

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.32840/pdu.2020.1-1.15>**О. О. Мамалуй**кандидат юридичних наук,
суддя Верховного Суду

ДО ПИТАННЯ ВИЗНАЧЕННЯ МАТЕРІАЛЬНИХ ТА ПРОЦЕСУАЛЬНИХ ОСОБЛИВОСТЕЙ ІНФОРМАЦІЙНО-АНАЛІТИЧНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ КОНТРОЛЮЮЧИХ ОРГАНІВ

У науковій роботі автором розглянуто інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів як комплекс заходів, який координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій. У статті розкрито загальнотеоретичну проблематику, пов'язану з аналізом нормативних приписів чинного податкового законодавства, що дозволило виділити норми матеріального права, які регулюють інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючого органу. Під час дослідження питання щодо визначення матеріальних та процесуальних особливостей інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів немало увагу було приділено ознакам інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів. Автором сформульовано превентивну мету інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів – попередження можливих порушень податкового законодавства в майбутньому, виявлення та усунення вже наявних порушень. Автором проаналізовано чинне податкове законодавство, що дозволило виділити норми матеріального права, які регулюють інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючого органу. У науковому дослідженні розглянуто основні положення, в яких відображається процесуальний аспект інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, при цьому зазначено, що податково-процесуальні норми відрізняються певною подвійною природою існування. Акцентовано увагу на тому, що розвиток податкових відносин характеризується збільшенням кількості норм процесуального права, які визначають процедуру діяльності контролюючих органів, порядок реалізації прав та обов'язків учасників цих відносин.

Ключові слова: податкові відносини, матеріальні особливості, процесуальні особливості, контролюючий орган, інформаційно-аналітичне забезпечення.

Податковий кодекс України (далі – ПК України) встановлює виключний перелік способів здійснення податкового контролю. Поряд із веденням обліку платників податків, перевітками та звітками, моніторингом контрольованих операцій та опитуванням посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків, зазначений Акт виокремлює такий спосіб контролю, як інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів. Розглядуваний у цій статті шлях провадження податкового контролю становить собою комплекс

заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій [2].

Кожен із передбачених ПК України способів визначається притаманними йому ознаками. Разом із тим, усі вони об'єднані загальними, тобто спільними для всіх, рисами. До останніх можна віднести наступні: застосовуються уповноваженими органами влади для здійснення ними функції контролю за дотриманням положень податкового законодавства; реалізуються контролюючими органами на

підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України; передбачають встановлення субординаційних зав'язків між контролюючим органом і платником податків тощо.

Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів характеризується двоєдиною метою, оскільки одночасно виступає у якості як превентивного засобу, що зумовлює попередження можливих порушень податкового законодавства у майбутньому, їх запобігання та припинення, так і засобу виявлення та усунення вже вчинених порушень.

Досліджуваний комплекс дій забезпечує акумулювання та використання контролюючими органами саме податкової інформації, нормативне визначення якої наведене у Законі України «Про інформацію». Так, відповідно до ч. 1 ст. 16 цього Акту, податковою інформацією є сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому ПК України [5].

Чинне податкове законодавство містить сукупність положень, які визначають матеріальні й процесуальні аспекти належного функціонування механізму інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів.

Матеріальні податково-правові аспекти відображають зміст податкових відносин, оскільки закріплюють їх правове становище, тобто коло суб'єктивних прав та юридичних обов'язків контролюючих органів і платників; закріплюють дефініції, які розкривають окремі поняття; встановлюють перелік юридичних фактів, що є підставами для виникнення, зміни і припинення відповідних правовідносин; передбачають склад податкових правопорушень і визначають негативно-правові наслідки, які настають через їх вчинення.

Проаналізувавши нормативні приписи чинного податкового законодавства слід виділити матеріальні аспекти у частині регламентації відносин щодо інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, серед яких:

1. Закріплення шляхів реалізації зазначеного способу контролю, а саме: збір податкової інформації, її опрацювання та використання (п. 71.1 ст. 71 ПК України [2]).

2. Визначення суб'єктів надання інформації, якими відповідно до ПК України є: платники податків та податкові агенти; органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національний банк України; банки, інші фінансові установи; органи влади інших держав, міжнародні організації або нерезиденти (пп. 72.1.1, пп. 72.1.2, пп. 72.1.3, пп. 72.1.4 п. 72.1 ст. 72 ПК України [2]).

3. Фіксування джерел інформації, до яких можна віднести:

а) податкові декларації, розрахунки, звіти про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації (пп. 72.1.1.1 пп. 72.1.1 п. 72.1 ст. 72 ПК України [2]);

б) надані великими платниками податків в електронній формі копії документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), первинні документи, які ведуться в електронній формі, реєстри бухгалтерського обліку, фінансова звітність, інші документи, пов'язані з обчисленням та сплатою податків і зборів (пп. 72.1.1.2 пп. 72.1.1 п. 72.1 ст. 72 ПК України [2]);

в) реєстратори розрахункових операцій (пп. 72.1.1.4 пп. 72.1.1 п. 72.1 ст. 72 ПК України [2]);

г) звітні документи (пп. 72.1.2.3 пп. 72.1.2 п. 72.1 ст. 72 ПК України [2]);

д) тощо.

4. Визначення двох способів отримання інформації контролюючими органами: а) періодичний, відповідно до якого податкова інформація надходить від платників у визначені законодавством строки; б) на письмовий запит контролюючого органу (п. 73.1 ст. 73 ПК України [2]).

5. Визначення переліку підстав, за наявності яких контролюючий орган має право звернутись із письмовим запитом до платника. Принагідно відмітити, що п. 73.3 ст. 73 ПК України містить відкритий перелік під-

став, що впливає з його абз. 14, який апелює до інших, тобто таких, що цим пунктом Кодексу не передбачені, випадків. Варто також враховувати, що кожен із цих інших випадків має бути зафіксований саме ПК України, а не будь-яким іншим нормативно-правовим актом [2].

6. Встановлення на рівні галузевого Кодексу вимоги про безоплатність надання податкової інформації контролюючому органу (п. 73.1 ст. 73 ПК України [2]).

7. Закріплення повноважень органів влади щодо розробки та прийняття порядків та форм відповідних способів отримання інформації, наприклад: порядок періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом визначається Кабінетом Міністрів України (пп. 73.2.3 п. 73.2 ст. 73 ПК України [2]); форма запиту контролюючого органу на проведення зустрічної звірки встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику (п. 73.5 ст. 73 ПК України [2]) тощо.

8. Встановлення правил обробки та використання отриманої податкової інформації, зокрема: необхідність її збереження у базах даних Інформаційних, телекомунікаційних та інформаційно-телекомунікаційних систем центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, які (системи) є державною власністю. Крім того, передбачається обов'язок центрального органу виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, встановити систему захисту податкової інформації (п. 74.1 ст. 74 ПК України [2]). У цьому контексті контролюючі органи мають також враховувати положення Закону України «Про захист інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах».

9. Закріплення меж використання отриманої податкової інформації, Встановлено, що така інформація підлягає застосуванню виключно в межах визначених законодавством повноважень контролюючих органів з метою забезпечення виконання їхніх функцій та завдань (п. 74.3 ст. 74 ПК України [2]).

10. Тощо.

Важко сперечатися із тезисом про те, що без закріплення відповідної процедури вищезазначені матеріальні положення не були б реалізовані належним чином. Саме процесуальні аспекти спрямовані на виокремлення процедур реалізації норм матеріального права.

Слід погодитись із М. П. Кучерявенко у тому, що для податково-правових норм характерна подвійна природа існування, оскільки вони разом із створенням передумов для реалізації матеріальних норм, виступають у якості гарантій їх виконання [1, с. 143].

Тож, у відносинах щодо інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів відображення процесуального аспекту спостерігається в наступному.

1. Визначення процедури періодичного подання інформації органам державної податкової служби суб'єктами інформаційних відносин. У межах цієї процедури варто виокремити такі послідовні етапи: 1) подання суб'єктом інформації до контролюючого органу у встановленій формі та строки; 2) прийняття контролюючим органом поданої податкової інформації у відповідній формі; 3) забезпечення захисту податкової інформації контролюючим органом [3].

2. Визначення процедури отримання податкової інформації за запитом контролюючого органу. Для провадження розглядуваної процедури характерна така хронологія дій: 1) проведення перевірки контролюючим органом на предмет можливості направлення запиту шляхом визначення наявності або відсутності законодавчих підстав для отримання податкової інформації; 2) формування запиту на встановленому бланку; 2) підпис запиту керівником (заступником керівника) зазначеного органу; 3) направлення запиту одним із таких способів: а) засобами поштового зв'язку; б) у електронному вигляді; в) вручення під розписку; 4) надання відповіді на запит [3].

3. Встановлення механізму проведення зустрічних звірок: 1) надсилання контролюючим органом (ініціатором) контролюючому органу (виконавцю) запиту про

проведення зустрічної звірки або її проведення ініціатором самостійно у визначеному законодавством випадку; 2) формування виконавцем довідки (за наявності відповідної інформації у нього) або направлення запиту про подання інформації та її документального підтвердження суб'єкту господарювання (за відсутності відповідної інформації у виконавця); 3) складання довідки за результатами проведеної зустрічної звірки або акту про неможливість її проведення; 4) реєстрація довідки за результатами проведеної зустрічної звірки у контролюючих органах; 5) направлення матеріалів зустрічної звірки ініціатору [4].

4. Застосування судових процедур для отримання інформації про наявність та рух коштів на рахунках платника податків у випадках, передбачених п. 73.4 ст. 73 ПК України [2].

5. Тощо.

Отже, застосовуючи напрацювання професора М. П. Кучерявенко до розглядуваної у цій статті теми, констатуємо таке. Якщо матеріальною нормою можна визначити тільки націленість регулювання інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, то процесуальна норма формує передумови та гарантії його реалізації. Зв'язок між цими нормами полягає у тому, що матеріальна норма визначає, наприклад, що таке податкова інформація, але забез-

печити порядок її збору, використання та зберігання зможуть саме процесуальні норми [1, с. 143].

Список використаної літератури:

1. Кучерявенко М. П. Співвідношення матеріального та процесуального в податково-правовому регулюванні. Фінансове право у XXI сторіччі: здобутки та перспективи: зб. наук. праць за матеріалами Міжнар. наук.-практ. конф. до 10-річчя наук. установи (Київ, 4-7 жовт. 2011 р.). Київ. С. 141-143.
2. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI (у ред. Закону України від 03.12.2019 р. № 314-IX). Голос України. 2019. № 236.
3. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1245 (у ред. Постанови Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 р. № 1007). Урядовий кур'єр. 2011. № 182.
4. Про затвердження Порядку проведення контролюючими органами зустрічних звірок: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1232 (у ред. Постанови Кабінету Міністрів України від 04.04.2018 р. № 240). Урядовий кур'єр. 2018. № 68.
5. Про інформацію: Закон України від 02.10.1992. № 2657-XII (у ред. Закону України від 03.12.2019 р. № 324-IX). Голос України. 2019. № 245.

Mamalui O. On the definition of the objective and procedural features of information and analytical support of supervisory agencies' activities

The author deals with the information and analytical support of the activities of the controlling bodies as a set of measures coordinated by the central executive body, which ensures the formation and implementation of the state financial policy on the collection, processing and use of information necessary for the performance of the functions assigned to the controlling bodies. In the article the general theoretical problems connected with the analysis of normative prescriptions of the current tax legislation are revealed, which allowed to distinguish the substantive law rules that regulate the information and analytical support of the activity of the controlling body. In the study of the issue of determining the material and procedural features of information and analytical support activities of controlling bodies, considerable attention was paid to the features of information and analytical support activities of regulatory bodies. The author formulates the preventive purpose of information and analytical support of the activity of the controlling bodies – prevention of possible violations of tax legislation in the future, as well as for the detection and elimination of existing violations. The author analyzed the current tax legislation, which allowed to distinguish the substantive law, which regulate the information and analytical support of the activity of the controlling body. In the scientific research the main provisions are considered, which reflect the procedural aspect of the information and analytical support of the activity of the

controlling bodies, and it is noted that the tax and procedural norms differ in a certain double nature of existence. Attention is drawn to the fact that the development of tax relations is characterized by an increase in the number of procedural law norms that determine the procedure of activity of controlling bodies, the procedure for exercising the rights and obligations of participants in these relations.

Key words: *tax relations, objective features, procedural features, supervisory agency, information and analytical support.*