

УДК 347.73:336.22 (477)

DOI <https://doi.org/10.32836/2521-6473.2020-4.4>**С. В. Кононенко,**

здобувач Науково-дослідного інституту публічного права

ОБ'ЄКТ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКІВ У СФЕРІ ОБІГУ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

У статті комплексно сформульовано актуальну наукову думку щодо розуміння сутності об'єкта адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів в Україні. У процесі критичного аналізу спеціальної наукової літератури автором з'ясовуються основні підходи українських учених до розуміння сутності об'єкта адміністрування та об'єкта адміністрування податків. Грунтуючись на цих підходах та зважаючи на сучасне розуміння концепції «публічне адміністрування», доводиться, що об'єкт адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів сьогодні не може зводитись лише до погашення податкового зобов'язання платника акцизного податку. Досліджуваний об'єкт розкривається як комплексний конструкт, який складають загальний та опосередкований об'єкти адміністрування податків. Загальним об'єктом адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів пропонується розуміти публічно-правовий обов'язок платника акцизного податку щодо погашення податкового зобов'язання, а саме міру (стан) належного виконання обов'язку щодо: складання платником податку звітного документа; подання до відповідного контролюючого органу звітного документа (заяви, заявки); виконання податкового обов'язку у частині погашення податкового зобов'язання; діяльності платника податку, що є учасником відносин із приводу адміністрування акцизного податку. Опосередкований об'єкт адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів тлумачиться як міра (стан) створення належних умов щодо виконання платником податку податкового обов'язку у сфері обігу підакцизних товарів, а саме: реєстрація особи як платника акцизного податку; процеси, пов'язані з організацією та забезпеченням функціонування механізму добросовісного виконання платниками акцизного податку податкового обов'язку. Зроблено висновок, що адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів є складним соціально-правовим феноменом, що безпосереднім чином позначається на змісті його об'єкта. Зміст і юридична природа об'єкта адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів суттєвим чином ускладнюється сучасним, орієнтованим на європейську доктрину адміністративного права розумінням публічного адміністрування. Так, якщо зводити адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів до «управління процесами виконання податкового обов'язку», то об'єктом цього явища буде формальне справляння податків, що є типовим для держав, які сьогодні не розвиваються в межах парадигми людиноцентризму, на якій ґрунтуються держави – члени ЄС.

Ключові слова: адміністрування податків, національна система адміністрування податків, об'єкт, підакцизний товар, суб'єкти оподаткування, сутність об'єкта адміністрування податків, сфера обігу підакцизних товарів.

S. V. Kononenko. Tax administration object in the field of excisable goods circulation

The article formulates comprehensively the current scientific thought regarding the understanding of the essence of the tax administration object in the field of excisable goods circulation in Ukraine. While analyzing critically special scientific literature, the author clarifies the main approaches of Ukrainian scientists to understanding the essence of the object under administration and the one under tax administration. Based on these approaches and considering the modern understanding of the concept of "public administration", it is proved that the object of tax administration in the sphere of excisable goods circulation today cannot be reduced only to the repayment of the excise tax payer's tax liability. The object investigated is revealed as a complex construct, which consists of general and indirect objects of tax administration. The general object of tax administration in the sphere of excisable goods circulation is proposed to understand as the public-legal obligation of the excise tax payer to repay the tax liability, namely the measure (state) of the proper fulfillment of the obligation for: drawing up a reporting document by the taxpayer; submission to the relevant authority of a reporting document (statement, application) of the tax obligation fulfillment in terms of the tax obligation payment; activity of a taxpayer, who is a participant in relations regarding the excise tax administration. An indirect object of tax administration in the field of excisable goods circulation is interpreted as a measure (state) of creating appropriate conditions for the tax payer to fulfill the tax debt in the field of excisable goods circulation, namely: registration of a person as a payer of excise tax; processes related to the organization and maintenance of the functioning of the mechanism for the conscientious fulfillment of the tax debt by the excise tax payers. It is concluded that the administration of taxes in the field of circulation of excisable goods is a complex socio-legal phenomenon that directly affects the content of its object. The content and legal nature of the object of tax administration in the field of circulation of excisable goods is significantly complicated by the modern, focused on the European doctrine of administrative law understanding of public administration. Thus, if we reduce the administration of taxes in the circulation of excisable goods to "management of tax compliance processes", the object of this phenomenon will be the formal collection of taxes, which is typical for states that are not developing today within the paradigm of anthropocentrism. based on EU member states.

Key words: essence of the tax administration object, excisable goods, national tax administration system, object, sphere of the excisable goods turnover, tax administration, tax subjects.

Постановка питання. Адміністрування податків у сфері обігу підакцизних товарів (далі – АПСОПТ) на сьогодні в Україні постає як складне соціально-правове явище, яке у практичній дійсності виявляється у: 1) системоутворюючій складовій частині процесу соціально-економічного розвитку країни; 2) формі реалізації владного впливу компетентних суб'єктів публічної адміністрації на відповідну сферу публічно-владних і суспільних зв'язків, які виникають і здійснюються з метою задоволення публічного інтересу в податковій сфері та виражаються в сукупності владних рішень і процедур контролюючих органів та в діях їх посадових осіб, що визначають інституційну структуру податкових та митних відносин, організують ідентифікацію об'єктів оподаткування, забезпечують організацію та контроль за сферою обігу підакцизних товарів (далі – ПТ) відповідно до порядку, встановленого законодавством.

Цілком закономірно, що дослідження адміністративно-правових засад АПСОПТ не може вважатись комплексним без з'ясування сутності та структури того, на що скеровує свій адміністративно-правовий вплив суб'єкт адміністрування відповідних податків, тобто без з'ясування адміністративно-правової характеристики керованої підсистеми (та елементів в ній) у межах системи АПСОПТ. Встановлення відповідних аспектів АПСОПТ має надзвичайно важливе теоретичне та практичне значення, зважаючи на таке: 1) суб'єкти адміністрування податків у досліджуваній сфері повинні дотримуватись принципу законності у значенні ч. 2 ст. 19 Конституції України, що у цьому сенсі означає: відповідні суб'єкти публічної адміністрації повинні діяти таким чином, щоби не виходити за межі свого правового статусу; 2) правовий статус суб'єктів АПСОПТ, а також форми, методи їхньої діяльності та процедури, які здійснюються такими суб'єктами, корегуються об'єктом і предметом відповідного адміністрування; 3) неналежне розуміння об'єкта та предмета АПСОПТ унеможливило достатнє розуміння правового статусу вказаних суб'єктів (як самим суб'єктом адміністрування, так і іншими суб'єктами, зокрема контролюючими суб'єктами), а також збільшує ризики недобросовісного виконання такими суб'єктами власних повноважень.

Аналіз наукової літератури та невирішені раніше питання. Попри очевидну теоретичну та практичну важливість чіткого розуміння сутності об'єкта адміністрування податків, слід зазначити, що вітчизняними ученими ще не було комплексно досліджено об'єкт АПСОПТ, хоча об'єкту адміністрування податків загалом вже приділяли увагу О.В. Безкровний, А.О. Беспалова, О.С. Іванишина, А.І. Крисоватий, Р.Ю. Паславська, Р.М. Рачинський, В.І. Теремецький та інші вітчизняні учені. Ураховуючи сутність АПСОПТ, а також позиції вітчизняних учених щодо розуміння сутності об'єкта адміністрування податків, можемо визначити особливу сутність зазначеного елемента досліджуваного явища.

Відтак **метою** цієї наукової статті є формулювання актуальної наукової думки щодо розуміння сутності об'єкта АПСОПТ. Окреслена мета досягатиметься у процесі виконання таких дослідницьких завдань: 1) з'ясувати основні підходи вітчизняних учених до розуміння об'єкта адміністрування та об'єкта адміністрування податків; 2) встановити об'єкт АПСОПТ як комплексну категорію, що узгоджена із сучасним розумінням концепту «публічне адміністрування»; 3) узагальнити результати дослідження.

Виклад основного матеріалу дослідження. Об'єкт адміністрування вітчизняними ученими тлумачиться як «стосунки людей у процесі діяльності та відносин між представниками адміністрації з питань управління» [1, с. 10]. При цьому, критично аналізуючи спеціальні наукові дослідження, в яких окреслюється зміст об'єкта адміністрування податків, можемо помітити, що серед науковців відсутнє узгоджене розуміння відповідного конструкту. На цю обставину також звертає увагу Р.М. Рачинський, зауважуючи, що такий об'єкт науковці визначають переважно «як здійснення певного податкового обов'язку платником податків, тобто суб'єктом, та як сферу справляння податків» [2, с. 150]. Нами ж помічено більший перелік підходів до інтерпретації сутності, а саме: 1) розуміння об'єкта адміністрування податків як податкового обов'язку зобов'язаного суб'єкта (головним чином платника податків і зборів) [3, с. 87]; 2) розуміння об'єкта адміністрування податків як діяльності з виконання зобов'язаним суб'єктом податкового обов'язку [4, с. 23; 5, с. 183]; 3) розуміння об'єкта адміністрування податків як стану виконання податкового обов'язку платниками податку [6]; 4) розуміння об'єкта адміністрування податків як розпорядчої і виконавчої діяльності щодо функціонування режиму оподаткування [7, с. 290]; 5) розуміння об'єкта адміністрування податків як відносин, що виникають між суб'єктом адміністрування та суб'єктом, обтяженим податковим обов'язком; 6) розуміння об'єкта адміністрування податків, у рамках якого адміністрування податків ототожнюється із справлянням податків [8, с. 86]. Зазначимо, що практично кожен із вказаних підходів до розуміння об'єкта адміністрування податку є таким, що окреслює різні аспекти вияву феномена адміністрування податку. При цьому в широкому сенсі безпосереднім об'єктом АПСОПТ є саме податковий обов'язок суб'єктів, зобов'язаних сплачувати акцизний податок (далі – АП), який ученим розглядається у широкому та вузькому сенсах. Отже, узагальнюючи різні інтерпретації науковцями об'єкта адміністрування податків, доходимо думки, що в межах системного дослідження АПСОПТ об'єкт адміністрування податків у досліджуваній сфері є комплексним елементом, який можна поділити на такі види:

1. Загальний об'єкт АПСОПТ, яким є публічно-правовий обов'язок платників податку щодо погашення податкового зобов'язання, а саме міра (стан) належного виконання обов'язку щодо:

1) складання платником податку звітнього документа. Платник податку, як зобов'язана сторона у відносинах із приводу АПСОПТ, повинен звітувати про свою діяльність, яка охоплена предметом відання суб'єкта

АПСОПТ. Відтак звітні документи платника податку у цьому контексті постають як предмет розглядуваного адміністрування податків, адже контролюючий орган у межах АПСОПТ перевіряє такі документи на предмет їх належного складання (наявності повної, достовірної та правильно викладеної інформації; враховуючи також правильність висновків платника податку щодо сум податкового зобов'язання). Наприклад, перевіряючи декларацію АП, компетентний орган у відповідності до статей 46 і 48, підп. 213.1.12 п. 213.1 ст. 213, підп. 215.3.10 п. 215.3 ст. 215 і п. 223.2 ст. 223 ПК України, наказу Мінфіну України від 23 січня 2015 року № 14 перевіряє: а) цілісність документа (з'ясовується, чи містить поданий документ усі необхідні обов'язкові частини та елементи, зокрема, додатки до цієї декларації); б) повноту та правильність (адекватність) заповненої інформації (відповідність вказаного типу поданої декларації, коректність необхідних ідентифікаційних даних платника податку, найменування контролюючого органу, до якого вона подається, дати подання і т. д.; заповнення лише відповідних розділів і додатків до декларації, що відповідають виду господарської діяльності платника податку, виду ПТ); в) наявність підпису уповноваженої особи, якою підтверджується достовірність викладеної в документі інформації (керівника організації чи уповноваженої організацією особи, а також особи, яка відповідає за ведення бухгалтерського обліку та подання відповідних звітних документів до контролюючого органу; фізичної особи – платника податку чи його законного представника);

2) подання до відповідного суб'єкта АПСОПТ звітного документа (заяви, заявки). Збалансованість функціонування податково-правового режиму у сфері обігу ПТ забезпечується чітким порядком дій не лише суб'єктів АПСОПТ, але й платників податків у відносинах із контролюючим органом. Щонайперше це стосується питання порядку звітування платника податку про свою діяльність, який виявляється у правильному заповненні звітного документа та належному поданні його до суб'єкта АПСОПТ, в якому платник перебуває на обліку. Не меншої уваги в цьому питанні заслуговують і факти подання платниками податків заяв (заявок) на добросовісне виконання податкового обов'язку (зокрема, заявки на поповнення чи коригування залишку пального; заявки на поповнення або коригування залишку спирту етилового).

Вказані обставини щоразу перевіряються контролюючим органом, будучи об'єктом АПСОПТ. Перевіряючи відповідність подання декларації АП вимогам розділу III Порядку, затвердженого наказом Мінфіну України від 23 січня 2015 року № 14, або ж декларації про максимальні роздрібні ціни на ПТ (продукцію) вимогам розділу II Порядку, затвердженого наказом Мінфіну України від 25 березня 2015 року № 359, компетентний орган з'ясовує: а) вчасність подання звітного документа (заяви, заявки); б) дотримання правил територіальної юрисдикції під час подачі звітного документа (заяви, заявки); в) дотримання вимог до способу подання звітного документа (заяви, заявки);

3) виконання податкового обов'язку у частині погашення податкового зобов'язання. Як вже неодноразово зазначалось, на платника податку Конституцією та іншими законами України покладається публічно-правовий обов'язок погашати власне податкове зобов'язання за звітний (податковий) період. Між тим відповідно до п. 1 розділу IV Порядку, затвердженого наказом Мінфіну України від 23 січня 2015 року № 14, платник податку повинен зазначити в декларації АП самостійно обчислювану ним суму податкового зобов'язання. Ця сума може змінюватись контролюючим органом (або ж у разі самостійної перевірки документа після його подання) в результаті перевірки відповідного документа (у разі виявлення факту недоплати, тобто заниження податкового зобов'язання минулих звітних періодів) і повинна бути погашена, становлячи таким чином належне виконання податкового обов'язку. При цьому слід мати на увазі, що в практичній дійсності можуть виникати ситуації, коли контролюючий орган може з об'єктивних причин не перевіряти декларацію АП до кінця строку, коли платник податку повинен виконати податкове зобов'язання. У цьому разі платник податку повинен виконати свій обов'язок тією мірою, якою він його оцінив, навіть тоді, коли самостійно обчислювана ним сума податкового зобов'язання, зазначена в декларації АП, є помилковою, а платник не помітив цієї помилки. Такий обов'язок міститься в Порядку, затвердженому наказом Мінфіну України від 23 січня 2015 року № 14 і стосується випадків, коли: а) платник податку надіслав контролюючому органу декларацію АП поштою, а відповідне поштове відправлення було втрачене, зіпсоване чи відбулась затримка його вручення (пункти 7 і 8 розділу III зазначеного Порядку); б) контролюючий орган надав платнику податку письмове повідомлення про відмову у прийнятті декларації АП, зважаючи на порушення платником вимог пунктів 48.3 і 48.4 ст. 48 ПК України (п. 14 розділу III вказаного Порядку). Критично аналізуючи вказані ситуації в контексті дослідження об'єкту АПСОПТ, можемо дійти висновку, що виконання платником податку податкового обов'язку у частині погашення його податкового зобов'язання є належно виконаним у разі, коли платник податку повною мірою погасив податкове зобов'язання, яке було: а) визначене контролюючим суб'єктом в результаті перевірки декларації АП (повноцінне добросовісне виконання зобов'язання); б) визначене ним самим і ще не було перевірено контролюючим органом, однак настали строки для виконання відповідного податкового обов'язку (потенційно добросовісне виконання зобов'язання); в) змінене контролюючим органом (чи платником податку самостійно після подання декларації АП та настання строків для виконання зобов'язання) в результаті виявлення в документі факту недоплати (добросовісне виконання зобов'язання). При цьому слід наголосити на тому, що про добросовісність дій платника податку щодо погашення податкового зобов'язання до моменту, коли сума податкового обов'язку не була змінена контролюючим органом (однак настав строк сплати зобов'язання), можна говорити лише

до моменту, коли ця сума буде змінена суб'єктом АПСОПТ і не настане строк для виконання платником податку «скорегованого» зобов'язання;

4) діяльності платника податку, що є учасником відносин із приводу АПСОПТ. Окрім того, що суб'єкти АПСОПТ у своїй діяльності спрямовують увагу на звітні документи, порядок їх подання та на погашення платником податку податкових зобов'язань у сфері обігу ПТ, суттєве значення у структурі «комплексного» об'єкта АПСОПТ набуває також контролювання самої діяльності платників податків, спрямоване на перевірку добросовісності дотримання платниками вимог чинного законодавства у їх безпосередній господарській діяльності. Важливість цього об'єкта АПСОПТ підтверджується також логікою законодавця, що прослідковується в Законі України від 30 березня 2020 року № 540-ІХ, яким підрозділ 10 розділу ХХ ПК України доповнювався п. 52-2, що передбачає встановлення мораторію на проведення документальних та фактичних перевірок на період з 18 березня 2020 року до останнього календарного дня місяця (включно), в якому завершується дія карантину, встановленого КМ України на всій території України з метою запобігання поширенню на території України COVID-19. Встановлюючи такий мораторій, законодавець зазначив, що ним не можуть охоплюватись фактичні перевірки у частині порушення вимог чинного законодавства в частині: а) «обліку, ліцензування, виробництва, зберігання, транспортування та обігу пального, спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»; б) «цільового використання пального та спирту етилового платниками податків»; в) «обладнання акцизних складів витратомірами-лічильниками та/або рівномірами-лічильниками»; г) «здійснення функцій, визначених законодавством у сфері виробництва й обігу спирту етилового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, пального» з підстав, передбачених ПК України.

2. Опосередкований об'єкт АПСОПТ, а саме міра (стан) створення належних умов щодо виконання платником податку податкового обов'язку у сфері обігу ПТ:

1) реєстрація особи як платника АП, а саме реєстрація платника податку, внесення змін до відомостей про платника податку та скасування реєстрації. Іншими словами, цей опосередкований об'єкт АПСОПТ відображає динаміку відносин із приводу адміністрування відповідних податків – їх виникнення, зміну та припинення. З огляду на те, що суб'єкти АПСОПТ спрямовані у своїй діяльності на створення сприятливих умов для реалізації платниками АП свого податкового обов'язку, цілком закономірним є те, що зазначений опосередкований об'єкт має суттєве значення в діяльності повноважного суб'єкта адміністрації, адже безпосереднім чином позначається на: а) фактичних можливостях фізичних і юридичних осіб реалізувати свої економічні інтереси у сфері обігу ПТ (суттєві бар'єри в цьому можуть бути фактором для розширення «сірого» та «чорного» ринку обігу ПТ); б) збільшенні інвестиційної привабливості України;

2) процеси, пов'язані з організацією та забезпеченням функціонування механізму добросовісного виконання платниками АП податкового обов'язку. Цей опосередкований об'єкт охоплює множину відповідних процесів, зокрема: а) забезпечення контролюючого органу (відповідних підрозділів ДПС України та Держмитслужби України) в належній кількості професійними кадрами, а також належне мотивування їх до ефективного виконання посадових обов'язків, що виявляються в адмініструванні податків у досліджуваній сфері; б) моніторинг здійснення АПСОПТ на предмет недоліків діяльності контролюючих суб'єктів, а також реальних і потенційних ризиків неналежного виконання обов'язків щодо здійснення відповідного адміністрування; в) постійне інформування платників АП актуальними даними про найкращу практику виконання податкового обов'язку та юридичні наслідки неналежного виконання адміністративного та податкового (митного) законодавства у сфері обігу ПТ і т. д.

Висновки. Узагальнюючи викладене, можемо дійти висновку, що АПСОПТ є складним соціально-правовим феноменом, що безпосереднім чином позначається на змісті його об'єкта. Зміст і юридична природа об'єкта АПСОПТ суттєвим чином ускладнюється сучасним, орієнтованим на європейську доктрину адміністративного права розумінням публічного адміністрування. Так, якщо зводити АПСОПТ до «управління процесами виконання податкового обов'язку», то об'єктом цього явища буде формальне справляння податків, що є типовим для держав, які сьогодні не розвиваються в межах парадигми людиноцентризму, на якій ґрунтуються держави-члени ЄС. Натомість розуміння АПСОПТ як особливого вияву нового концепту публічного адміністрування вимагає досить широкого розуміння цього явища та його об'єкта, який постає комплексною категорією, що відображає практично все, на що повинен спрямовувати увагу суб'єкт АПСОПТ у сучасній демократичній та правовій державі.

Список використаних джерел:

1. Держак Н.О. Техніка адміністративної діяльності: навчальний посібник. Сєверодонецьк : СНУ ім. В. Даля, 2019. 144 с.
2. Рачинський Р.М. Доктринальне визначення поняття адміністрування податків і зборів. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції*. 2017. № 6, Т. 3. С. 148–151.
3. Беспалова А.О. Правове регулювання адміністрування податків і зборів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук :12.00.07. Одеса, 2015. 233 с.
4. Паславська Р.Ю. Система адміністрування податків в Україні : дис. ... канд. економ. Наук : 08.00.08. Львів, 2014. 224 с.

5. Теремецький В.І., Цвірюк Д.В. Територіальні органи Державної фіскальної служби України як суб'єкти адміністрування податків. *Вісник Харківського національного університету внутрішніх справ*. 2015. № 2. С. 180–189.

6. Савчук В.А. Теоретичні засади організації адміністрування податків. *Ефективна економіка*. 2013. № 3. URL : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=1852>.

7. Іванишина О.С. Розвиток технологій податкового адміністрування. *Вісник Київського національного університету технологій та дизайну*. 2012. № 6. С. 288–293.

8. Боксгорн А.В. Теоретичні питання податкового адміністрування та його механізму. *Lex portus*. 2017. № 3(5). С. 81–91.