

ОКРЕМІ ПИТАННЯ ЩОДО НОВИХ ПІДХОДІВ ДО ОРГАНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ ЯК ГАЛУЗЕВОГО НАПРЯМКУ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ**SEPARATE QUESTIONS REGARDING NEW APPROACHES TO THE ORGANIZATION OF TAX ADMINISTRATION AS A BRANCH OF PUBLIC ADMINISTRATION**

**Коломоєць Т.О., д.ю.н., професор,
член-кореспондент НАПрН України,
заслужений юрист України,
декан юридичного факультету,
Запорізький національний університет**

**Титаренко М.В., PhD,
доцент кафедри конституційного та адміністративного права,
Запорізький національний університет**

**Колпаков В.К., д.ю.н., професор,
завідувач кафедри конституційного та адміністративного права,
Запорізький національний університет**

У статті на підставі аналізу наукових та нормативних джерел були розкриті окремі особливі ознаки адміністрування податків в сучасних умовах. Встановлено, що нові підходи до організації податкового адміністрування та стрімке зростання технічного і інформаційного потенціалу уповноважених органів відкривають нові можливості для новітніх форм взаємодії між учасниками податкових відносин, а цей прогресивний підхід формує підґрунтя для розвитку сервісно-орієнтованого підходу до податкового адміністрування, де акцент зміщується на надання якісних послуг.

Наголошено, що розуміння основних підходів до організації податкового адміністрування є насущною потребою в створенні збалансованої, наскільки це можливо в сучасних умовах, системи оподаткування в Україні. Доведено, що сучасний підхід до адміністрування податків визначається кількома ключовими аспектами: 1) Діджиталізація адміністрування податків. Використання передових технологій робить оподаткування більш ефективним і прозорим.

2) Співпраця. Органи податкового контролю та платники податків націлені на співпрацю та конструктивний діалог. Це сприяє вирішенню спірних питань на основі консенсусу. 3) Індивідуалізація підходу. Податкові органи використовують індивідуальний підхід до кожного платника податків, що сприяє більшій справедливості та ефективності діяльності. 4) Інформаційна доступність. Збільшений доступ до інформації допомагає платникам податків більше контролювати свої фінанси та розуміти їх використання державою. 5) Інноваційність. Податкові органи постійно удосконалюють свої методи та підходи, щоб адаптуватися до змін у господарському середовищі та враховувати сучасні тенденції розвитку цифрового суспільства. 6) Забезпечення довіри. Відкритість і прозорість взаємодії між платниками податків і податковими органами сприяють побудові довіри та сприяють уникненню ухилення від сплати податків та інші. Обґрунтовано, що реформування податкових правовідносин в Україні відіграє важливу роль у створенні сприятливого середовища для економічного зростання та приваблення інвестицій. Це, в свою чергу, сприяє підвищенню якості життя громадян, створює нові можливості для розвитку бізнесу та робочих місць і сприяє загальному процвітанню країни.

Ключові слова: адміністративні послуги, адміністративно-правове регулювання, адміністрування податків, відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування, інструменти публічного адміністрування, механізм адміністративно-правового регулювання, платники податків, податкове регулювання, податок, правовий статус суб'єктів, публічна адміністрація, публічне адміністрування, справляння податків, стягнення податків, суб'єкти публічного адміністрування.

In the article, based on the analysis of scientific and regulatory sources, certain special features of tax administration in modern conditions were revealed. It has been established that new approaches to the organization of tax administration and the rapid growth of the technical and information potential of authorized bodies open up new opportunities for the newest forms of interaction between participants in tax relations, and this progressive approach forms the basis for the development of a service-oriented approach to tax administration, where the emphasis shifts to provision of quality services. It is emphasized that understanding the main approaches to the organization of tax administration is an urgent need to create a balanced, as far as possible in modern conditions, taxation system in Ukraine. It is proven that the modern approach to tax administration is determined by several key aspects: 1) Digitalization of tax administration. The use of advanced technologies makes taxation more efficient and transparent. 2) Cooperation. Tax control authorities and taxpayers are aimed at cooperation and constructive dialogue. This facilitates the resolution of controversial issues on the basis of consensus. 3) Individualization of the approach. Tax authorities use an individual approach to each taxpayer, which contributes to greater fairness and efficiency of operations. 4) Information availability. Increased access to information helps taxpayers gain more control over their finances and understand their use by the government. 5) Innovativeness. Tax authorities are constantly improving their methods and approaches in order to adapt to changes in the economic environment and take into account the current trends in the development of the digital society. 6) Ensuring trust. Openness and transparency of interaction between taxpayers and tax authorities help build trust and help avoid tax evasion and others. It is substantiated that the reform of tax legal relations in Ukraine plays an important role in creating a favorable environment for economic growth and attraction of investments. This, in turn, contributes to the improvement of the quality of life of citizens, creates new opportunities for the development of business and jobs, and contributes to the general prosperity of the country.

Key words: administrative services, administrative and legal regulation, tax administration, relations between taxpayers and subjects of public administration, tools of public administration, mechanism of administrative and legal regulation, taxpayers, tax regulation, tax, legal status of subjects, public administration, public administration, tax collection, subjects of public administration.

Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Актуальність розгляду даної теми дослідження надзвичайно важлива в сучасному контексті насущних потреб у знаходженні ефективних стратегій

для оптимізації системи адміністрування податків. Цей виклик активізує пошук новаторських підходів до адміністрування у сфері оподаткування, стимулюючи вітчизняну правову систему до постійних інновацій.

Наприклад, за рахунок: а) збільшення кількості

надання е-послуг у сфері справляння податків, враховуючи, що сутність справляння податків визначається як сукупність дій (діяльність) платників та певних державних органів щодо обчислення, контролю та внесення обов'язкових платежів до відповідних фондів; б) удосконалення механізмів стягнення податків та інше. Суттєвим аспектом такої трансформації є перебудова системи правовідносин оподаткування на більш раціональну, ефективну та результативну за рахунок створення такого механізму публічного адміністрування, щоб підвищити зацікавленість у наданні якісних послуг суб'єктами публічного адміністрування.

Це особливо актуально в умовах стрімкого розвитку євроінтеграційних процесів та викликів, пов'язаних з геополітичною ситуацією на фоні широкомасштабної війни в Україні. Важливість вирішення зазначеного питання також стає вкрай очевидною через необхідність гармонізації національного податкового законодавства з нормами Європейського Союзу та життєвою необхідністю забезпечити державу фінансовими ресурсами. Зрозуміло, що ефективні механізми оподаткування в європейських країнах можуть служити за взірцем для нашої країни.

Потреба перегляду підходів до податкових правовідносин в Україні обумовлена ще і тим, що більшість існуючих механізмів базується на фіскальній функції. На жаль, це призводить до обмеження розвитку бізнесу та економічних процесів. Такий стан речей не відповідає вимогам сучасності й глобальним трендам публічного управління.

Отже, важливим завданням сьогодення є внесення корінних змін у підходи до адміністрування податків. Це передбачає створення більш гнучкої і стимулюючої системи, спрямованої на розвиток бізнесу та підтримку економічної активності платників податків.

У зв'язку з цим, дослідження предмету податкового права з позицій нових підходів до організації адміністрування у сфері оподаткування є актуальним та своєчасним.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Правова характеристика нових підходів щодо організації податкових відносин досліджувалась в працях таких вчених, як: І.Бабін, О. М. Бандурка О.О. Дмитрик, О.Є. Власова, С.С. Єсімов, М.В. Ковалів, Д.В. Крилов, В.В. Кур'ян, А.І. Крисоватий, М. П. Кучерявенко, В.Б. Марченко, О.П. Орлюк, І. Пасічна, В. Д. Понікаров, С. М. Попова, І.М. Проць, Н. С. Пудрик, В.І. Теремецький, О.І. Філіпович та ін.

Втім, відносини, що виникають у сфері податкового адміністрування не отримали належного висвітлення в науковій літературі у площині концепції воєнного часу та економічної кризи. Розгляд податкових відносин із урахуванням широкомасштабної війни в Україні – це розуміння того, що ці відносини ніколи вже не будуть такими як в довоєнні часи. Під впливом теперішньої ситуації, внутрішніх та зовнішніх чинних, усі проблеми загострюються та потребують негайного вирішення. Хоча ряд науковців частково займаються дослідженням системи оподаткування під впливом викликів війни, але ці дослідження носять фрагментарний характер.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). На підставі аналізу наукових та нормативних джерел розкрити окремі моменти організації податкового адміністрування в умовах сьогодення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Сучасні підходи до організації податкового адміністрування та стрімке зростання технічного і інформаційного потенціалу уповноважених органів відкривають нові можливості для створення неупередженого податкового середовища – системи, що включає в себе нові умови взаємодії всіх учасників податкових відносин.

Цей прогресивний підхід формує підґрунтя для розвитку сервісно-орієнтованого підходу до податкового

адміністрування, де акцент зміщується на надання якісних послуг. Така форма комунікації податкових органів з платниками податків ґрунтується на розумінні необхідності взаємодії рівноправних партнерів, а це в свою чергу, створює атмосферу співпраці та взаєморозуміння в рамках податкових відносин. В цьому сучасному підході організації податкового адміністрування, як галузевого напрямку публічного адміністрування, важливо виділити кілька ключових аспектів, що характеризують новий вимір податкового адміністрування.

До таких новел можливо віднести: відходження від традиційних методів на користь сучасних інструментів органів публічного адміністрування у сфері адміністрування податків; активне впровадження інформаційних технологій та автоматизації процесів – діджиталізації, та, звісно, постійний акцент на підвищенні якості надання адміністративних послуг та задоволенні потреб платників податків; збільшення кількості та якості адміністративних послуг та переведення більшості з них у формат електронних; уніфікація адміністративних процедур у сфері справляння податків та податкового контролю, враховуючи вимоги Закону України « Про адміністративну процедуру » та інше.

Ця еволюційна трансформація податкового адміністрування відкриває перспективи для більш прозорого, ефективного та довірливого податкового середовища, де спільна мета – сприяння стабільному економічному розвитку – об'єднує всіх його учасників у спільному діалозі та співпраці. Враховуючи, що Україна знаходиться в дуже складному економічному становищі на фоні катастрофічного дефіциту ресурсів: фінансових, матеріальних, трудових та інших – гостро постає потреба у вирішенні зазначених викликів сьогодення із розумінням впливу «економічних шоків».

О. Куц звертає увагу на те, що в Україні в 2022 році «спостерігається «класичне» розгортання двох економічних шоків: 1) шок скорочення інвестиційних витрат бізнесу, внаслідок війни та катастрофічного зменшення горизонту інвестиційного планування та відповідного зростання системних ризиків; 2) шок скорочення споживчих витрат населення, внаслідок фактору війни (перехід до антикризового накопичення, в тих сегментах населення де залишались реальні доходи у розпорядженні за мінусом споживчих витрат), а також з таких причин як криза на ринку праці (приховане безробіття на рівні 40%) та заморожування трудових доходів (перехід на неповних робочих тиждів, мінімальна оплата праці в умовах вимушеного простою, тощо)» [1].

Одним із інструментів подолання ситуації, окресленої вище, є переведення податкового адміністрування на сучасний рівень. Тому, розуміння основних підходів до організації податкового адміністрування є насущною потребою в створенні збалансованої, наскільки це можливо в сучасних умовах, системи оподаткування в Україні.

На підставі аналізу наукової літератури, законодавства та статистичних матеріалів можливо виділити ключові особливості, що характеризують сутність і зміст податкового адміністрування, які сприяють трансформації системи податкового адміністрування із урахуванням викликів сьогодення.

Першою особливістю адміністрування у сфері оподаткування є те, що податкове адміністрування – це частина управління податковою системою. Так, розуміння, що податкове адміністрування відіграє важливу роль у функціонуванні податкової системи має вирішальний вплив на стабільність і розвиток державного бюджету та місцевих бюджетів. Ця суттєва компонента управління податками забезпечує не лише повноту, але й своєчасність надходження податкових надходжень до бюджетної системи України. Тому, суть податкового адміністрування проявляється у впровадженні комплексу заходів, спрямованих на

досягнення стратегічної мети – ефективного фінансового забезпечення держави. Цей процес об'єднує різноманітні функції та завдання, які виконуються уповноваженими органами. Він включає в себе розробку та реалізацію податкової політики, спрямованої на оптимізацію збору податкових надходжень, а також розробку сучасних механізмів притягнення до відповідальності осіб, які намагаються ухилятися від виконання своїх податкових зобов'язань.

М. Ковалів, С. Єсімов, І. Проць та інші вчені підтримують цю думку і звертають увагу, що розвиток сучасного податкового адміністрування «залежить від вдосконалення організаційних форм і методів управління податковими відносинами, які лежать в основі податкового адміністрування» [2, с. 36].

Це пов'язано із тим, що податкове адміністрування є ключовим фактором у забезпеченні фінансової стійкості держави. Його успішний розвиток залежить від постійного вдосконалення та інновацій у підходах до управління податковими відносинами, що дозволяє ефективно виконувати функції мобілізації та аналізу кількості податкових надходжень, а також забезпечувати дотримання податкового законодавства.

В сучасних умовах, другою визначальною рисою податкового адміністрування є спрямованість на максимальний збір податкових надходжень при мінімальних витратах. Це досягається через комплекс контрольних заходів, дій та інструментів, передбачених законодавством, а також максимальне використання ІТ технологій й штучного інтелекту.

Показником ефективності є відповідність між сумами податкових надходжень та сумами зобов'язань, передбачених законодавством.

«Державний бюджет як головний фінансовий план України на сьогодні являє собою важливий механізм перерозподілу фінансових ресурсів та забезпечення безперебійного функціонування економічної системи країни з одного боку і забезпечення відповідного рівня соціальних гарантій з іншого [3, с. 8]». Вагомою складовою формування доходів бюджету виступають податкові надходження, що складають основну частину ВВП, яка перерозподіляється через бюджет. В даному контексті найбільш повною мірою проявляються основні їх функції. В процесі мобілізації частини новоствореної вартості і формування фонду фінансових ресурсів із використанням різних форм податкових надходжень (податків, зборів, обов'язкових платежів) здійснюється регулювання фінансово-господарської діяльності окремих суб'єктів підприємництва і розширеного відтворення країни в цілому [4], [5].

Загалом стягнення податкових надходжень, їх формування, розподіл та використання є важливим елементом системи бюджетно-податкового регулювання, а його значення посилюється в умовах трансформації економічної системи [6], [7].

У 2022 році Україна внаслідок російської агресії отримала величезні збитки. Оцінка цих втрат ускладнюється тим, що війна триває.

«Сума прямих збитків, завданих інфраструктурі України через повномасштабне вторгнення РФ, оцінюється у \$150,5 млрд.» [8].

Умови війни обумовили безпрецедентне зростання дефіциту бюджету, а також обмежили податкові надходження через знижену економічну активність.

Доходи держбюджету в Україні формуються переважно за рахунок різних податків і зборів, а також деяких інших джерел. Дефіцит бюджету Державного бюджету України у 2022 році сягає – « -17.62%» [9]. Про що свідчать ці показники в контексті адміністрування податків? Про те, що без сумніву, на рівні законодавства будуть закріплені «нові правила» у сфері адміністрування податків різними шляхами: переведення комунікації з плат-

никами податків на новий рівень – більше заохочення, роз'яснення тощо; підвищення рівня податкового контролю, враховуючи основні засоби податкового контролю визначені ст. 62 ПКУ та інше.

І. Онищук звертає увагу, що «в галузевому розрізі найбільшим є обсяг видатків на оборону, слідом за ним – соціальне забезпечення та загальнодержавні функції. ... В структурі державного бюджету левову частку займають гранти (дарунки) – 320,3 млрд грн (21,7%). Наступними за обсягами йдуть ПДВ та ПДФО» [10]. Наведені данні свідчать, що в даних умовах, є гостра потреба у адаптації механізмів податкового адміністрування до реалій сьогодення. На рівні адміністративно-правового та податкового законодавства це постійно здійснюється. Наприклад, лише протягом 2023 року в Податковий кодекс України було внесено 13 доповнень та змін, які тягнуть за собою потребу несення змін до відповідних підзаконних актів. В наслідок чого правове регулювання адміністрування податків знаходиться в постійному русі та динаміці.

Д. В. Крилов вважає, що «найбільш перспективними тенденціями удосконалення публічно-сервісної діяльності ДПС в умовах європейської інтеграції є: 1) удосконалення кадрового забезпечення органів ДПС; 2) покращення інформаційного забезпечення податкових органів; 3) поліпшення матеріально-технічного забезпечення ДПС; 4) удосконалення заходів у протидії корупції в органах ДПС [11, с. 7].

Третім підходом до розуміння майбутнього податкового адміністрування є розуміння, що податковий контроль – це необхідна складова податкового адміністрування, спрямована на боротьбу з порушеннями податкового законодавства. Зміни у виконанні податкового адміністрування важливо враховувати, оскільки вони суттєво впливають на організацію контрольних заходів та їх результативність. Так, «перевірки, що дозволяють виявляти факти податкових правопорушень тільки після здійснення, замінюються превентивними заходами, спрямованими на запобігання та попередження податкових деліктів до вчинення» [2, с. 37].

Наприклад, ДПС України листом №3478/99-00-04-05-03-07 від 16.02.2023 р. надала роз'яснення щодо організації контролю за своєчасністю подання податкової звітності, нарахування та сплати податків, в частині застосування під час дії воєнного стану штрафних (фінансових) санкцій до платників податків. Зокрема, у листі нагадали, що тимчасово, на період до припинення або скасування воєнного стану на території України, справляння податків і зборів здійснюється з урахуванням особливостей, визначених у п. 69 підрозд. 10 розд. XX ПКУ [12].

Четвертим підходом до розуміння майбутнього податкового адміністрування є усвідомлення його взаємодії з платниками податків: сприяти оптимізації виконання податкових зобов'язань, ґрунтуючись на партнерстві та балансу інтересів.

У зв'язку з особливостями, що визначають специфіку податкового адміністрування, через відсутність чіткого юридичного регулювання окремих аспектів податкової сфери створюються передумови виникнення складних ситуацій. Це, у свою чергу, сприяє виникненню неузгоджень у процесі розрахунку податкових зобов'язань, що призводить до виникнення податкових конфліктів та спорів.

Правова невизначеність податкового адміністрування призводить до виникнення різних тлумачень щодо припущень про законність рішень платників податків у випадках, коли норми Закону або інших нормативно-правових актів, що видаються на підставі Закону, або навіть норми різних законів чи актів, можуть бути розглянуті з різних точок зору. Ця неоднозначність в трактуванні прав та обов'язків платників податків або контролюючих органів створює можливість для прийняття рішень як на користь платників податків, так і на користь органів, що здійснюють

податковий контроль (враховуючи п. 4.14 ст. 4 Податкового кодексу України) [12]. Такий стан речей обумовлює потребу вдосконалення правового поля податкового адміністрування для досягнення більшої єдності в тлумаченні норм та принципів, які регулюють відносини у сфері податкового адміністрування.

Висновки. За допомогою проведеного аналізу, можна зробити наступний важливий висновок. Сучасні підходи до організації адміністрування податків обумовлені посиленням технічної та інформаційної компетентності уповноважених органів та визначають нові вектори трансформації адміністрування податків та зборів для створення сучасного податкового простору. Оновлений зміст податкових правовідносин в контексті сучасного характеру відносин між платниками податків з органами публічного адміністрування можна розглядати як комплекс умов, що визначають взаємодію між учасниками податкових відносин, і сприяє встановленню партнерських відносин між податковими органами та платниками податків. Серед найбільш суттєвих рис сучасного підходу до оподаткування слід виділити наступні ключові аспекти: 1) Діджиталізація адміністрування податків. Завдяки використанню передових технологій, оподаткування стає більш ефективним та прозорим процесом. Це включає автоматизовану обробку даних, швидкий обмін інформацією та вдосконалені методи аналізу отриманих відомостей щодо діяльності платників податків. 2) Співпраця. Замість традиційної «контрольної»

функції, органи податкового контролю та платники податків спрямовані на співпрацю та спільну, плідну комунікацію. Це сприяє вирішенню спірних питань на основі діалогу та консенсусу. 4) Індивідуалізація підходу. Сучасне податкове адміністрування засноване на індивідуальному підході до кожного платника податків. Наприклад, великого платника податків. Це дозволяє враховувати особливості кожного суб'єкта оподаткування та створювати більш справедливі умови для платників податків. 5) Інформаційна доступність. Зростаючий доступ до інформації дозволяє платникам податків більш ефективно контролювати свої фінанси та зрозуміти, як їх внески використовуються в державі. 6) Інноваційність. Податкові органи постійно вдосконалюють свої методи та підходи, щоб адаптуватися до змін у господарському середовищі, враховуючи сучасні напрямки розвитку «Цифрової держави». 7) Забезпечення довіри. Взаємна відкритість та прозорість між платниками податків і податковими органами сприяють побудові довіри та відсутності намірів ухилятися від сплати податків. Ці аспекти визначають основну суть та напрямок сучасного податкового адміністрування, що дозволяє зробити крок у бік створення більш справедливого та ефективного податкового середовища. У підсумку, реформування податкових правовідносин в Україні сприятиме створенню сприятливого середовища для росту економіки та залучення інвестицій, що в свою чергу сприятиме загальному підвищенню якості життя громадян.

ЛІТЕРАТУРА

1. Куц О. 2023 рік – контури економічного майбутнього України. URL: <https://interfax.com.ua/news/blog/880214.html>
2. Адміністративно-правовий захист прав платників податків: навч. посібн. / Ковалів М. В., Єсімов С. С., Проць І. М. та ін. Львів : СПОЛОМ, 2021. 240 с.
3. Ковальчук Ю. С. Роль податкової системи у забезпеченні сталого економічного розвитку України. Фінансовий сектор Європейського союзу та сталий розвиток: європейський досвід, стратегічні орієнтири для України : збірник матеріалів міжнар. наук.-практ. конф., 6 червня 2019 р. Київ : Академія праці, соціальних відносин і туризму, 2019. URL: https://www.socosvita.kiev.ua/sites/default/files/conference%206062019_zbirnyk.pdf#page=58
4. Гарбар Ж. В., Собчук С. І. Податкові надходження у системі формування доходів бюджету. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 7. С. 35-41.
5. Тимошенко М. В. Роль податків в процесі формування та виконання державного бюджету України. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/11_2020/66.pdf
6. Захожай К. В., Жам О. Ю. Роль прямих та непрямих податків у формуванні доходів державного бюджету України. *Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку*. 2019. № 8. URL: http://www.irbisnbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1 &S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILEA=&2_S21STR=Piir_2019_18_12
7. Макогон В. Д. Податкові надходження у системі формування доходної частини бюджету. *Економічний вісник університету*. Збірник наукових праць науковців та аспірантів. 2019. № 41. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/podatkovyi-nahodzhennya-u-sistemi-formuvannya-dohidnoyi-chastini-byudzhetu>
8. Загальна сума збитків інфраструктурі України від війни перевищила \$150 мільярдів – KSE. URL: <https://www.ukrinform.ua/rubric-economy/3743725-zagalna-suma-zbitkiv-infrastrukturi-ukraini-vid-vijni-pere>
9. Виконання державного бюджету України. URL: <https://index.minfin.com.ua/ua/finance/budget/gov/2022/>
10. Онищук І. Аналіз виконання державного та місцевих бюджетів за січень-листопад 2022 року URL: <https://decentralization.gov.ua/en/news/16010>
11. Крилов Д.В. Публічно-сервісна діяльність як основний напрямок державної податкової політики: адміністративно-правовий аспект, К.2020 393 с. URL: <https://dduvs.in.ua/wp-content/uploads/files/Structure/science/rada/dissertations/32/d1.pdf>
12. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>