

## ЦИВІЛЬНЕ ТА ГОСПОДАРСЬКЕ ПРАВО І ПРОЦЕС

УДК 347.73

**С. В. Василенко**

аспірант

Класичного приватного університету

### УДОСКОНАЛЕННЯ ЧИННОГО ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В ЧАСТИНІ ПОПЕРЕДЖЕННЯ ПОДАТКОВИХ ПРАВОПОРУШЕНЬ

Успішне виконання поставлених перед державою завдань економічного і соціального розвитку залежить від надходжень податків та зборів до бюджету. В умовах кризи світового соціуму, зниження доходів від експортно-імпортних операцій, відтоку обсягу інвестицій, скорочення майже на третину бюджету за доходами особливо гостро постає завдання пошуку шляхів і методів своєчасного і повного надходження податків до бюджету держави.

Мета статті – розробити пропозиції з удосконалення організаційно-правових засад податкового контролю.

На сучасному етапі окремі аспекти податкових правопорушень досліджували Л.К. Воронова, О.М. Горбунова, М.В. Карасьова, М.П. Кучерявенко, Т.Є. Кушнар'ова, О.А. Лукашев, А.О. Монаєнко, О.А. Ногіна, Г.В. Петрова, О.В. Поролло, Л.А. Савченко, О.Ю. Судаков, Н.І. Хімічева, Н.Ю. Пришва, О.С. Шаров, О.Т. Щербинін та ін.

Посилення контролю за ефективністю та раціональністю витрачання бюджетних коштів, створення оптимальної системи податкового адміністрування, в тому числі й організації діяльності з попередження (запобігання) податкових правопорушень, набувають нині першорядного значення, оскільки кількість таких правопорушень невідомо вражаюча.

Так, наприклад, А.О. Монаєнко зазначає, що під час реалізації органами Державної фіскальної служби України їхньої владної функції щодо здійснення контролю за своєчасністю, достовірністю, повнотою нарахування і сплати податків та зборів цими органами влади фіксуються завищення платником податків показників податкового кредиту з ПДВ, сформованого на підставі тимчасових вантажно-митних декларацій [2, с. 166].

Крім цього, правопорушення під час проведення перевірок фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність, фахівцями ДФС виявляються інші значні факти порушень: 1) неоподаткування доходу, який отримується у вигляді прощеного банком боргу; 2) перевищення обсягу операцій з постачання товарів, установленого для обов'язкової ПДВ-реєстрації; 3) порушення по-

рядку нарахування та сплати орендної плати за земельні ділянки; 4) умисне приховування оподатковуваних доходів у значних обсягах; 5) недотримання встановлених строків сплати (перерахування) до бюджету узгоджених сум податкових зобов'язань з ПДФО, ЄСВ і військового збору.

Питання вдосконалення діяльності виконавчих органів влади, в тому числі податкових органів, були предметом пильної уваги досить тривалий час аж до прийняття Закону України «Про центральні органи виконавчої влади», відповідних положень про Державну фіскальну службу України, хоча в принципі тривають і досі адміністративна і податкова реформи, постійно вносяться зміни до вищенаведеного Закону та Закону України «Про Кабінет Міністрів України», створюються і ліквідуються міністерства України тощо.

Про необхідність проведення таких реформ, а також їх оновлення неодноразово наголошувалося у щорічних посланнях Президента України до Верховної Ради України, різноманітних Стратегіях тощо.

Так, зокрема, відповідно до Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020», затвердженої Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015, було передбачено проведення податкової реформи. Пізніше було внесено низку змін до Податкового кодексу України в частині реалізації цієї податкової реформи.

Зокрема, вищенаведеною Стратегією передбачалося, що метою податкової реформи є побудова податкової системи, яка є простою, економічно справедливою, з мінімальними затратами часу на розрахунок і сплату податків, створює необхідні умови для сталого розвитку національної економіки, забезпечує достатнє наповнення державного бюджету України і місцевих бюджетів. Головними напрямками реформи є перехід від наглядово-каральної функції фіскальних органів до обслуговуючої, що допомагає у нарахуванні та проведенні сплати податків, а не має на меті наповнення бюджету за рахунок фінансових санкцій та переplat; зменшення кількості податків, їх розміру та спрощення порядку розрахунку і сплати;

впровадження електронних сервісів для платників податків; зменшення податкового навантаження на заробітну плату з метою її детінізації; удосконалення законодавства України, спрямованого на посилення боротьби зі схемами ухилення від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема удосконалення адміністрування податку на додану вартість, формування системи податкового контролю залежно від ступеня ризику в діяльності платників податків, забезпечення відкритості доступу до інформації про сплату податків, удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення, впровадження контролю за видатками фізичних осіб.

На нашу думку, основними напрямками розвитку податкового адміністрування є податковий контроль, упорядкування податкових перевірок і документообігу в податковій сфері, поліпшення умов для самостійного і сумлінного виконання платниками податків конституційного обов'язку зі сплати законно встановлених податків і зборів, розширення законодавчо закріплених гарантій дотримання прав і законних інтересів платників податків.

Проте проведений нами аналіз наукової літератури виявив велику кількість не вирішених на тепер проблем у сфері податків і зборів. Так, наприклад, однією з причин криміногенної ситуації щодо несплати або ухилення від сплати податків та зборів, що склалася в національній економіці, є недостатнє опрацювання проблеми податкової злочинності, відсутність чітких уявлень про стратегії та ідеології боротьби з нею.

Сучасна організація боротьби з таким видом злочинів, як і раніше, здійснюється старими методами, що ефективно працюють в умовах централізованої економіки, але не досягають мети в сучасних умовах. Податкові органи виявилися не готовими до роботи в нових економічних умовах, наприклад, з проблемою трансфертного ціноутворення, суть застосування якого полягає в перерозподілі загального прибутку на користь осіб, які перебувають у державах з більш низькими податками. Це найбільш проста і поширена схема міжнародного податкового планування, що має на меті мінімізацію сплачуваних податків. Трансфертні ціни є об'єктом контролю фіскальних органів держави. Отже, цій проблематиці, що склалася в податковій сфері, сприяли такі фактори, як: відсутність належної матеріально-технічної бази; невідповідність значної частини фахівців з числа співробітників органів дізнання і слідства (податкова міліція) для роботи в сучасних умовах; відсутність необхідної інформації щодо конкретних кримінальних проваджень та єдиної бази даних; різке зниження рівня професіоналізму співробітників; велика плінність кадрів, як правило, пов'язана з наднормативною навантаженістю роботою, низькою заробітною платою, відсутністю житла тощо.

Податковий контроль є одним з методів попередження податкових правопорушень. Податковий контроль проводиться посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції за допомогою податкових перевірок, отримання пояснень платників податків, податкових агентів, перевірки даних обліку і звітності, огляду приміщень та територій, що використовуються для отримання доходу (прибутку).

Так, зокрема, М.П. Кучерявенко зазначає, що основними завданнями податкового контролю є: 1) перевірка виконання податкових обов'язків; 2) перевірка своєчасності і правильності здійснення операцій, пов'язаних з оподаткуванням, підтримка й забезпечення дисципліни у сфері оподаткування; 3) попередження й усунення правопорушень у сфері оподаткування, виявлення винних і притягнення їх до відповідальності [1, с. 328].

На нашу думку, основними напрямками внесення змін і доповнень у чинне податкове законодавство України мають бути вирішення проблем дотримання законодавства про податки і збори і забезпечення своєчасного і повного надходження до бюджету законно встановлених податків і зборів.

Як наслідок, є доцільність створення комплексу заходів, спрямованих на запобігання правопорушень у сфері оподаткування. При цьому важливою умовою є точність, чіткість, однозначність чинного законодавства про податки і збори, щоб забезпечити однакове розуміння і застосування податкових норм усіма учасниками податкових правовідносин. Оціночні категорії мають бути зведені до мінімуму. У цьому одна з характерних рис норм податкового права на відміну від норм галузей приватного права.

Розробка, прийняття та введення в дію справді ефективних податкових норм можливі лише за умови однакового підходу до розуміння ефективності дії податкових норм.

Враховуючи важливість розвитку та зміцнення фінансових основ місцевого самоврядування, підвищення його самостійності в отриманні доходів, необхідно створення належних умов для зацікавленості місцевих органів влади у розвитку ринкових відносин. Для цих цілей необхідно законодавче закріплення питань взаємодії місцевого самоврядування з податковими органами, в тому числі в обліково-контрольній роботі, що проводиться відносно суб'єктів підприємництва. Відсутність повноважень у органів місцевого самоврядування щодо зміцнення податкового адміністрування на місцях тягне за собою недотримання податкового законодавства платниками податків.

На наш погляд, вбачається необхідність відмови від політики концентрації доходів у державному бюджеті, а також закріплення частини податкових доходів місцевого самоврядування, які залишаються на їх територіях від усіх видів податків (зборів).

Цьому в принципі сприяла реформа децентралізації. У цьому разі місцеве самоврядування не тільки стимулюється до внутрішнього економічного розвитку, але і буде впливати на суб'єктів підприємницької діяльності з метою виконання ними своїх обов'язків зі сплати податків і зборів.

Створення Державної міграційної служби України, на нашу думку, представило можливим активізацію роботи у сфері регулювання міграційних потоків з питань залучення їх як додаткового джерела доходів за рахунок податкових надходжень від працюючих нерезидентів, які перебувають на території України з метою отримання доходу. Відсутність обліку таких осіб, незареєстрованість у податкових органах у статусі платників податків або суб'єктів підприємництва призводить до неможливості здійснення контролю з обліку доходів цих осіб. Вирішення цієї проблеми видається можливим шляхом залучення до цієї роботи територіальних управлінь податкової служби.

У зв'язку з викладеним вбачається необхідним внести зміни до Податкового кодексу України і передбачити для нерезидентів України, які мають доходи на території України, фіксований платіж (збір), який сплачується одночасно з одержанням міграційної карти, а для роботодавців, які залучають цих осіб як працівників, встановлений фіксований платіж на кожного прийнятого на роботу нерезидента України. Передбачити відповідні податкові санкції як до працівників, так і роботодавців, що ухиляються від сплати зазначених платежів (зборів).

Необхідно також розглянути і розширити питання взаємодії податкових органів і органів місцевого самоврядування з питань щодо недоїмки за видами місцевих податків і зборів, що надходять у місцеві бюджети. На наш погляд, назріла необхідність залучення органів місцевого самоврядування до участі в контрольних заходах податкових органів держави за діяльністю платників податків, зареєстрованих на місцях. Насамперед це стосується виявлення фактів приховування видів діяльності, заниження оподатковуваної бази і, як наслідок, несплати податків і зборів.

У зв'язку з викладеним видається необхідним доповнити Податковий кодекс України положенням, яке дасть можливість органам місцевого самоврядування отримувати інформацію про проведені контрольно-перевірочні заходи за діяльністю платників податків, які перебувають на їхній території, від податкових органів. Без цього податкове адміністрування на місцевому рівні фактично не буде ефективне.

Потрібне подальше вдосконалення норм податкового законодавства України з питань оподаткування. Особливу роль у стратегії податкової політики України має відіграти реформування прибуткового оподаткування громадян. В умовах,

коли фактично держава відмовляється і скорочує обсяги фінансування програм у сферах охорони здоров'я, освіти, пенсійного і соціального забезпечення, прибутковий податок має набувати соціальної спрямованості.

Одним з основних завдань держави в сучасних умовах у сфері реалізації функції оподаткування та попередження податкових правопорушень є забезпечення розумного балансу між правами платників податків та повноваженнями податкових органів, що послужить головною передумовою ефективного функціонування фіскальної системи, зважених рішень щодо кожної конкретної проблеми податкового адміністрування. З одного боку, надмірна турбота про захист прав платників податків може обернутися нездатністю податкових органів забезпечити податкові надходження до бюджетів у необхідних обсягах. З іншого боку, надання занадто великих повноважень податковим органам може істотно ускладнити ведення господарської (інвестиційної) діяльності та стимулювати комерційну активність платників податків. Завдання забезпечення розумного співвідношення прав платників податків та повноважень податкових органів важливе ще й тому, що від його вирішення залежить, чи буде податкова система сприйматися суспільною свідомістю як справедлива. Пошук розумного балансу прав платників податків і податкових органів означає необхідність обмеження застосування до платника податків заходів примусу в тих межах, в яких це необхідно для забезпечення виконання державою її функцій. Цей принцип має бути головним критерієм під час доопрацювання більшості норм Податкового кодексу України, насамперед норм, що регулюють порядок здійснення податкового контролю.

Необхідно розробити заходи боротьби з так званими «фірмами-одноденками», в результаті діяльності яких повз державний бюджет проходить значна кількість грошових коштів, які могли б бути спрямовані на охорону здоров'я, освіту, інші соціальні потреби держави. Через фірми-одноденки здійснюється нелегальний обіг готівкових грошей. У структурі податкових органів України має бути вирішене питання про формування банку даних: за втраченими (викраденими), визнаними недійсними паспортами, особою, померлою або такою, що вважається зниклою, з метою відмови в реєстрації таких осіб та заснованих ними юридичних осіб, можливості спрощеної процедури їх банкрутства, подальшого зняття з обліку та виключення з реєстрів юридичних осіб (фізичних осіб-підприємців) у разі відсутності ведення підприємницької діяльності (неподання звітності) більше року, щодо яких не відоме їх місце знаходження (перебування).

У тих же цілях податковим органам спільно з органами місцевого самоврядування необхідно надати право здійснювати регулярні перевірки

нежитлових приміщень (споруд) та земельних ділянок, розташованих на підвідомчій їм території, з метою виявлення діяльності, що ведеться без взяття на податковий облік у податкових органах відокремленими підрозділами платників податків.

На нашу думку, діяльність з попередження правопорушень у податковій сфері має здійснюватися як у частині подолання об'єктивно негативних факторів у розвитку національної економіки, так і суб'єктивного фактора – створення умов для формування у свідомості населення сумлінного платника податків.

Попередження податкових правопорушень передбачає, з одного боку, захист інтересів держави і суспільства в цілому від нестабільності в сфері економіки, з іншого – стабільність функціонування бюджетної системи. Об'єктом попередження податкових правопорушень є суспільні відносини, що виникають між платниками податків (фізичними та юридичними особами) і державою (в особі податкових та інших контролюючих органів) з питань формування правової свідомості особи на добровільне виконання свого конституційного обов'язку, запобігання вчинення правопорушення. Відносини щодо попередження податкових правопорушень є публічними відносинами, спрямованими на створення стабільної економічної основи держави.

Предметом попередження податкових правопорушень є правові норми, які регулюють відносини, що виникають між платниками податків і державою з питань формування правової свідомості особи на добровільне виконання свого конституційного обов'язку, запобігання вчинення правопорушення.

Метою попереджувальної діяльності в податковій сфері є зміцнення фінансових основ держави, профілактика, стимулювання належної поведінки учасників податкових правовідносин, скорочення видів неправомірної поведінки та їх кількості.

Попередження податкових правопорушень має розглядатися як виявлення й усунення девіантної поведінки платника податків, тобто встановлення осіб із соціальною установкою на порушення норм податкового законодавства України і асоціальною поведінкою стосовно інтересів держави і суспільства, та чинення на них коригуючого впливу на свідому поведінку. Своєю чергою запобігання податковим правопорушенням слід розглядати як недопущення їх вчинення в майбутньому, а також прийняття випереджаючого впливу (у тому числі контролю) на момент формування помислів або приготування, незалежно від суб'єктивної сторони їх вчинення.

З метою вдосконалення податкового законодавства України у сфері попередження податкових правопорушень видається необхідним:

- привести у відповідність з нормами міжнародного права норми податкового права;
- гармонізувати податково-правові норми;

- координувати правову роботу між податковими органами і правоохоронними органами;

- координувати спільну роботу податкових органів та органів місцевого самоврядування у питаннях попередження податкових правопорушень і злочинів;

- договірно координувати держави у боротьбі з податковими злочинами, що зачіпають інтереси декількох країн;

- удосконалювати інформаційне забезпечення діяльності податкових і правоохоронних органів;

- організувати обмін досвідом роботи податкових служб різних держав з питань запобігання податковим правопорушенням;

- організувати обмін оперативною, правовою та іншою інформацією між співробітниками податкових і правоохоронних органів;

- організувати обмін та використання в оперативній роботі статистичної та аналітичної інформації;

- проводити спільні дослідження з проблем попередження податкових правопорушень;

- вести прогнозування та програмування діяльності в сфері попередження податкових злочинів.

З метою найбільш повного надходження податкових платежів держава має створити таку систему своїх органів влади, яка забезпечувала б стабільність податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та ефективно здійснювала б не тільки попередження податкових правопорушень, а й вела боротьбу з ними та протидіяла ухиленню від сплати податків і зборів.

Тут може йтися перш за все про Службу фінансових розслідувань як єдиний ефективний правоохоронний орган, що займатиметься виявленням, припиненням, розкриттям та досудовим розслідуванням злочинів, що спрямовані проти інтересів держави у сфері фінансів та суміжних сферах, а також буде займатись аналітичною роботою, виявляти системні чинники, що сприяють розвитку економічної злочинності та скоєнню таких злочинів, і надавати на основі такого аналізу пропозиції Міністерству щодо формування державної політики з метою забезпечення ефективної превенції економічних злочинів.

22 березня 2017 року проєкт Закону «Про Службу фінансових розслідувань» ухвалено Кабінетом Міністрів України. Документ визначено пріоритетним Президентом і Прем'єр-міністром України, підтримано бізнес-асоціаціями, експертами та іноземними партнерами. Створення Служби фінансових розслідувань передбачено Коаліційною угодою та Планом дій Уряду і є зобов'язанням України в рамках Меморандуму про співпрацю з Міжнародним валютним фондом (МВФ).

Нині розслідуванням злочинів, що спрямовані проти інтересів держави у сфері фінансів та суміжних сферах, займаються 4 органи: податкова

міліція; Департамент захисту економіки Національної поліції; Департамент контррозвідувального захисту інтересів держави у сфері економічної безпеки СБУ; слідчі органи прокуратури (які де-юре втратили ці повноваження, але продовжують здійснювати слідчі функції).

Отже, найбільш важливими напрямками заходів попередження податкових правопорушень на тепер є: програмно-цільове планування; координація діяльності суб'єктів попереджувальної діяльності, в тому числі створення інформаційного банку даних про вчинені податкові правопорушення та осіб, які їх вчинили; обмін між зацікавленими органами влади інформацією, що сприяє ефективному податковому адмініструванню (наприклад, банк даних про видані або загублені паспорти померлих громадян); оптимізація структури управління цією сферою.

### Література

1. Кучерявенко М.П. Податкове право України : підручник. Харків : Право, 2012. 528 с.
2. Монаєнко А.О. Особливості перегляду рішень суду касаційної інстанції Верховним Судом України в спектрі вирішення податкових спорів між суб'єктами господарювання та органами державної фіскальної служби України. *Право України*. 2015. № 10. С. 166-170.

### Анотація

**Василенко С. В. Удосконалення чинного податкового законодавства України в частині попередження податкових правопорушень.** – Стаття.

У статті автор досліджує поняття попередження податкових правопорушень, його об'єкт та предмет, а також мету попереджувальної діяльності в податковій сфері. Для удосконалення податкового законодавства України у сфері попередження податкових правопорушень було запропоновано низку заходів, які слід здійснити для координації роботи податкових органів, та зміни до Податкового кодексу України.

Податковий контроль є одним з методів попередження податкових правопорушень. Податковий контроль проводиться посадовими особами податкових органів у межах своєї компетенції за допомогою податкових перевірок, отримання пояснень платників податків, податкових агентів, перевірки даних обліку і звітності, огляду приміщень та території, що використовуються для отримання доходу (прибутку).

Діяльність з попередження правопорушень у податковій сфері має здійснюватися як у частині подолання об'єктивно негативних факторів у розвитку національної економіки, так і суб'єктивного фактора – створення умов для формування у свідомості населення сумлінного платника податків.

Попередження податкових правопорушень передбачає, з одного боку, захист інтересів держави і суспільства в цілому від нестабільності в сфері економіки, з іншого – стабільність функціонування бюджетної системи. Об'єктом попередження податкових правопорушень є суспільні відносини, що виникають між платниками податків (фізичними та юридичними особами) і державою (в особі податкових та інших контролюючих органів) з питань формування правової свідомості особи на добровільне виконання свого конституційного обов'язку, запобігання вчиненню правопорушення.

Відносини щодо попередження податкових правопорушень є публічними відносинами, спрямованими на створення стабільної економічної основи держави.

У статті запропоновано внести зміни до Податкового кодексу України і передбачити для нерезидентів України, які мають доходи на території України, фіксований платіж (збір), який сплачується одночасно з одержанням міграційної карти, а для роботодавців, які залучають цих осіб як працівників, встановлений фіксований платіж на кожного прийнятого на роботу нерезидента України. Необхідно також розглянути і розширити питання взаємодії податкових органів і органів місцевого самоврядування з питань щодо недоїмки за видами місцевих податків і зборів, що надходять у місцеві бюджети.

Запропоновано доповнити Податковий кодекс України положенням, яке дасть можливість органам місцевого самоврядування отримувати інформацію про проведені контрольно-перевірочні заходи за діяльністю платників податків, які перебувають на їхній території, від податкових органів. Без цього податкове адміністрування на місцевому рівні фактично не буде ефективне.

**Ключові слова:** податковий контроль, податки, фінансова діяльність, бюджет, підприємницька діяльність, податкове адміністрування, податки та збори, аудит.

### Summary

**Vasylenko S. V. The improvement of the tax legislation of Ukraine in part of the warning of taxable offences.** – Article.

The article is dedicated to the concept of prevention of tax offenses, its object and subject, and the improvement of tax legislation of Ukraine in this part. Prevention of tax offenses involves, on the one hand, the protection of the interests of the state and society as a whole from instability in the sphere of economy, on the other – stability of the functioning of the budget system. The object of preventing tax offenses are public relations arising between taxpayers (individuals and entities) and the state (through tax and other regulatory bodies) on the formation of legal consciousness of people to voluntarily fulfill its constitutional duty, to prevent the offense. Relations on the prevention of tax offenses are public relations, aimed at creating a stable economic basis of the state.

The subject of the prevention of tax offenses are legal norms regulating relations arising between taxpayers and the government for the formation of legal consciousness of people to voluntarily fulfill its constitutional duty, to prevent the offense.

The purpose of the preventive activity in the tax area is to strengthen the financial foundations of the state, prevention, stimulate the proper conduct of tax legal entities, reduce the types of misconduct and their amount.

Prevention of tax offenses must be considered as identifying and eliminating deviant behavior of the taxpayer, that establishment of those attitudes in violation of the tax legislation of Ukraine and antisocial behavior against the interests of the state and society and to give them corrective influence on conscious behavior. In turn, prevent tax offenses to be considered as to prevent their commission in the future, and adopting advanced effects (including controls) at the time of formation of thought or preparation, regardless of the subjective side of their commission.

There were made the measures and amendments to the Tax Code of Ukraine in order to improve the tax legislation of Ukraine in the area of prevention of tax offenses.

**Key words:** tax control, taxes, financial activity, budget, entrepreneurial activity, tax administration, taxes and fees, audit.