

УДК 351.713:336.225.64

С. ПОЗНЯКОВ, провідний науковий співробітник
НДЦ ПО Національної академії ДПС України

ЕЛЕМЕНТИ ІНФРАСТРУКТУРИ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЗАПОБІЖНО-ПРИПИНЮВАЛЬНОГО КОНТРОЛЮ ЩОДО ПОГАШЕННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

***Анотація.** У статті розкривається поняття і основні елементи системи попереднього (запобіжно-припинювального) податкового контролю у сфері погашення податкового боргу та подаються пропозиції щодо удосконалення його інформаційного забезпечення як складової фінансово-правової інформатики.*

Практика правового регулювання податкових відносин свідчить про те, що недосконалість системи оподаткування України зумовлює проблеми податкового адміністрування в цілому і адміністрування податкового боргу¹ (визначення [1. – С. 378] див. у Додатку) платників податків зокрема. Це значною мірою впливає на виникнення реального² і штучного податкового боргу³, відтворення тіньових відносин у фінансово-господарській діяльності податкових боржників⁴. Проблема витікає як з кумулятивності системи оподаткування⁵, так і з недоліків формування адміністративно-правових механізмів, пов'язаних із здійсненням уповноваженими органами державного податкового контролю виконання платниками податків своїх податкових обов'язків, запобігання виникненню податкового боргу платників податків та забезпечення його своєчасного погашення.

Для вирішення зазначених вище проблем важливим на сьогодні є переорієнтація контрольно-управлінської діяльності уповноважених органів державного податкового контролю у напрямках запобігання порушенню норм законодавства [2]; перехід від контролю, який здійснюється після завершення фінансово-господарських операцій, до контролю, який передуює прийняттю управлінського рішення про здійснення такої операції або здійснюється на стадії його виконання [3].

Аналіз досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даних проблем.

Соціальне призначення контролю визначається в тому, що він служить засобом отримання інформації про процеси в суспільстві та його окремих утвореннях, відповідності суспільної діяльності наміченим цілям, а поведінки громадян – встановленим суспільством правовим і моральним нормам, виявлення причин відхилення від них, розробки заходів протидії виявленим відхиленням [4. – С. 8-9]. Водночас, правова природа того чи іншого виду контролю визначається характером тих суспільних відносин, які складаються у відповідній сфері державного управління [4. – С. 19].

Податковий контроль є спеціальним видом державного фінансового контролю, який здійснюється органами державної податкової служби (далі – ОДПС) та іншими спеціально уповноваженими контролюючими органами, направлений на забезпечення дотримання податкового законодавства суб'єктами, реалізуючими податковий обов'язок або забезпечуючими зазначену реалізацію [5. – С. 207]. Проте, визначаючи важливість податкового контролю щодо забезпечення дотримання податкового законодавства, Є.В. Поролло обґрунтовано, на нашу думку, звертає увагу на недопустимість зведення

сутності контролю лише до способу забезпечення законності, оскільки таким чином обмежується його економічна направленість. У процесі податкового контролю, як правило, оцінюються не тільки кількісні результати фінансово-господарської діяльності, але й її законність, доцільність, якість, а також фінансова стійкість платника податків як основи для підвищення податкового потенціалу економіки [6. – С. 7].

У науці адміністративного права попередній контроль, на відміну від поточного (оперативного) і наступного, виконує запобіжну функцію, і зміст його полягає у виявленні й попередженні можливих негативних явищ, що можуть настати за наявності обставин, що вже існують і можуть негативно проявитися у майбутньому [7. – С. 351-352]. В науці фінансового права попередній податковий контроль визначається як контроль, який здійснюється з метою профілактики і попередження порушень податкового законодавства [4. – С. 143]; виявлення ще на стадії прогнозів і планів додаткових фінансових ресурсів, припинення нераціонального використання коштів; допомоги підприємцям в організації обліку та звітності і не націлений виключно на виявлення порушень [8. – С. 31].

У міжнародній практиці податкового адміністрування, переважно держав-членів Європейського Союзу (далі – ЄС), значну увагу приділено методам контролю, які, перш за все, призначені допомогти підприємствам в організації обліку та звітності, відновленні платоспроможності податкових боржників, а не спрямовані виключно на виявлення махінацій в бухгалтерських документах [9. – С. 99-100].

Серед найбільш ефективних методів у здійсненні попереднього податкового контролю в практиці країн ЄС є методи контролю із використанням адміністративно-правових та інформаційно-аналітичних засобів збирання необхідної, в т.ч. непрямой інформації про платників податків. Значну увагу при цьому приділено встановленню жорсткої юридичної відповідальності за ненадання відповідної інформації [10].

Метою та завданням даної статті є визначення поняття та основних елементів попереднього (запобіжно-припинювального) податкового контролю у сфері погашення податкового боргу.

Виклад матеріалу дослідження з обґрунтуванням отриманих результатів.

Сфера погашення податкового боргу є галузевою сферою контрольно-управлінської діяльності уповноважених органів (підрозділів) спеціальної компетенції щодо здійснення податкового контролю виконання платниками податків своїх податкових обов’язків, запобігання виникненню податкового боргу платників податків і забезпечення його своєчасного погашення, запобігання вчиненню і припинення адміністративних, фінансових та ін. суміжних правопорушень, пов’язаних із тіньовими проявами з боку податкових боржників.

Попередній податковий контроль у досліджуваній сфері контрольно-управлінської діяльності має наступні основні елементи.

1. Формування та адміністрування уповноваженими державними органами автоматизованих інформаційних баз даних про створення, діяльність та ліквідацію суб’єктів господарювання, а також адміністративно-правове забезпечення створення та функціонування автоматизованої інформаційної системи (далі – АІС) державної реєстрації найбільш ризикових правочинів, які ними здійснюються.

Формування компетентним державним органом документованої справи на кожного платника податків (компанію), а також створення інтегрованих автоматизованих інформаційних баз даних (електронних накопичувальних справ), на нашу думку, повинно здійснюватися під час державної реєстрації суб’єкта господарювання. У

зазначених справах повинна формуватись інформація про створення, діяльність (у т.ч. інформація про прийняті рішення щодо злиття, розподілу, об'єднання), а також ліквідацію платника податків. На підставі попередньо визначеної класифікації найбільш ризикових правочинів, які здійснюються платниками податків, повинен формуватись окремий **державний автоматизований реєстр правочинів**, порядок функціонування якого визначається у законодавчому акті. На нашу думку, до найбільш ризикових правочинів у сфері погашення податкового боргу необхідно віднести наступні правочини:

– укладання та реалізація основних положень договорів купівлі-продажу, предметом яких є “устаткування”, “обладнання” інше майно підприємств, які не підлягають приватизації;

– укладання та реалізація основних положень договорів купівлі-продажу значної частки цінних паперів, корпоративних прав акціонерних товариств, які є стратегічними для держави;

– укладання та реалізація основних положень договорів відчуження, використання (оренда, лізинг, сублізинг тощо), ліквідації активів податкових боржників;

– фінансові операції щодо проведення взаємозаліків, переуступки права вимоги тощо.

Обов'язковій державній реєстрації також повинні підлягати *протоколи загальних зборів* стратегічних для держави господарських товариств щодо їх рішень про проведення зазначених вище правочинів, а також реалізація положень *експортних контрактів (договорів)* щодо зміни в структурі активів зазначених підприємств з метою здійснення заходів державно-правового примусу погашення податкового боргу експортерів (з використанням баз даних податкових і митних органів). Це, в свою чергу, буде відповідати принципу публічності корпоративного управління.

2. На основі АІС державної реєстрації найбільш ризикових правочинів, створення та адміністрування уповноваженими державними органами автоматизованої системи моніторингу фінансово-господарської діяльності податкових боржників із застосуванням методу непрямого збору необхідної інформації із зовнішніх і внутрішніх (корпоративних) інформаційних джерел.

Предметом контролю при адмініструванні зазначеної вище системи моніторингу повинно бути: 1) своєчасність виконання платниками податків своїх податкових обов'язків щодо сплати податкових платежів; 2) проведення податковими боржниками ризикових фінансово-господарських операцій.

Організаційно-технічним засобом функціонування такого моніторингу повинно бути автоматизоване робоче місце (далі – АРМ) “Податковий керуючий” з автоматизованою інформаційно-аналітичною підсистемою непрямого збору необхідної інформації із зовнішніх і внутрішніх (корпоративних) інформаційних джерел на основі системи документообігу⁶.

Від організації створення функціональної системи АРМ “Податковий керуючий” та відповідних інформаційно-облікових автоматизованих систем суб'єкта господарювання значною мірою буде залежати ефективність і результативність в цілому податкового контролю у сфері погашення податкового боргу. Службова особа – податковий керуючий повинен мати функціональну можливість адміністрування як внутрішніх інформаційних ресурсів корпоративної системи ОДПС, у т.ч. АІС “Облік платників та податків”, її підсистеми “Боржники”, “Адміністративний арешт активів”, так і зовнішніх інформаційних ресурсів – інформаційних баз даних щодо поточної і ретроспективної

діяльності підприємств податкових боржників (на адміністративно-договірній основі) із Державної митної служби, Пенсійного фонду України, органів управління щодо вирішення питань неплатоспроможності та фінансового “оздоровлення” податкових боржників, органів статистики тощо.

Крім того, запобіжне значення попереднього податкового контролю у досліджуваній сфері повинно реалізовуватися шляхом встановлення обов’язкових запобіжних функцій створеного АРМ “Податковий керуючий”, а саме:

а) видачі засобами АРМ “Довідки про відсутність заборгованості з податків і зборів (обов’язкових платежів)” на бланках суворої звітності із електронною, автоматизованою реєстрацією інформації про даний факт (дата видачі, назви посади службової особи, що видала, ПІБ тощо);

б) інформаційного доступу до електронного реєстру видачі оригіналів та копій документів щодо: 1) взяття на облік суб’єктів господарювання (з метою відстеження відкриття/закриття банківських рахунків податкових боржників); 2) реєстрації як платників податків (довідки про надання ідентифікаційного коду платника податків, видачі відповідних свідоцтв);

в) формування, класифікації, аналізу та відбору найбільших податкових ризиків у сфері погашення податкового боргу шляхом використання максимально можливого спектра наявної інформації про податкового боржника.

Також, однією із запобіжних функцій попереднього податкового контролю у досліджуваній сфері є організація функціонування автоматизованої системи обміну необхідною інформацією між суб’єктами управління за наступною схемою:

– система “Реєстрація платників податків” (виникає ймовірна необхідність об’єднання зазначеної системи з реєстром новостворених суб’єктів господарювання) – АРМ “Податковий керуючий” щодо:

- Державного автоматизованого реєстру правочинів;
- АБД митних органів;
- Державного автоматизованого реєстру обтяжень;
- Національного банку України;
- Державного комітету статистики України;
- Національної комісії регулювання електроенергетики України;
- Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку;
- Агентства з питань відновлення платоспроможності підприємств та банкрутства;
- Єдиного державного реєстру судових рішень (господарських судів у справах про банкрутство) [11].

3. Встановлення правової системи заходів право відновлювальної відповідальності та державно-правового примусу у сфері погашення податкового боргу, у т. ч. удосконаленого функціонально-правового механізму адміністративного арешту активів, прогресивної системи фінансових санкцій та додаткових платежів за порушення норм податкового закону, а також систематизованих юридичних конструкцій адміністративно-деліктних норм за порушення адміністративного та податкового законодавства.

В основі функціонально-правового механізму попереднього податкового контролю повинен бути передбачений порядок попереднього адміністративного затримання активів платника податків, який застосовується за рішенням податкового керуючого (службової особи ОДПС) на підставах, визначених у податковому законі. Об’єктом попереднього адміністративного затримання активів можуть бути активи третьої

сторони (дебітора) в частині, що належить податковому боржнику, і на строк до 48 годин із наступним їх арештом за рішенням адміністративного суду на строк до усунення порушення норм податкового закону, погашення податкового боргу. При цьому, правовою підставою для застосування такого арешту активів платника податків необхідно визначити порушення норм податкового законодавства, у т.ч. щодо несвоєчасності сплати податкових платежів і встановленого порядку податкового адміністрування. Враховуючи зазначене, об’єктом адміністративного арешту активів повинні стати активи не лише податкових боржників, але й платників податків, які мають інші порушення вимог податкового закону та своїми діями створюють ризики невиконання податкового обов’язку в майбутньому (умисне неподання необхідної інформації, недопущення до законної виїзної перевірки тощо).

З метою організації належного інформаційно-аналітичного забезпечення застосування забезпечувальних, запобіжних, припинювальних та відновлювальних заходів державно-правового примусу уповноваженими державними органами (підрозділами) спеціальної компетенції у сфері погашення податкового боргу необхідно створення наступної інфраструктури.

1. Для забезпечення повноти обліку платників податків податковий орган повинен щомісячно проводити звірку районного рівня Єдиного банку даних платників податків (юридичних осіб) – Реєстру фізичних осіб з даними державної реєстрації суб’єктів господарювання – органів статистики з обов’язковим складанням актів звірок [12].

2. Для накопичення інформації щодо обліку дій, узгодження реєстрацій застосування обтяжень (за видами адміністративного арешту активів), історії платника податків (правопорушника), зміни у структурі активів, які знаходяться під таким арештом, про стан банківських рахунків платника податків необхідно створення і функціонування АІС “Адміністративний арешт активів”. Обмін інформацією засобами зазначеної АІС повинен здійснюватися за наступною схемою щодо:

- АРМ “Податковий керуючий”;
- Єдиної інформаційної системи з обліку, зберігання та оцінки майна, що реалізується за рішеннями органів виконавчої влади [13];
- Інформаційно-аналітичної системи обліку та контролю за реалізацією арештованого державними виконавцями майна [14].

Адміністративний арешт активів платника податків повинен застосовуватися в системі з іншими заходами державно-правового примусу, у т.ч. проведення документальних перевірок стану збереження майна та коштів податкового боржника, заходів відповідальності.

Міру та вид відповідальності за вчинення адміністративних, фінансових та ін. суміжних правопорушень, пов’язаних із тіншовими проявами з боку податкових боржників, повинен встановлювати закон і суд, виходячи із розміру збитків, а також відповідної науково обґрунтованої і адекватної системи адміністративно-деліктних норм.

4. Забезпечення функціонування оптимальних форм системи взаємодії:
1) з іншими органами виконавчої влади, шляхом укладення адміністративних договорів; 2) з платниками податків, громадськістю (система громадського контролю), шляхом створення спільних організацій, груп, асоціацій та ін.

Таким чином, попередній (запобіжно-припинювальний) податковий контроль у сфері погашення податкового боргу – це система організаційних, контрольних-управлінських, інформаційно-аналітичних, запобіжних, припинювальних та правовідновлювальних заходів державно-правового примусу, які системно проводяться уповноваженими

державними органами спеціальної компетенції з метою забезпечення здійснення податкового контролю за своєчасністю та повнотою виконання платниками податків своїх податкових обов'язків, запобігання виникненню податкового боргу платників податків та забезпечення своєчасного його погашення, запобігання вчиненню і припиненню адміністративних, фінансових та ін. суміжних правопорушень, пов'язаних із тіншовими проявами з боку податкових боржників, а також забезпечення реалізації принципу публічності у розкритті необхідної інформації про податкових боржників для зацікавлених осіб.

Виходячи із проведеного аналізу досліджень, публікацій, власних пропозицій, система попереднього податкового контролю має досить широкий спектр структурно-функціональних й інформаційно-аналітичних можливостей, які потребують подальших спеціальних прикладних досліджень за сферами контрольно-управлінської діяльності державних уповноважених органів (підрозділів) спеціальної компетенції.

Додаток

Визначення

¹ *Адміністрування податкового боргу* – це підгалузь податкового адміністрування, сутністю якої є контрольно-управлінська діяльність публічно-правового характеру, що здійснюється платниками податків (податковими боржниками), уповноваженими органами державного контролю у межах своєї компетенції щодо запобігання виникненню податкового боргу платників податків, здійснення контролю за його погашенням і застосування виконавчо-примусових заходів стягнення податкового боргу.

² *Реальний податковий борг податкового боржника* – це податковий борг, який виникає у зв'язку із об'єктивним зниженням показників фінансової стійкості та рівня економічної безпеки на підприємстві.

³ *Штучний податковий борг податкового боржника* – це податковий борг, який умисно створюється на підприємстві шляхом проведення псевдолегальних фінансово-господарських операцій з використанням легітимних цивільно-правових і фінансово-господарських інструментів, але з протиправною метою – невиконання своїх податкових обов'язків.

⁴ *Податковий боржник* – платник податків, на якого згідно з законами покладено обов'язок утримувати та/або сплачувати податки.

⁵ *Кумулятивність системи оподаткування* – виникає у зв'язку з наявністю в системі податків, в базу оподаткування яких включаються раніше нараховані податкові платежі. Тобто, як зазначає проф. В.М. Попович, у систему оподаткування закладені принципи: “податок на податок”, “податок на витрати”, що зумовлює надмірне податкове навантаження, а також ряд інших проблем.

⁶ Система документообігу в досліджуваній сфері визначається трьома напрямками документування:

– загальна система зовнішнього адміністративно-правового документообігу між уповноваженим державним контролюючим органом (підрозділом) і податковим боржником як засіб здійснення податкового контролю у сфері погашення податкового боргу;

– система документообігу щодо збору, аналізу та накопичення інформації (поточного та ретроспективного автоматизованого моніторингу) про платника податків із непрямих інформаційних джерел для здійснення попереднього податкового контролю за проведенням визначених у законодавстві ризикових фінансово-господарських

операцій податкового боржника (відчуження, використання, ліквідація активів тощо) з метою запобігання виникненню податкового боргу платників податків і забезпечення своєчасного його погашення, запобігання вчиненню та припинення адміністративних, фінансових та ін. правопорушень, пов'язаних із тіншовими проявами податкових боржників;

– система документованого внутрішньоорганізаційного забезпечення формування та функціонування адміністративно-правового режиму детінізації відносин у сфері погашення податкового боргу.

Використана література

1. Попович В.М. Теорія детінізації економіки: Монографія. – Ірпінь: Академія державної податкової служби України, 2001. – 524 с.
2. Програма діяльності Кабінету Міністрів “Назустріч людям”: Постанова Кабінету Міністрів України // Офіційний вісник України. – 2005. – № 6. – Ст. 348.
3. Стратегія розвитку системи державного фінансового контролю, що здійснюється органами виконавчої влади: Постанова Кабінету Міністрів України від 24.07.2003 № 1156 // www.liga.net/zakon/ligazakon.html.
4. Ногина О.А. Налоговый контроль: вопросы теории. – СПб.: Питер, 2002. – 160 с.
5. Основы налогового права: Учебное пособие; Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. – Харьков: Легас, 2003. – 384 с.
6. Поролло Е.В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. – М.: Гардарика, 1996. – С. 7.
7. Адміністративне право України. Академічний курс: Підруч.: У двох томах: Том 1. Загальна частина; Ред. колегія: В.Б. Авер'янов (голова). – К.: Видавництво “Юридична думка”, 2004. – 584 с.
8. Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах; Под ред. И.И. Кучерова. – М.: АО “Центр ЮрИнфор”, 2001. – 256 с.
9. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993. – 112 с.
10. Лопез К. Полномочия финансовых служб в сфере налогового контроля и прав налогоплательщиков // www.bali.ostu.ru/umc/arhiv/2004/2/Lopez_1.doc.
11. Про доступ до судових рішень: Закон України від 22.12.2005 № 3262-IV // Офіційний вісник України. – 2006. – № 1-2. – Ст. 13.
12. // www.sta.gov.ua/news.php3?7094.
13. Положення про Єдину інформаційну систему з обліку, зберігання та оцінки майна, що реалізується за рішеннями органів виконавчої влади: Наказ Фонду державного майна України від 26.03.2004 № 598, зареєстрований в Міністерстві юстиції України 25.05.2004 за № 651/9250 // www.liga.net/zakon/ligazakon.html.
14. Положення про функціонування Інформаційно-аналітичної системи обліку та контролю за реалізацією арештованого державними виконавцями майна: Наказ Міністерства юстиції України від 21.01.2005 № 10/5. Зареєстровано у Міністерстві юстиції України 24.01.2005 за № 88/10368 // www.liga.net/zakon/ligazakon.html.

~~~~~ \* \* \* ~~~~~