

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ ФІСКАЛЬНОЇ СЛУЖБИ В КОНТЕКСТІ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ІНТЕГРАЦІЇ

© Єсімов С. С., 2015

Розглянуто питання правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування в контексті європейської інтеграції. Аналізуються положення Податкового кодексу України, інших нормативно-правових актів щодо інформаційного забезпечення діяльності фіскальної служби, позиції адміністративного та інформаційного права, а також законодавства країн-членів Європейського Союзу із зазначеного питання.

Ключові слова: правове регулювання, інформаційне забезпечення, податкове адміністрування, європейська інтеграція.

С. С. Есимов

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ФИСКАЛЬНОЙ СЛУЖБЫ В КОНТЕКСТЕ ЕВРОПЕЙСКОЙ ИНТЕГРАЦИИ

Рассмотрены вопросы правового регулирования информационного обеспечения налогового администрирования в контексте европейской интеграции. Анализируются положения Налогового кодекса Украины, других нормативно-правовых актов по информационному обеспечению деятельности фискальной службы, позиции административного и информационного права, а также законодательства стран-членов Европейского Союза по данному вопросу.

Ключевые слова: правовое регулирование, информационное обеспечение, налоговое администрирование, европейская интеграция.

S. S. Yesimov

LEGAL REGULATION OF INFORMATION ACTIVITIES OF THE FISCAL SERVICE IN THE CONTEXT OF EUROPEAN INTEGRATION

The article raises questions of legal regulation of information support of tax administration in the context of European integration. Analyzes the provisions of the Tax Code of Ukraine and other normative legal acts on information support of fiscal and administrative services position information law, and legislation of member countries of the European Union on this matter.

Key words: legal regulation, information security, tax administration, European integration.

Постановка проблеми. З набуттям незалежності Україна як найбільша держава Європи прагнула бути активним учасником процесів, які зачіпають інтереси всіх європейських країн і народів. Тривалі політичні, економічні, культурні, людські зв'язки завжди лежали в основі

розуміння необхідності забезпечення загальноєвропейської безпеки і стабільності як запоруки добробуту самої України. Особливо важливим таке розуміння є сьогодні, коли Україна усвідомлено і твердо зробила вибір на користь інтеграції в Європейський Союз, про що свідчить Договір про асоціацію. Співпраця у всіх сферах діяльності вийшла на новий, якісний рівень і вимагає їх наукового аналізу. Це зокрема стосується інформаційного співробітництва у сфері фінансової діяльності та її складової – податкової діяльності.

Аналіз дослідження проблеми. Доводиться констатувати, що комплексного дослідження нормативно-правового регулювання інформаційного забезпечення діяльності фіскальної служби в сучасних умовах євроінтеграції ще не проводилось. З-поміж робіт, які торкаються загальних питань інформаційного забезпечення діяльності органів державного управління, зокрема й у податковій сфері, слід назвати дослідження В. Б. Авер'янова, О. А. Банчука, О. В. Бойченка, С. Ф. Гуцу, В. І. Гурковського, А. М. Гулеміна, В. А. Комарова, Б. А. Кормича, Н. В. Паршиної, В. С. Цимбалюка, І. В. Март'янова, О.І. Остапенка, О. В. Синеокого та ін. Кожен з цих учених детально розглядав окремі проблеми, пов'язані з інформаційним забезпеченням, зокрема й тих, що стосувалися податкового адміністрування. Значний вклад у дослідження інформаційного забезпечення у податковій сфері внесли вчені Р. Берд (R. M. Bird), Р. Гордон (R. K. Gordon), Г. Дженкінс (G. P. Jenkins), А. Маас (A. Maas), Дж. Мартінес-Васкес (J. Martinez-Vasquez), Б. Озген (B. F. Ozgen), М. Радван (M. Radvan), Дж. Зейферт (J. Zeifert), Е. Золт (E. M. Zolt).

Метою цієї статті є визначення засад правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування та розроблення пропозицій щодо його удосконалення з урахуванням позитивного досвіду країн-членів ЄС та інших розвинених країн світу.

Виклад основного матеріалу. Нові завдання соціально-економічного розвитку держави зумовлюють необхідність удосконалення інформаційного забезпечення податкового адміністрування, його правових засад. У цьому напрямі актуальним є питання про усунення адміністративних бар'єрів, що заважають розвитку бізнесу в Україні, а також щодо обмеження зайвого втручання різних контролюючих органів у сферу приватних економічних інтересів. Розвиток правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування тісно пов'язаний із завданнями вдосконалення правотвірної практики в галузі податкового контролю. Так, відповідно до ст. 71 Податкового кодексу України (далі – ПК України) інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів становить комплекс заходів щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на фіскальні органи функцій [1].

До елементів інформаційного забезпечення податкового адміністрування як специфічного виду діяльності належать: об'єкт, суб'єкти, засоби, зміст і цілі інформаційного забезпечення податкового адміністрування. До податкової інформації як засобу забезпечення податкового адміністрування належать: відомості (незалежно від форми їх подання), які використовуються для обчислення і сплати податків платниками податків (платниками зборів, податковими агентами), а також для здійснення органами виконавчої влади державного управління у податковій сфері. Доцільно погодитися з В. Ф. Ковалем і В. І. Теремецьким, що операції з інформацією мають забезпечувальний характер відносно податкового адміністрування і можуть бути піддані правовому регулюванню щодо поширення, виробництва та зберігання з метою розповсюдження [2, с. 147, 148].

Інформаційне забезпечення податкового адміністрування як предмет правового регулювання необхідно розглядати як діяльність фіскальних органів, інших органів публічної влади та приватних суб'єктів з розповсюдження, виробництва та зберігання з метою поширення необхідної та достатньої інформації для здійснення державного управління у сфері оподаткування у всіх її формах, з метою ефективного виконання законодавства про податки і збори фіскальними органами й іншими учасниками податкових правовідносин.

До засобів правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування з урахуванням специфіки належать: правові норми, правовідносини, акти реалізації права (зокрема акти правозастосування), правосвідомість.

Ефективності правового регулювання розглянутих відносин можна досягти тільки за допомогою системної дії зазначених засобів. Правовий вплив на відносини з інформаційного забезпечення податкового адміністрування стає ефективним лише за системної дії засобів правового регулювання, що знайшло своє підтвердження у проекті закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України (щодо перехідного періоду системи електронного адміністрування)” від 26.05.2015 № 2960 [3].

Отже, це означає необхідність нормативного закріплення правил, які у сукупності встановлюють повноваження органу:

- перелік інформації, необхідної для реалізації конкретного повноваження і обов’язкової для передавання, виробництва та збереження в цілях передавання; коло їх джерел, порядок подання відомостей;

- коло суб’єктів, зобов’язаних взаємодіяти з податковими органами при вчиненні зазначених вище операцій, і процедуру (включаючи терміни та форми) взаємодії;

- відповідальність за порушення правил інформаційного забезпечення та порядок притягнення до неї;

- цілі та принципи інформаційного забезпечення, наявність яких полегшить регулюючий вплив правовідносин, актів реалізації права та правосвідомості за наявності прогалин і колізій у нормативному масиві.

Правові норми наділені найбільшим регулятивним потенціалом і формують моделі дії інших засобів регулювання. Особливістю норм, що регулюють інформаційне забезпечення податкового адміністрування, незважаючи на відсутність системи та розташування у різних розділах ПК України і в підзаконних актах, є значний ступінь спільності. По-перше, вони регулюють відносини, що виникають з приводу одного предмета – інформації, яка є доволі специфічною. По-друге, вони підпорядковані одній меті – надання зацікавленим особам податкової інформації. По-третє, мають відповідну сформовану систему джерел. По-четверте, підпорядковані загальній системі принципів (законність, реальна доступність інформації, скорочення кількості транзакцій, забезпечення збереження і достовірність, повнота та своєчасність подання відомостей, неповторність, необхідність і достатність інформації, зручність для її використання, рівноправність форм документів, збереження податкової таємниці).

Спільність предмета, джерел, цілей і принципів правового впливу дозволяє говорити про інформаційне забезпечення податкового адміністрування як про правовий інститут, що сформувався та існує у межах сфери інформаційного забезпечення державного управління. Цей інститут об’єднує норми фінансового, адміністративного та з урахуванням асоціації України в Європейський Союз – міжнародного права і входить до складу інформаційного права як комплексне правове утворення. Це дозволяє говорити про комплексний характер і доцільність при аналізі застосування методів системного аналізу з метою забезпечення ефективного регулювання відносин між фіскальними органами та суб’єктами, які є джерелами інформації.

Склад засобів правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування класифікується залежно від: джерела закріплення; галузевої приналежності; форми податкового адміністрування, яку забезпечують; форми носія інформації; періодичності подання; змісту та статусу джерел інформації.

У контексті інформаційних технологій найбільший інтерес становить класифікація засобів правового регулювання залежно від статусу джерел виникнення і каналів надходження відомостей, оскільки джерело визначає не лише особливості процедури отримання інформації, але й специфіку подальшої роботи з нею [4, с. 177–179]. Окремі проблеми інформаційного забезпечення податкового адміністрування органами публічної влади зумовлені неузгодженістю між відомостями, необхідними в діяльності фіскальних органів, і закріпленням обов’язків органів публічної влади з надання таких відомостей [5]. Відомостями, які мають значення для податкового адміністрування, володіє значно більша кількість органів влади порівняно з тими, що перераховані в Податковому кодексі України.

З огляду на викладене вище, для забезпечення ефективної діяльності фіскальної служби вбачається за необхідне затвердження постановою Кабінету Міністрів України джерел, з яких

фіскальні органи можуть отримати необхідну інформацію, згадану в нормах ПК України. Перелік таких органів влади повинен бути складений центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику. У положеннях про органи публічної влади доцільно передбачити обов'язок останніх повідомляти фіскальні органи про виявлені ознаки можливих податкових правопорушень. Це зумовлено тим, що відомості, які мають значення для податкового адміністрування, нерідко не фіксуються органами влади і не надходять до фіскальної служби.

Відносини з надання фіскальним органам інформації органами публічної влади – це предмет більше адміністративного, ніж податкового права. Вони ґрунтуються на загальних принципах і цілях інформаційного обміну між органами публічної влади у всіх сферах управління. Спеціальні принципи правового регулювання цієї групи відносин охоплюють консолідацію інформаційних ресурсів і однаковість форм подання інформації. Отже, з урахуванням цих обставин доцільно виключити регулювання цієї групи правовідносин з Податкового кодексу України.

Регулювання механізму передавання інформації, яка має значення для податкового адміністрування, має здійснюватися на рівні адміністративних договорів, що не передбачає необхідності закріплення в ПК України спеціальної норми про подання відомостей органами публічної влади, яка відсилає до постанови Кабінету Міністрів України і прийнятих на їх основі міжвідомчих угод. Для цього доцільно у ст. 71 ПК України передбачити відсилочну норму про те, що отримання органами фіскальної служби інформації від органів публічної влади здійснюється в порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України та міжвідомчими угодами.

У типовій угоді про інформаційну взаємодію фіскальних органів і органів публічної влади потрібно закріпити максимально можливий перелік суб'єктів забезпечення та видів інформації, що ними подається (включаючи відомості про виявлені ознаки можливих податкових правопорушень); цілі, принципи, терміни та форми інформаційної взаємодії; механізми звірки та коригування відомостей, що надходять; періодичність зміни укладених для їх виконання конкретних угод. Конкретні міжвідомчі угоди, у межах визначених постановою Кабінетом Міністрів України, повинні конкретизувати склад інформації та строки її подання, форми інформаційного обміну, а також визначати посади осіб, відповідальних за їх виконання.

Доцільно погодитися з Р. Макаруком, що метою інформаційного забезпечення податкового адміністрування є надання у розпорядження фіскальних органів такої інформації, яка була б необхідною і достатньою для здійснення функцій державного управління у сфері податкової політики у всіх її формах [6].

Інформаційна взаємодія податкових органів, разом із загальними принципами інформаційного обміну, повинна додатково ґрунтуватися на принципі максимальної доступності податкової інформації для державних фіскальних органів. Відомості повинні передаватися посадовими особами цих органів за допомогою застосування максимальної кількості форм взаємодії. Це не лише планове передавання певних даних, але й оперативні відповіді на запити, уніфікація форматів інформації, що використовується (у перспективі, за технічної змоги, створення єдиної інформаційної системи, що забезпечить змогу віддаленого доступу співробітникам усіх відомств); фахова допомога з боку працівників одних сфер діяльності іншим; координація контрольних заходів; проведення спільних наукових заходів.

Забезпечувальна функція норм, що передбачають передавання інформації в системі фіскальних органів, буде якнайповніше реалізована лише тоді, коли поряд із зазначенням виду відомостей буде встановлено, хто, в який орган і в якому порядку зобов'язаний їх передавати, а також якою буде відповідальність за порушення встановлених правил.

Необхідно зазначити, що засоби, які регулюють інформаційне забезпечення податкового адміністрування приватними суб'єктами права, поширюються на: платників податків (податкових агентів); осіб, які володіють інформацією про платника податків (податкового агента, платника зборів) і зобов'язаних передавати її в письмовому вигляді за запитом податкових органів; з'явитися до податкового органу та повідомити її в усній формі (свідки); банки; експертів; суб'єктів, що надають інформацію, яка має значення для обліку платників податків.

Інформаційне забезпечення податкового адміністрування у взаєминах з приватними суб'єктами входить в предмет фінансового права (та податкового права як його підгалузі). В умовах адаптації національного законодавства до вимог Європейського Союзу нормативне регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування суб'єктами, що не наділені владними повноваженнями, має дві цілі: 1) забезпечення податкового адміністрування необхідними та достатніми відомостями; 2) мінімізація витрат приватних суб'єктів в процесі такого забезпечення. Тобто, коло загальних основ інформаційного забезпечення податкового адміністрування (реальна доступність, збереження та достовірність інформації, повнота та своєчасність її подання, скорочення кількості транзакцій, рівноправність форм документів) при участі в ньому приватних суб'єктів доповнюється принципом мінімізації витрат останніх.

Доводиться констатувати, що норми інформаційного забезпечення податкового адміністрування, які існують сьогодні, на жаль, порушують баланс інтересів фіскальних органів і приватних суб'єктів податкових відносин, не відповідають цілям і принципам регулювання. А тому доцільно встановити порівняно із загальнозстановленими більші строки для добровільного подання податкової звітності в електронному вигляді; уточнити перелік відомостей, що становлять професійну таємницю; заборонити витребування у платника податків документів, які виходять від органів влади тощо.

З урахуванням адміністративно-правової природи відносин щодо інформаційного забезпечення податкового адміністрування органами публічної влади доцільно встановити відповідальність за порушення останніми встановлених правил виключно в Кодексі України про адміністративні правопорушення (далі – КУпАП). Для цього пропонується доповнити п. 3 ст. 109 ПК України бланкетної нормою про відповідальність за порушення правил інформаційної взаємодії, а також змінити ч. 1 ст. 163-1 КУпАП, уточнивши коло суб'єктів відповідальності та підстав її настання.

Адаптація національного інформаційного та податкового законодавства в контексті асоціації до Європейського Союзу одночасно повинна передбачати удосконалення правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування. Слід наголосити на тому факті, що після внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи підходи до регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування в Україні збігаються з підходами, прийнятими у Європейському Союзі [7]. Водночас слід зазначити, що окремі напрями правового регулювання діяльності європейських податкових адміністрацій в інформаційній сфері можуть бути успішно впроваджені у вітчизняну практику, а це значно підвищить ефективність податкового адміністрування. Так, обробка податкової звітності, що надійшла у паперовому вигляді, є одним з найтрудомісткіших процесів у податковому адмініструванні. У Швеції для обробки податкових декларацій, поданих у паперовому вигляді, залучаються приватні компанії, що забезпечує значну мінімізацію витрат.

Приватні сервісні компанії залучаються для управління інформаційною системою податкового адміністрування в Іспанії та Канаді. Практика податкового адміністрування у США, Франції, Німеччині, Швейцарії вказує на необхідність однозначного закріплення в національному законодавстві обов'язків платника податків надавати пояснення на вимогу податкового органу у процесі виїзної податкової перевірки, з одночасним встановленням відповідальності за порушення такого обов'язку.

Практичний інтерес має досвід Канади, де крім інспекторів за видами податків до складу групи контролю входить фахівець, ознайомлений з технологією діяльності, яку здійснює платник податків, оскільки розмір і строк виникнення податкового зобов'язання у загальному зумовлені технологією. Участь фахівців у процесі перевірок з метою роз'яснення специфіки діяльності платника податків підвищує ефективність податкового контролю. Досвід Швейцарії, Франції, США показує, що системний підхід до використання інформації, одержуваної без спеціального запиту, підвищує якість податкового адміністрування [8].

Висновки. Узагальнюючи пропозиції щодо напрямів реформування інформаційно-аналітичного забезпечення ДПС у контексті розбудови інформаційного суспільства в Україні, розроблені В. С. Безрученко [9, с. 11, 12] та на підставі викладеного вище, можемо назвати такі напрями

удосконалення законодавства України щодо правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування в контексті європейської інтеграції:

– формування баз даних щодо податкових консультантів, керівників, головних бухгалтерів організацій, які застосовують схеми ухилення від сплати податків на підставі моделі взаємодії відкритих систем OSI (Open System Interconnection);

– використання спеціалізованих геоінформаційних систем, орієнтованих на розв’язання завдань у предметній сфері на основі єдиної структури просторових даних (SDI, Spatial Data Infrastructure) щодо адміністрування майнових податків;

– організація збирання інформації про платника податків з використанням інтелектуальних інформаційних технологій (knowledge-based systems).

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112. 2. Коваль В. Ф. Основні напрями модернізації взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері / В. Ф. Коваль, В. І. Теремецький // Вісник Вищої ради юстиції. – 2012. – № 2 (10). – С. 142–157. 3. Про внесення змін до Податкового кодексу України та інших законів України (щодо перехідного періоду системи електронного адміністрування): Проект Закону від 26.05.2015 р. № 2960. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=55363]. 4. Павлиш В. А. Основи інформаційних технологій і систем / В. А. Павлиш, Л. К. Гліненко. – Львів, Вид-во Львівської політехніки, 2013. – 500 с. 5. Лазур С. П. Основні засади інформатизації процесу податкового адміністрування / С. П. Лазур. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.rusnauka.com/1_NIO_2013/Economics/3_123494.doc.htm]. 6. Макарчук Р. Проблеми впровадження системи електронного адміністрування податку на додану вартість / Р. Макарчук // Септєбрь 30, 2014. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://jurblog.com.ua/2014/09/problemi-vprovadzheniya-sistemi-elektronnoho-administruvannya-podatku-na-dodanu-vartist/>]. 7. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 7–8, № 9. – Ст. 55. 8. Маслов К. В. Правовое регулирование информационного обеспечения налогового администрирования: автореф. дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 “Административное право, финансовое право, информационное право” / К. В. Маслов. – Тюмень, 2011. – 20 с. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [<http://mydisser.com/ua/catalog/view/6/352/21682.html>]. 9. Безрученко В. С. Напрями реформування інформаційно-аналітичного забезпечення ДПС у контексті розбудови інформаційного суспільства в Україні / В. С. Безрученко // Реформування системи сплати податків та зборів з урахуванням між-народ. досвіду: зб. наук. праць за матер. наук.-практ. круглого столу, (Київ, 5 жовтня 2012 р.). – К.: Алерта, 2012. – С. 11–12.