

Specific questions of administrative and legal application of tax information as a fight against liability in the field of taxation

Окремі питання адміністративно-правового використання податкової інформації як засобу боротьби з правопорушеннями у сфері оподаткування

Dmitry Kiselyov, Vitaliy Kondratenko

Key words:

tax information, tax offense, bodies of state power, bodies of local self-government, state apparatus, tax legal personality, administrative and legal status.

Ключові слова:

податкова інформація, податкове правопорушення, органи державної влади, органи місцевого самоврядування, державний апарат, податкова правосуб'єктність, адміністративно-правовий статус.

Вступ. Фактичне становлення основних засад інформаційного суспільства не може відбутися без формування правосвідомості всього населення нашої країни. Створення новітніх технологічних комплексних систем телекомунікації, зв'язку, вирішення наукових, технічних проблем передачі контенту інформації між учасниками правовідносин зумовили необхідність переосмислити традиційні підходи до визначення місця інформації при регулювання суспільних відносин.

Демократизація суспільства, збільшення кількості суб'єктів підприємницької діяльності, розвиток ринкової економіки були об'єктивними причинами відміни адміністративно-командної системи управління. Разом з тим постала необхідність у введенні фінансових механізмів взаємодії держави із суб'єктами господарювання. При цьому, податки мали стати основним інструментом регулювання економіки, стимулювання виробництва і основним джерелом наповнення державного бюджету. Від того, наскільки якісно і чітко побудована податкова система держави, залежить ефективність функціонування економіки загалом.

Постановка проблеми. На жаль, упродовж тривалого часу переходу України до ринкової системи господарювання спостерігаються кризові явища в її економічній, політичній, соціальній та інших сферах. Слабка правова регламентація багатьох економічних питань (чи відсутність такої) призводить до великої кількості правопорушень у фінансовій системі держави, у тому числі й у сфері сплати податків.

Для правопорушень, що нині вчинюються у сфері оподаткування, характерним є той факт, що більшість із них здійснюється на високому професійному рівні, нерідко – організованими злочинними угрупованнями. Між організованими злочинними угрупованнями існують тісні міжрегіональні і навіть міжнародні зв'язки, розподіл сфер злочинного впливу, що також не сприяє розкриттю їх злочинної діяльності правоохоронними органами.

Практика виявлення та розслідування злочинів з ухилення від сплати податків свідчить про те, що способи та механізми здійснення подібних злочинів постійно вдосконалюються.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблема, пов'язаним із теоретичними та практичними питаннями адміністративно-правового використання податкової інформації у боротьбі з правопорушеннями у сфері оподаткування, зокрема, у вітчизняній науковій літературі присвячено чимало праць, серед яких можна виділити роботи таких науковців: О.В. Баранецької, П.Ю. Буряка, О.В. Жигаленко, І.М. Мазура, О.О. Матвєєва, С.Л. Пелеха, Д.В. Рєви, І.І. Фокіної, В.Л. Цвинтарної, А.П. Чередніченко, М.О. Чмерука.

Постановка завдання. У статті автор спробував дослідити механізм адміністративно-правового використання податкової інформації у боротьбі з правопорушеннями у сфері оподаткування.

Метою статті є дослідження адміністративно-правового статусу податкової інформації при боротьбі з правопорушеннями у сфері оподаткування.

Виклад основного матеріалу. Поняття податкових правопорушень, причини їх здійснення та класифікація, ухилення від сплати податків, зборів, інших обов'язкових платежів залишаються в Україні одним із найбільш поширених економічних злочинів. На сьогодні є підстави стверджувати, що ухилення від сплати коштів до бюджету стало нормою поведінки багатьох керівників суб'єктів господарювання. Держава постійно стикається з проблемою наповнення бюджету грошовими коштами для виконання економічних і соціальних програм¹. За оцінками спеціалістів, близько 40% коштів, які повинні були б надійти до державного бюджету як податкові платежі, поповнюють ресурси тіньової економіки. Але справа не тільки у тому, що держава недоодржує належних їй коштів. Суспільна небезпека ухилення від сплати податків полягає ще й у тому, що цим створюється економічний базис організованої злочинності. Несплата податків досягає таких масштабів, коли вона з економіко-соціальної проблеми поступово перетворюється на проблему економічної безпеки держави².

Податковий кодекс України, прийнятий Верховною Радою України 2 грудня 2010 р., регулює відносини, які виникають у сфері справляння податків і зборів, зокрема, визначає вичерпний перелік податків та зборів, що справляються в Україні, та порядок їх адміністрування, платників податків та зборів, їх права та обов'язки, компетенцію контрольних органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства. 31 січня 2011 р. в Україні встановлено 18 загальнодержавних і 5 місцевих податків і зборів³.

Визначення податкового правопорушення чітко дав М.П. Кучерявенко, за яким податкове правопорушення – протиправне (здійснене на порушення податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) особи, пов'язане з невиконанням або неналежним виконанням податкового обов'язку, за яке встановлена юридична відповідальність⁴.

Необхідно врахувати, що в цьому випадку йдеться про податковий обов'язок у широкому змісті, що включає в себе повний комплекс податкових обов'язків (за обчисленням, сплатою податків і зборів, здійсненням податкової звітності), а не винятково про сплату податкових платежів. Дане визначення і знайшло своє відображення у Податковому кодексі України.

Згідно з п. 109.1. ст. 109 Податкового кодексу податковими правопорушеннями є протиправні діяння (дія чи бездіяльність) платників податків, податкових агентів, та / або їх посадових осіб, а також посадових осіб контрольних органів, що призвели до невиконання або неналежного виконання вимог, установлених Податковим кодексом та іншим законодавством, контроль за дотриманням якого покладено на контрольні органи⁵.

Існує ряд причин, через які відбуваються податкові правопорушення.

Основними причинами ухилення від оподаткування є наступні:

Економічні причини. Будь-який податок обмежує кошти підприємств, знижує доходи. В умовах ринкових відносин, коли головною метою стає отримання прибутку, економічні причини стають основними. Платник податків розраховує, чи виправдають себе вигоди, отримані від несплати податків, у порівнянні з тими збитками, які можуть виникнути, якщо обман розкриється. Чим вищі податкові ставки, тим більшим є намагання ухилитися від сплати податків, чим не стабільніший фінансовий стан платника, тим сильнішими є наміри приховання податків⁶.

¹ Жежерун Р.О. Моральний фактор, як причина вчинення податкових правопорушень / Р.О. Жежерун // Наукові дослідження молоді – вирішенню проблем європейської інтеграції: збірник наукових статей. Київ : УБС НБУ, 2010.

² Лисенко В.В. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: монографія / В.В. Лисенко, О.С. Задорожний, О.П. Дзісяк. Київ : Істина, 2008. 216 с.

Жежерун Р.О. Моральний фактор, як причина вчинення податкових правопорушень / Р.О. Жежерун // Наукові дослідження молоді – вирішенню проблем європейської інтеграції: збірник наукових статей. Київ : УБС НБУ, 2010.

³ Про першочергові завдання щодо впровадження новітніх інформаційних технологій: Указ Президента України від 20.10.2005 № 1497 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

⁴ Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник / М.П. Кучерявенко. К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.

⁵ Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

⁶ Греченко В.В. Оподаткування: навч. посібник / В.В. Греченко. Харків, 2014. 320 с.

Моральний фактор. Однією з основних причин податкових правопорушень вважається саме негативне ставлення більшості громадян до існуючої податкової системи. Моральний фактор учинення податкового правопорушення виявляється у внутрішньому ставленні платника податку до сплати обов'язкових платежів до бюджету. Цей фактор формується під впливом наступних чинників: ставлення інших платників до обов'язкових платежів, від економічної ситуації в країні та світі, від безпосереднього фінансового стану особи, від внутрішніх переконань та інших факторів⁷.

Технічні причини. До прийняття Податкового кодексу законодавство, що регулювало оподаткування в Україні, налічувало близько 2 700 нормативно-правових актів. До того ж нормативна база у сфері оподаткування мала недосконалий, непрозорий, суперечливий характер. Це призводило до того, що розрахунок і сплата податків були складним, коштовним технічним процесом. Іноді така технічна складність дозволяла платникам ухилитись від сплати податків, не порушуючи закону, використовуючи недоліки законодавства. На нашу думку, з прийняттям Податкового кодексу ситуація щодо технічної недосконалості законодавства покращилася, а от якісна сторона зможе себе проявити тільки після практики застосування норм Податкового кодексу⁸.

Класифікація податкових правопорушень може здійснюватися за різними критеріями:

1. Залежно від галузей і характеру відповідальності (санкцій):

- а) кримінальні;
- б) адміністративні.

1. Залежно від галузей і характеру відповідальності (санкцій):

- а) кримінальні;
- б) адміністративні;
- в) фінансові.

2. Залежно від ступеня суспільної небезпеки:

- податкові злочини;
- податкові провини.

3. Залежно від об'єкта, що пов'язані з:

- приховуванням об'єкта оподаткування;
- заниженням об'єкта оподаткування;
- відсутністю обліку об'єкта оподаткування або веденням його обліку з порушенням установленого порядку;
- несвоєчасною сплатою податку;
- неподанням документів й іншої інформації тощо.

Відповідно до ст. 16 Закону України «Про інформацію» від 2 жовтня 1992 р. № 2657-XII (зі змінами та доповненнями), податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності та необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій⁹.

У стаття 72 ПК України до джерел податкової інформації віднесено: відомості, надані платниками податків та податковими агентами; відомості, отримані від органів державної влади, місцевого самоврядування та Національного банку України; відомості, що надають банки та фінансові установи про наявність і рух капіталу; відомості від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів; відомості оформлені за результатами податкового контролю¹⁰.

Система дій та заходів щодо виявлення правопорушень, пов'язаних із несплатою податків, може мати наступний вигляд:

⁷ Вісник податкової служби України № 27 від 24.07.2018 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/article/one/PodatkyUk3869884.html>.

⁸ Вісник податкової служби України № 27 від 24.07.2018 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/article/one/PodatkyUk3869884.html>.

⁹ Вісник податкової служби України № 27 від 24.07.2018 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/article/one/PodatkyUk3869884.html>.

¹⁰ Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

- вибір конкретного суб'єкта підприємницької діяльності для здійснення наступної податкової перевірки на підставі існуючих методик їх відбору, враховуючи ризики вчинення податкових правопорушень;
- збір, вивчення та аналіз необхідної інформації, яка свідчить про зміст діяльності суб'єкта підприємницької діяльності (оперативно-розшукові заходи, документальний контроль, бази даних інформації (АІПС, АРМи тощо);
- отримання інформації, яка свідчить про окремі сторони діяльності платників податків (наявність ліцензій, дозволів, участь у виконанні зовнішньоекономічних операцій тощо);
- обмін оперативною інформацією з іншими правоохоронними органами;
- аналіз та оцінка отриманої інформації про діяльність конкретного суб'єкта підприємництва;
- висунення версій щодо можливості вчинення злочинів із використанням конкретних механізмів злочинної діяльності.

Одним із ефективних організаційних заходів, який застосовується для виявлення злочинів, пов'язаних із несплатою податків, є вибір платників податків для здійснення податкового контролю (вибір платників податків для аудиту). Проведення перевірок діяльності суб'єктів підприємництва є однією із функцій органів Державної фіскальної служби України та формою контролю за дотриманням ними вимог податкового та валютного законодавства. Значне зростання кількості випадків державної реєстрації суб'єктів підприємництва викликає необхідність застосування сучасних методик відбору платників податків для податкового аудиту.

Зібрана органом податкова інформація підлягає збереженню. Зберігання податкової інформації здійснюється шляхом забезпечення належного стану такої інформації та її матеріальних носіїв (забезпечення повноти і цілісності даних), створення і підтримки належних умов для їх використання, а також упередження несанкціонованого доступу, розповсюдження і використання.

Шляхом виконання таких операцій як введення, записування, перетворення, зчитування, зберігання, знищення, реєстрація, приймання, отримання, передавання, податковий орган здійснює опрацювання податкової інформації, що є наступним етапом реалізації методу інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів. Зберігання та опрацювання податкової інформації може проводитись як безпосередньо посадовою особою органу державної податкової служби, так і з використанням технічних і програмних засобів.

Використання податкової інформації є заключним етапом роботи з цією інформацією. Після її збору, дослідження та оцінки контролюючий орган оперує її даними, вирішує ті чи інші поставлені перед ним завдання. Використання податкової інформації і є оперуванням нею, застосуванням у певних цілях – проміжних або кінцевих. Унаслідок наскрізного характеру, властивого методу інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності органів Державної фіскальної служби України, зібрана й оброблена податкова інформація може бути використана податковими органами як для попередження можливих порушень законодавства з боку платників або інших учасників податкових відносин, так і для їх виявлення та усунення.

З метою вдосконалення та підвищення ефективності методик боротьби із податковими ризиками в державній податковій службі необхідно постійно розробляти та впроваджувати заходи щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення суб'єкта господарювання від оподаткування, а саме:

- 1) формування переліку всіх критеріїв, які можуть бути виявлені усіма структурними підрозділами державної податкової служби, в розрізі платників податків;
- 2) встановлення можливих негативних наслідків у випадку спрацювання можливого ризику;
- 3) оцінка ризику з метою присвоєння платнику податків відповідної категорії уваги;
- 4) формування відповідних заходів щодо недопущення втрат бюджету внаслідок ухилення такого суб'єкта господарювання від оподаткування.

Також варто звернути увагу на те, що в Україні завдання протидії податковим ризикам потребує адекватної підготовки кадрів фіскальної служби, спеціально призначених для адресного виявлення й нейтралізації податкових ризиків як з боку великих платників – юридичних і фізичних осіб, так і представників малого бізнесу, що викликають підозру. Один із дієвих практичних резервів протистояння податковим ризикам – обмін досвідом роботи із фіскальними відомствами західних держав, зокрема країн Євросоюзу, аж до прямого копіювання методів їх роботи. Звичайно повністю усунути негативний вплив об'єктивних і суб'єктивних чинників податкових правопорушень практично неможливо. Проте визначення і реалізація

певних заходів дозволить істотно поліпшити функціонування податкової системи і стан економіки країни загалом. Як пріоритетні необхідно виділити наступні напрями:

- Податковий кодекс як основне нормативно-правове джерело регулювання оподаткування повинне залишатися «відкритою системою», тобто мати можливість своєчасних і оперативних коригувань у динамічних умовах трансформаційної економіки країни;
- необхідно конкретно зазначити підстави використання податковими органами непрямих методів податкового контролю;
- створення Єдиної інформаційної комп'ютерної системи правоохоронних органів;
- масове впровадження електронної звітності.

Один із напрямів удосконалення контрольної роботи фіскальних органів полягає у широкому застосуванні непрямих методів визначення сум податкових зобов'язань, що дозволить розширити інформаційну базу для проведення документальних перевірок. Застосування непрямих методів зумовлене існуванням так званої тіньової економіки, яке тягне за собою ухилення від оподаткування шляхом виходу з-під податкового контролю.

Суть непрямого методу полягає в тому, що для визначення об'єкта оподаткування співставляються витрати платника податків, що пов'язані із функціонуванням виробництва, та задекларовані доходи або прибутки. Оскільки значні кошти, отримані в тіньовому секторі, осідають у приватних заощадженнях, то таке порівняння доцільно проводити і з особистими доходами.

З вищевикладеного випливає, що створення й постійне вдосконалення системи, спрямованої на попередження, виявлення і припинення фактів неналежного ставлення платників до сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), а не проста реєстрація їх негативних результатів, має велике значення для покращення функціонування податкової системи.

Наведені заходи є далеко не вичерпними в процесі реформування податкового контролю в Україні. Їх реалізація є складним, комплексним і багатоплановим завданням, без успішної реалізації якого буде гальмуватись подальший динамічний розвиток контрольних органів щодо попередження та боротьби з податковими правопорушеннями.

В умовах трансформаційних процесів економіки України дія об'єктивних і суб'єктивних чинників податкових правопорушень має комплексний, взаємообумовлений і взаємопроникаючий характер. Очевидно, що повністю усунути негативний вплив даних чинників практично неможливо, проте реалізація певних заходів дозволить істотно поліпшити функціонування податкової системи і стан економіки країни.

Висновки. Досконала податкова система – не лише ефективні механізми оподаткування, що перебувають у сфері інтересів держави. Влада має забезпечити гарантії прав платників податків. Однією з таких гарантій є захищеність податкової інформації від незаконного використання. Тільки за умов обопільної відповідальності та конструктивної співпраці держави й платників податків податкова система України буде функціональною, а дохідна частина Державного бюджету України поступово зростатиме.

Отже, сучасна податкова інформація – доволі динамічне явище, яке перебуває в постійному розвитку і вдосконаленні та має досить рухливу структуру. Будучи окремою матерією, воно ще не формує галузі податкового права, але пронизує всю її сутність. Тому повноцінне дослідження зазначеної проблематики повинне спиратися на принцип плюралізму методології, що не лише уможливить надання змістовного аналізу податкової інформації, а й сприятиме виведенню визначених закономірностей та аналогій, що мають суттєве значення як для держави в цілому, так і для кожного окремого громадянина.

Анотація

У статті досліджено особливості процесу адміністративно-правового використання податкової інформації у боротьбі з правопорушеннями у сфері оподаткування. Автором також визначено основні чинники, що зумовлюють вчинення правопорушень у сфері оподаткування, та способи протидії таким правопорушенням із використанням податкової інформації.

Summary

In this article the features of the process of administrative and legal use of tax information in the fight against offenses in the field of taxation are researched. The author also identifies the main factors leading to the commission of offenses in the field of taxation and defines ways to counteract such an offense with the use of tax information.

Використана література:

1. Лисенко В.В. Ухилення від сплати податків: виявлення та розслідування: монографія / В.В. Лисенко, О.С. Задорожний, О.П. Дзісяк. К. : Істина, 2008. 216 с.
2. Жежерун Р.О. Моральний фактор, як причина вчинення податкових правопорушень / Р.О. Жежерун // Наукові дослідження молоді – вирішенню проблем європейської інтеграції: збірник наукових статей. К. : УБС НБУ, 2010.
3. Греченко В.В. Оподаткування: навч. посібник / В.В. Греченко. Харків, 2014. 320 с.
4. Вісник податкової служби України № 27 від 24.07.2018 р. [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.visnuk.com.ua/article/one/PodatkyUk3869884.html>.
5. Кучерявенко М.П. Податкове право України: Академічний курс: підручник / М.П. Кучерявенко. К. : Всеукраїнська асоціація видавців «Правова єдність», 2008. 701 с.
6. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.
7. Про першочергові завдання щодо впровадження новітніх інформаційних технологій: Указ Президента України від 20.10.2005 № 1497 [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.zakon.rada.gov.ua>.

Dmitry Kiselyov,

*Postgraduate Student of the Department of State-legal Disciplines and Administrative law
of the Faculty of History and Law
of Volodymyr Vynnychenko Central Ukrainian State Pedagogical University*

Vitaliy Kondratenko,

*Candidate of Legal Sciences, Associate Professor,
Associate Professor of the Department of Sector Law and Law Enforcement
at the Faculty of History and Law
of Volodymyr Vynnychenko Central Ukrainian State Pedagogical University*