

РОЗДІЛ 7

АДМІНІСТРАТИВНЕ ПРАВО І ПРОЦЕС; ФІНАНСОВЕ ПРАВО; ІНФОРМАЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 347.73

DOI <https://doi.org/10.32782/2524-0374/2020-8/65>

ЗАХОДИ ПОПЕРЕДЖЕННЯ В КОНТЕКСТІ АДМІНІСТРУВАННЯ ПОДАТКОВОГО БОРГУ ВЕЛИКИХ ПЛАТНИКІВ ПОДАТКІВ: ДОСВІД ЗАРУБІЖНИХ КРАЇН

PREVENTION MEASURES IN THE CONTEXT OF GOVERNMENT TAX ADMINISTRATION OF LARGE TAXPAYERS: EXPERIENCE OF FOREIGN COUNTRIES

**Мацелик Т.О., д.ю.н., професор,
професор кафедри фінансового права**

*Навчально-науковий інститут права
Університету державної фіскальної служби України*

Лихолат Я.А., студентка VI курсу

*Навчально-науковий інститут права
Університету державної фіскальної служби України*

Тенденції побудови сучасної податкової системи зорієнтовані на гармонійне поєднання державних та приватних інтересів шляхом оптимізації податкового адміністрування та мінімізації податкового навантаження, за рахунок чого держава отримує своєчасні гарантії своєчасного та повноцінного виконання податкового зобов'язання платником податків. З огляду на значні обсяги нарахованого податкового боргу на національному рівні одним з аспектів податкової політики є організація та реалізація попереджувальних заходів, які спрямовані на виявлення основних причин та умов виникнення податкової заборгованості, стабілізацію динаміки податкового боргу та в кінцевому результаті зменшення його випадків. У статті визначені на підставі досвіду зарубіжних країн перспективні напрями вдосконалення застосування заходів попередження в контексті адміністрування податкового боргу великих платників податків. Зокрема, звертається увага на умови надання консультаційних послуг великим платникам податків, які є важливим аспектом податкового супроводження їхньої діяльності. Офісом великих платників податків Державної податкової служби. Підкреслено, що в зарубіжних країнах податковий консалтинг визнаний на державному рівні, що є своєрідною гарантією надання якісних та ефективних послуг як з боку державних органів, так і приватних консультантів. Також досліджено сутність експерименту горизонтального моніторингу, в результаті якого вдається гармонізувати інтереси великих платників податків та податкового органу, що полягає в можливості контролюючих органів регулярно перевіряти фінансовий стан великих платників податків, визначати реальних та потенційних боржників, а також мінімізувати втручання в їхню діяльність. У роботі на підставі аналізу ефективності реалізації механізму Єдиного рахунку в провідних європейських країнах визначено сутність механізму Єдиного рахунку та перспективи його запровадження в межах діючої податкової системи. Зарубіжний досвід свідчить, що дія механізму Єдиного рахунку дозволяє спростити порядок сплати податків та інших обов'язкових платежів та уникати випадків зарахування помилково сплачених коштів. На національному рівні важливо забезпечити не тільки правову основу організації вищезазначених заходів, але й розробити ефективний механізм їх реалізації з урахуванням особливостей соціально-економічного розвитку. Доведено, що така практика є необхідною в регулюванні правовідносин між контролюючими органами та великими платниками податків, які функціонують на партнерській основі. Зроблено висновок, що покращити ситуацію та отримати позитивний результат можна завдяки системному підходу з удосконалення існуючих та запровадження нових попереджувальних заходів правового характеру з урахуванням позитивного досвіду зарубіжних країн.

Ключові слова: заходи попередження, великі платники податків, податкове консультування, горизонтальний моніторинг, Єдиний рахунок, адміністрування податкового боргу.

Trends in building a modern tax system are focused on a harmonious combination of public and private interests by optimizing tax administration and minimizing the tax burden, due to which the state receives guarantees of timely and full fulfillment of tax obligations by the taxpayer. Given the significant amount of accrued tax debt at the national level, one aspect of tax policy is the organization and implementation of preventive measures aimed at identifying the root causes and conditions of tax arrears, stabilizing the dynamics of tax debt and ultimately reducing its incidence. The article identifies, based on the experience of foreign countries, promising areas for improving the application of preventive measures in the context of the administration of tax debt of large taxpayers. In particular, attention is paid to the conditions of providing consulting services to large taxpayers, which are an important aspect of tax support of their activities by the Office of Large Taxpayers of the State Tax Service. It is emphasized that in foreign countries tax consulting is recognized at the state level, which is a kind of guarantee of quality and efficient services by both public authorities and private consultants. The essence of the horizontal monitoring experiment is also investigated, as a result of which it is possible to harmonize the interests of large taxpayers and the tax authority, which is the ability of regulatory authorities to regularly check the financial condition of large taxpayers, identify real and potential debtors and minimize interference. The paper, based on the analysis of the effectiveness of the Single Account mechanism in the leading European countries, identifies the essence of the Single Account mechanism and the prospects for its introduction within the current tax system. Foreign experience shows that the operation of the Single Account mechanism simplifies the procedure for paying taxes and other mandatory payments and avoids cases of crediting erroneously paid funds. At the national level, it is important not only to provide a legal basis for the organization of the above measures, but also to develop an effective mechanism for their implementation, taking into account the peculiarities of socio-economic development. It is proved that such a practice is necessary in regulating the legal relationship between regulatory authorities and large taxpayers who operate on a partnership basis. It is concluded that it is possible to improve the situation and get a positive result due to a systematic approach to improving existing and introducing new preventive measures of a legal nature, taking into account the positive experience of foreign countries.

Key words: preventive measures, large taxpayers, tax consulting, horizontal monitoring, Single Account, tax debt administration.

Активне реформування податкової системи є пріоритетним завданням Державної податкової служби України, яка, враховуючи досвід зарубіжних податкових органів, вдається до впровадження дієвих інструментів податкового адміністрування, не є винятком і застосування попереджувальних заходів, що спрямовані на збільшення добровільної сплати платежів великими платниками податків до бюджетів усіх рівнів та зменшення кількості порушень податкового законодавства.

Окремі питання правової природи податкового процесу і податкового адміністрування взагалі та процедур застосування попереджувальних заходів у сфері оподаткування зокрема досліджували такі вчені, як: Н. Берлач, Ю. Боднарук, Р. Браславський, З. Будько, Л. Воронова Р. Гаврилюк, Д. Галкін, О. Галкіна, Я. Греца, В. Гой, О. Жигаленко, Л. Касьяненко, М. Кучерявенко, І. Криницький, К. Кальян, В. Кириченко, В. Кузнеценкова, С. Литвинов, С. Лучковська, М. Маринчук, Ю. Махінч, О. Мінаєва, О. Найденко, Н. Онищук, Ю. Оніщик, Д. Піддубна, Н. Пришва, Т. Проценко, С. Сарана, Н. Світлюк, О. Серeda, В. Тильчик, А. Тимченко, М. Чинчин, М. Шаренко. Праці зазначених учених, без сумніву, мають суттєву цінність для цілей як теорії податкового права, так і практики. Однак трансформація податкових правовідносин, зумовлена виникненням нових інститутів у цій сфері й динамічним розвитком існуючих, вимагає постійного наукового пошуку, тому метою роботи є визначення на підставі досвіду зарубіжних країн перспективних напрямів удосконалення застосування заходів попередження в контексті адміністрування податкового боргу великих платників податків.

Варто відзначити, що вчені відмічають досить високу ефективність взаємодії органів державної податкової служби та великих платників податків. Так, О. Ватаманюк стверджує, що ефективність обслуговування великих платників податків контролюючими органами є занадто високою. Заходи податкового супроводження включають не тільки надання консультаційних послуг, але й інших послуг, призначених забезпечити максимальну мобілізацію податків, приведення фінансово-господарської діяльності платників у відповідність до податкового законодавства, а також надання послуг із проведення звірок за особовим рахунком платника нарахованих і сплачених сум податків; видача платнику податків довідок про відсутність заборгованості по податках і зборах та контроль надходжень податків і зборів тощо [1, с. 22].

Разом із тим окремі недоліки правового регулювання податкових правовідносин, особливої правового статусу великих платників податків (складність організаційно-функціональної діяльності, значна фіскальна роль), ефективність податкового контролю безпосередньо залежать від механізму здійснення консультаційної роботи, спрямованої на роз'яснення положень податкового законодавства, забезпечення взаємовигідного податкового планування та моделювання поведінки в конкретних правовідносинах. Здійснення податкового адміністрування щодо великих платників податків має максимально базуватись на індивідуальному підході до кожного платника податків, урахування при цьому специфіку їхньої діяльності.

Одним із засобів забезпечення індивідуального підходу варто визначити інститут податкового консультування.

Так, розвиток інституту податкового консультування в Білорусі об'єктивно свідчить про зрілість податкової системи держави та забезпечує підвищення інвестиційної привабливості, зобов'язуючи вести бізнес виключно в правовому полі, за допомогою кваліфікованих фахівців на ринку фінансових послуг, що не лише скорочує час на адміністрування податків, а й надає переваги, зумовлені користуванням аутсорсингу операцій щодо нарахування податків. Президентом Республіки Білорусь було підписано Указ від 19 вересня 2017 року № 338 «Про податкове

консультування», відповідно до якого податкове консультування включає три взаємопов'язані види діяльності: консультування з питань оподаткування, включаючи його оптимізацію (визначення оптимальних рішень); надання послуг з ведення бухгалтерського і податкового обліку, складання звітності, податкових декларацій та інших документів; представництво інтересів платників податків та консультування щодо відносин з податковими органами, іншими державними органами або організаціями на підставі договору надання послуг з податкового консультування [2].

В Україні немає нормативно-правового акта, який здійснює регулювання відносин у сфері податкового консалтингу. В основному цією діяльністю займаються приватні консультанти на підставі актів локального характеру та за власний рахунок. Відносно великих платників податків консультативне супроводження здійснює Офіс великих платників податків ДПС, який уповноважений розглядати письмові запити великих платників податків, проводити консультаційні заходи з питань адміністрування податків та організації податкового планування, надавати на вимогу відомості про виконання планів роботи податкових органів; проводити роз'яснювальну роботу щодо особливостей застосування податкового законодавства та організувати семінари, конференції з метою визначення проблемних аспектів податкового супроводження великих платників податків та пошук можливих шляхів їх вирішення.

Функціонування ринку податкового консалтингу в Польщі вводить, що в контексті класичних податкових правил податкове консультування сприяє: справедливості оподаткування, допомагаючи підприємцям вибрати найкращу форму оподаткування, використовувати податкові пільги, беручи до уваги вигоди або ризики податкової системи; стабільності оподаткування завдяки допомозі платникам податків у дотриманні термінів сплати та визначенні податкової бази у сплаті податків; зменшенню податкових витрат платників податків на законних підставах [3, с. 174].

Особливо актуальною в системі податкового адміністрування в зарубіжних країнах є функціонування налагодженого механізму моніторингу, що одночасно полягає в здійсненні заходів податкового контролю за найбільш ризикованими суб'єктами та налагодження взаємовідносин з великими платниками податків.

У США активно діє система горизонтального моніторингу – CAP, що являє собою метод виявлення і вирішення податкових питань за допомогою відкритої, кооперативної і прозорої взаємодії між податковою службою і великими бізнес-одинаками, а також міжнародними транснаціональними компаніями-платниками податків на добровільних засадах. Програма CAP призначена для добровільної сплати податків із застосуванням меншого податкового тягара. З 2005 року система CAP є пілотним проектом для великих корпоративних платників податків. Суть роботи CAP полягає в циклічній (цикл відповідає одному календарному року) взаємодії в режимі реального часу між IRS (Податкове управління США) та ВПП щодо питань, предметом яких є: подання та оброблення податкової звітності, надання податкових консультацій, обговорення проблемних питань здійснення господарської діяльності, укладення довгострокових договорів та їх відображення в податкових звітах [4, с. 172]. Здійснення такої практики є досить корисним досвідом для України, оскільки дозволяє вдосконалити діючу систему адміністрування податків та зробити її ефективною для бюджету та оптимальною в адмініструванні для великих платників податків.

Варто відмітити, що в межах податкової реформи Державною податковою службою України організовується проведення експерименту горизонтального моніторингу великих платників податків.

Участь платників податків у цьому експерименті є виключно добровільною. З початку проведення експерименту увагу органу державної податкової служби буде сконцентровано на відстеженні та аналізі податкових ризиків під час проведення фінансово-господарських операцій для виявлення ознак порушення вимог законодавства. Свою згоду на участь в експерименті із запровадження горизонтального моніторингу першими надали такі підприємства, як: ТОВ СП «Нібулон», ВАТ «Арселор-Міттал Кривий Ріг», ПП «Лукойл-Україна і ПАТ «Лукойл-Одеський НПЗ», ТОВ «Метро Кеш Енд Кері Україна», ДПАЗТУ «Укрзалізниця» [5].

Застосування заходів попереджувального характеру з метою запобігання виникненню податкового боргу характерне і для Франції та полягає в такому:

- способах нівелювання наслідків неякісного декларування, що передбачає використання негайного вербального контакту з платником податків і надає можливість уникнути передбачуваних негативних наслідків у вигляді відповідальності за виявлені в декларації помилки;

- запровадженні механізмів спрощення адміністрування платежів, що дає можливість за допомогою використання інструменту розстрочення/відстрочення переносити строки сплати платежів на пізніший час, не допускаючи при цьому появи у платника податків податкових боргів і забезпечуючи повноту надходження коштів до бюджету [6, с. 69–70]. Податкове адміністрування Франції передбачає механізм розстрочення/відстрочення сплати податків за умови наявності підтвердженої гарантії щодо повноцінного виконання податкового обов'язку. Тому законодавець виключає можливість застосування певного виду фінансових санкцій, на відміну від реалізації цього попереджувального засобу на національному рівні, обов'язковою умовою якого є нарахування пені за кожний погоджений день розстрочення/відстрочення.

О. Заклекта-Берестовенко, В. Угрин пропонують реалізувати такі стратегічні заходи попередження: аналіз потенційних боржників на стадії здійснення податкового обліку; розширення функцій електронного кабінету платника податків; підвищення мотивації сплати податкових зобов'язань платниками податків; підвищення рівня податкової культури та свідомості платників податків; створення онлайн-системи, в якій буде зосереджено інформацію про рухоме та нерухоме майно платника податків; публікація в офіційних виданнях та донесення до громадськості інформації про податкових боржників тощо [7, с. 103]. Однак реалізація вищезазначених заходів буде вважатись результативною за умови їх взаємозв'язку із заходами правового характеру (вдосконалення податкового законодавства, розроблення стратегічного плану щодо стимулювання інвестиційної діяльності, налаго-

дження економічного клімату на макрорівні та забезпечення оптимальних умов конкурентоздатності).

У таких європейських країнах, як Швеція, Данія, Велика Британія, застосовується найбільш ефективна, прозора та проста система сплати податків – Єдиний рахунок. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання за всіма податками та зборами, обов'язковими до сплати, та стовідсотково запобігає помилкам у перерахуванні коштів. При цьому податкова служба має реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетами, а саме ситуацію, коли в одного платника податків одночасно з одного податку обліковується переплата, а з іншого – податковий борг є неможливим. Платники податків зазначених країн вважають запровадження Єдиного рахунку для сплати податків найважливішим досягненням податкової служби, яке значно покращило взаємовідносини з податковою службою, скоротило бюрократичні процедури та витрати, пов'язані зі сплатою податків [8]. На національному рівні функціонування нового механізму – єдиного рахунку – планується з 2021 року. Введення в дію єдиного рахунку для сплати податків та єдиного внеску є корисним для великих платників податків, оскільки допоможе спростити сплату податкових платежів. Однак до переліку податків, які можна сплатити через Єдиний рахунок, не входить ПДВ, оскільки його адміністрування забезпечується спеціальною електронною системою. Наразі особливості функціонування Єдиного рахунку регламентуються окремими Законами України, проте поки що не забезпечуються надійним механізмом реалізації.

Загалом, заходи із забезпечення зниження кількості випадків податкового боргу великих платників податків мають включати: інформаційно-консультаційну роботу з великими платниками податків, підвищення ефективності діяльності органів податкової служби та їхніх взаємовідносин з іншими органами влади, покращення якості податкового супроводження і сервісного обслуговування великих платників, забезпечення регулярного моніторингу фінансового стану великих платників податків та своєчасності сплати податків та інших обов'язкових платежів, роботу з потенційними та реальними платниками податків – боржниками тощо.

Отже, динаміка податкового боргу великих платників податків свідчить про необхідність коригування податкової політики та вдосконалення правового регулювання відносин у сфері оподаткування. Покращити ситуацію та отримати позитивний результат можна завдяки системному підходу з удосконалення існуючих та запровадження нових попереджувальних заходів правового характеру з урахуванням позитивного досвіду зарубіжних країн.

ЛІТЕРАТУРА

1. Ватаманюк О.С. Специфіка податкового обслуговування великих платників податків в Україні. *Управління розвитком*. 2015. № 3. С. 19–24.
2. Панура Ю.В. Податкове консультування в зарубіжних країнах: досвід для України. URL: <http://ojs.nusta.edu.ua/index.php/ojs1/article/view/113> (дата звернення: 18.11.2020).
3. Безпалько І.Р. Податкове консультування: можливості використання досвіду Польщі у вітчизняних умовах. *Наукові записки Української академії друкарства*. 2016. № 1. С. 167–177.
4. Махиніч Ю.С. Правове забезпечення взаємодії контролюючих органів у сфері оподаткування з великими платниками податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ірпінь, 2015. 248 с.
5. Горизонтальний моніторинг як новий сервіс для сумлінних платників податків. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidnomlenia_2012_povidnomlenia-modernizatsia/print-59282.html (дата звернення: 20.11.2020).
6. Юр'єва О.І. Податковий борг: аналіз поняття та вплив на суспільно-економічні відносини. *Аспекти публічного управління*. 2016. № 3. С. 67–73.
7. Заклекта-Берестовенко О. Превентивні заходи недопущення виникнення та зростання обсягів податкового боргу в Україні. *Світ фінансів*. 2016. Вип. 2. С. 100–112.
8. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та в Україні. URL: http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/povidnomlenia_2012_povidnomlenia-modernizatsia/print-59283.html (дата звернення: 22.11.2020).