

УДК 347.9
DOI <https://doi.org/10.32782/pyuv.v2.2024.16>

В. І. Розмош
orcid.org/0000-0002-7025-5741
аспірант

Київського інституту інтелектуальної власності та права
Національного університету «Одеська юридична академія»

ОБМІН ПОДАТКОВОЮ ІНФОРМАЦІЄЮ У КОНТЕКСТІ РЕАЛІЗАЦІЇ АДМІНІСТРАТИВНОГО СПІВРОБІТНИЦТВА УКРАЇНИ З ІНОЗЕМНИМИ ДЕРЖАВАМИ ПО СТЯГНЕННЮ ПОДАТКОВОГО БОРГУ

Постановка проблеми та її актуальність. За даними Державної податкової служби України (далі – ДПС) загальна сума податкового боргу (без врахування митних платежів) станом на 01.04.2023 року складає 145 млрд. грн. Станом на 01.01.2022 року, дана сума податкового боргу складала майже 106 млрд. грн.

При цьому, станом на 01.01.2023 року сума списаної безнадійної заборгованості склала 1,6 млрд. грн. Станом на 01.01.2022 року, сума списаної безнадійної заборгованості складала 7,6 млрд. грн. [1].

Тобто приріст податкового боргу лише за рік в Україні склав 39 млрд. грн., сума списаної податкової заборгованості – 1,6 млрд. грн., які є додатково списаними до суми безнадійної заборгованості на початок 2022 року у розмірі 7,6 млрд. грн. [2].

Дані показники наглядно демонструють, що динаміка податкового боргу в Україні стрімко зростає, при цьому органи ДПС не мають дієвих законодавчих механізмів, щодо своєчасного його погашення, що у свою чергу призводить до визнання даного податкового боргу безнадійним із подальшим списанням.

Дане негативно відображається на дохідній частині Державного та місцевого бюджетів, що в умовах збройної агресії російської федерації, ставить під загрозу можливість фінансування, у повній мірі, обороноздатність України та виконання інших бюджетних призначень, зокрема на державний апарат та соціальну сферу.

Аналіз основних досліджень та публікацій. Аналіз проблемних аспектів виникнення та погашення податкового боргу були предметом дослідження у працях багатьох вітчизняних науковців, зокрема: О.М. Десятнюк, В.В. Угрин, О.М. Тимченко, Т.Я. Маршалок, П.М. Дуравкін, А.М. Соколовська, А.І. Крисоватий та ін. Однак, умови в яких опинилася Україна через повномасштабне вторгнення російської федерації, потребує як найшвидших кроків, щодо вироблення нових підходів у погашенні податкової заборгованості платників податків.

Мета дослідження. На основі аналізу чинних нормативно-правових актів та тих законодавчих інструментів які є в арсеналі контролюючих органів, запропонувати нові підходи погашення податкового боргу резидентів України, у тому числі за рахунок їх майна яке знаходиться в юрисдикції іноземних країн, зокрема в країнах-учасниках Європейського Союзу.

Виклад основного матеріалу. У відповідності до пп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 Податкового кодексу України (далі – ПК України), податковий борг – це сума узгодженого грошового зобов'язання, не сплаченого платником податків у встановлений цим Кодексом строк, та непогашеної пені, нарахованої у порядку, визначеному цим Кодексом.

Податковий борг, на думку О.М. Десятнюк та В.В. Угрин, є суспільним явищем та має доволі складний характер. До основних причин його виникнення належать:

- значний спад виробництва та зростання цін на сировину і матеріали;
- відсутність ринків збуту продукції;
- проведення бартерних операцій;
- неплатоспроможність покупців, що тягне за собою несвоєчасне поступлення коштів на банківські рахунки та збільшення дебіторської заборгованості;
- відсутність обігових коштів;
- форс-мажорні та непередбачувані обставини;
- надмірна кредиторська заборгованість;
- невиконання умов договорів, контрактів партнерами.

Окрім цих основних причин, варто виокремити: надмірне навантаження на фонд оплати праці, а також необґрунтованість цін на послуги, що надають комунальні підприємства (відсутність своєчасних субвенцій з державного бюджету місцевим бюджетам на погашення заборгованості з різниці в тарифах на теплову енергію, послуги з централізованого водопостачання та водовідведення, що вироблялися, транспортувалися та постачалися населенню), а відтак у комунальних підприємств виникає загроза неплатоспроможності за основними податками та зборами [3].

Соціально-економічний зміст виникнення податкового боргу, О.М. Десятнюк, Т.Я. Маршалок пропонують розглядати як фіскальний наслідок безпосереднього невиконання або неналежного виконання платниками податків своїх соціальних зобов'язань, які проявляються у вигляді обов'язкових платежів до бюджетів та державних цільових фондів. Виникнення податкового боргу пов'язане, з одного боку, із проявом протиправних дій у сфері оподаткування та умисного ухилення від сплати податків. З іншого боку, податковий борг виникає як наслідок допущених прорахунків у державній соціально-економічній політиці і свідчить про неузгодженість взаємовідносин контролюючих органів з фізичними і юридичними особами в частині формування податкової складової доходів бюджету держави [4].

Разом із цим, згідно пп. 19-1.1.22 ст. 19-1 ПК України, законодавцем покладено обов'язок здійснювати погашення податкового боргу, стягнення своєчасно ненарахованих та/або несплачених сум єдиного внеску та інших платежів, саме на органи ДПС.

Джерелами сплати грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків, згідно ст. 87 ПК України, є будь-які власні кошти, у тому числі ті, що отримані від продажу товарів (робіт, послуг), майна, випуску цінних паперів, зокрема корпоративних прав, отримані як позика (кредит), та з інших джерел з урахуванням особливостей, визначених цією статтею, а також суми надміру сплачених платежів до відповідних бюджетів.

При цьому, сплату грошових зобов'язань або погашення податкового боргу платника податків з відповідного платежу може бути здійснено також за рахунок будь-якого майна такого платника податків з урахуванням обмежень, визначених ПК України, а також іншими законодавчими актами.

Згідно ст. 95 ПК України контролюючий орган здійснює за платника податків і на користь держави заходи щодо погашення податкового боргу такого платника податків шляхом стягнення коштів, які перебувають у його власності, а в разі їх недостатності – шляхом продажу майна такого платника податків, яке перебуває у податковій заставі.

Стягнення коштів та продаж майна платника податків провадяться не раніше ніж через 30 календарних днів з дня надіслання (вручення) такому платнику податкової вимоги.

Пунктом 95.3 статті 95 ПК України визначено, що стягнення коштів з рахунків платника податків у банках, обслуговуючих такого платника податків, та з рахунків платників податків у системі електронного адміністрування податку

на додану вартість, відкритих в центральному органі виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері казначейського обслуговування бюджетних коштів, здійснюється за рішенням суду, яке направляється до виконання контролюючим органам, у розмірі суми податкового боргу або його частини.

Контролюючий орган звертається до суду щодо надання дозволу на погашення усієї суми податкового боргу за рахунок майна платника податків, що перебуває у податковій заставі. Рішення суду щодо надання вказаного дозволу є підставою для прийняття контролюючим органом рішення про погашення усієї суми податкового боргу.

Продаж майна платника податків, у відповідності до п. 95.7 ст. 95 ПК України, здійснюється на публічних торгах та/або через торгівельні організації. [5].

Поряд із цим, досить часто відбувається ситуація неможливості контролюючого органу забезпечити погашення грошових зобов'язань та податкового боргу платника податків за рахунок його коштів та майна у зв'язку із їх відсутністю на території України.

Однак такі кошти та майно можуть бути у платника податків за кордоном і на них може бути звернуто стягнення, у порядку та спосіб визначений чинним законодавством України.

Однак для того, щоб практично реалізувати дане, органи ДПС повинні володіти відповідною податковою інформацією.

Статтею 16 Закону України від 02.10.1992 року за № 2657-ХІІ «Про інформацію» визначено, що податкова інформація – це 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 Кодексом.

Правовий режим податкової інформації визначається Кодексом та іншими законами [6].

Згідно ст. 72 ПК України для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла:

А) від платників податків та податкових агентів, зокрема інформація:

– що міститься в податкових деклараціях, розрахунках, звітах про використання доходів (прибутків) неприбуткової організації, визначеної пунктом 133.4 статті 133 цього Кодексу, інших звітних документах;

– що міститься у наданих великими платниками податків в електронній формі копіях документів з обліку доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування (податкових зобов'язань), пер-

винних документах, які ведуться в електронній формі, реєстрах бухгалтерського обліку, фінансовій звітності, інших документах, пов'язаних з обчисленням та сплатою податків і зборів;

– про фінансово – господарські операції платників податків;

– про застосування реєстраторів розрахункових операцій, програмних реєстраторів розрахункових операцій, у тому числі електронні копії розрахункових документів та фіскальних звітних чеків, поданих до контролюючих органів. Для цілей цього підпункту терміни вживаються у значеннях, наведених у Законі України «Про застосування реєстраторів розрахункових операцій у сфері торгівлі, громадського харчування та послуг»;

Б) від органів виконавчої влади, органів місцевого самоврядування та Національного банку України, зокрема інформація:

– про об'єкти оподаткування, що надаються та/або реєструються такими органами. Зазначена інформація повинна містити, зокрема, вид, характеристики, індивідуальні ознаки об'єкта оподаткування (в разі наявності), за якими його можна ідентифікувати;

– про результати здійснення державного контролю за господарською діяльністю платника податків;

– що міститься у звітних документах (крім персоналізованої статистичної інформації), які подаються платником податків органам виконавчої влади та/або органам місцевого самоврядування;

– про встановлені органами місцевого самоврядування ставки місцевих податків, зборів та надані такими органами податкові пільги;

– про дозволи, ліцензії, патенти, свідоцтва на право провадження окремих видів діяльності, яка повинна містити, зокрема найменування платника податків, якому видані такі дозволи, ліцензії, патенти; податковий номер або реєстраційний номер облікової картки фізичної особи; вид дозвільного документа; вид діяльності, на провадження якої видано дозвільний документ; дату видачі дозвільного документа; строк дії дозвільного документа, інформацію про припинення (зупинення) дії дозвільного документа із зазначенням підстав такого припинення (зупинення); сплату належних платежів за видачу дозвільного документа; перелік місць провадження діяльності, на яку видано дозвільний документ;

– про експортні та імпорتنі операції платників податків;

В) від банків, інших фінансових установ, небанківських надавачів платіжних послуг, емітентів електронних грошей – інформація про наявність та рух коштів на рахунках/електро-

них гаманцях платника податків, звіти про підзвітні рахунки, подані від фінансових агентів;

Г) від органів влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів;

Д) за наслідками податкового контролю;

Ж) для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності також використовується інша інформація, оприлюднена відповідно до законодавства та/або добровільно чи за запитом надана контролюючому органу в установленому законом порядку, а також інформація, наведена у скарзі покупця (споживача) щодо порушення платником податків встановленого порядку проведення розрахункових операцій із застосуванням реєстраторів розрахункових операцій та/або програмних реєстраторів розрахункових операцій;

З) від центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізацію державної політики у сфері цифрової економіки, інформацію про відповідність резидентів Дія Сіті вимогам Закону України «Про стимулювання розвитку цифрової економіки в Україні», зокрема щодо включення/виключення платників податків до/з реєстру Дія Сіті.

Зазначена вище інформація, у відповідності до ст. 73 ПК України, безоплатно надається контролюючим органам періодично або на окремий письмовий запит контролюючого органу у терміни, визначені чинним законодавством.

Згідно ст. 74 ПК України зібрана податкова інформація та результати її опрацювання використовуються для виконання покладених на контролюючі органи функцій та завдань, а також центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, для формування та реалізації єдиної державної податкової політики.

Таким чином, джерелами інформації для вжиття заходів забезпечення та погашення податкового боргу резидентів України, може бути будь-яка інформація отримана органами ДПС у процесі їх діяльності, у тому числі інформація отримана із зовнішніх джерел (чат-бот, месенджери тощо); відкритих джерел (ЗМІ, Інтернет тощо).

Однак перед ініціюванням заходів забезпечення та стягнення податкового боргу посадовим (службовим) особам органів ДПС необхідно перевіряти достовірність отриманої інформації.

Дане, зокрема може здійснюватися також і через отримання офіційних відповідей від уповноважених державних органів України, а також іноземних держав, у порядку та спосіб визначений чинним законодавством України.

Підпунктом 19¹.1.32 пункту 19¹.1 статті 19 ПК України визначено, що контролюючі органи організують взаємодію та обмін інформацією з державними органами інших держав згідно

із законодавством, міжнародними договорами України, здійснюють міжнародне співробітництво у податковій сфері.

Відповідно до ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України.

Законом України від 17.12.2008 року за № 677-VI «Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах», була ратифікована Конвенція про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах (далі – Конвенція) яка підлягає застосуванню в Україні як частина її національного законодавства.

Конвенція, згідно її преамбули, підписана членами Ради Європи та країнами – членами Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) та у відповідності до ст. 1 Конвенції застосовується у сфері:

- обміну інформацією, зокрема одночасні податкові перевірки та участь у податкових перевірках за кордоном;
- допомогу в стягненні податків, зокрема заходи зі збереження суми податків та вручення документів.

У відповідності до ст. 24 Конвенції сторони за посередництвом їхніх відповідних уповноважених органів підтримують зв'язок одна з одною для виконання цієї Конвенції. Для цього вповноважені органи можуть спілкуватися безпосередньо між собою та можуть дозволяти підпорядкованим їм органам діяти від їхнього імені. Уповноважені органи двох чи більше Сторін можуть за спільною згодою визначати порядок застосування між ними Конвенції.

Можливості надання допомоги, передбачені цією Конвенцією, у відповідності до ст. 27 Конвенції, не обмежують можливостей і самі не обмежуються можливостями, передбаченими в існуючих або майбутніх міжнародних угодах чи інших домовленостях, укладених між відповідними Сторонами, чи в інших документах, що стосуються співробітництва в податкових справах.

Для України, Конвенція, у відповідності до Закону України від 17.12.2008 року за № 677-VI «Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах», набрала чинність з 01.07.2009 року [7].

Законом України від 16.09.2014 року за № 1678-VII «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони», ратифіковано угоду між Україною та ЄС про асоціацію (далі – Угода про асоціацію).

У відповідності до ст. 349 Угоди про асоціацію Сторони співробітничать з метою покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції.

При цьому, згідно ст. 350 Угоди про асоціацію, Сторони визнають і зобов'язуються застосувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, яких дотримуються держави-члени на рівні ЄС. Із цією метою без упередженості щодо компетенції ЄС та держав-членів Сторони покращують міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, сприяють збору законних податкових надходжень та розвивають заходи ефективної імплементації вищезазначених принципів [8].

У подальшому 28.02.2022 року Президент України підписав заявку на членство України в Європейському Союзі та 23.06.2022 року Європейська Рада надала Україні статус кандидата на вступ до Європейського Союзу [9].

Таким чином, як Конвенція так і Угода про асоціацію, є обов'язковою для України та згідно ст. 9 Конституції України, має вищу юридичну силу по відношенню до всіх актів національного законодавства, за винятком Конституції України та визначає, зокрема співробітництво України з ЄС у податковій сфері у тому числі по вжиттю заходів забезпечення та стягнення податкового боргу резидентів України

Поряд із цим, у країнах ЄС діє Директива Ради 2010/24/ЄС від 16.03.2010 року «Про взаємну допомогу в стягненні за вимогами стосовно податків, мит та інших інструментів» (далі – Директива №2010/24/ЄС) яка встановлює правила відповідно до яких держави-члени ЄС повинні надавати допомогу для стягнення в державі-члені будь-яких вимог, щодо податків, зборів, інших обов'язкових платежів які виникають в іншій державі-члені та Директива Ради №2011/16/ЄС від 15.02.2011 року «Про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС» (далі – Директива №2011/16/ЄС) яка застосовується до всіх податків будь-якого виду, що стягуються державою-членом ЄС або від її імені, або територіальними чи адміністративними підрозділами держави-члена ЄС, включаючи місцеві органи влади [10; 11].

На сьогоднішній день, положення Директив №2010/24/ЄС та №2011/16/ЄС, не застосовуються в Україні, однак набуття членства Україною в ЄС, потребує приведення українського законодавства, у відповідність до законодавства ЄС та впровадження відповідних норм права ЄС до національного законодавства України.

Не є виключенням із даного процесу і заходи щодо забезпечення або погашення податкового боргу платників податків, які застосовуються контролюючими органами у країнах ЄС.

Однак до приведення законодавства України у відповідність до законодавства ЄС, органи ДПС при вжитті заходів щодо стягнення податкового боргу резидентів України за рахунок майна (коштів), що знаходяться в країнах ЄС, у відповідності до Конвенції та Угоди про асоціацію, вже можуть використовувати підходи, які застосовують країни ЄС, згідно Директиви № 2010/24/ЄС та Директиви № 2011/16/ЄС, при стягненні будь-яких вимог, щодо податків, зборів, інших обов'язкових платежів які виникають в державі-члені ЄС.

Вказане право органів ДПС, прямо передбачено ст. 18 Конвенції та значно пришвидшить розгляд, зокрема державами – членами ЄС відповідних запитів України та сприятиме прийняттю позитивних рішень за ними.

Статтею 4 Конвенції визначено, що Сторони зокрема як передбачено в цьому розділі, здійснюють обмін будь-якою інформацією, яка може бути доречною, зокрема для встановлення суми та збору податку, а також стягнення податкової заборгованості й здійснення виконавчих заходів з метою її стягнення і притягнення до адміністративної відповідальності чи порушення кримінального переслідування в судовому органі.

Ратифікувавши Конвенцію, Україна визначила коло податків до яких вона застосовується, зокрема:

- податку на прибуток підприємств;
- податку з доходів фізичних осіб;
- збору на обов'язкове державне пенсійне страхування;
- плати за землю;
- податку на додану вартість;
- акцизного податку;
- збору на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- збору за першу реєстрацію транспортного засобу;
- єдиного податку;
- фіксованого сільськогосподарського податку;
- державного мита;
- рентних платежів;
- збору за спеціальне використання води;
- збору за спеціальне використання лісових ресурсів.

Конвенція передбачає три способи обміну між Сторонами інформацією, зокрема обмін інформацією на прохання, автоматичний обмін інформацією та спонтанний обмін інформацією.

На сьогоднішній день обмін податковою інформацією між Україною та іншими країнами світу (за виключенням із США) здійснюється не в авто-

матичному порядку, а виключно за потреби та за спеціальними письмовими запитами компетентних органів іноземних країн. Вказаний процес є довготривалим, однак до запровадження Україною автоматичного обміну інформацією, посадові (службові) особи органів ДПС при вжитті заходів щодо стягнення податкового боргу резидентів України за рахунок майна (коштів), що знаходяться в країнах ЄС використовують обмін інформацією на прохання та спонтанний обмін інформацією.

Статтею 11 Конвенції визначено, що на прохання запитуючої держави запитувана держава з урахуванням положень статей 14 й 15 вживає необхідних заходів для стягнення податкової заборгованості, належної до сплати першій державі, ніби ця заборгованість, виникла в запитуваній державі.

При цьому, у відповідності до п. 2 ст. 11 Конвенції, положення п. 1 застосовуються лише до податкової заборгованості, яка є предметом документа, що дозволяє примусове стягнення заборгованості в запитуючій державі, та, якщо відповідні Сторони не домовилися про інше, яка не оспорується.

Проте, якщо заборгованість, значиться за особою, яка не є резидентом запитуючої держави, застосовується лише п. 1, коли відповідні Сторони не домовилися про інше, у випадках, коли заборгованість не може більше оспорюватися.

Пункт 12 Конвенції також передбачає, що на прохання запитуючої держави, запитувана держава з метою стягнення суми податку вживає заходів для її збереження, навіть якщо заборгованість оспорується або ще не є предметом документа, що дозволяє її примусове стягнення.

Питання стосовно будь-якого періоду, після закінчення якого заборгованість не може примусово стягуватися, у відповідності до п. 1 ст. 13 Конвенції, регулюються законодавством запитуючої держави. У проханні про надання допомоги наводиться конкретна інформація про цей період.

Заходи стягнення, які здійснюються запитуваною державою відповідно до прохання про надання допомоги та внаслідок яких згідно із законодавством цієї держави період, згаданий у п. 1 ст. 13 Конвенції, може призупинятися чи припинятися, повинні також мати такі самі наслідки за законодавством запитуючої держави. Запитувана держава інформує запитуючу державу про такі заходи.

У будь-якому випадку запитувана держава не зобов'язана виконувати прохання про надання допомоги, яке подається через 15 років від дати ухвалення первинного документа, що дозволяє примусове стягнення.

Стягнення податкової заборгованості, в якому надається допомога, у відповідності до ст. 15 Конвенції, не має в запитуваній державі жодного спеціального переважного права перед стягненням заборгованості, належної до сплати цій державі, навіть якщо процедура стягнення є такою самою, як і процедура стягнення податкової заборгованості, належної до сплати цій державі.

Таким чином як положеннями Кодексу так і Конвенції чітко визначено, право органів ДПС звертатися до іноземних держав, учасників Конвенції, із запитом щодо вжиття заходів забезпечення та стягнення податкової заборгованості резидентів України за рахунок їх коштів та майна яке знаходиться у вказаних державах.

Статтею 104¹ Кодексу визначено, що надання компетентним органом іноземної держави на прохання контролюючого органу допомоги у стягненні податків на підставі відповідного документа, визначеного статтями 56, 58-1 цього Кодексу, здійснюється відповідно до міжнародних договорів України.

Для цього контролюючий орган, з метою стягнення несплаченої узгодженої суми грошового зобов'язання платника податків після спливу 90 календарних днів з дня надіслання відповідного документа звертається до компетентного органу іноземної держави, резидентом якої є така особа, про надання адміністративної допомоги відповідно до пункту 104-1.1 цієї статті.

На сьогоднішній день ст. 104¹ Кодексу, стосується виключно осіб – нерезидентів, однак визначений нею механізм, з урахуванням міжнародних договорів України, після внесення відповідних законодавчих змін до Кодексу, може бути застосований і до резидентів України, які мають кошти, а також інше майно за кордоном, зокрема і в країнах ЄС.

Спеціальних строків звернення контролюючого органу до іноземних країн з метою стягнення несплаченої узгодженої суми грошового зобов'язання платника податків, положеннями чинного законодавства не визначено, однак надмірне зволікання, може призвести до того, що не добросовісний платник податків вживе заходи, щодо відчуження майна та коштів, які можуть бути предметом погашення його податкового боргу і за кордоном.

Статтею 18 Конвенції визначено, що при зверненні, контролюючий орган у проханні повинен зазначити:

- орган або установа, які ініціювали прохання, подане уповноваженим органом;
- прізвище, адреса та будь-які інші відомості, що допомагають ідентифікувати особу, стосовно якої подається прохання;

- у випадку прохання про надання інформації – форма, в якій запитуюча держава бажає отримати інформацію для задоволення своїх потреб;

- у випадку прохання про надання допомоги в стягненні податку чи здійсненні заходів зі збереження суми податку – характер податкової заборгованості, структура податкової заборгованості й майно, за рахунок якого податкова заборгованість може бути стягнена;

- у випадку прохання про вручення документів – характер і предмет документа, який повинен бути вручений;

- чи відповідає прохання законодавству та адміністративній практиці запитуючої держави та чи воно обґрунтоване у світлі вимог ст. 19 Конвенції.

Як тільки будь-яка інша інформація, що стосується прохання про надання допомоги, стає відомою запитуючій державі, остання надсилає її запитуваній державі.

До прохання про надання адміністративної допомоги, у відповідності до ст. 13 Конвенції, додаються:

- заява про те, що заборгованість стосується податку, до якого застосовується ця Конвенція, та, у випадку стягнення, про те, що з урахуванням п. 2 ст. 11 Конвенції заборгованість не оспорується або не може оспорюватися;

- офіційна копія документа, що дозволяє примусове стягнення заборгованості в запитуючій державі; та

- будь-який інший документ, необхідний для здійснення стягнення чи заходів зі збереження суми податків.

Документ, що дозволяє примусове стягнення в запитуючій державі, у відповідних випадках і згідно з положеннями, чинними в запитуваній державі, приймається, визнається, доповнюється або замінюється якнайскоріше від дати отримання прохання про надання допомоги документом, що дозволяє примусове стягнення в запитуваній державі.

При цьому, у відповідності до ст. 19 Конвенції, запитувана держава не зобов'язана приймати прохання до виконання, якщо запитуюча держава не використала всіх засобів, що існують на її території, за винятком випадків, коли використання таких засобів може зумовити недовірливі труднощі.

Прийнявши запит контролюючого органу України до виконання, запитувана держава, у відповідності до ст. 17 Конвенції, вручає адресату документи, зокрема ті, які стосуються судових рішень, що надсилаються запитуючою державою та стосуються податку, до якого застосовується ця Конвенція.

Вручення документів запитуваною державою здійснюється:

– у спосіб, установлений її внутрішнім законодавством для вручення документів суттєво подібного характеру;

– настільки, наскільки це можливо, у конкретний спосіб, про який попросила запитуюча держава, або в спосіб, який найбільше схожий на такий спосіб і передбачений її законодавством.

При цьому, у відповідності до п. 4 ст. 17 Конвенції, ніщо в цій Конвенції не тлумачиться як таке, що робить не дійсним будь-яке вручення документів Стороною відповідно до її законодавства.

Після прийняття прохання про надання допомоги до виконання, запитувана держава, вживає заходи щодо стягнення заборгованості та згідно ст. 20 Конвенції, як найскоріше інформує запитуючу державу про вжиті заходи й результати допомоги.

У разі якщо прохання відхиляється, запитувана держава якнайскоріше інформує запитуючу державу про таке рішення та причини його ухвалення.

Якщо у випадку прохання про надання інформації запитуюча держава визначила форму, в якій вона бажає отримати інформацію, та якщо запитувана держава може це зробити, запитувана держава надає інформацію в запитуваній формі.

Практична взаємодія України з іншими державами, у тому числі державами – членами ЄС, у рамках Конвенції, здійснюється у відповідності до Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого наказом Міністерства фінансів України 16.04.2022 року за № 118 та зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 06.06.2022 року за №606/37942 (далі – Наказ № 118). [12].

Стягнення ж податкового боргу в країнах ЄС, як вже зазначалося раніше, здійснюється у відповідності до Директиви № 2010/24/ЄС та Директиви № 2011/16/ЄС.

Обмін інформацією між країнами ЄС, у відповідності до вказаних Директив, здійснюється на запит; з ініціативи однієї із сторін; автоматичний обмін інформацією.

Згідно ст. 10 Директиви № 2010/24/ЄС на запит органу-заявника запитуваний орган здійснює стягнення за вимогами, які є предметом інструмента, що дозволяє їх примусове виконання у державі-члені органу-заявника.

Орган-заявник, згідно ст. 11 Директиви № 2010/24/ЄС не має подавати запит на стягнення, якщо і допоки відбувається оскарження у державі-члені органу-заявника вимоги та/або інструмента, що дозволяє його примусове виконання у державі-члені, крім як у випадках, коли спір, порушено перед компетентним органом держави-члена органу-заявника. У такому випадку

орган-заявник інформує про це запитуваний орган та одночасно зазначає обсяг вимоги, що не оспорюється.

До подання запиту органом-заявником щодо стягнення, у відповідності до ст. 11 Директиви № 2010/24/ЄС, повинні бути здійснені відповідні процедури стягнення, доступні у державі-члені органу-заявника, крім як у таких ситуаціях:

– якщо очевидно, що відсутні активи, з яких може бути здійснено стягнення у державі-члені органу-заявника, або що такі процедури не призведуть до повного покриття вимоги, та орган-заявник має конкретну інформацію, що свідчить про наявність у відповідної особи активів у запитуваній державі-члені;

– якщо застосування таких процедур у державі-члені органу-заявника призведе до непропорційних труднощів.

Згідно ст. 12 Директиви № 2010/24/ЄС, будь-який запит стосовно стягнення повинен супроводжувати уніфікований інструмент, що дозволяє примусове виконання у запитуваній державі-члені.

Цей уніфікований інструмент, що дозволяє примусове виконання у запитуваній державі-члені, повинен відображати основні дані початкового інструмента, що дозволяє примусове виконання, та складати єдину основу для заходів стягнення і забезпечення, що здійснюються у запитуваній державі-члені. Такий інструмент не потребує жодного визнання, доповнення чи заміни у такий державі-члені.

Уніфікований інструмент, що дозволяє примусове виконання, повинен містити щонайменше таку інформацію:

– інформацію стосовно ідентифікаційних даних інструмента, що дозволяє примусове виконання, опис вимоги, включно з її характером, період охоплення вимоги, будь-які важливі для процесу примусового виконання дані, та сума вимоги і її різних компонентів, як-от основна сума, нараховані відсотки тощо;

– найменування та інші дані, необхідні для ідентифікації боржника;

– найменування, адресу та контактні дані:

– органу, відповідального за оцінювання вимоги, та, якщо відрізняється,

– органу, у якому може бути отримано інформацію стосовно вимоги або можливостей опротестування платіжного зобов'язання.

Запит на стягнення за вимогою можуть супроводжувати інші документи стосовно вимоги, видані у державі-члені органу-заявника.

Після отримання запиту на стягнення, запитувана держава – член, у відповідності до ст. 13 Директиви №2010/24/ЄС, вживає заходи щодо стягнення та нараховує відсотки за несвоєчасну сплату, відповідно до чинних законів, підзакон-

них нормативно-правових актів та адміністративних положень запитуваної держави-члена.

Також у відповідності до ст. 16 Директиви № 2010/24/ЄС на запит органу-заявника, запитуваний орган застосовує заходи забезпечення, якщо вони дозволені національним правом чи відповідно до адміністративних практик, для гарантування стягнення, якщо вимога або інструмент, що дозволяє примусове виконання у державі-члені органу-заявника, опротестовується на момент вчинення запиту, або якщо вимога ще не стала предметом інструмента, що дозволяє примусове виконання в державі-заявнику, при цьому заходи забезпечення застосовуються мірою можливого, як це відбувається в аналогічних ситуаціях, відповідно до національного права та адміністративних практик держави-члена органу-заявника.

Документ, складений стосовно надання дозволу на застосування заходів забезпечення у державі-члені органу-заявника та стосовно вимоги, для якої запитано взаємну допомогу, якщо є, повинен бути долучений до запиту на вжиття заходів забезпечення у запитуваній державі-члені. Такий інструмент не повинен потребувати жодного визнання, доповнення чи заміни у запитуваній державі-члені.

Запит на вжиття заходів забезпечення можуть супроводжувати інші документи стосовно вимоги, видані у державі-члені органу-заявника.

Питання стосовно строку давності, у відповідності до ст. 19 Директиви № 2010/24/ЄС регулюються виключно законами, чинними у державі-члені органу-заявника.

Запити стосовно стягнення та запити стосовно заходів забезпечення, у відповідності до ст. 21 Директиви № 2010/24/ЄС, надсилають за допомогою електронних засобів із використанням стандартної форми, крім як у випадках, коли це практично неможливо з технічних причин. Наскільки можливо, такі форми повинні також використовуватися для будь-якої подальшої комунікації стосовно запиту.

Уніфікований інструмент, що дозволяє примусове виконання у запитуваній державі-члені, документ, що дозволяє застосування заходів забезпечення у державі-члені органу-заявника, та інші документи, зазначені у статтях 12 та 16 Директиви № 2010/24/ЄС, також повинні надсилатися за допомогою електронних засобів, крім як у випадках, коли це практично неможливо з технічних причин.

У відповідних випадках стандартні форми можуть супроводжуватися звітами, заявами та будь-якими іншими документами або їх засвідченими копіями чи витягами з них, які також повинні надсилатися за допомогою електронних засобів, крім як у випадках, коли це практично неможливо з технічних причин.

Якщо комунікація не здійснюється за допомогою електронних засобів або з використанням стандартних форм, це не повинно впливати на дійсність отриманої інформації або вжитих заходів на виконання запиту про надання допомоги.

При цьому, у відповідності до ст. 22 Директиви № 2011/16/ЄС держави-члени повинні вживати усіх необхідних заходів, щоб забезпечити ефективну внутрішню координацію в рамках організації взаємодії, забезпечити пряму співпрацю з органами інших держав-членів, забезпечити безперерйне функціонування механізмів адміністративної співпраці, передбачених у цій Директиві.

З 2019 року на рівні ЄС запроваджена програма eFCA (e-Forms Central Application/програма для роботи з електронними формами), яка дозволяє державам-членам обмінюватися інформацією для стягнення заборгованості.

Підставою для створення даної програми є Директива № 2010/24/ЄС та Імплементційний Регламент Комісії (ЄС) № 1189/2011 від 18.11.2011, що впроваджує детальні правила щодо окремих положень Директиви № 2010/24/ЄС.

Програма для роботи з електронними формами (eFCA), являє собою централізовану систему, що дозволяє генерувати XML файли із вмістом форм, які обмінюються між державами-членами ЄС за допомогою засобів інтернет зв'язку (спеціальної мережі CNN), які містять необхідну інформацію для стягнення заборгованостей.

На сьогоднішній день Україна не має доступу до програми для роботи з електронними формами (eFCA) та не може здійснювати обмін інформацією з країнами – членами ЄС за допомогою XML файлів із вмістом відповідних форм, проте вона не позбавлена права звертатися до держав – членів ЄС із відповідними запитом, щодо вжиття заходів забезпечення та погашення податкового боргу резидентів України за рахунок їх коштів та майна, що знаходяться в країнах ЄС на підставі Конвенції.

При цьому, якщо в запиті контролюючого органу адресованого до держав – членів ЄС додатково до інформації передбаченої Конвенцією буде вказана також інформація, передбачена Директивою № 2010/24/ЄС, вказане значно пришвидшить опрацювання запиту органу ДПС та вжиття відповідних заходів щодо погашення податкового боргу.

Висновки. Враховуючи зазначене, використання органами ДПС інструментів передбачених, у тому числі законодавством ЄС, які не суперечать чинному законодавству України, а навпаки їх доповнюють та удосконалюють, значно спростить та пришвидшить процес стягнення податкового боргу резидентів України за

рахунок їх майна та коштів, що знаходяться в державах-членах ЄС.

Разом із цим, враховуючи прагнення України до вступу в Європейський Союз, вже сьогодні необхідно здійснити заходи, щодо приведення законодавства України у відповідність до законодавства Європейського Союзу, зокрема:

– внести зміни до ст. 20 та 104-1.1 ПК України в частині права органів ДПС вживати заходів щодо забезпечення та стягнення податкового боргу резидентів України за рахунок їх майна та коштів, що знаходиться за кордоном;

– імплементувати норми Директив №2010/24/ЄС та №2011/16/ЄС до ПК України та Порядку обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн, затвердженого Наказом № 118.

Література

1. Інформація про податковий борг станом на 01.01.2022 року: пресслужба Державної податкової служби України, опубліковано 28.01.2022: URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/562160.html>

2. Інформація про податковий борг станом на 01.01.2023 року: пресслужба Державної податкової служби України, опубліковано 20.01.2023: URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/dinamika-podatkovogo-borg/649098.html>

3. Десятнюк О. М., Угрин В. В. Прагматизм виникнення та погашення податкового боргу в Україні. Світ фінансів. 2013. № 2. С. 7–15. URL: <https://cutt.ly/PefVX8>

4. Десятнюк О.М., Маршалок Т.Я. Управління податковим боргом. навч. Посіб – Тернопіль : Вектор, 2013. С. 13 – 14. URL: <http://dSPACE.wunu.edu.ua/handle/316497/514>

5. Податковий кодекс України. Закон Верховної Ради України від 2 грудня 2010 р. № № 2755-VI URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> (дата звернення 15.06.2023 року)

6. Закон України «Про інформацію»: Закон України № 2657-XII від 02.10.1992 року, <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2657-12#Text> (дата звернення 15.06.2023 року)

7. Закон України «Про ратифікацію Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах»: Закон України №677-VI від 17.12.2008 року, https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/994_325#Text (дата звернення 15.06.2023 року)

8. Закон України «Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони»: Закон України № 1678-VII від 16.09.2014 року <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1678-18#n2> (дата звернення 15.06.2023 року)

9. Україна отримала статус кандидата на членство в ЄС: служба Віце-прем'єр-міністра України, опубліковано 23.06.2022 року <https://www.kmu.gov.ua/news/ukrayina-otrimala-status-kandidata-na-chlenstvo-v-yes> (дата звернення 15.06.2023 року)

10. Директива Ради 2010/24/ЄС від 16.03.2010 року «Про взаємну допомогу в стягненні за вимогами стосовно податків, мит та інших інструментів»: опу-

бліковано Офіційний вісник Європейського Союзу від 31.03.2010 – 2010 р., / L 84/1 https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_023-10#Text (дата звернення 15.06.2023 року);

11. Директива Ради № 2011/16/ЄС від 15.02.2011 року «Про адміністративну співпрацю у сфері оподаткування та про скасування Директиви 77/799/ЄЕС»: опубліковано Офіційний вісник Європейського Союзу від 11.03.2011-2011 р., /L 064 /1 https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/984_024-11#Text (дата звернення 15.06.2023 року);

12. Порядок обміну податковою інформацією з компетентними органами іноземних країн: наказ Міністерства фінансів України №118 від 16.04.2022 року: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0606-22#Text> (дата звернення 15.06.2023 року).

Анотація

Розмош В. І. Обмін податковою інформацією у контексті реалізації адміністративного співробітництва України з іноземними державами по стягненню податкового боргу. – Стаття.

В умовах збройної агресії російської федерації економіка України постійно потребує фінансових ресурсів, що спрямовуються на захист територіальної цілісності держави, а також поточних видатків на функціонування інститутів державного управління, соціальну сферу.

Надходження даних фінансових ресурсів забезпечується за рахунок сплати податків в середині країни, а також за допомогою іноземних партнерів, у вигляді фінансової допомоги та різного роду запозичень.

Проте міжнародна фінансова допомога, у довгостроковій перспективі, не може розглядатися Україною, як джерело надходжень, яке постійно буде покривати усі державні видатки, що у свою чергу потребує додаткового акумулювання фінансових ресурсів, зокрема за рахунок власних резервів.

У даному процесі, наявність податкової інформації відіграє ключову роль, адже за її допомогою контролюючі органи мають змогу визначити та оцінити наявність фінансових резервів, що можуть бути спрямовані до дохідної частини Державного та місцевого бюджетів.

Обмін податковою інформацією між Україною та іншими країнами світу, зокрема країнами – членами Європейського Союзу, суттєво сприяє даному процесу та значно збільшує обсяги даної інформації, що може бути використана у процесі адміністрування податків, у тому числі при стягненні податкового боргу резидентів України.

У статті досліджено поняття «податкова інформація», види обміну податковою інформацією та можливість використання даного обміну для отримання Україною адміністративної допомоги у процесі погашення податкового боргу платників податків.

Проаналізовано нормативно правові-акти які регулюють даний процес та ті практичні рішення за допомогою яких здійснюється обмін податковою інформацією, з метою погашення податкового боргу.

Встановлено, що національне законодавство не передбачає отримання в автоматичному режимі контролюючими органами України податкової інформації стосовно майна резидентів України, що знаходиться за кордоном та може бути джерелом погашення їх податкового боргу.

Також у статті сформульовано практичні кроки, які необхідно запровадити для того щоб обмін подат-

ковою інформацією, у контексті адміністративного співробітництва України з іншими країнами по стягненню податкового боргу, реально запрацював та був ефективним джерелом доходів бюджету.

Ключові слова: платник податків, податкова інформація, обмін податковою інформацією, податковий борг, джерела погашення податкового боргу, фінансовий контроль, контролюючий орган.

Summary

Rozmosh V. I. Exchange of tax information in the context of the implementation of administrative cooperation of Ukraine with foreign countries on the collection of tax debt. – Article.

In the conditions of armed aggression of the Russian Federation, the economy of Ukraine constantly needs financial resources, which are primarily directed to the protection of the territorial integrity of the state, as well as current expenses for the functioning of public administration institutions, the social sphere.

The receipt of these financial resources is provided through the payment of taxes in the middle of the country, as well as with the help of foreign partners, in the form of financial assistance and various types of borrowing.

However, international financial aid, in the long term, cannot be considered by Ukraine as a source of financial resources that will constantly cover all state expenditures, which in turn requires additional accumulation of financial income, particularly at the expense of its own reserves.

In this process, the availability of tax information plays a key role, because with its help, controlling

bodies are able to determine and assess the availability of financial resources that can be directed to the revenue part of the State and local budgets.

The exchange of tax information between Ukraine and other countries of the world, in particular the countries that are members of the European Union, significantly contributes to this process and significantly increases the volume of this information that can be used in the process of tax administration, including in the collection of tax debt of residents of Ukraine.

The article examines the concept of «tax information», types of exchange of tax information and the possibility of using this exchange for Ukraine to receive administrative assistance in the process of paying off the tax debt of taxpayers. The normative legal acts that regulate this process and the practical solutions by means of which the exchange of tax information is carried out in order to repay the tax debt are analyzed.

It was established that the national legislation does not provide for the automatic receipt by the controlling bodies of Ukraine of tax information regarding the property of residents of Ukraine, which is located abroad and can be a source of repayment of their tax debt.

Also, the article formulates practical steps that must be implemented in order for the exchange of tax information, in the context of administrative cooperation of Ukraine with other countries to collect tax debt, to really work and be an effective source of budget revenues.

Key words: taxpayer, tax information, exchange of tax information, tax debt, sources of tax debt repayment, financial control, control body.