

коні України відрізняються. Санкції, встановлені в КУпАП за порушення правил фінансового моніторингу більш м'які, ніж в Законі України. Саме тому можна говорити про колізію в праві, яким врегульована відповідальність за порушення правил фінансового моніторингу. В цьому разі доцільно вести мову про необхідність приведення у відповідність тотожних норм зазначених нормативно-правових актів.

У Законі України передбачено також цивільно-правову відповідальність, але, на нашу думку, це суперечить чинному законодавству. Наша позиція обґрунтовується тим, що цивільно-правова відповідальність настає за порушення обов'язків, які випливають з цивільно-правових угод. Але СПФМ та суб'єкти державного фінансового моніторингу в ході виконання правил фінансового моніторингу не укладають між собою будь-яких цивільно-правових угод, а діють відповідно до норм чинного законодавства.

Вище були перелічені засоби юридичної відповідальності за порушення правил фінансового моніторингу, передбачені нормами базового закону та кодексів. Але не тільки зазначені нормативно-правові акти врегульовують питання відповідальності за вказані порушення. Існують ще підзаконні нормативні акти, які запроваджуються суб'єктами державного фінансового моніторингу та уточнюють загальні норми з цього приводу. Наприклад, фінансову відповідальність за зазначені діяння передбачено у Постанові Правління Національного банку України від 17 березня 2004 р. № 108 «Про порядок накладення Національним банком України штрафів за порушення банками вимог Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, отриманих злочинним шляхом». Згідно з цим підзаконним нормативно-правовим актом за невиконання (неналежне виконання) банком вимог статей 5–8 та 12 Закону України Національний банк України адекватно вчиненому правопорушенню може накласти на банк штраф у розмірі до 1000 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян.

Неодноразове порушення СПФМ вимог зазначеного Закону України може призвести до того, що суб'єкт державного фінансового моніторингу ухвалить рішення щодо обмеження, тимчасового припинення дії чи анулювання ліцензії або іншого спеціального дозволу на право провадження певних видів діяльності СПФМ.

Викладене дає змогу зробити висновок щодо недосконалості чинного законодавства, яке регулює питання юридичної відповідальності СПФМ за порушення правил фінансового моніторингу. У нормативно-правових актах існують певні колізії, подолання яких дасть можливість досягти більшої ефективності у запобіганні відмиванню доходів отриманих злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму.

<sup>1</sup> Звірко О. С. Відповідальність працівників банку за порушення вимог законодавства про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом, та фінансуванню тероризму // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України: Збірник наукових праць. – Вип. 22. – Суми: УАБС НБУ, 2007. – С. 192–197.

<sup>2</sup> Закон України від 28.11.2002 № 249-IV «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) грошових доходів, одержаних злочинним шляхом, або фінансуванню тероризму»

<sup>3</sup> Кримінальний кодекс України від 05.04.2001.

<sup>4</sup> Звірко О. С. Вказана праця. – С. 192–197.

<sup>5</sup> Закон України від 18.05.2010 № 2258-VI «Про внесення змін до Закону України «Про запобігання та протидію легалізації (відмивання) доходів, одержаних злочинним шляхом»».

<sup>6</sup> Наказ Державного комітету фінансового моніторингу України від 27.07.2010 № 121 «Про затвердження Інструкції з оформлення матеріалів про адміністративні правопорушення».

#### Резюме

Розглянуто особливості притягнення до юридичної відповідальності суб'єктів фінансового моніторингу за порушення правил фінансового моніторингу. Проаналізовано закони та підзаконні нормативно-правові акти, в яких передбачено відповідальність суб'єктів первинного та державного фінансового моніторингу.

**Ключові слова:** фінансовий моніторинг, порушення правил фінансового моніторингу, суб'єкти фінансового моніторингу, первинний фінансовий моніторинг, державний фінансовий моніторинг, Держфінмоніторинг.

#### Резюме

Рассмотрены особенности привлечения к юридической ответственности за нарушение правил финансового мониторинга субъектов финансового мониторинга. Проанализированы законы и подзаконные нормативно-правовые акты, в которых предусмотрена ответственность субъектов первичного и государственного финансового мониторинга.

**Ключевые слова:** финансовый мониторинг, нарушение правил финансового мониторинга, субъекты финансового мониторинга, первичный финансовый мониторинг, государственный финансовый мониторинг, Госфинмониторинг.

#### Summary

The features of legal responsibility for violating the rules of financial monitoring entities of financial monitoring. Analyzed laws and regulations, which provide for the liability of the primary and the state financial monitoring.

**Keywords:** financial monitoring, violation of the rules of financial monitoring, the subjects of financial monitoring, the primary financial monitoring, the state financial monitoring.

Отримано 1.12.2011

**О. О. РУДЕНКО**

*Олександр Олександрович Руденко, помічник  
прокурора Оболонського р-ну м. Києва*

## **ПРОКУРОРСЬКИЙ НАГЛЯД ЗА ДОДЕРЖАННЯМ ЗАКОНОДАВСТВА ОРГАНАМИ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ ПРИ СТЯГНЕННІ ПОДАТКОВОЇ ЗАБОРГОВАНOSTІ З СУБ'ЄКТІВ ГОСПОДАРЮВАННЯ**

Складовим чинником економічних інтересів держави є наповнення бюджетів усіх рівнів, що відбувається за рахунок надходження податків та зборів. Але, як свідчить практика, проблемним у цій сфері залишається збільшення податкової заборгованості. Відповідно до наказу Генерального прокурора України № 3гн від 12.04.2011 р. «Про організацію правозахисної діяльності органів прокуратури України» одним з пріоритетних напрямів здійснення правозахисної діяльності органів прокуратури є захист економічних інтересів держави<sup>1</sup>. Тому є необхідність у дослідженні та оцінюванні здійснення органами державної податкової служби контрольних функцій щодо забезпечення повноти та своєчасності сплати до бюджету податків та зборів (обов'язкових платежів) фізичними та юридичними особами.

Відповідно до ст. 2 Закону України «Про державну податкову службу в Україні» саме на органи податкової служби покладено завдання щодо здійснення контролю за додержанням податкового законодавства, правильністю обчислення, повнотою і своєчасністю сплати до бюджетів, державних цільових фондів податків і зборів (обов'язкових платежів), а також неподаткових доходів, установлених законодавством<sup>2</sup>.

Як свідчать статистичні дані, щороку існує тенденція до збільшення податкової заборгованості, що створює умови для подальшого недофінансування важливих загальносуспільних потреб.

Разом з тим питання погашення податкового боргу і своєчасність сплати до бюджету податків і зборів залишається недостатньо висвітленим у науковій літературі. Найявна тенденція збільшення податкової заборгованості потребує пильної уваги з боку працівників органів прокуратури, що здійснюють правозахисну діяльність щодо виявлення порушень закону в органах податкової служби.

Відповідно до п. 14.1.175 ст. 14 Податкового кодексу України податковий борг – сума узгодженого грошового зобов'язання (з урахуванням штрафних санкцій за їх наявності), але не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, а також пеня, нарахована на суму такого грошового зобов'язання<sup>3</sup>. Проте в юридичній літературі немає єдиного визначення податкового боргу. Так, на думку Ю. М. Козлова, податковий борг є результатом суспільних відносин, що виникають у зв'язку із трансформацією капіталу з приватного сектора в державний бюджет<sup>4</sup>.

У свою чергу В. Г. Князев вважає, що податковий борг – це сума заборгованості за випущеними і непогашеними борговими зобов'язаннями платників податків, включаючи нараховані за ними відсотки<sup>5</sup>.

Й. Й. Кучеров висловлює думку, що податковий борг – це результат взаємозв'язків виконавчих органів державної влади з фізичними і юридичними особами (резидентами і нерезидентами), в частині формування державного бюджету<sup>6</sup>.

На перший погляд, визначення у своїй основі збігаються, та все-таки не всі вони є однаковими за змістом. Водночас сам факт плюралізму думок доводить актуальність цієї теми<sup>7</sup>.

На нашу думку, податковим боргом є сума фактичної узгодженої заборгованості суб'єктів господарювання, яка виникла в результаті невиконання податкових зобов'язань, передбачених законодавством за певний звітний період.

У зв'язку з введенням в дію з 01.01.2011 р. Податкового кодексу України, в певних випадках змінено механізм стягнення податкового боргу, що в свою чергу зумовлює вироблення нових методів управління та засобів реалізації поставлених завдань перед органами державної податкової служби.

Під механізмом стягнення податкового боргу науковці визначають комплекс адміністративно-правових заходів, спрямованих на заохочення платників податків до своєчасної сплати до бюджетів або державних цільових фондів коштів у порядку та у строки, визначені законодавством України, до яких належать: а) встановлення місцезнаходження боржника та направлення податкової вимоги; б) проведення з ним співбесіди; в) розстрочення (відстрочення) сплати податків та інших платежів; г) аналіз активів боржника; д) податкова застава; е) реалізація майна, що перебуває у податковій заставі; є) застосування адміністративного арешту активів платника податків; ж) зупинення операцій на банківських рахунках боржника та його дебіторів; з) стягнення податкового боргу боржника у безспірному порядку; і) погашення податкового боргу у разі реорганізації чи ліквідації платника податків – боржника; и) застосування процедури банкрутства. Підсумовуючи вищевикладене, очевидно, що кожна з наступних мір щодо стягнення податкового боргу є жорсткішою в порівнянні з попередньою стосовно боржників. Тому під час застосування кожного із засобів стягнення податкового боргу має бути чітко дотримано права суб'єктів господарювання та захищено інтереси держави<sup>8</sup>.

Згідно з пунктами 59.1, 59.3 Податкового кодексу України у разі коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, орган державної податкової

служби надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення. Податкова вимога надсилається не раніше першого робочого дня після закінчення граничного строку сплати суми грошового зобов'язання.

Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 60 календарних днів з дня надіслання такому платнику податкової вимоги.

Стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, що обслуговують такого платника податків, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання органам державної податкової служби.

Також орган державної податкової служби має право звернутися до суду щодо надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі. Рішення суду щодо надання вказаного дозволу є підставою для прийняття органом державної податкової служби рішення про погашення усієї суми податкового боргу<sup>9</sup>.

Слід зазначити, що з для забезпечення виконання вимог Податкового кодексу України до Кодексу адміністративного судочинства України (далі – КАСУ) були внесені відповідні зміни та доповнення. В результаті податковим органам надано право звертатися до суду з питань зупинення видаткових операцій на рахунках платника податків, підтвердження обґрунтованості адміністративного арешту майна платника податків, стягнення коштів за податковим боргом у порядку, передбаченому ст. 183-3 КАСУ («прискорене провадження»).

Продаж майна платника податків здійснюється на публічних торгах та/або через торгівельні організації. Для реалізації майна, яке перебуває у податковій заставі, проводиться експертна оцінка вартості такого майна для визначення початкової ціни його продажу. Не проводиться оцінка майна, яке може бути згруповано або стандартизовано чи має курсову (поточну) біржову вартість та/або перебуває у лістингу товарних бірж.

У разі якщо сума коштів, отримана у результаті продажу майна платника податків, перевищує суму його грошового зобов'язання та податкового боргу, різниця перераховується на рахунки такого платника податків або його правонаступників.

Платник податків або будь-яка інша особа, яка здійснює управління майном платника податків або контроль за їх використанням, зобов'язані забезпечити за першою вимогою безперешкодний доступ податкового керуючого та учасників публічних торгів до огляду та оцінки майна, що пропонується для продажу, а також безперешкодне набуття прав власності на таке майно особою, яка придбала їх на публічних торгах.

Відповідно до ст. 93 Податкового кодексу України майно платника податків звільняється з податкової застави з дня:

- отримання органом державної податкової служби підтвердження повного погашення суми податкового боргу у встановленому законодавством порядку;
- визнання податкового боргу безнадійним;
- прийняття відповідного рішення судом у межах процедур, визначених законодавством з питань банкрутства;
- отримання платником податків рішення відповідного органу про скасування раніше прийнятих рішень щодо нарахування суми грошового зобов'язання або його частини (пені та штрафних санкцій) у результаті проведення процедури адміністративного або судового оскарження;
- реєстрації в органі державної податкової служби податкової поруки у випадках, визначених цим Кодексом<sup>10</sup>.

Розглянувши загальні питання щодо погашення податкової заборгованості, можна рекомендувати таку методику підготовки і проведення перевірки органів податкової служби на предмет додержання ними законів щодо повноти вжитих контрольних заходів при стягненні податкової заборгованості.

Для організації здійснення належного прокурорського нагляду за органами податкової служби під час стягнення податкового боргу необхідно володіти достатньою інформацією щодо стану законності у цій сфері. Ця інформація у цілому характеризує роботу податкової служби зі стягнення податкового боргу та стосується загальної суми податкової заборгованості із зазначенням кількості підприємств-боржників; виокремленої суми заборгованості підприємств-банкрутів; підприємств, за якими виконавчі листи направлено до органів виконавчої служби; підприємств, які оскаржують податкові повідомлення; підприємств, за якими органами податкової служби подано позовні заяви на стягнення податкової заборгованості.

Для пошуку нових дієвих методів та засобів стягнення податкового боргу доцільним буде зробити аналіз наявної податкової заборгованості за видами податків.

Так, за наявності заборгованості щодо орендної плати за землю, необхідно з'ясувати строк такої заборгованості та можливість пред'явлення позовів про розірвання договорів оренди земельної ділянки з такими платниками податків. Нерідко саме після відкриття судом провадження у справі за такими позовами, відбувається зрушення, і підприємство, розуміючи можливість втрати володіння та користування наявною земельною ділянкою, знаходить фінансову можливість щодо погашення податкового боргу.

Необхідно звертати увагу на дотримання органами податкової служби порядку, строків направлення податкових вимог, продажу майна платників податків, своєчасність одержання податковою службою виконавчих листів за позовами про стягнення з суб'єкта господарської діяльності на користь державної податкової служби податкової заборгованості та їх пред'явлення на виконання до державної виконавчої служби.

Підсумовуючи викладене вище, слід зазначити, що податкова заборгованість є проблемою соціально-економічною, адже брак бюджетних надходжень призводить до скорочення потенційних можливостей держави здійснювати внесок в економіку та нарощування людського капіталу. Останнє є одним із чинників розвит-

ку деформацій ринку у масштабах країни та послаблення національних позицій у міжнародній конкуренції. Вищезазначене свідчить про достатньо широкі повноваження органів державної податкової служби під час вжиття заходів, спрямованих на стягнення податкового боргу, що вказує на наявність як можливих зловживань, так і можливого недбалого ставлення до своїх службових обов'язків працівниками податкової служби.

Тому, на нашу думку, тема прокурорського нагляду за додержанням законів органами податкової служби при стягненні податкової заборгованості з суб'єктів підприємницької діяльності потребує більш глибокого вивчення та вироблення нових механізмів зменшення рівня податкової заборгованості в країні.

<sup>1</sup> Наказ Генерального прокурора України № 3гн від 12.04.2011 року «Про організацію правозахисної діяльності органів прокуратури України».

<sup>2</sup> Закон України «Про Державну податкову службу в Україні» від 04.12.1990 року № 509-ХІІ.

<sup>3</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI.

<sup>4</sup> Козлов Ю. М. Административные правоотношения / Козлов Ю. М. – М., 1976.

<sup>5</sup> Князев В. Г. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / В. Г. Князев, Д. Г. Черник. – М.: Закон и право, ЮНИТИ, 1997.

<sup>6</sup> Кучеров Й. Й. Налоговые преступления / Кучеров Й. Й. – М.: Учебно-консультационный центр «Юр Инфор», 1997.

<sup>7</sup> Механізм стягнення податкового боргу (адміністративно-правовий аспект): дис.. канд.. юрид. наук: В. А. Бортняк; Нац. ун-т держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2008.

<sup>8</sup> Там само.

<sup>9</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 року № 2755-VI.

<sup>10</sup> Там само.

#### Резюме

Дана стаття присвячена питанню особливості здійснення прокурорського нагляду за додержанням органами державної податкової служби законодавства при стягненні податкової заборгованості з суб'єктів господарювання. Розглядаються підходи до визначення податкового боргу, адміністративно-правових механізмів стягнення податкової заборгованості. Наводиться методика підготовки та проведення прокурорських перевірок органів державної податкової служби у цій сфері.

**Ключеві слова:** податковий борг, прокурорський нагляд, механізм стягнення податкового боргу, органи державної податкової служби, податкова заборгованість, бюджет, Податковий кодекс, платник податків.

#### Резюме

Данная статья посвящена вопросам особенности осуществления прокурорского надзора за соблюдением органами государственной налоговой службы законодательства при взыскании налоговой задолженности с субъектов хозяйствования. Рассматриваются подходы к определению налогового долга, административно-правовых механизмов взыскания налоговой задолженности. Наводится методика подготовки и проведения прокурорских проверок органов государственной налоговой службы в этой сфере.

**Ключевые слова:** налоговый долг, прокурорский надзор, механизм взыскания налогового долга, органы государственной налоговой службы, налоговая задолженность, бюджет, Налоговый кодекс, налогоплательщик.

#### Summary

This article focuses on characteristics of procuratorial supervision of compliance by the state tax service legislation in the tax debt charges There with business entities. Examines approaches to the determination of the tax debt, legal and administrative mechanisms of the tax debt charges There. Induced methods of preparation and prosecution of audits of state tax service in this area.

**Kew words:** tax debt, prosecutor's supervision, the mechanism of recovery of tax debt, the Tax Authorities, tax debt, budget, tax code, the taxpayer.

Отримано 11.10.2011

**В. В. РУДЕШКО**

*Вікторія В'ячеславівна Рудешко, здобувач  
Національного університету державної податкової  
служби України*

## ІСТОРИКО-ПРАВОВІ ОСНОВИ РЕГУЛЮВАННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ВИКОНАННЯ БЮДЖЕТУ

Багато століть бухгалтерські працівники практично не цікавились історією свого фаху. Тільки на початку ХХ ст. зародився науковий інтерес до вивчення історії бухгалтерського обліку<sup>1</sup>. Знання історії бухгал-