі онлайн на сайтах спецоператорів, перелік яких можна знайти на порталі Служби національних доходів [55, с. 191].

Запровадження електронного формату адміністрування податків дало змогу уникнути черг, а також сприяло економії часу та грошей, що витрачають на доставляння звітності до податкових органів. Крім того, програмне забезпечення звітності автоматично виконує чимало спеціальних розрахунків і самостійно виявляє помилки, а система електронних ключів захищає електронну звітність від стороннього втручання [55, с. 191].

Наступною країною, досвід якої у сфері електронного адміністрування податків ми вважаємо за доцільне розглянуто, є Велика Британія. Дослідники І. О. Цимбалюк, О. В. Цуз і О. В. Кузнецов у своїх працях зауважують, що Велика Британія є батьківщиною науки про оподаткування.

Основоположником податкової теорії, на якій ґрунтується сучасна британська податкова система, є шотландський економіст Адам Сміт. Він

розвивав концепцію «вільної торгівлі» та послідовно обстоював думку про те, що втручання держави в економічні процеси має бути мінімальним. Також А. Сміт критикував непрямі податки, оскільки вони спричиняють зростання рівня заробітної плати, а отже, збільшення витрат виробництва та зменшення прибутку. Натомість найпридатнішим об'єктом для оподаткування він вважав ренту як найнепродуктивнішу витрату, що не перетворюється на вартість, яка самозростає [107, с. 103; 217; 253].

На сучасному етапі розвитку структура податкової системи Великої Британії, на думку О. Т. Прокопчука, охоплює п'ять ключових груп податків: прямих податків на доходи; непрямих; місцевих; на ділову активність; інших податків [190, с. 62–63].

Основним органом у галузі адміністрування податків із доходів, прибутку, капіталів, здійснення збору та систематизації обліку митних платежів, податків, пов'язаних з імпортом товарів, а також контролю імпортних й експортних потоків товарів тощо, є Королівська податкова та митна служба Великої Британії. Цей орган має чотири структурні підрозділи, а саме: підрозділ з оподаткування фізичних осіб, підрозділ податкового обліку, підрозділ корпоративного оподаткування та підрозділ забезпечення сплати податків [269, с. 110].

Тривалим є досвід цієї держави у сфері електронного адміністрування податків. Зокрема, кожний платник податку має особисту електронну сторінку в системі оподаткування (tax account). У ній консолідовано всю інформацію щодо конкретного платника податку. Крім того, за допомогою електронного акаунта можна: перевіряти та змінювати свою адресу в системі обліку платників податків; переглянути, який податковий код використовують для обчислення податку платника; перевірити стан нарахування пенсії; керувати податковими кредитами, виплатами на дитину тощо; отримувати електронні листи від податкових органів [286].

Досить ґрунтовним є підхід до організації захисту інформації в межах електронного адміністрування податків. Зокрема, інформаційну безпеку під час роботи з особистим електронним акаунтом платника забезпечують одразу декілька чинників: користуватися всіма сервісами онлайн можуть виключно ті платники, які зареєструвалися в системі та пройшли авторизацію за допомогою введення особистого паролю та ID; для захисту інформації застосовують якісне програмне забезпечення; у процесі роботи з електронним акаунтом безпеку інформації платників забезпечує спеціальна шифрувальна технологія, що має назву Secure Sockets Layer [267]. Для зручності користування послугами у сфері електронного адміністрування податків у Великій Британії було розроблено та впроваджено спеціальні мобільні додатки, за допомогою яких кожен платник податків має можливість: переглянути свій електронний податковий акаунт і визначити, які податки потребують сплати; переглянути свої доходи; перевірити номер персонального страхування; переглянути графік виплат податкових пільг; скористатися спеціальним податковим калькулятором; взяти участь у процесі листування з податковими органами тощо [285].

У Великій Британії електронне адміністрування податків розвивається досить швидко, адже інформаційні технології запроваджують майже в усіх сферах податкової системи. Це пов'язано, насамперед, зі зручністю перенесення частини процесу оподаткування у формат онлайн, адже за таких обставин суттєво підвищується його ефективність і дієвість. Крім того, вагомим чинником бурхливого розвитку електронного адміністрування є активізація електронної комерції в межах фінансової системи країни. Остання передбачає широкий набір інтерактивних методів ведення діяльності з надання споживачам товарів і послуг. Також електронною комерцією вважають будь-які форми ділових операцій, де сторони взаємодіють через електронні технології, а не в процесі фізичного обміну чи контакту [9, с. 12; 120, с. 112; 282]. Перенесення значної частини бізнесу в

Інтернет зумовлює необхідність формування відповідної моделі діяльності державних органів, унаслідок чого зростає актуальність електронного адміністрування податків.

Важливо в межах цього дисертаційного дослідження висвітлити досвід Естонії щодо побудови системи електронного адміністрування податків. Нині ця держава посідає провідні позиції в Європі за рівнем упровадження інформаційних технологій в усіх сферах життєдіяльності суспільства. Естонію справедливо можна вважати цифровим лідером [281].

Досягнення такого успіху стало можливим завдяки усвідомленню урядом країни перспективності суцільної інформатизації країни. У зв'язку із цим в Естонії було започатковану ефективну модель електронного урядування. Єдиний електронний портал надає можливість користуватися різними послугами державних органів. Так, лише за допомогою спеціальної ID-картки, яку зобов'язані одержати всі громадяни, можливо швидко зареєструвати в онлайн-режимі юридичну особу. Крім того, ID-карти дозволили Естонії вперше у світі 2005 року провести в онлайн-режимі електронне голосування громадян на виборах, а зараз за їх допомогою відбувається швидке й ефективно спілкування громадян з державою та місцевими самоуправами [237, с. 160]. Складовою його є ресурс податково-митного департаменту, який належить до Міністерства фінансів. Департамент є державним відомством, що наділене управлінською функцією. Він здійснює державний нагляд, а також використовує державний примус на підставах, передбачених чинним законодавством Естонії. У сфері оподаткування зазначений орган відіграє ключову роль [162].

Спеціальний реєстр електронних запитів веб-ресурсу цього податкового органу надає можливість платникам податків в Естонії користуватися низкою електронних послуг, до яких належать: перевірка відсутності боргів за податками; перевірка номера платника податків в Естонії; перевірка дійсності номера платника податку на додану вартість в

іншій країні Європейського Союзу; розрахункові рахунки; DDS – перевірка дійсності номера EORI (EORI – система реєстрації та ідентифікації підприємств Європейського Союзу); ЕТТ – Естонські митні тарифи; SEED – пошук акцизного номера; запит за податковими марками; пошук особистого/реєстраційного коду нерезидента; список некомерційних об'єднань, фондів і релігійних об'єднань, які мають пільги з прибуткового податку [126]. Окремо слід акцентувати увагу на режимі перевірки номера за податком у базі даних Європейської комісії, який підтверджує дійсність номера платника податку на додану вартість, виданого державою – членом ЄС [126, с. 5–6].

Електронне адміністрування активно розвивається не тільки на території Естонії, Великої Британії та Сполучених Штатів Америки, а й у низці інших зарубіжних країн. Наприклад, в Австралії поштовхом до створення електронної системи адміністрування податків стало загальне «оцифрування» діяльності уряду держави. Було запроваджено спеціальні електронні рахунки для платників податків, а також організовано зручні умови подання податкової звітності за допомогою мережі Інтернет. В Австралії на належному рівні забезпечують організацію безпеки під час використання платниками податків спеціальних електронних сервісів. Нині запроваджено спеціальну дворівневу структуру підтвердження особи суб'єкта оподаткування під час входу останнього до акаунта в системі електронного адміністрування. Надалі заплановано запровадити ще один рівень, який буде передбачати ідентифікування голосу платника податку [280, с. 16–17].

Важливим у сфері розбудови системи електронного адміністрування податків є досвід Бразилії. Ця держава будує податкову систему за принципом повної автоматизації всіх процесів. Зокрема, ключовими об'єктами впровадження інноваційних технологій стали: податковий контроль, облік платників податків та податкову звітність. Запровадження

електронного адміністрування податків позитивно позначилося на податковій системі. Так, за даними 2015 року, 97 % податкових перевірок було здійснено в електронному вигляді. У більшості випадків виявлено певні порушення податкового законодавства [139, с. 18-20].

Досить ефективним і позитивним для перейняття є досвід електронного оподаткування деяких країн СНД, наприклад Казахстану. Останніми роками інноваційна інфраструктура Казахстану зазнала істотних трансформацій, що пов'язано з підтримкою науково-технічного сектору з боку держави. Ключовим напрямом програми розвитку інформаційної інфраструктури стало створення технопарків і науково-технологічних зон у містах з розвиненою мережею науково-технічних та промислових організацій, а також підприємств з високим науково-технологічним потенціалом. Формування технопарків як визначальних об'єктів інноваційної інфраструктури ґрунтувалося на європейському досвіді, якому притаманні такі особливості: можливість розміщувати на своїй території малі та середні інноваційні фірми, розвиваючи тим самим інноваційний бізнес у складі бізнес-інкубаторів технопарку; надання всім учасникам технопарку привілейованих умов функціонування [240, с. 109]. Крім того, науково-технологічна діяльність, яка має інноваційну спрямованість, передбачає спеціальний режим оподаткування, що полягає в наданні підприємствам численних податкових пільг [240, с. 109].

Ці аспекти надали можливість реалізувати значний масив реформ. Зокрема, було розроблено програму «“Електронний уряд” Республіки Казахстан», у якій передбачено в період з 2008-го до 2009 року створення та розвиток електронних послуг (подання заяв, отримання довідок, повідомлень, дозволів), зокрема й послуг податкового комітету Міністерства фінансів Республіки Казахстан. Із цією метою в межах першого етапу модернізації податковий комітет за допомогою Світового банку розробив Інтегровану податкову інформаційну систему, яка вперше у країні надала

інтерактивний сервіс не тільки працівникам податкових служб, а й платникам податків. Вона є найбільшим і найуспішнішим серед впроваджених проектів інформатизації державних органів. Ця система органічно вписалася в державну систему електронного урядування. Одним з основних компонентів системи є веб-сайт податкового комітету Міністерства фінансів Республіки Казахстан. Це доступний платникам податків Інтернет-ресурс, завдяки якому податкова служба надає інформаційні та персоналізовані транзакційні послуги. Найважливішими з них є: попередній розрахунок сум податкових виплат – так званий податковий калькулятор, прийом податкової звітності в електронному вигляді [8181; 131, с. 56–57; 147].

Передбачено також низку інших електронних послуг, якими платник податків може скористатися на веб-сайті податкового комітету. Зокрема, у тематичному підрозділі «Податкова звітність і реєстраційний облік» запропоновано: здійснення безпаперового митного декларування товарів, що переміщують через митний кордон; розширений пошук платника податків; призупинення (продовження, поновлення) подання податкової звітності платника податків (податкового агента); надання виписки з особового рахунку про стан розрахунків із бюджетом щодо виконання податкових зобов'язань для юридичних осіб; реєстраційний облік індивідуального підприємця, приватного нотаріуса, приватного судового виконавця, адвоката; отримання виписки з особового рахунку про стан розрахунків платника податків із бюджетом щодо виконання податкових зобов'язань (для фізичних осіб); продовження терміну подання податкової звітності; отримання патенту індивідуального підприємця тощо [125, с. 71–72].

У підрозділі «Оплата і повернення податків» також розміщено онлайн-послуги щодо: надання персонального доступу до реєстраційних даних платника податків для перегляду (для фізичних осіб); розширений пошук платника податків; надання виписки з особового рахунку про стан

розрахунків із бюджетом щодо виконання податкових зобов'язань для юридичних осіб; надання персонального доступу до реєстраційних даних платника податків – юридичної особи для перегляду та зміни [177].

Таким чином, аналіз міжнародного досвіду у сфері електронного адміністрування податків засвідчив, що чимало країн світу нині практикують цифровий формат оподаткування, що досить ефективно функціонує, а також постійно розвивається. Крім того, окремі напрацювання цих країн щодо електронного адміністрування податків доцільно запозичувати та використовувати в Україні.

Зокрема, з метою вдосконалення електронного адміністрування податків у нашій державі необхідно:

– до процесу виготовлення програмного забезпечення для системи електронного адміністрування податків залучати приватні організації. Для України цей досвід є вкрай корисним, адже така модель роботи дає змогу залучити досвідчених фахівців, які зможуть створити якісне та, передусім, функціональне програмне забезпечення. Це дасть змогу суттєво підвищити ефективність електронного адміністрування податків загалом;

– у процесі безпосереднього запровадження та розбудови системи електронного адміністрування податків доцільно використовувати підхід, згідно з яким здійснюють не окремо запровадження технологій у діяльності органів влади, а державну підтримку інформаційної інфраструктури. Такий підхід полягає в стимулюванні приватного сектору щодо провадження діяльності зі створення нових технологій і залучення їх у життєдіяльність суспільства;

– система електронного адміністрування податків має бути дієвою, водночас, максимально простою для платників податків. У цьому аспекті доцільно навести досвід Великої Британії. У цій країні будь-який суб'єкт оподаткування має доступ до свого електронного акаунта в системі електронного адміністрування податків з мобільного телефону завдяки

спеціальному програмному забезпеченню. Крім того, функціонал і спектр електронних послуг такого акаунта є досить широкими.

Використання міжнародного досвіду дасть змогу сформувати просту й ефективну систему електронного адміністрування податків в Україні, що, безперечно, позитивно позначиться на фінансовій галузі держави.

Висновки до розділу 3

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

Встановлено, що в умовах сьогодення контроль за сплатою податків досить активно інформатизується, зокрема: у сфері обліку платників податків запроваджують електронні реєстри, які дають змогу обробляти інформацію щодо суб'єктів оподаткування швидше й ефективніше; у сфері податкових перевірок набувають актуальності документальні невиїзні електронні перевірки, які є дієвим способом контролю для податкових органів, і комфортним – для платників податків, адже усунуто необхідність безпосереднього контакту сторін.

Акцентовано увагу на тому, що розвиток контролю за сплатою податків в умовах електронного адміністрування є непослідовним. Тобто запровадження технологій здійснюють лише в окремих складових цього механізму, а не комплексно. У зв'язку із цим визначено три найбільш пріоритетні напрями вдосконалення податкового контролю, а саме:

– створення спеціальних технологій і програмного забезпечення, яке можна ефективно впровадити в механізм контролю за сплатою податків;

– розроблення спеціальної нормативно-правової бази, положення якої регулювали б усі питання, безпосередньо пов'язані з використанням інноваційних технологій у сфері податкового контролю;

– розвиток напрямів взаємодії податкових органів з іншими органами влади шляхом створення єдиного електронного реєстру щодо громадян нашої держави, доступного всім відомствам, з метою підвищення швидкості й обсягів обміну інформацією між ними.

Зазначено, що зацікавленість держави в розвитку технологій у діяльності органів державної влади й еволюції електронного адміністрування податків зокрема виражається в актуалізації питання щодо інформаційної безпеки під час використання інформаційно-комунікаційних систем.

Обґрунтовано, що міжнародний досвід у сфері електронного адміністрування податків є необхідним аспектом дослідження цієї категорії, оскільки він надає можливість побачити результати її запровадження, а також запозичити найефективніші прийоми та методи державного управління в цій сфері.

На підставі аналізу зарубіжного досвіду констатовано, що з метою вдосконалення інституту електронного адміністрування податків в Україні необхідно:

– по-перше, до процесу виготовлення програмного забезпечення для системи електронного адміністрування податків залучати приватні організації. Для України цей досвід є надзвичайно корисним, адже така модель роботи сприяє залученню досвідчених фахівців, які зможуть створити якісне та, передусім, функціональне програмне забезпечення. Це дасть змогу суттєво підвищити рівень ефективності електронного адміністрування податків загалом;

– по-друге, у процесі безпосереднього запровадження та побудови системи електронного адміністрування податків доцільно використовувати підхід, відповідно до якого увагу акцентовано на питаннях запровадження

технологій у діяльності органів влади та державну підтримку інформаційної інфраструктури загалом. Такий підхід полягає в стимулюванні приватного сектору щодо здійснення діяльності зі створення нових технологій і впровадження їх у життєдіяльність суспільства;

– по-третє, система електронного адміністрування податків має бути дієвою, водночас, максимально простою для платників податків. У цьому аспекті доцільно навести досвід Великої Британії. У цій країні будь-який суб'єкт оподаткування має доступ до свого електронного акаунта в системі електронного адміністрування податків з мобільного телефону завдяки спеціальному програмному забезпеченню. Крім того, функціонал і спектр електронних послуг такого акаунта є досить широкими.

ВИСНОВКИ

У дисертаційному дослідженні 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 ХХ 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 ХХ 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 податку на додану вартість 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 унеможлиблює підроблення останніх і пришвидшує процес їх опрацювання. Аргументовано необхідність удосконалення нормативно-правового підґрунтя електронного адміністрування податку на додану вартість, а також покращення його технологічної основи.

5. Констатовано, що електронне адміністрування відшкодування податку на додану вартість є цілком автоматизованим процесом. Свідченням цього є наявність ефективної процедури подання заяви щодо відшкодування податку на додану вартість, 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 податку на додану вартість, 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 потрібного 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 ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Авер'янов В. Б., Андрійко О. Ф. Виконавча влада і державний контроль. Київ : Вища шк. права при Ін-ті держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 1999. 48 с.
2. Акопов Л. В. Контроль в управлении государством : конституционно-правовые проблемы : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.02. Ростов н/Д, 2002. 395 с.
3. Алексеев С. С. Теория государства и права. М. : Норма, 1998. 450 с.
4. Аналітична доповідь до Щорічного Послання Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє та зовнішнє становище України в 2017 році». Київ : НІСД, 2017. 928 с.
5. Андрухів-Садовська Н. Б. Поняття податкових пільг на підприємствах у спеціальних економічних зонах для цілей бухгалтерського обліку. *Financial and credit activity: problems of theory and practice*. 2012. Vol. 1. № 12. URL: <http://fkd.org.ua/article/view/28854/25845>.
6. Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів : Каменяр, 2000. 303 с.
7. Андрущенко І. Є., Гринь Ю. В. Міжнародний досвід організації податкового адміністрування. *Ефективна економіка*. 2015. № 11. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/11_2015/41.pdf.
8. Арефа Н. И. Права и обязанности полицейских урядников, стражников, приставов и прочих чинов городской и уездной полиции. СПб. : Тип. Эрлиха, 1911. 576 с.

9. Балик У. О., Колісник М. В. Електронна комерція як елемент системи світового господарства. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2014. № 811. С. 11–19. (Серія «Логістика»).
10. Бандурка О. М., Понікаров В. Д., Попова С. М. Податкове право : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2012. 312 с.
11. Барихин А. Б. Большая юридическая энциклопедия. М. : Кн. мир, 2010. 960 с.
12. Безверхий К. Деякі питання організації обліку паливно-мастильних матеріалів: розрахунки за паливними картками. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2012. № 8. С. 14–21.
13. Безверхий К., Юрченко О. Механізм бюджетного відшкодування ПДВ: теорія та практика. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2016. № 9. С. 13–17.
14. Бех Г. В. Правове регулювання непрямих податків в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 207 с.
15. Благун І. Функціонування податкової системи в умовах трансформації економіки України : дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01. Львів, 1998. 227 с.
16. Блауберг И. В., Копнин П. В., Пантина И. К. Краткий словарь по философии. М. : Политиздат, 1970. 398 с.
17. Більбіт Ю. Л. Державний контроль за виробництвом та обігом спирту, алкогольних напоїв і тютюнових виробів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Суми, 2017. 249 с.
18. Большой юридический словарь / [А. В. Малько и др.] ; под. ред. А. В. Малько. М. : Проспект, 2009. 702 с.
19. Большой юридический словарь / [В. Н. Додонов, В. Д. Ермаков, М. А. Крылов и др.]. М. : Инфра-М, 2001. 790 с.
20. Бондаренко І. М. Деякі питання адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів): теорія та практика. *Бюджетно-податкова реформа як каталізатор соціально-економічного розвитку в Україні* : зб. наук. пр. за

матеріалами круглого столу (17 трав. 2012 р.) та наук.-практ. інтернет-конф. Київ, 2012. С. 34–36. URL: <http://ndi-fp.nusta.com.ua/thesis/89/>.

21. Борисенко В. Й. Соціально-економічний розвиток Лівобережної України в другій половині XVII ст. Київ : Наук. думка, 1986. 263 с.

22. Боровик П. М., Бечко В. П., Яценко Я. В. Недоліки сучасного вітчизняного механізму справляння акцизного податку. *Збірник наукових праць Таврійського державного агротехнологічного університету*. 2013. № 2 (1). С. 73–81. (Серія «Економічні науки»). URL: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpdau_2013_2\(1\)_10](http://nbuv.gov.ua/UJRN/znpdau_2013_2(1)_10).

23. Брехов С. С. Напрями розвитку контролю за трансфертними ціноутвореннями в Україні. URL: http://ir.nusta.edu.ua/jspui/bitstream/doc/982/2/957_IR1.pdf.

24. Бурлак Л. Електронне адміністрування податку на додану вартість як складова електронного оподаткування. *Фіскальна політика України в умовах євроінтеграційних процесів* : зб. тез доп. IX Веукр. наук.-практ. студ. конф. (Тернопіль, 25 листоп. 2016 р.) / [редкол.: А. І. Крисоватий, О. М. Десятнюк, А. І. Луцик та ін.] ; відп. ред. А. І. Луцик. Тернопіль, 2016. С. 17–18. URL: <http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/9999/1/Бурлак.pdf>.

25. Буцька О. Ю., Тимошенко О. В., Продай І. А. Непрямі податки: економічна сутність, види, переваги та недоліки. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 8. С. 67–72.

26. Вакулич І. П. Податкове адміністрування та ефективність податкової системи. *Фінанси України*. 2003. № 2. С. 54–59.

27. Васильчук С. С. Специфіка суб'єктно-об'єктного складу податкового контролю за справлянням непрямих податків. *Наше право*. 2015. № 4. С. 158–161.

28. Васькович І. М., Баран М. М. Податкові перевірки: сучасний стан та процедури проведення. *Вісник Національного університету «Львівська*

політехніка». 2013. № 767. С. 104–109. (Серія «Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку»).

29. Вахновська Н. А. Реформування податкової системи України в контексті вдосконалення податкового законодавства. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2011. Вип. 7 (2). С. 306–309.

30. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. В.Т. Бусел]. Київ ; Ірпінь : Перун, 2003. 996 с.

31. Великий тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел]. Київ ; Ірпінь : Перун, 2005. 1728 с.

32. Веремчук Д. В. Стратегія проведення податкової реформи в Україні. *Економіка та держава*. 2013. № 12. С. 6–9.

33. Вікторчук М. В. Місцеві податки та збори в Україні: об'єкт чи предмет податкових правовідносин. *Право і безпека*. 2014. № 4 (55). С. 178–182.

34. Волков А. Ф., Филипов Ю. Д. Словарь юридических и государственных наук. СПб. : Общ. Польза, 1901. 2526 с.

35. Волощук Р. Є. Історичні аспекти адміністрування податків. *Наукові праці НДФІ*. 2010. № 4 (53). С. 156–166.

36. Гаевская О. Б. Современная цивилизация и социальное управление (организационный аспект). Киев : МАУП, 1997. 120 с.

37. Галкіна О. В. Правове регулювання способів та строків виконання обов'язку із сплати податків та зборів. Харків : Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого, 2009. 197 с.

38. Гаращук В. М. Теоретико-правові проблеми контролю та нагляду у державному управлінні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2003. 413 с.

39. Головач А. В. Керівник в органах державної податкової служби: адміністративно-правовий статус : монографія. Харків: Золота миля, 2011. 584 с.

40. Головин А. Ю. Налоговый контроль как инструмент предупреждения налоговых правонарушений : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14. М., 2006. 224 с.
41. Головій Л. В. Організаційно-правові засади надання освітніх послуг вищими навчальними закладами України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2010. 188 с.
42. Головка О. М. Апарат управління державними фінансами Російської імперії в Україні у кінці XVIII – на початку XX ст.: організаційно-правові засади діяльності : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01. Харків, 2006. 454 с.
43. Голубовська І. О., Шовковий В. М., Лефтерова О. М. Багатомовний юридичний словник-довідник. Київ : Київ. ун-т, 2012. 543 с.
44. Гордін О. Я. Правове регулювання бюджетного відшкодування в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2009. 204 с.
45. Грачева Е. Ю., Рыжкова Е. А., Толстопятенко Г. П. Финансовый контроль : учеб. пособ. М. : Камерон, 2004. 272 с.
46. Греца С. М. Теоретичні аспекти визначення поняття адміністрування податку на додану вартість. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету*. 2014. № 8. С. 74–76.
47. Греца Я. В. Правовий механізм реалізації та захисту прав і законних інтересів суб'єктів податкових правовідносин : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2006. 198 с.
48. Грицанов А. А. Новейший философский словарь. 3-е изд. Минск : Кн. Дом, 2003. 1280 с.
49. Грінченко Б. Словник української мови : в 4 т. [репринт з оригіналу 1907–1909 рр.]. Київ : Наук. думка, 1996. Т. 2 : 3–Н. 588 с.
50. Гусарев С. Д. Юридична діяльність: методологічні та теоретичні аспекти : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01. Київ, 2006. 422 с.

51. Газізуллін І., Жолудь О., Чередниченко Г. Аналіз адміністрування ПДВ в Україні з прикладами з металургії, машинобудування та легкої промисловості : аналіт. записка. Київ : Міжнар. центр перспект. дослідж., 2012. 19 с.
52. Дадашев А. З. Налоговое администрирование в Российской Федерации. М. : Кн. мир, 2002. 173 с.
53. Даль В. И. Толковый словарь живого великорусского языка : [в 4 т.]. СПб. : Тип. Вольф М. О., 1905. Т. 2 : И–О. 1017 с.
54. Декларація про державний суверенітет України : прийнята 16 лип. 1990 р. № 55-ХІІ. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 31. Ст. 429.
55. Деменко О. Є. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні. *Наше право*. 2013. № 7. С. 189–195.
56. Денисов В. С. Уголовная ответственность за незаконные производство и оборот алкогольной продукции : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. М., 2006. 180 с.
57. Державне управління : навч. посіб. / А. Ф. Мельник, О. Ю. Оболенський, А. Ю. Васіна, Л. Ю. Гордієнко ; за ред. А. Ф. Мельник. Київ : Знання-Прес, 2003. 343 с. (Вища освіта ХХІ століття).
58. Деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовт. 2014 р. № 569. *Офіційний вісник України*. 2014. № 87. Ст. 2482.
59. Деякі питання електронного адміністрування реалізації пального : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 лют. 2016 р. № 113. *Офіційний вісник України*. 2016. № 18. Ст. 730.
60. Дубічинський В. В. Сучасний тлумачний словник української мови : 60 000 слів. Харків : Школа, 2008. 832 с.

61. Дубовик О. Ю. Пільги як інструмент державного податкового регулювання. *Вісник соціально-економічних досліджень*. 2011. Вип. 3 (43). С. 61–66.
62. Дугар Т. Є. Проблема адміністрування податку на додану вартість на сучасному етапі. *Економіка і суспільство*. 2016. Вип. № 2. С. 689–693.
63. Економічна енциклопедія : у 3 т. / [редкол.: С. В. Мочерний та ін.]. Київ : Академія, 2001. Т. 1. 864 с.
64. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування : монографія / [П. В. Мельник, А. М. Новицький, О. А. Долгий та ін.] ; за заг. ред. П. В. Мельника. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2010. 332 с.
65. Енциклопедичний словник з державного управління / [уклад. Ю. Сурмін, В. Бакуменко, А. Михненко та ін.] ; за ред. Ю. Ковбасюка, В. Трощинського, Ю. Сурміна. Київ : НАДУ, 2010. 820 с.
66. Ерошкин Н. П. История государственных учреждений дореволюционной России. [3-е изд.]. М. : Высш. шк., 1983. 352 с.
67. Єрмолаєв В. М., Козаченко А. І. Органи влади і управління Української держави (друга половина XVII – XVIII ст.) : навч. посіб. Харків : Право, 2002. 176 с.
68. Єрмоленко-Князева Л. С. Зарубіжний досвід дисциплінарної відповідальності державних службовців. *Порівняльно-аналітичне право*. 2017. № 2. С. 123–125.
69. Єсімов С. С. Правове регулювання інформаційного забезпечення діяльності фіскальної служби в контексті європейської інтеграції. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка»*. 2015. № 824. С. 33–38. (Серія «Юридичні науки»).

70. Жвалюк В. Р. Податкові органи Російської імперії в Україні у другій половині XIX – на початку XX ст.: організаційно-правові засади діяльності. Харків : Ун-т внутр. справ, 2000. 231 с.

71. Заброда Д. Г. Адміністративно-правові засади: сутність та зміст категорії. *Адміністративне право і процес*. 2013. № 2 (4). С. 45–51.

72. Завдання та функції Департаменту інформаційних технологій. *Державна фіскальна служба України* : [офіц. сайт]. URL: <http://sfs.gov.ua/pro-sfs-ukraini/struktura-/aparatt/departament-informatsiynih-tehnologiy/zavdannya-i-funktsii/>.

73. Загальна теорія держави і права : навч. посіб. / [А. М. Колодій, В. В. Копейчиков, С. Л. Лисенков та ін.] ; за ред. В. В. Копейчикова. Стер. вид. Київ : Юрінком Інтер, 2000. 320 с.

74. Загальна теорія держави і права : підручник / [М. В. Цвік, В. Д. Ткаченко, Л. Л. Богачова та ін.] ; за ред. М. В. Цвіка, В. Д. Ткаченка, О. В. Петришина. Харків : Право, 2002. 432 с.

75. Золотоноша О. В. Організаційно-правові засади публічного адміністрування у сфері економіки на місцевому рівні : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2016. 17 с.

76. Зуєв В. А. Організаційно-правові аспекти природокористування та охорони навколишнього природного середовища : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.06. Харків, 2003. 215 с.

77. Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Десятнюк О. М. Податкова система : підручник. Київ : Атіка, 2006. 920 с.

78. Іванчо В. В. Види податкових перевірок та сучасні тенденції їх класифікації. *Visegrad Journal on Human Right*. 2014. № 2. Р. 2. С. 128–134.

79. Івчук Ю. Ю. Інститути трудового права. *Право і безпека*. 2003. № 2/3. С. 80–84.

80. Ільницька А. В. Аналіз основних змін у податковому законодавстві щодо податку на додану вартість. *Молодий вчений*. 2019. № 2 (42). С. 253–256.
81. Інтерактивні державні послуги. *Податковий комітет Республіки Казахстан* : [сайт]. URL: <http://hisobot.soliq.uz/interactive/index.php?&form=main>.
82. Калінеску Т. В., Корецька-Гармаш В. О., Демидович В. В. Адміністрування податків : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2013. 290 с.
83. Касьяненко Л. М. Правові основи здійснення фінансового контролю органами державної податкової служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 232 с.
84. Ківалова Т. С. Зобов'язання відшкодування шкоди за цивільним законодавством України: теоретичні проблеми : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.03. Одеса, 2008. 458 с.
85. Кіянчук І. Проблеми справляння ПДВ в Україні та шляхи їх вирішення. *Світ фінансів*. 2015. № 4. С. 130–137.
86. Клименко О. В. Правові основи податкових систем України та Німеччини: порівняльно-правовий аналіз : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2007. 213 с.
87. Клименко С. В., Чичерин А. Л. Основы государства и права. М. : Зерцало, 1999. 354 с.
88. Коваленко А. Г., Малашенко Ю. А., Князев О. О. ПДВ у системі оподаткування: історичний аспект становлення та розвитку. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2010. Вип. 18, ч. II. С. 111–116.
89. Коваль О. О. Методологічні засади реалізації процесу адміністрування податків та зборів. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип.1, т. 2. С. 215–219.

90. Коваль О. О. Поняття та система адміністрування податків та зборів в Україні. *Наше право*. 2015. № 1. С. 159–164.

91. Ковальська В. В. Міліція в системі правоохоронних органів держави (адміністративно-правові аспекти) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2008. 422 с.

92. Ковтун О. М. Правові засади планування використання та охорони земель в Україні. *Вісник Академії адвокатури України*. 2010. № 1 (17). С. 6–11.

93. Колодій А. М. Конституція і розвиток принципів права України (методологічні питання) : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.01 ; 12.00.02. Київ, 1998. 391 с.

94. Колодій А. М. Принципи права України : монографія. Київ : Юрінком Інтер, 1998. 208 с.

95. Колотік Н. А. Зміст контролю за дотриманням трудового законодавства. *Право і Безпека*. 2004. Т. 3. № 4. С. 146–149.

96. Колпаков В. К. Адміністративне право України : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 1999. 736 с.

97. Коніна М. О. Вітчизняні реалії та перспективи справляння ПДВ в Україні. *Актуальні проблеми економіки*. 2016. № 8 (182). С. 268–277.

98. Конституція України : прийнята на п'ятій сесії Верховної Ради України 28 черв. 1996 р. № 254к/96-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. Ст. 141.

99. Концепція переходу Української РСР до ринкової економіки : прийнята 1 листоп. 1990 р. *Відомості Верховної Ради УРСР*. 1990. № 48. Ст. 632.

100. Корольчук В. В. Запобігання злочинам, пов'язаним з відшкодуванням податку на додану вартість : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Київ, 2010. 269 с.

101. Костенко Ю. О. Правове регулювання оподаткування фізичних осіб в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Донецьк, 2002. 229 с.
102. Костенко Ю. О. Фінансове право України : навч. посіб. Донецьк : Вебер, Донец. філія, 2008. 306 с.
103. Котюк В. О. Теорія права : курс лекцій : навч. посіб. Київ : Вентурі, 1996. 208 с.
104. Критерії автоматичного бюджетного відшкодування ПДВ. *Державна фіскальна служба України* : [офіц. сайт]. URL: <http://if.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/print-106960.html>.
105. Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2006. 383 с.
106. Кряж М. С. Державна політика забезпечення соціально вразливих верст населення України лікарськими засобами : дис. ... канд. наук з держ. упр. : 25.00.02. Харків, 2010. 204 с.
107. Кузнецов О. В. Особенности современной британской податковой системы. *Фінанси України*. 2010. № 4. С. 102–113.
108. Куклина Т. В. Налоговое администрирование РФ: сущность, принципы и основные проблемы. *Вестник Томского государственного университета*. 2009. № 329. С. 179–181.
109. Кунєв Ю. Д. Принципи побудови та вдосконалення організаційної структури органів внутрішніх справ України: загальнотеоретичні аспекти державного управління : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2001. 17 с.
110. Кучерявенко М. П. Курс налогового права : в 6 т. Харьков : Легас-Право, 2005. Т. III. Учение о налоге. 600 с.
111. Лазарев В. В. Общая теория права и государства : учебник. М. : Юристь, 2001. 520 с.
112. Латкин В. Н. Учебник истории русского права периода империи (XVII–XIX вв.). СПб. : Тип. СПб. тюрьмы, 1899. 539 с.

113. Лебедев В. А. Финансовое право : учебник : в 2 т. / под ред. А. Н. Козырина. М. : Статут, 2000. Т. 2. 461 с. (Серия «Золотые страницы российского финансового права»).

114. Лебедев О. П. Організаційно-правові засади державного контролю діяльності учасників фінансового ринку України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2008. 225 с.

115. Лист Держкомстандартизації, метрології та сертифікації України від 15 листоп. 2000 р. № 4591/5-3/7. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/rada>.

116. Литвин Я. А. Непряме оподаткування в Україні : сучасний стан та напрями вдосконалення. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 11. С. 728–733.

117. Лихачов С. В., Червоненко Г. О. Правові засади діяльності органів внутрішніх справ щодо забезпечення громадської безпеки та взаємодії з громадськістю. *Юрист України*. 2012. № 1–2 (18–19). С. 82–87.

118. Ліпкан В. А. Національна безпека України : навч. посіб. Київ : КНТ, 2009. 576 с.

119. Львов Д. М. Курс финансового права. Казань : Тип. Императ. ун-та, 1888. 517 с.

120. Маєвська А. А. Електронна комерція і право : навч.-метод. посіб. Харків, 2010. 256 с.

121. Малиновський В. Я. Державне управління : навч. посіб. 2-ге вид., доповн. та переробл. Київ : Атіка, 2003. 576 с.

122. Мамаев М. И. Уголовно-правовая и криминологическая характеристика налоговых преступлений по законодательству РФ : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.08. Ростов н/Д, 2003. 227 с.

123. Маринів Н. А. Податкова перевірка як організаційно-правова форма реалізації податкового контролю : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2007. 204 с.

124. Марченко В. Б. Щодо застосування терміну «адміністрування податків та зборів (обов'язкових платежів)» в Податковому кодексі України. *Часопис Київського університету права*. 2011. № 1. С. 120–123.
125. Матвейчук Л. Електронне державне управління оподаткування: досвід Республіки Казахстан. *Ефективність державного управління*. 2015. Вип. 42. С. 68–77.
126. Матвейчук Л. О. Досвід електронного оподаткування в Естонії та можливості його адаптації в Україні. *Актуальні проблеми державного управління*. 2015. № 1 (47). С. 5–6.
127. Матвейчук Л. О. Організаційно-правові механізми електронної взаємодії у сфері оподаткування в контексті податкового кодексу України. *Вісник НАДУ при Президентові України*. 2016. № 2. С. 58–66.
128. Мацюк В.Я. Використання інформаційного ресурсу підрозділами податкової міліції для прийняття управлінського рішення : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2004. 205 с.
129. Мединська Т. В., Слюсар Р. Ю. Особливості застосування акцизу в Україні та деяких країнах світу. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2012. № 22 (2). С. 207–212.
130. Мезенцева Н. М., Нікульникова Т. Г. Особливості та проблеми системи електронного адміністрування податку на додану вартість в Україні в умовах постійних законодавчих змін. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Вип. 17, ч. 3. С. 99–102.
131. Мельник П. В. Електронне оподаткування: сутність та перспективи застосування : монографія. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2010. 332 с.
132. Микитюк А. А. Правові та організаційні засади здійснення податкового аудиту державною податковою службою України : дис ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2010. 204 с.

133. Мочерний С. В. Економічна енциклопедія : у 3 т. Київ : Академія, 2001. Т. 2. 848 с.

134. На офіційному веб-порталі ДФС розміщена інформація щодо реєстрації платником акцизного податку з реалізації пального, 20 квіт. 2017 р. *Офіційний веб-сайт територіального органу ДФС у Запорізькій області*. URL: <http://zp.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/293712.html>.

135. Налоги : учеб. пособие / [В. В. Буряковский, В. Я. Кармазин, С. В. Каламбет и др.] ; под ред. В. В. Буряковского. Днепропетровск : Пороги, 1998. 611 с.

136. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України : в 3 т. / заг. ред. М. Я. Азарова. 2-ге вид., доповн. та переробл. Київ : Мін-во фінансів України ; Нац. ун-т ДПС України, 2011. 590 с.

137. Недбайло П. Е. Объективное и субъективное в праве (к итогам дискуссии). *Известия вузов. Правоведение*. 1974. № 1. С. 14–25.

138. Нечай Н. Нариси з історії оподаткування. Київ : Вісн. податк. служби України, 2002. 144 с.

139. Новицький А. М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні : монографія. Ірпінь : НУДПС України, 2011. 444 с.

140. Обрусна С. Ю. Місце банківського права у системі права України. *Фінансовий простір*. 2013. № 3 (11). С. 55–58.

141. Общая теория права : учебник для юрид. вузов / под общ. ред. А. С. Пиголкина. М. : МГТУ им. Н. Э. Баумана, 1996. 384 с.

142. Огійчук М. Ф. Електронне оподаткування в системі обліку податку на додану вартість. *Проблеми економіки*. 2014. № 4. С. 376–381.

143. Ожегов С. И. Толковый словарь русского языка. *Slovari.299.ru* : [сайт]. URL: http://slovari.299.ru/oj.php?find_word=%EA%EE%ED%F2%F0%E%EB%FC&slovar=4.

144. Олійник О. В., Філон І. В. Податкова система : навч. посіб. Київ : Центр навч. літ., 2006. 160 с.
145. Оніщенко Н. М. Правова система: проблеми теорії : монографія. Київ : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2002. 352 с.
146. Оподаткування зовнішньоекономічної діяльності в Україні : навч. посіб. / [М. Я. Азаров, О. В. Редич, Л. П. Гацька та ін.] ; за заг. ред. М. Я. Азарова. Київ : ДІА, 2000. 320 с.
147. Офіційний сайт Податкового комітету Міністерства фінансів Республіки Казахстан. URL: <http://www.salyk.kz/>.
148. Павлиш В. А., Гліненко Л. К. Основи інформаційних технологій і систем. Львів : Львів. політехніка, 2013. 500 с.
149. Пархоменко Н. М. Система права. *Великий енциклопедичний юридичний словник* / за ред. Ю. С. Шемшученка. Київ, 2007. С. 812.
150. Паславська Р. Ю. Сутність системи адміністрування податків та особливості її функціонування в Україні. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2013. Вип. 9, т. 1. С. 58–63.
151. Паславська Р. Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Львів, 2014. 224 с.
152. Печуляк В. П. Здійснення державної податкової політики в Україні (організаційно-правові аспекти) : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2005. 201 с.
153. Пирого С. С. Сутність бюджетного відшкодування ПДВ. *Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації профспілок України*. 2013. № 1. С. 117–122. (Серія «Право та державне управління»).
154. Письменний В. В. Концептуальні підходи до визначення сутності податку. *Наука молода*. 2009. № 12. С. 158–163.
155. Питання створення та запровадження електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків» : розпорядження Кабінету

Міністрів України від 5 груд. 2012 р. № 1007-р. *Верховна Рада України* : [офіц. сайт]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1007-2012-%D1%80>.

156. Плаксієнко В. Я. Облік податку на додану вартість у системі електронного адміністрування: аспекти наукової дискусії. *Інвестиції: практика та досвід*. 2016. № 1. С. 5–8.

157. Податкове право : навч. посіб. / [Г. В. Бех, О. О. Дмитрик, Д. А. Кобильнік та ін.] ; за ред. проф. М. П. Кучерявенка. Київ : Юрінком Інтер, 2003. 400 с.

158. Податковий кодекс України : Закон України від 2 груд. 2010 р. № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 13–14, № 15–16, № 17. Ст. 112.

159. Податковий контроль : підручник / П. Ю. Буряк, Б. А. Карпінський, Н. С. Залуцька, В. З. Білінський. Київ : Хай-Тек Прес, 2007. 608 с.

160. Податковий менеджмент : підручник / Ю. Б. Іванов, А. І. Крисоватий, А. Я. Кизима, В. В. Карпова. Київ : Знання, 2008. 525 с.

161. Покотаєва О. В. Проблемні питання стягнення акцизного податку за Податковим кодексом України. *Форум права*. 2011. № 2. С. 745–749. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.

162. Положение о Налогово-таможенном департаменте : постановление министра финансов Республики Эстония от 6 окт. 2008 г. № 29. *Эстонская Республика. Налогово-Таможенный Департамент* : [сайт]. URL: <https://www.emta.ee/ru/kontakty-i-o-nas/o-departamente-i-struktura/statut>.

163. Полторак А. С., Усенко О. С. Оптимізація податкової політики в умовах фіскальної децентралізації в Україні. *Modern Economics*. 2017. № 2. С. 50–54.

164. Популярна юридична енциклопедія / [В. К. Гіжевський, В. В. Головченко, В. С. Ковальськи та ін.]. Київ : Юрінком Інтер, 2002. 528 с.

165. Порядок опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : наказ

Міністерства фінансів України від 14 серп. 2015 р. № 706. *Офіційний вісник України*. 2015. № 77. Ст. 2562.

166. Про акцизний збір : декрет Кабінету Міністрів України від 26 груд. 1992 р. № 18-92. *Відомості Верховної Ради України*. 1993. № 10. Ст. 82.

167. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо подальшого впровадження електронного сервісу та здійснення електронних перевірок : проект Закону України від 30 груд. 2009 р. № 5505. ЛПА:ЗАКОН : [сайт]. URL: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/NT0636.html.

168. Про деякі питання електронного адміністрування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 16 жовт. 2014 р. № 659. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/569-2014-п>.

169. Про економічну самостійність Української РСР : Закон Української РСР від 3 серп. 1990 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1990. № 34. Ст. 499.

170. Про електронний цифровий підпис : Закон України від 22 трав. 2003 р. № 852-IV. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 36. Ст. 276.

171. Про затвердження Положення про реєстрацію фізичних осіб у Державному реєстрі фізичних осіб – платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 29 верес. 2017 р. № 822. *Офіційний вісник України*. 2017. № 91. Ст. 2771.

172. Про затвердження Порядку ведення Єдиного реєстру акцизних накладних : Постанова Кабінету Міністрів України від 24 лют. 2016 р. № 114. *Офіційний вісник України*. 2016. № 18. Ст. 731.

173. Про затвердження Порядку ведення Реєстру заяв про повернення суми бюджетного відшкодування податку на додану вартість : Постанова Кабінету Міністрів України від 25 січ. 2017 р. № 26. *Офіційний вісник України*. 2017. № 12. Ст. 337.

174. Про затвердження Порядку взаємодії органів Державної казначейської служби України та органів Державної фіскальної служби України в процесі виконання державного та місцевих бюджетів за доходами та іншими надходженнями : наказ Міністерства фінансів України від 18 лип. 2016 р. № 621. *Офіційний вісник України*. 2016. № 66. Ст. 2239.

175. Про затвердження Порядку обліку платників податків і зборів : наказ Міністерства фінансів України від 9 груд. 2011 р. № 1588. *Офіційний вісник України*. 2012. № 1. Ст. 39.

176. Про затвердження Порядку обміну електронними документами з контролюючими органами : наказ Міністерства фінансів України від 6 черв. 2017 р. № 557. *Офіційний вісник України*. 2017. № 72. Ст. 2221.

177. Про затвердження Порядку обробки персональних даних у базі персональних даних – державному реєстрі фізичних осіб платників податків : наказ Міністерства фінансів України від 24 лют. 2015 р. № 210. *Офіційний вісник України*. 2015. № 24. Ст. 695.

178. Про затвердження Порядку проведення моніторингу контрольованих операцій та Порядку опитування уповноважених, посадових осіб та/або працівників платника податків з питань трансфертного ціноутворення : наказ Міністерства фінансів України від 14 серп. 2015 р. № 706. *Офіційний вісник України*. 2015. № 77. Ст. 2562.

179. Про затвердження Порядку формування та надсилення реєстру платників податків для перерахування коштів до бюджету в рахунок погашення податкового боргу з податку на додану вартість в умовах дії системи електронного адміністрування податку на додану вартість : наказ Міністерства фінансів України від 8 груд. 2015 р. № 1523/27968. *Верховна Рада України* : [сайт]. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1523-15>.

180. Про затвердження Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки : наказ Державної фіскальної служби України від 12 лют. 2015 р. № 80. Державна фіскальна служба України : [сайт].

URL: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/zakonodavstvo-pro-diyalnis/nakazi-pro-diyalnist/63703.html>.

181. Про затвердження форми декларації акцизного податку, Порядку заповнення та подання декларації акцизного податку : наказ Міністерства фінансів України від 23 січ. 2015 р. № 14. *Офіційний вісник України*. 2015. № 6. Ст. 138.

182. Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах : Закон України від 5 лип. 1994 р. № 80/94-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1994. № 31. Ст. 286.

183. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки : Закон України від 9 січ. 2007 р. № 537-V. *Відомості Верховної Ради України*. 2007. № 12. Ст. 102.

184. Про податок на додану вартість : Закон України від 20 груд. 1991 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 14. Ст. 184.

185. Про Стратегію сталого розвитку «Україна–2020» : Указ Президента України від 12 січ. 2015 р. № 5/2015. *Офіційний вісник Президента України*. 2015. № 2. Ст. 154.

186. Про схвалення Концепції розвитку електронної демократії в Україні та плану заходів щодо її реалізації : розпорядження Кабінету Міністрів України від 8 листоп. 2017 р. №797-р. *Офіційний вісник України*. 2017. № 92. Ст. 2803.

187. Про схвалення Концепції розвитку урядування в Україні : розпорядження Кабінету Міністрів України від 20 верес. 2017 р. № 649-р. *Офіційний вісник України*. 2017. № 78. Ст. 2402.

188. Про схвалення Концепції створення та впровадження автоматизованої системи контролю за обігом підакцизних товарів (алкогольних напоїв та тютюнових виробів) «Електронна акцизна марка» : розпорядження Кабінету Міністрів України від 6 черв. 2016 р. № 497-р.

Кабінет Міністрів України : [сайт]. URL: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/cardnpd?docid=249204815>

189. Прокопенко В. І. Трудове право України : підручник. Харків : Консум, 1998. 480 с.

190. Прокопчук О. Т. Особливості податкової системи Великобританії. *Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва*. 2016. Вип. 89, ч. 2. С. 61–73.

191. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2007. 391 с.

192. Публічне управління та адміністрування в умовах інформаційного суспільства: вітчизняний і зарубіжний досвід : монографія / за заг. ред. С. Чернова, В. Воронкової, В. Банаха [та ін.]. Запоріжжя : ЗДІА, 2017. 602 с.

193. Пустовіт Ю. Ю. Система принципів бюджетного права України. *Фінансове право*. 2012. № 4. С. 37–40.

194. Рибалка І. К. Історія України. В 3 ч. Ч. 2 : Від початку ХІХ ст. до лютого 1917 року. Харків : Основа, 1997. 480 с.

195. Ривак Н. О. Розвиток системи непрямого оподаткування в економіці країн світу. *Економіка і регіон*. 2011. № 4. С. 38–47.

196. Роль В. Ф., Сергієнко В. В., Попова С. М. Фінансове право : навч. посіб. Київ : Центр учб. літ., 2011. 392 с.

197. Савченко А. О. Інформаційне забезпечення діяльності органів державної фіскальної служби України. *Наше право*. 2015. № 6. С. 187–192.

198. Савченко Л. А. Правові проблеми фінансового контролю в Україні : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2002. 455 с.

199. Савчин М. В. Порівняльне правознавство. Загальна частина : навч. посіб. Київ : Центр навч. літ., 2005. 288 с.

200. Савчук В. А. Світовий досвід адміністрування податків. *Університетські наукові записки*. 2013. № 2 (46). С. 353–358.

201. Саленков А. В. Правове регулювання податкових платежів, що справляються при перетинанні митного кордону України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2008. 197 с.

202. Саливон С. В. ГФС признали, что система электронного администрирования НДС помогает мошенникам : доп. записка від 30 серп. 2016 р. № 3141/99-99-22-04-01-18 начальника Головного управління внутрішньої безпеки ДФС України. URL: <http://hubs.ua/economy/v-gfspriznali-chto-sistema-elektronnogo-administrirovaniya-ndspomogaet-moshennikam-dokument-88568.html>.

203. Сарана С. В. Систематизація податкового законодавства України. Ірпінь : Нац. ун-т ДПС України, 2010. 190 с.

204. Світовий досвід і перспективи розвитку електронних грошей в Україні : наук.-аналіт. матеріали / [П. М. Сенищ, В. М. Кравець, В. І. Міщенко та ін.]. Київ : Нац. банк України ; Центр наук. дослідж., 2008. Вип. 10. 145 с.

205. Седова Н. В. Эволюция перечня подакцизной продукции в Российской налоговой системе. *Вестник Финансовой академии*. 2001. № 3. С. 56–59.

206. Селиванов А. Адміністрування податків: нові проблеми в адміністративному та фінансовому праві України. *Право України*. 2002. № 2. С. 34–38.

207. Сердюк В. М. Податковий облік : навч. посіб. Київ : Центр навч. літ., 2005. 312 с.

208. Сидоренко Р. В. Визначення сутності податку на додану вартість та перспективи його розвитку. *Економічні науки*. 2014. Вип. 11 (41), ч. 1. С. 234–240. (Серія «Облік і фінанси»).

209. Сідельникова Л. П., Сідельникова Т. П., Костіна Н. М. Податкова система : навч. посіб. Київ : Ліра-К, 2013. 424 с.

210. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / [пер. з рос.]. Харків : Консум, 2001. 656 с.
211. Скакун О. Ф. Теорія держави і права (Енциклопедичний курс) : підручник. Харків : Еспада, 2006. 776 с.
212. Скакун О. Ф. Теорія права і держави : підручник. 2-ге вид. Київ : Алерта ; КНТ ; ЦУЛ, 2010. 520 с.
213. Скапоущенко А. Д. Электронное администрирование акцизного налога горюче-смазочных материалов в Украине. *Право и Закон*. 2017. № 3. С. 88–94.
214. Скапоущенко О. Д. До питання розвитку електронного адміністрування податків в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. Вип. 6. Т. 4. С. 112–116.
215. 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.
216. 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.
217. 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.
218. 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.

219. 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.
220. Скапоущенко О. Д. Правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2017. № 3. С. 103–114.
221. Скапоущенко О. Д. Становлення та розвиток електронного адміністрування податків в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 3. С. 87–91.
222. Сколотій Л. О., Горковенко І. В., Сколотій І. В. Електронний документообіг в оподаткуванні, сучасний стан та перспективи розвитку. *Ефективна економіка*. 2014. № 12. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3692>.
223. Скомороха Л. В. Конституційно-правові аспекти формування професійного суддівського корпусу в Україні: сутність, механізм реалізації : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.02. Київ, 2010. 22 с.
224. Словарь философских терминов / под науч. ред. В. Г. Кузнецова. М. : ИНФРА-М, 2005. 731 с.
225. Словник української мови : [в 11 т.] / [редкол.: І. К. Білодід (голова) та ін.]. Київ : Наук. думка, 1970. Т. 1 : А–В. 799 с.
226. Смаглий В. А., Хуткий О. В. Актуальні проблеми здійснення фінансового контролю у сфері оподаткування в Україні та шляхи вдосконалення. *Вісник Східноєвропейського університету економіки і менеджменту*. 2015. № 1. С. 130–138. (Серія «Економіка і менеджмент»).
227. Социальный контроль в СССР : учеб. пособ. / [А. Н. Козырин и др.] ; под ред. В. С. Основина. Воронеж : Воронеж. ун-т, 1981. 200 с.
228. Сударенко О. Податок – категорія фінансового права. *Зовнішня торгівля: економіка, фінанси, право*. 2016. № 1. С. 56–67.

229. Сушинський О. Інститут відповідальності у здійсненні контрольної влади. *Вісник УАДУ*. 2002. № 2. С. 39–47
230. Таранов І. Адміністрування та ефективність справляння податків в Україні. *Фінансова система України*. 2007. Вип. 9, ч. 3. С. 220–227.
231. Теория государства и права : учебник / под ред. В. К. Бабаева. М. : Юристъ, 2003. 592 с.
232. Тихомирова Л. В., Тихомиров М. Ю. Юридическая энциклопедия / под ред. М. Ю. Тихомирова. М. : Юринформцентр, 1997. 526 с.
233. Тімарцев О. Ю. Податкові пільги як інструмент регулювання та стимулювання економіки. *Бізнесінформ*. 2013. № 2. С. 262–267.
234. Ткаченко Н. М. Податкові системи країн світу та України. Облік і звітність : навч.- метод. посіб. Київ : Алерта, 2004. 554 с.
235. Тлумачний словник сучасної української мови / [уклад. Л. П. Коврига, Т. В. Ковальова, В. Д. Пономаренко] ; за заг. ред. В. С. Калашника. Харків : Белкар-книга, 2005. 800 с.
236. Токарчук О. Акцизний податок в системі державного регулювання економіки. *Актуальні проблеми державного управління*. 2012. Вип. 1. С. 139–143.
237. Трофименко О. Г. Аналіз світового досвіду впровадження системи електронної податкової звітності. *Порівняльно-аналітичне право*. 2014. № 8. С. 159–160.
238. У ДФС визначено Стратегічні ініціативи розвитку до 2020 року, 12 січ. 2018 р. *Державна фіскальна служба* : [сайт]. URL: <http://sfs.gov.ua/media-tsentr/novini/322784.html>.
239. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : підпис. 27 черв. 2014 р. *Офіційний вісник України*. 2014. № 75. Ст. 2125.

240. Урбан М. Розвиток інноваційної інфраструктури у Казахстані: проблеми та перспективи. *Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка*. 2011. № 121–122. С. 108–110. (Серія «Економіка»).

241. Фелик В. І. Адміністративно-правове забезпечення профілактичної діяльності Національної поліції України : дис. ... д-ра юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2017. 421 с.

242. Философский энциклопедический словарь / [гл. ред.: Л. Ф. Ильичев, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалев, В. Г. Панов]. М. : Сов. энцикл., 1983. 840 с.

243. Философский энциклопедический словарь / [редкол.: С. С. Аверинцев, Э. А. Араб-Оглы, Л. Ф. Ильичев и др.] 2-е изд. М. : Сов. энцикл., 1989. 815 с.

244. Фрадинський О. А. Еволюція акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Хмельницького національного університету*. 2009. № 1. С. 112–116.

245. Харічков С. К. Менеджмент організацій і адміністрування : навч. посіб. / за ред. С. К. Харічкова, Г. А. Дорошук. Одеса : Освіта України, 2015. 444 с.

246. Хомутенко В. П., Луценко І. С., Хомутенко А. В. Адміністрування податків, зборів, платежів : навч. посіб. Одеса : Атлант, 2015. 314 с.

247. Хорошаєв Є. С. Законодавче регулювання ПДВ та шляхи його удосконалення. *Часопис Київського університету права*. 2008. № 4. С. 111–117.

248. Христова Г. Теоретико-правові засади переборення колізій у законодавстві України про попередження насильства в сім'ї. *Вісник Академії правових наук України*. 2009. № 2 (57). С. 36–46.

249. Хром'як Н. В., Чубай В. М. Реформування податкової системи України в трансформаційний період. *Науковий вісник НЛТУ України*. 2011. Вип. 21.7. С. 272–277.

250. Хропанюк В. Н. Теория государства и права. М. : Интерстиль, 2000. 377 с.
251. Цивільний контроль за діяльністю міліції: організаційно-правові питання : наук.-практ. посіб. / за заг. ред. М. І. Іншина, О. М. Музичука, Р. С. Веприцького. Харків : Харків. нац. ун-ту внутр. справ, 2007. 206 с.
252. Цимбал Т. Я. Правове регулювання податкової системи України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2008. 221 с.
253. Цимбалюк І. О., Цуз О. В. Тенденції розвитку податкової системи Великобританії. *Наукові записки*. 2011. Вип. 17. С. 169–176. (Серія «Економіка»).
254. Чепінога В. Г. Економічна теорія : підручник. Київ : Юрінком Інтер, 2011. 656 с.
255. Черданцев А. Ф. Теория государства и права : учебник для вузов. М. : Юрайт, 2000. 432 с.
256. Чередніченко А. П. Актуальні проблеми та головні завдання реформування ДПС України. *Фінанси України*. 2006. № 2. С. 113–121.
257. Чернов С. І., Гайдученко С. О. Текст лекцій з дисципліни «Публічне адміністрування». Харків : Харків. нац. ун-т міськ. госп. ім. О. М. Бекетова, 2011. 97 с.
258. Чеснокова Ю. В. Правовые основы финансирования земских органов самоуправления во второй половине XIX – начале XX веков : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01. Пенза, 2005. 205 с.
259. Шаганенко В. П. Сутнісні характеристики системи права. *Часопис Київського університету права*. 2012. № 2. С. 69–74.
260. Шакірова О. В. Інформація та її захист в органах ДПС в умовах набуття Україною асоційованого членства в Європейському Союзі. *Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці* : матеріали VIII Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф. Ірпінь, 2012. С. 336–341.

261. Шалімова Н. С., Магопець О. А. Сутність та загальні принципи адміністрування податків. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету*. 2007. Вип. 12, ч. 2. С. 358–368. (Серія «Економічні науки»).
262. Шальнов А. У налогового инспектора права полицейского: (США). *Известия*. – 1993. – 17 апр.
263. Шапка А. В. Адміністративно-правові засади забезпечення інформаційної безпеки в діяльності органів Державної фіскальної служби України : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2016. 205 с.
264. Шапка А. В. Щодо визначення поняття захисту інформації в органах державної фіскальної служби України. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2015. Вип. 5, т. 3. С. 87–89.
265. Шаренко М. С. Правовий статус платника податку на додану вартість в Україні : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Харків, 2010. 190 с.
266. Шаров Ю. П. Інноваційні інструменти публічного адміністрування: європейський контекст. *Публічне управління: теорія та практика*. 2010. № 1. С. 5–9
267. Шатерніков М. І. Теоретичні підходи до визначення поняття «правові засади діяльності і господарських судів». *Європейські перспективи*. 2015. № 6. С. 108–112.
268. Шепенко Р. А. Акцизы. М. : Дело, 2001. 224 с.
269. Шулатова И. С. Зарубежный опыт формирования и организации единого органа по вопросам фискальной и таможенной политики. *Вестник ВГУ*. 2014. № 3. С. 108–120. (Серія «Право»).
270. Шура Н. О. Принципи публічного адміністрування як регулятори соціально-економічних процесів у національній економіці. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 14. С. 260–263.
271. Щекин Г. В. Теория социального управления : монография. Киев : МАУП, 1996. 408 с.

272. Юридическая энциклопедия / отв. ред. Б. Н. Топорнин. М. : Юристъ, 2001. 1272 с.
273. Юридический энциклопедический словарь / [М. М. Богуславский, М. И. Козырь, Г. М. Миньковский и др.] ; гл. ред. А. Я. Сухарев. М. : Сов. энцикл., 1984. 415 с.
274. Юридична енциклопедія : в 6 т. / [редкол.: Ю. С. Шемшученко (голова редкол.) та ін.]. Київ : Укр. енцикл., 2003. Т. 5 : П–С. 736 с.
275. Юрій Е. О., Лисенко Н. П. Практика справляння акцизного податку в Україні. *Молодий вчений*. 2016. № 12.1 (40). С. 1027–1031.
276. Яковенко О. О. Адміністративно-правові засади реалізації контролю у сфері оподаткування як функція управління : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Київ, 2007. 208 с.
277. Янжул И. И. Основные начала финансовой науки : учение о государственных доходах. 4-е изд., изм. и доп. СПб. : Тип. Стасюлевича М. М., 1904. 498 с.
278. Яценко К. В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських співтовариств про непряме оподаткування. Київ : Київ. нац. екон. ун-т, 2005. 221 с.
279. Black J. A Dictionary of economics. 2 ed. Oxford : Oxford university press, 2003. 508 p.
280. Digitalisation of tax: international perspectives. *ICAEW*. 2016. 28 p. DOI: <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/digital-tax.ashx>.
281. E-Estonia, або Цифровий лідер Європи, 29.09.2017. *Deutsche Welle*. 2019.29.09. DOI: <http://www.dw.com/uk/e-estonia-або-цифровий-лідер-європи/a-40747478>.
282. Introduction to taxation of e-commerce. DOI: <https://www.out-law.com/page-7512>.

283. Jure Shimovich. Osnovnye karakteristiki nalogovoj sistemy respubliki Horvatija. *Problemy finansovogo prava: mizhnarodna naukova konferencija*. K., 1996. S. 195–220.

284. Sonja E. Pippin and Mehmet S. Tosun Electronic Tax Filing in the United States: An Analysis of Possible Success factors. *Electronic Journal of e-Government*. 2014. Vol. 12. Issue 1. P. 22–38.

285. The free HMRC app: promotional material. DOI: <https://www.gov.uk/government/publications/the-official-hmrc-app/the-free-hmrc-app>.

286. Your personal tax account: promotional material. DOI: <https://www.gov.uk/government/publications/your-personal-tax-account/your-personal-tax-account>.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

в яких опубліковані основні наукові результати дисертації:

1. Skarpushchenko 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.
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.
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.

Додаток Б**ЗАТВЕРДЖУЮ**

Проректор Національної
академії внутрішніх справ,
доктор юридичних наук,
професор

С.С. Чернявський

А К Т

**про впровадження результатів дисертації аспіранта кафедри
адміністративної діяльності Скапоуценка Олександра Дмитровича
у науково-дослідну сферу
Національної академії внутрішніх справ**

Комісія у складі: начальника відділу організації науково-дослідної роботи кандидата юридичних наук Титко Анни Василівни (голова комісії); завідувача кафедри адміністративної діяльності, доктора юридичних наук, професора Константінова Сергія Федоровича; професора кафедри адміністративного права і процесу, доктора юридичних наук, професора Лошицького Михайла Васильовича, склала цей акт про те, що матеріали дисертації аспіранта кафедри адміністративної діяльності Національної академії внутрішніх справ (за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право) Скапоуценка Олександра Дмитровича на тему: «Адміністративно-правові засади електронного адміністрування податків в Україні» мають необхідний теоретичний, методологічний рівень і практичну значимість та використовуються у науково-дослідній сфері кафедр адміністративного права і процесу та адміністративної діяльності Національної академії внутрішніх справ під час проведення загальнотеоретичних та галузевих досліджень з питань удосконалення адміністративно-правових засад електронного адміністрування податків в Україні.

Використання результатів дисертації сприятиме активізації та підвищенню ефективності наукової діяльності аспірантів, ад'юнктів, докторантів та викладачів кафедр адміністративного права і процесу, адміністративної діяльності Національної академії внутрішніх справ.

ВИСНОВОК

Результати дисертаційного дослідження Скапоуценка Олександра Дмитровича на тему: «Адміністративно-правові засади електронного адміністрування податків в Україні» вважати впровадженими в науково-дослідну сферу Національної академії внутрішніх справ під час проведення загальнотеоретичних і галузевих досліджень з питань удосконалення адміністративно-правових засад електронного адміністрування податків в Україні.

Голова комісії:

А.В. Титко

Члени комісії:

С.Ф. Константинов

М.В. Лошицький

ЗАТВЕРДЖУЮ
 Перший проректор
 Національної академії
 внутрішніх справ,
 доктор юридичних наук,
 професор
 С. Д. Гусарєв
 2018 р.

А К Т
про впровадження результатів дисертації
аспіранта кафедри адміністративної діяльності
Скапоушенка Олександра Дмитровича
у освітній процес
Національної академії внутрішніх справ

Комісія у складі: начальника відділу організації та координації освітнього процесу, кандидата юридичних наук Дубівки Ірини Володимирівни (голова комісії); т.в.о. завідувача кафедри адміністративної діяльності, кандидата юридичних наук, доцента Брателя Сергія Григоровича; т.в.о. завідувача кафедри адміністративного права і процесу, кандидата юридичних наук, доцента Пастуха Ігоря Дмитровича, склала цей акт про те, що результати дисертації аспіранта кафедри адміністративної діяльності Національної академії внутрішніх справ О. Д. Скапоушенка на тему: «Адміністративно-правові засади електронного адміністрування податків в Україні» впроваджені у освітній процес академії, зокрема:

1. Матеріали дисертації О. Д. Скапоушенка застосовуються у освітньому процесі при підготовці та проведенні лекцій, семінарів і практичних занять зі здобувачами вищої освіти з навчальних дисциплін: «Адміністративне право», «Адміністративна відповідальність», «Публічне адміністрування», «Антикорупційне законодавство та його застосування в Україні», «Публічна служба».

2. Результати дисертації О. Д. Скапоушенка відображені у наукових статтях та матеріалах науково-практичних конференцій:

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.

Скапоушенко О. Д. Становлення та розвиток електронного адміністрування податків в Україні. *Науковий вісник публічного та приватного права*. 2017. Вип. 3. С. 87–91.

Скапоушенко О. Д. Правові засади порядку електронного адміністрування податків в Україні. *Вісник Чернівецького факультету Національного університету «Одеська юридична академія»*. 2017. № 3. С. 103–114.

Скапоущенко А. Д. Электронное администрирование акцизного налога горюче-смазочных материалов в Украине. *Право и Закон*. 2017. № 3. С. 88–94.

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.

Скапоущенко О. Д. До питання розвитку електронного адміністрування податків в Україні. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. Вип. 6. Т. 4. С. 112–116.

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.

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.

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.

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.

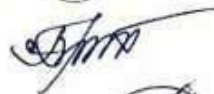
3. Зазначені праці підтверджують належний навчально-методичний рівень, актуальність обраної тематики, фахову підготовку дисертаційного дослідження аспіранта кафедри адміністративної діяльності Національної академії внутрішніх справ О. Д. Скапоущенка на тему: «Адміністративно-правові засади електронного адміністрування податків в Україні», а також практичну значимість роботи та можливість використання результатів дисертаційного дослідження при викладанні вище зазначених навчальних дисциплін.

Голова комісії:



І. В. Дубівка

Члени комісії:



С. Г. Братель



І. Д. Пастух