

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ІМЕНІ В. Н. КАРАЗІНА
ХМЕЛЬНИЦЬКА ОБЛАСНА РАДА ХМЕЛЬНИЦЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ
УПРАВЛІННЯ ТА ПРАВА
ІМЕНІ ЛЕОНІДА ЮЗЬКОВА**

Кваліфікаційна наукова
праця на правах рукопису

ШЕВЧУК МИХАЙЛО ОЛЕКСАНДРОВИЧ

УДК 336.225

ДИСЕРТАЦІЯ

**ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ВІДНОСИН,
ПОВ'ЯЗАНИХ ЗІ СПРАВЛЯННЯМ ПОДАТКУ НА МАЙНО В
УКРАЇНІ**

Спеціальність 12.00.07 – адміністративне право і процес;
фінансове право; інформаційне право

подається на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей,
результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідне джерело
_____ М.О. Шевчук

Науковий керівник:
СОЛОШКІНА Ірина
Володимирівна,
доктор юридичних наук, професор

Харків – 2021

АНОТАЦІЯ

Шевчук М. О. Правове регулювання інформаційних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на майно в Україні. – На правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.07 – адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право. – Хмельницький університет управління та права імені Леоніда Юзькова, Хмельницький, 2021.

У дисертаційній роботі вперше здійснено комплексний аналіз інформаційного забезпечення податкових органів, пов'язаного зі справлянням податку на майно в Україні та правовому регулюванню цього процесу.

У дослідженні визначено, що відносини, які формуються щодо податкової інформації та її обігу, є інформаційними правовідносинами в податковій сфері. Такі інформаційно-податкові правовідносини набувають галузевої конкретизації, а загальні ознаки правовідносин трансформуються щодо її інформаційного та податкового складника.

Доведено, що інформаційно-податкові правовідносини мають такі ознаки, як: вони є різновидом суспільних відносин, що пов'язані з обігом інформації в податковій сфері; вони виникають, функціонують і припиняються на основі норм податкового та інформаційного права; єдиним об'єктом їхнього правового регулювання є податкова інформація; їм властива одностороння державно-владна природа.

Встановлено, що інформаційно-податкові правовідносини є суспільними відносинами, що виникають у сфері обігу інформації в податковій сфері й регулюються податковим та інформаційним законодавством. Суб'єкти інформаційно-податкових відносин не виходять за межі переліку суб'єктів інформаційних відносин, але, функціонуючи в податковій сфері, суб'єкт конкретизується і чітко визначається як суб'єкт інформаційно-податкової сфери. Об'єктом інформаційно-податкових правовідносин є не просто інформація, а саме податкова інформація. Змістом інформаційно-податкових відносин є система прав та обов'язків їх учасників, які

також є складниками прав, обов'язків чи повноважень суб'єктів податкових правовідносин та передбачені у статтях 16–21 Податкового кодексу України.

У дисертації проаналізовано класифікацію інформаційно-податкових відносин, що дало можливість, виходячи з практики застосування майнових податків, класифікувати інформаційно-податкові відносини у сфері майнових податків на такі, що пов'язані зі: справлянням податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; справлянням транспортного податку; справлянням плати за землю.

Доведено позицію, що податкова інформація складається з інформації, що забезпечує реалізацію покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України; сукупності даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності; відомостей, створених чи отриманих від суб'єктів податкових правовідносин. Відомості від останніх суб'єктів – це не лише інформація щодо сплати податків, а й інші фінансові дані. Наприклад, інформація про відкриття чи закриття банківського рахунку, купівлю-продаж майна, спадкування чи дарування та інше. Зважаючи на те, що саме фінансова інформація, створена чи отримана від суб'єктів податкових правовідносин, є вирішальною для нарахування та стягнення податків, цю інформацію було запропоновано виділити в окремий вид податкової інформації, а саме фіскальну інформацію. Фіскальна інформація – це сукупність фінансових відомостей, що повідомляються органам державної податкової служби у зв'язку з формуванням дохідної частини Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

У дисертації обґрунтовується твердження про необхідність застосування принципу транспарентності, який включає право доступу до публічної інформації, відкритість, прозорість, гласність, підзвітність, вимогу спрощення мови адміністрування, не лише при організації діяльності органів державної податкової служби, але як основоположний принцип функціонування податкової інформації зокрема та інформаційно-податкових відносин у цілому.

Обґрунтовано авторський підхід щодо доцільності як у теорії, так і на практиці класифікувати інформаційно-податкові правовідносини при справлянні податку на майно за об'єктом оподаткування на інформаційно-податкові правовідносини при справлянні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;

інформаційно-податкові правовідносини при справлянні транспортного податку; інформаційно-податкові правовідносини при справлянні плати за землю.

Наведено авторський варіант класифікації інформації, що забезпечує процес справляння податку на майно на попередню, безпосередню та похідну і відповідно до неї поділ інформаційних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на майно в Україні на такі, що передують справлянню податку на майно, що є безпосередньо частиною справляння податку на майно, та такі, що є похідними від процесу справляння податку на майно.

Визначено, що особливою формою діяльності органів державної податкової служби у сфері електронного урядування є електронне оподаткування як форма організації державного управління оподаткуванням, що здійснюється за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій та мережі «Інтернет».

За результатами проведеного дослідження сформульовано положення про співвідношення «інформаційне суспільство – електронне урядування – електронне оподаткування». Обґрунтовано, що електронне оподаткування потрібно розглядати як сучасний механізм державного управління у сфері податків, який формується у взаємозв'язку з електронним урядуванням та є складовою інформаційного суспільства країни.

З'ясовано, що особливою формою діяльності органів державної податкової служби у сфері електронного урядування є електронне оподаткування як форма організації державного управління оподаткуванням, що здійснюється за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій та мережі «Інтернет». Будучи особливою формою діяльності державних податкових органів, електронне оподаткування охоплює такі блоки, як: інституційний (інфраструктура електронної взаємодії), учасницький (електронна звітність, електронна комерція та ін.) та безпековий (забезпечення податкової конфіденційності).

Виокремлено та проаналізовано кілька етапів становлення нормативно-правового забезпечення у сфері діяльності податкових органів у незалежній Україні, а саме: підготовчий етап (1991 – 2007 рр.), під час якого були закладені основні засади розвитку інформаційного суспільства та визначені найбільш загальні аспекти залучення сучасних інформаційно-комунікаційних технологій; етап розбудови (2007 – 2014 рр.), під час якого сформовано спеціальне інформаційне законодавство та

запроваджено електронне оподаткування; сучасний етап (2014 – по теперішній час), який характеризується модернізацією системи міжгалузевої та міждержавної електронної взаємодії.

Обґрунтовується визначення правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних з справлянням податку на майно, як здійснюваного державою за допомогою системи правових засобів владного впливу на інформаційні відносини, пов'язані з справлянням податку на майно з метою їх закріплення, розвитку і охорони.

Виділено кілька видів інформаційних відносин у податковій сфері: інформаційні відносини, що передують сплаті податку; інформаційні відносини в процесі самої сплати податку; інформаційні відносини, що прямо не пов'язані зі здійсненням сплати податків. Відповідно до такого поділу інформацію, що забезпечує механізм справляння податку на майно умовно поділили на попередню, безпосередню та похідну.

Аргументовано позицію стосовно функціонування кожного з майнових податків через призму руху інформації, яку умовно поділено на попередню, безпосередню та похідну. Водночас вони мають тісний взаємозв'язок, що відображає постійний характер інформаційного контакту під час сплати майнового податку. Попередня інформація в майновому оподаткуванні – це інформація, пов'язана з формуванням певного правового підґрунтя, а також баз даних щодо об'єкта оподаткування та його суб'єкта. Безпосередня інформація – це органічна частина процесу стягнення податку на майно. Похідна – це інформація, що пов'язана з відносинами стосовно нарахування чи сплати податку на майно.

Проведено аналіз законодавства і практики, який показав, що не достатньо визначити в законодавстві перелік об'єктів нерухомості, що є базою оподаткування нерухомого майна. Доведено, що потрібно створення єдиної інформаційної бази даних щодо об'єктів майнового оподаткування в Україні, що стане основним джерелом попередньої інформації в такому виді оподаткування.

Встановлено, що особливістю попередньої інформації при справлянні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є те, що, окрім загальної інформації, закріпленої в Податковому та Бюджетному кодексах, вона також визначається й органами місцевого самоврядування.

У дисертації досліджено обіг безпосередньої інформації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та визначені основні його проблеми.

Констатовано, що за часів незалежності в Україні оподаткування власників транспортних засобів зазнало кількох радикальних змін, як наслідок змінювалась правова основа цього податку, як підстава фіксації та отримання попередньої інформації.

Встановлено, що основним недоліком безпосередньої інформації є відсутність єдиної інформаційної бази даних як джерела інформації для нарахування транспортного податку. Така інформаційна база повинна охоплювати інформацію про транспортні засоби, що мають двигуни внутрішнього згорання, транспортні засоби з електродвигунами, водні судна та літальні апарати.

Акцентовано увагу на відсутності в нормативній базі щодо справляння транспортного податку норм стосовно перерахування та повернення надмірно сплачених коштів у разі втрати права власності на об'єкт оподаткування після сплати податку.

Встановлено, що основним джерелом попередньої інформації щодо нарахування та сплати земельного податку є Державний земельний кадастр.

Встановлено доцільність об'єднання функцій реєстрації земельних ділянок та прав на них в управлінні одного органу, а зосередження інформації про реєстрацію земельних ділянок та прав на них у єдиному реєстрі.

Визначено, що ефективне адміністрування майнових податків потребує формування інформаційних баз щодо сплати певного виду податку на майно, які є джерелом інформації.

Виділено вектори удосконалення законодавства України щодо правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування в контексті європейської інтеграції.

З метою забезпечення ефективної роботи податкових органів вбачається за доцільне закріпити на рівні нормативного акта перелік джерел, з яких податкові органи матимуть змогу отримувати інформацію про статус об'єктів майнового оподаткування, зокрема нормативно регламентувати зміст інформації, необхідної для реалізації визначеного повноваження й обов'язкової для передачі, виробництва і збереження з метою передачі; список джерел, алгоритм подачі відомостей; 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; мету та принципи інформаційного забезпечення, наявність яких полегшить регулюючий вплив правовідносин, актів реалізації права та правосвідомості за наявності прогалин у нормативному масиві.

Ключові слова: інформаційні відносини в податковій сфері; податкова інформація; фіскальна інформація; інформаційні відносини, пов'язані із справлянням податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; інформаційні відносини, пов'язані із справлянням транспортного податку; інформаційні відносини, пов'язані із справлянням плати за землю.

SUMMARY

Shevchuk M.O. Legal regulation of information relations related to providing property tax in Ukraine. – On the rights of the manuscript.

Dissertation for the degree of a candidate of legal sciences in specialty 12.00.07 – administrative law and process; finance law; information law. – Khmelnytsky University of Management and Leonid Yuzkova, Khmelnytsky, 2021.

In the dissertation, for the first time, a comprehensive analysis of the information provision of tax authorities associated with the provision of property taxes in Ukraine and the legal regulation of this process was carried out.

The study stipulates that relations that are formed in relation to tax information and its circulation are informational legal relations in the tax sphere. These information-tax relations acquire sectorial specification, and the general features of legal relations are transformed in relation to its information and tax components.

It has been proved that information and tax relations have such signs as: they are a variety of social relations related to the circulation of information in the tax sphere; they arise, function and stop on the basis of tax and information law; The only object of their legal regulation is tax information; They are characterized by one-sided state-power nature.

It has been established that information and tax relations are public relations that arise in the field of tax circulation in the tax sphere and are regulated by tax and information

legislation. Subjects of information and tax relations do not go beyond the list of subjects of information relations, but, functioning in the tax sphere, the subject is specified and clearly defined as a subject of the information and tax sphere. The object of information and tax relations is not simply information, namely tax information. The content of information and tax relations is a system of rights and responsibilities of their participants who are also component of rights, responsibilities or powers of subjects of tax legal relations and are provided for in Articles 16-21 of the Tax Code of Ukraine.

The dissertation analyzes the classification of information and tax relations, which made it possible, based on the practice of applying property taxes, to classify information and tax relations in the field of property taxes for such related to: the tax on immovable property, which is different from the land plot; providing transport tax; Holding a fee for land.

The position that tax information consists of: information that ensures the implementation of the supervisory tasks and functions in accordance with the procedure established by the Tax Code of Ukraine; a set of data created or received by subjects of information relations in the process of current activity; Information created or derived from subjects of tax legal relations. Information from recent subjects is not only information on taxes, but also other financial data. For example, information about opening or closing a bank account, purchase and sale of property, inheritance or gift. In view of the fact that the financial information was created or received from subjects of tax legal relations is crucial for calculating and collecting taxes, this information was proposed to allocate in a separate type of tax information, namely fiscal information. Fiscal information is a set of financial information reported by the State Tax Service bodies in connection with the formation of the revenue part of the State Budget of Ukraine and local budgets.

The dissertation substantiates the statement of the need for the principle of transparency, which includes: the right to access to public information, openness, transparency, publicity, accountability, requirement to simplify the language of administration, not only when organizing the activities of the state tax service, but as the fundamental principle of the functioning of the tax service. Information in particular, and information tax relations as a whole.

The author's approach to expediency both in the theory and in practice, classify information and tax relations when providing tax on property on the object of taxation on:

information and tax relations when providing tax on immovable property, different from the land plot; information and tax relations when providing transport tax; and information legal relationships when dealing with land.

The author's version of the classification of information, which ensures the process of providing property tax on the previous, direct and derivative and in accordance with it, the division of information relations associated with the provision of property taxes in Ukraine for those who are precisely part of the property, which are directly part of the part. Property tax and such that are derived from the process of property tax.

It is determined that the special form of activity of the State Tax Service bodies in the field of e-governance is electronic taxation as a form of organization of public administration of taxation, carried out through information and communication technologies and the Internet.

According to the results of the study, the provisions on the ratio "Information Society - Electronic Government - Electronic Taxation" shall be formulated. It is substantiated that electronic taxation should be considered as a modern mechanism of public administration in the field of taxes, which is formed in interconnection with electronic governance and is an integral part of the country's information society.

It has been found that a special form of activity of the State Tax Service bodies in the field of e-governance is electronic taxation as the form of organization of public administration taxation, carried out through information and communication technologies and the Internet. Being a special form of activity of state tax authorities, electronic taxation covers such blocks as an institutional (electronic interaction infrastructure), participating (electronic reporting, e-commerce, etc.) and security (providing tax confidentiality).

Significant and analyzed several stages of the establishment of regulatory and legal provision in the field of tax authorities in independent Ukraine, namely: Preparatory Stage (1991 - 2007), during which the basic principles of the development of the information society were established and the most general aspects of the involvement of modern information were identified. -communication technologies; The stage of development (2007-2014) during which the special information legislation was formed and electronic taxation was introduced; Modern stage (2014- to date) - is characterized by modernization of the system of inter-branch and intergovernmental electronic interaction.

The definition of legal regulation of information relations related to the provision of property taxes as carried out by the state with the help of the system of legal means of powerful influence on information relations is related to the provision of property tax with the purpose of their consolidation, development and protection, is substantiated.

Several types of information relations in the tax sphere are allocated: information relations preceding the payment of tax; Information relations in the process of payment of tax; and informational relationships that are not directly related to the payment of taxes. In accordance with such a division, information that provides a mechanism for providing tax on property conventionally divided into a preliminary, direct and derivative.

The position is argued for the functioning of each of the property taxes through the prism of the movement of information, which is conditionally divided into a preliminary, direct and derivative. At the same time, they have a close relationship, which reflects the permanent nature of the information contact when paying property tax. Preliminary information in property taxation is information related to the formation of a certain legal basis, as well as databases regarding the object of taxation and subject. Direct information is an organic part of the tax collection process. The derivative is information associated with relationships regarding the accrual or payment of property.

The analysis of legislation and practice that has shown that it is not enough to determine in the legislation a list of real estate objects, which is the basis of taxation of immovable property. It is proved that it is necessary to create a single information database on property taxation in Ukraine, which will become the main source of preliminary information in this type of taxation.

It has been established that the peculiarity of preliminary information when providing tax on immovable property, which is different from the land plot, is that in addition to the general information enshrined in the tax and budgetary codes, it is also determined by local self-government bodies.

The dissertation investigated the turnover of direct information from the tax on immovable property, which is different from the land plot, and determined its basic problems.

It is stated that during the time of independence in Ukraine, taxation of owners of vehicles has undergone several radical changes, as a result changed the legal basis for this tax, as the basis for fixing and receiving preliminary information.

It has been established that the main disadvantage of direct information is the lack of a single information database as sources of information to calculate the transport tax. This information base should cover information about vehicles with internal combustion engines, vehicles with electric motors, water vessels and flying devices.

The attention is emphasized in the absence of a normative base, regarding the provision of transport tax, the regulations on the transfer and returns

Key words: information relations in the tax sphere; tax information; fiscal information; Information relations related to the provision of tax on immovable property, which are different from the land plot; information relations associated with the provision of transport tax; Information relations associated with land payment.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Шевчук М.О. Налогообложение транспортных средств: аспекты правового регулирования. Международный научно-практический правовой журнал. *Legea si Viata*. (Республіка Молдова) 2018. №2/2. С. 119-122.

2. Шевчук М.О. Податкова інформація як об'єкт інформаційних відносин. *Evropsky politicky a pravni diskurz. Європейський політико-правовий дискус*. Жовтень 2020. №5. С. 56-63.

3. Шевчук М.О. Електронне оподаткування як особлива форма діяльності органів фіскальної служби у сфері електронного врядування. *Науковий вісник Херсонського державного університету, серія «Юридичні науки»*. 2017. №6. С. 35-38.

4. Шевчук М.О. Інформаційне забезпечення органів фіскальної служби України як елемент стратегічного плану розвитку країни. *Науково-практичний господарсько-правовий журнал «Підприємництво, господарство і право»*. 2017. №6. С. 144-147

5. Шевчук М.О. Інформаційне забезпечення органів державної фіскальної служби під час стягнення податку на нерухоме майно, відмінене від земельної ділянки. *Науковий збірник Дніпровського національного університету імені*

Олеся Гончара «Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції». 2018. №3. С. 165-168.

6. Шевчук М.О. Особливості правового регулювання інформаційних правовідносин у діяльності органів державної фіскальної служби в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету, серія «Право»*. 2016. №40. С. 66-69.

7. Шевчук М.О. Інформаційні правовідносини як юридична категорія. *Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна, серія «Право»*. 2016. №22. С.234-237.

8. Шевчук М.О. Деякі особливості правового регулювання інформаційних правовідносин в діяльності органів державної фіскальної служби України. *Журнал «Молодий вчений»*. 2016. №7 (34). С. 272-275.

9. Шевчук М. О. Справляння податку з власників транспортного засобу: міжнародний досвід: *Актуальні дослідження правової та історичної науки* (випуск 22) : Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Збірник тез доповідей (м. Тернопіль, 14 травня 2020 року). Тернопіль. 2020. С. 21-23.

10. Шевчук М.О. Питання історичного розвитку нормативно-правового забезпечення інформаційних відносин у сфері діяльності фіскальних органів: *Актуальні дослідження правової та історичної науки* (випуск 26) : Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Збірник тез доповідей (м. Тернопіль, 15 жовтня 2020 року). Тернопіль, 2020. С. 11-12.

ЗМІСТ

ВСТУП	15
 РОЗДІЛ 1	
ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ	
ІНФОРМАЦІЙНИХ ВІДНОСИН В ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ	24
1.1. Поняття та особливості інформаційних відносин в податковій сфері.	24
1.2. Податкова інформація як об’єкт інформаційних відносин.	41
1.3. Нормативно-правове забезпечення інформаційних відносин в податковій сфері.	60
Висновки до розділу 1	77
 РОЗДІЛ 2	
ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИДОВИХ	
ІНФОРМАЦІЙНИХ ВІДНОСИН, ПОВ’ЯЗАНИХ ІЗ	
СПРАВЛІННЯМ ПОДАТКУ НА МАЙНО В УКРАЇНІ	
2.1. Особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов’язаних із справлянням податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.	85
2.2. Особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов’язаних із справлянням транспортного податку.	106
2.3. Особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов’язаних із справлянням плати за землю	120
Висновки до розділу 2	140
 РОЗДІЛ 3	
ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ	
ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ	
ІНФОРМАЦІЙНИХ ВІДНОСИН, ПОВ’ЯЗАНИХ ЗІ	
СПРАВЛІННЯМ ПОДАТКУ НА МАЙНО	
Висновки до розділу 3.	175
ВИСНОВКИ	178
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	185
ДОДАТКИ	204

ПЕРЕЛІК УМОВНИХ ПОЗНАЧЕНЬ

АТ – акціонерне товариство

ITD – Міжнародний податковий діалог (International Tax Dialogue)

ВС – Верховний Суд

ДПС – Державна податкова служба України

ДФС – Державна фіскальна служба України

ІТ – інформаційні технології

КАС – Касаційний адміністративний суд

ОЕСР – Організації економічного співробітництва та розвитку

ПДВ – податок на додану вартість

ПК України (ПКУ) – Податковий кодекс України

ППР – податкове повідомлення-рішення

ПІ – податкова інформація

ТП – транспортний податок

ЗП – земельний податок

КІАС ДФС України – корпоративна інформаційно-аналітична система
ДПС України

ІАС – інформаційно-аналітична система

АІС – автоматизовані інформаційні системи

АС – автоматизовані системи

АРМ – автоматизовані робочі місця

ІС – інформаційна система

ПК – програмні комплекси

ІДД – інформаційно-довідковий департамент

АЦСК – акредитований центр сертифікації ключів

ВСТУП

Обґрунтування вибору теми дослідження. На сьогодні, однією з основних задач української держави є побудова інформаційного суспільства. Для цього в усі сфери суспільного життя впроваджуються новітні інформаційно-комунікаційні технології. Не винятком є і податкова сфера. Податки відіграють надзвичайно важливу роль в економічних відносинах будь-якої держави бо є головним джерелом наповнення як місцевих так і державного бюджетів. З актуалізацією в 2014 році питань фінансової децентралізації саме майнове оподаткування зайняло провідне місце щодо наповнення місцевих бюджетів. Податки на майно існують практично в усіх країнах, в тому числі і в Україні.

Податок на нерухоме майно є основним податком, який покликаний задовольнити потреби місцевих органів влади в наповненні доходів місцевих бюджетів. З досвіду інших країн, база податку на нерухоме майно є відносно мало мобільною, а тому ухилятися від сплати цього податку важко.

Безперечно, важливим компонентом ефективного оподаткування майна є відповідне інформаційне забезпечення такого процесу, зокрема, належна поінформованість і обізнаність як державних, насамперед, податкових органів, так і платників податків.

Для ефективного здійснення інформаційного забезпечення податкових органів, пов'язаного зі справлянням податку на майно в Україні, важливу роль відіграє його правове забезпечення. Складність формування нормативно-правової бази як юридичного засобу досягнення ефективного інформаційного забезпечення діяльності податкових органів, включаючи і справляння податку на майно, в тому, що нові нормативно-правові акти створювались в період дії старого законодавства або за повної відсутності такого, у зв'язку з чим вступали в протиріччя з ним чи відставали від розвитку даних відносин.

Наразі існує чимала кількість дискусійних питань, які потребують подальших досліджень, зокрема, поглиблення теоретичних розробок стосовно

правового регулювання інформаційного забезпечення майнового оподаткування, оцінювання діючої системи інформаційного забезпечення податків на майно в Україні, подальшого пошуку напрямів його вдосконалення, що зумовлює і актуальність обраної теми дослідження.

Різні аспекти правового забезпечення, насамперед, суспільних інформаційних відносин, що пов'язані зі справлянням податків, чи права на інформацію (включаючи і податкову інформацію) в цілому, відображено у публікаціях ряду українських дослідників. Серед них доцільно виділити праці таких вчених як: В. Д. Гавловський, В. В. Гриценко, О. Г. Додонов, О. О. Дмитрик, С. І. Косенчук, Б. А. Кормич, М. П. Кучерявенко, О. А. Мандзюк, О. А. Музика-Стефанчук, А. М. Новицький, Н. Б. Новицька, В. М. Росоловський, І. Л. Самсін, М. В. Синьков, В. С. Цимбалюк, та інших.

При дослідженні інших питань теми дисертації застосовані теоретичні положення, що відображені у працях таких дослідників, як: І. В. Аристова, К. І. Беляков, Г. М. Білецька, Р. А. Калюжний, Л. О. Матвейчук, А. М. Мельник, А. М. Новицький, Н. Б. Новицька, С. М. Попова, І. В. Солошкіна, І. П. Сторожук, В. С. Цимбалюк, М. Я. Швець та інших.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертація виконана відповідно до планових тем юридичного факультету Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна та напрямів наукових досліджень кафедри державно-правових дисциплін Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна на 2016–2019 роки «Реформування адміністративного права в умовах сучасних соціально-політичних трансформацій» (державний реєстраційний номер 0116U000915), а також Плану заходів з виконання Програми діяльності Кабінету Міністрів України та Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» у 2015 році, затвердженого розпорядженням Кабінету Міністрів України від 04 березня 2015 року № 213-р, Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 рр. затвердженого наказом ДФС України від 12 лютого 2015 року № 80.

Тема дисертації затверджена (протокол № 3 від 06 листопада 2015 року) рішенням вченої ради юридичного факультету Харківського національного університету імені В. Н. Казаріна.

Мета і завдання дослідження. Метою дисертаційного дослідження є визначення особливостей правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на майно в Україні, з метою розроблення конкретних пропозицій та рекомендацій щодо удосконалення правового регулювання таких відносин.

Для досягнення поставленої мети у процесі дослідження визначені орієнтовні основні завдання:

- з'ясувати поняття та завдання інформаційних відносин у податковій сфері;
- охарактеризувати особливості податкової інформації як об'єкта інформаційних відносин;
- розкрити нормативно-правове забезпечення податкової інформації;
- з'ясувати особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- встановити особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням транспортного податку;
- розкрити особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням плати за землю;
- з'ясувати на основі зарубіжного досвіду перспективи і шляхи вдосконалення правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на майно в Україні;
- розробити конкретні пропозиції та рекомендації щодо удосконалення правового регулювання інформаційних відносин під час справляння податку на майно в Україні.

Об'єктом дослідження є суспільні відносини, пов'язані з інформаційним забезпеченням органів Державної податкової служби України під час справляння податку на майно в Україні.

Предмет дослідження становить правове регулювання інформаційних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на майно в Україні.

Методи дослідження. У процесі дисертаційного дослідження були використані загально-наукові і спеціальні методи. Методи дослідження визначено за допомогою комплексного підходу, що разом із системним, діалектичним, історичним, догматичним та іншими підходами визначають сутність об'ємного (в просторі, часі та колу суб'єктів) сприйняття інформаційного забезпечення органів Державної податкової служби України. Стосовно зазначених підходів запропоновано комплексно застосовувати окремі методи, способи, засоби у складі методик розкриття тематики дослідження, що зазначено при викладенні окремих його компонентів:

– *метод порівняльно-правового аналізу* нормативно-правових актів та наукових джерел було покладено в основу синтезу при поглибленні обґрунтування відомих та формуванні нових наукових знань щодо правового регулювання інформаційного забезпечення органів податкової служби, пов'язаного зі справлянням податку на майно в Україні також застосовувався при визначенні поняття та особливостей інформаційних відносин в податковій сфері, визначенні податкової інформації, як об'єкта інформаційних відносин та ін. (підрозділи 1.1, 1.2, 2.1);

– *метод прикладного системного аналізу соціальних явищ* дозволив визначити проблемну ситуацію щодо об'єкта та предмета дослідження (підрозділи 1.1, 1.2, 1.3, 2.1, 2.2, 2.3);

– *формально-логічний метод* у єдності із соціологічними методами дозволяють сформулювати на засадах діалектичної логіки стан інформаційного забезпечення органів податкової служби, пов'язаного зі справлянням податку на майно в Україні (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3);

– *методи експертних оцінок, екстраполяції, аналогії, евристика* у комплексі, як методика дослідження дозволили сформулювати окремі, часткові за етапами (вступ, підрозділи та розділи, висновки) дисертації та загальні висновки, прогнози та рекомендації для подальшого удосконалення інформаційного забезпечення органів податкової служби, пов'язаного зі справлянням податку на майно в Україні;

– *метод компіляції окремих теоретичних положень*, висвітлених у працях різних дослідників, дозволив сформулювати їх системні, множинні складові: адміністративні, організаційні, фінансово-економічні, політичні, соціологічні, філософські та ін. у складі правознавства, зокрема у змісті тріади – адміністративного права, фінансового права та інформаційного права (підрозділи 2.1, 2.2, 2.3).

Наукова новизна одержаних результатів полягає в тому, що дисертаційна робота є першим в Україні комплексним дослідженням правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням податку на майно в Україні. За результатами дослідження сформульовано та обґрунтовано низку наукових положень, що виносяться на захист, зокрема:

вперше:

1) запропоновано авторське визначення поняття «інформаційні бази даних оподаткування» як групи взаємопов'язаних задокументованих одиниць інформації, що об'єднані в автоматизованих інформаційних системах за певними ознаками та використовуються для нарахування податку;

2) сформульовано авторське визначення поняття «фіскальної інформації» як сукупності фінансових відомостей, що повідомляються органам державної податкової служби у зв'язку з формуванням дохідної частини Державного бюджету України та місцевих бюджетів;

3) запропоновано класифікувати інформаційно-податкові правовідносини при справлянні податку на майно за об'єктом оподаткування на: а) інформаційно-податкові правовідносини при справлянні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки; б) інформаційно-податкові

правовідносини при справлянні транспортного податку; в) інформаційно-податкові правовідносини при справлянні плати за землю;

4) виокремлено класифікацію інформації, що забезпечує процес справляння податку на майно, на такі види: а) попередню; б) безпосередню; в) похідну. Запропоновано розрізняти інформаційні відносини, пов'язані зі справлянням податку на майно в Україні, як такі, що передують справлянню податку на майно, що є безпосередньо частиною справляння податку на майно, та такі, що є похідними від процесу справляння податку на майно;

5) обґрунтовано пропозицію про доцільність уточнення в ст. 16 Закону України «Про інформацію» визначення «податкової інформації» та доповнення ст. 14 Податкового кодексу України поняттям «інформаційної бази даних оподаткування»;

удосконалено:

6) теоретичне обґрунтування розуміння електронного оподаткування як форми організації державного управління оподаткуванням, що здійснюється за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій та мережі Інтернет;

7) підходи до визначення сутності поняття «податкова інформація» як сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин *у процесі діяльності в податковій сфері* (а не поточної діяльності) та необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України;

8) наукові положення про необхідність формування інформаційної бази для нарахування податку на майно відмінне від земельної ділянки не на основі оподаткування площі, а виходячи з кадастрової вартості майна та обов'язкового корегування його вартості, через певний період, враховуючи вартість покращень та вартість земельної ділянки;

9) підходи до визначення шляхів імплементації зарубіжного досвіду щодо правового регулювання інформаційного забезпечення адміністрування майнових податків в контексті європейської інтеграції;

дістало подальшого розвитку:

10) положення про співвідношення «інформаційне суспільство – електронне урядування – електронне оподаткування». Обґрунтовано, що електронне оподаткування потрібно розглядати як сучасний механізм державного управління у сфері податків, який формується у взаємозв'язку з електронним урядуванням та є складовою інформаційного суспільства країни;

11) теоретичні положення відносно класифікації податкової інформації щодо об'єктів оподаткування та платників на первинну (внутрішню) та вторинну (зовнішню);

12) твердження про необхідність застосування принципу транспарентності, який включає в себе: право доступу до публічної інформації, відкритість, прозорість, гласність, підзвітність, вимогу спрощення мови адміністрування, не лише при організації діяльності органів державної податкової служби, але як основоположний принцип функціонування податкової інформації зокрема, та інформаційно-податкових відносин в цілому;

13) визначення правового регулювання інформаційних відносин пов'язаних з справлянням податку на майно, як здійснюваного державою за допомогою системи правових засобів владного впливу на інформаційні відносини, пов'язані з справлянням податку на майно з метою їх закріплення, розвитку і охорони.

Практичне значення одержаних результатів дослідження полягає у тому, що вони можуть бути комплексно застосовані як у правотворчості, так і у правозастосуванні та правовій науці й освіті:

– у *правотворчій діяльності* – для удосконалення відповідних законодавчих та підзаконних нормативно-правових актів, що регулюють суспільні інформаційні відносини, при гармонізації галузевого адміністративного, інформаційного та податкового законодавства;

– у *правозастосовній діяльності* – при комплексній реалізації норм правових актів, що регулюють інформаційні й податкові відносини в Україні, кваліфікації адміністративних правовідносин пов'язаних із справлянням податків та їх адмініструванням;

– у науковій-дослідній діяльності – для подальшого проведення теоретичних пошуків щодо вирішення проблем правового регулювання інформаційного забезпечення органів Державної податкової служби України, пов’язаного зі справлянням податку на майно в Україні;

– у навчальному процесі– при підготовці підручників, навчальних посібників, розробці курсів лекцій, навчально-методичних матеріалів і проведенні занять з таких дисциплін, як «Інформаційне право», «Податкове право», «Адміністрування податків», «Фінансово-правова інформатика», «Податкова інформатика», та інших, для підвищення рівня правової освіти і культури платників податків, та у системі підвищення кваліфікації працівників органів державної податкової служби.

Особистий внесок здобувача полягає в авторському баченні інформаційного забезпечення органів Державної податкової служби України під час справляння податку на майно в Україні як великої, складної, ієрархічної підсистеми в системі правового забезпечення суспільних відносин пов’язаних з інформатикою, інформатизацією та інформаційним суспільством, електронного урядування.

Дисертаційне дослідження виконано самостійно, сформульовані в ньому положення та висновки обґрунтовані та підтверджені особистими дослідженнями автора.

Апробація результатів дисертації. Основні положення та висновки дисертації обговорено на засіданні кафедри державно-правових дисциплін Харківського національного університету імені В. Н. Каразіна.

Окремі положення дисертації оприлюднено дисертантом на наукових конференціях: «Актуальні дослідження правової та історичної науки» (м. Тернопіль, 14 травня 2020 року); «Актуальні дослідження правової та історичної науки» (м. Тернопіль, 15 жовтня 2020 року).

Публікації. Основні наукові результати дисертації відображено у 10 наукових працях, з них 8 – наукові статті в юридичних фахових виданнях України, 2 тези на науково-практичних конференціях.

Структура дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, що охоплюють 6 підрозділів, висновків до кожного розділу та загальних висновків до роботи, списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 205 сторінок, з яких основний текст дисертації – 170 сторінок та список використаних джерел – 182 джерела на 19 сторінках.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ АСПЕКТИ ІНФОРМАЦІЙНИХ ВІДНОСИН В ПОДАТКОВІЙ СФЕРІ

1.1. Поняття та особливості інформаційних відносин в податковій сфері

На сьогодні одним з основних завдань української держави є побудова інформаційного суспільства. Для цього в усі сфери суспільного життя впроваджуються новітні інформаційно-комунікаційні технології. Не винятком є і податкова сфера. Впровадження нових інтернет – технологій створює нові особливості для розвитку інформаційних відносин у податковій галузі. Внаслідок цього питання правового врегулювання інформаційних правовідносин набуває особливого значення, оскільки постійно з'являються нові схеми та способи незаконного отримання доходів, ухилення від сплати податків тощо.

Введення інформаційних відносин у правове поле «стане гарантією дотримання прав та законних інтересів їх учасників, підвищить рівень ефективності виявлення нових протизаконних схем у сфері господарської діяльності, визначить шляхи їх руйнування і притягнення до відповідальності винних осіб» [62, с. 55].

Важливість розгляду проблеми інформаційних правовідносин і визначення їхньої структури у сфері оподаткування викликано низкою обставин: по-перше, вступом України на якісно новий рівень міжнародних відносин та готовністю приєднатися до європейських інституцій; по-друге, вимогою адаптації вітчизняної законодавчої бази до європейських стандартів і норм; по-третє, формування нормативно-правової бази щодо взаємодії Державної податкової служби України з державними органами й іншими

уповноваженими органами іноземних держав для надання правової допомоги та боротьби з податковими правопорушеннями [63, с. 148].

Теоретичною основою дослідження стали положення, викладені у працях: С.С. Алексєєва, О. В. Дзери, А. С. Довгєрта, Л. П. Коваленко, Р. А. Майданика, А. І. Марущак, О. В. Синєокий, М. В. Фігель, Р. Халфіної, Я. Шевченко тощо.

Єдиний підхід до розуміння інформаційних правовідносин у сфері оподаткування відсутній. Дослідження поняття та змісту цих правовідносин є не можливим без з'ясування змісту правовідносин в цілому та інформаційних правовідносин зокрема.

Розуміння дефініції правовідносин у теорії права є відносно однозначним. Переважна більшість авторів виходить з того, що правовідносини – це суспільні відносини, врегульовані нормами права.

Так, професор В.В. Копєйчиков визнавав правовідносини як конкретні вольові суспільні відносини, які виникають на підставі певних норм права, учасники яких доповнюють один одного суб'єктивними правами та юридичними обов'язками [34, с. 190-191].

Не виходять за межі загальноприйнятого підходу щодо розуміння правовідносин й інші визначення. Професор О. Ф. Скакун стверджує, що правовідносини – це регламентовані правовими нормами вольові суспільні відносини, які мають вираз у конкретному зв'язку між правомочними та зобов'язаними суб'єктами – носіями суб'єктивних юридичних прав, обов'язків, повноважень та відповідальності – і забезпечені державою [159, с. 345]. На думку професора Л.А. Луця, правові відносини – зв'язки, що передбачені нормами права, між суб'єктами права під час здійснення ними прав і обов'язків [9, с. 261].

Підтримує загальноприйняту концепцію правовідносин і професор Н.М. Онїщенко [169, с. 432], стверджуючи, що правовідносини – це регламентовані правовими нормами суспільні відносини, учасники яких вважаються носіями суб'єктивних прав та юридичних обов'язків, які охороняються та гарантуються державою. Він же виділив основні ознаки

правовідносин, а саме: правовідносини є особливим видом суспільних відносин; вони формуються на основі правових норм, у яких відображається й закріплюється державна воля; правові відносини є численними й різноманітними зв'язками їхніх учасників, що здійснюються за допомогою покладених на них обов'язків; правовідносини є свідомими і мають вольовий характер, а їхня реалізація гарантується можливістю застосування державного примусу [169, с. 432–435]. Такі ознаки притаманні всім правовідносинам у незалежності від сфери їхнього існування. Однак, виникаючи в певній сфері, чи то економічна, політична, соціальна, чи будь яка інша, правовідносини набувають специфічних ознак, що дають можливість виокремити саме ці правовідносини з всього загалу.

Варто зазначити, «що теорія «чистих» правовідносин сьогодні вичерпана. Основні наукові спори щодо «чистих» правовідносин на сьогодні вже не актуальні й неможливі, оскільки рівень розробленості цієї проблематики надзвичайно високий. Наукові дослідження з проблеми правовідносин нині перемістились у бік галузевих правовідносин. Саме таке зміщення і є викликом часу, актуальним і перспективним» [189, с. 15].

У межах нашого дослідження нас цікавитимуть правовідносини, що виникають в інформаційній сфері, тобто інформаційні правовідносини. Це правовідносини, які, окрім вищезазначених основних ознак, притаманних всім правовідносинам, має спеціальну ознаку, що є визначальною для них, а саме вони виникають під час обігу інформації, тобто створення, розподілу та її використання.

За наданою характеристикою інформаційних відносин М. В. Фігелем, останні розуміються врегульованими нормами інформаційного права суспільними відносинами, учасники яких стають носіями юридичних прав та обов'язків, які визначають вимоги щодо створення, розподілення і використання інформації, що охоплені цими нормами [180, с. 234].

Поділяє цю думку О. В. Синеокий стверджуючи, що інформаційні правовідносини є суспільними відносинами, що постають у процесі створення,

розповсюдження і використання інформації та регулюються нормами інформаційного законодавства, учасники яких мають відповідні юридичні права й обов'язки [157, с. 98].

Л. П. Коваленко розглядає інформаційні відносини, як окрему і однорідну групу суспільних відносин, які постають за умов обороту інформації в інформаційній сфері внаслідок інформаційних процесів у порядку здійснення кожним інформаційних прав та свобод та виконання обов'язків органами виконавчої влади та місцевого самоврядування, щоб забезпечувати гарантії інформаційних прав та свобод [46, с. 117]. Це визначення концептуально відповідає попереднім. За винятком того, що автор не акцентує увагу на регулюванні цих відносин нормами тільки інформаційного права.

Вважаємо це доречним, оскільки інформаційні відносини існують не лише в чистому вигляді. Різноманітність інформаційних відносин у тому, що вони знаходять свою реалізацію в різних сферах суспільного життя, накладаючись і стаючи невід'ємною частиною чи допомагаючи реалізуватись іншим відносинам.

Є й інший підхід до розуміння інформаційних правовідносин, який забирає вказівку на учасників і їхній правовий статус, а натомість повністю акцентує увагу на сфері виникнення цих відносин.

Так, В.А. Копилов інформаційні відносини бачить як сукупність суспільних відносин, які формуються в процесі реалізації інформаційних процесів, інакше кажучи, під час створення, отримання, обробки, накопичення, зберігання, пошуку, поширення і споживання інформації, та процесів створення і користування інформаційними системами [51, с. 68].

Ще більш широке і різноманітне трактування інформаційних відносин дає Г.В. Виноградова, що визначає інформаційні відносини, як відносини, врегульовані нормами різних галузей права, що виникають в усіх осередках життя та діяльності особи, суспільства та держави під час збору, зберігання, використання й розповсюдження інформації [16, с. 15]. Таке визначення показує те, що інформаційні відносини – це не лише відносини, що

регулюються одним інформаційним правом, а й іншими галузями права залежно від сфери їх функціонування.

Однак є автори, що не тільки не поділяють це бачення але й критикують його. Так, Д. Маріц стверджує, що «з огляду на запропоновані в науці підходи до визначення «інформаційних відносин», простежується тенденція до штучного «прив'язування цього поняття до тієї галузі права, в межах якої вчені здійснюють свої наукові розвідки. Вважаємо, що це не є коректно» [66, с. 64-67]. Погодитись з автором дуже важко, оскільки, якщо вести мову про інформаційні правовідносини (а автор має на увазі саме їх), то вони регламентуються різним галузевим законодавством і конституційним, і цивільним, і адміністративним, і фінансовим, і податковим та іншими. Тому говорити, що вони штучно прив'язані до певної галузі відносини, не можна бо це специфіка реалізації інформаційних відносин в певній сфері.

Л. П. Коваленко зазначає, що інформаційним правовідносинам, як різновиду правовідносин в цілому, характерні і всі їхні ознаки (виникають на основі норми; наділені вольовим характером; породжені інтересами держави; забезпечені примусом держави тощо). Однак дія у специфічній сфері певним чином специфікує загальні ознаки. Так, інформаційні правовідносини виникають на підставі та є формою реалізації саме інформаційно-правової норми. За допомогою низки засобів і форм, які є винятково властивими для інформаційно-правового регулювання, видозмінюється й зміст інтересу, що реалізується, і взаємозв'язок видів інтересів, характер примусу в окремих інститутах інформаційно-правової сфери та ін. [45, с. 480]. Насамперед, це відноситься до сфери регулювання – інформаційної системи держави, передбачення меж інформаційної діяльності держави. Понад того, інформаційні правовідносини визнаються як публічно-правові відносини, які беруть початок від влади і є формою втілення публічних інтересів. Впроваджуючи імперативні вимоги, інформаційно-правові норми, започатковані на підпорядкуванні зобов'язаної сторони інформаційних правовідносин владній, держава видає приписи владного характеру, яким повинні підкорятись інші суб'єкти

інформаційних правовідносин. Крім того ж, інформаційні правовідносини походять від правовідносин і є публічними відносинами з правовою формою та вираженим публічним характером [45, с. 475-480].

Повністю поділяючи цю думку, стверджуємо, що, діючи в податковій сфері, інформаційні правовідносини набувають галузевої специфіки і утворюючи симбіоз інформаційних і податкових правовідносин, створюють інформаційно-податкові правовідносини. Однак ми дослідили лише інформаційну складову даного поняття, а для повного розуміння інформаційно-податкових правовідносин потрібно визначити поняття та специфіку податкових правовідносин.

Під час дослідження податкових правовідносин потрібно брати до уваги, що вони є видом фінансових правовідносин, їхні властивості й ознаки співвідносяться, як загальне і часткове.

Основною особливістю фінансових, як і їх складової податкових правовідносин є те, що вони є юридичною формою фінансових відносин, що, у свою чергу, є певною формою вираження економічних відносин [154, с. 134] у процесі фінансової діяльності держави. Фінансова діяльність держави охоплює лише частину економічних відносин, а саме ті, що пов'язані з формуванням, розподілом і використанням централізованих і децентралізованих фондів грошових коштів держави і господарюючих суб'єктів. Податкові відносини, будучи частиною фінансових, охоплюють лише ту частину відносин, які забезпечують утворення державних і місцевих грошових фондів коштів. Відносини з приводу розподілу та використання грошових коштів не регулюються нормами податкового законодавства, а тому і не є податковими правовідносинами. Статтею 1 ПК України [97] визначено сферу дії Податкового кодексу України, тобто, по суті, межі податкових правовідносин, а саме це відносини, що охоплюють справляння податків і зборів, порядок їхнього адміністрування, їхнього права та обов'язки платників податків і зборів, компетенцію контролюючих органів, повноваження й обов'язки їхніх

посадових осіб у процесі здійснення податкового контролю, а також відповідальність за порушення податкового законодавства.

Отже, закономірним є відображення цієї позиції в науковому тлумаченні поняття податкових правовідносин. Так, Д.В. Вінницький, І.І. Кучерявенко зазначають, що податкові правовідносини є різновидом фінансово-правових відносин, що регулюються нормами податкового законодавства [15]. Н. Ю. Пришва стверджує, що податкові правовідносини є урегульованими нормами фінансового права суспільні відносини, поєднані з акумуляцією податків (обов'язкових платежів) до державного та місцевих бюджетів, у яких одного із суб'єктів наділено владними повноваженнями [101, с. 74].

Однак існує й інше тлумачення цієї дефініції. Так, на думку В.І. Гурєєва, податковими правовідносинами визнаються суспільні відносини, що регулюються нормами податкового права, іншими словами, це відносини між державними фінансовими (податковими) органами та фізичними і юридичними особами щодо обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів [20, с. 27]. Схоже трактування є в роботах М.В. Карасьової, яка пропонує визначення податкових правовідносин як урегульованих нормами податкового права суспільних відносин, що виникають у зв'язку із встановленням, введенням і стягненням податків та зборів [179, с. 336]. Є визначення в яких більш детально визначається сфера виникнення цих правовідносин. Так, І.О. Пасічна дає визначення податкових правовідносин як правового зв'язку між суб'єктами податкового права, що виникає в процесі реалізації детермінованих публічними інтересами їхніх прав і обов'язків щодо обрахування та оплати податків й зборів, обліку платників податків і зборів, подання податкової звітності, здійснення податкового контролю, притягнення до відповідальності за порушення податкового законодавства, а також оскарження рішень і дій (бездіяльності) контролюючих органів та їхніх посадових осіб [96, с. 39].

Як видно з розширеного визначення податкових правовідносин, вони невід'ємно пов'язані з інформацією. Підтвердженням цього є законодавче

визначення поняття податкова інформація. Так, у ст. 16 Закону України «Про інформацію» [127] закріплено, що податкова інформація – це сукупність відомостей і даних, створених або отриманих суб'єктами інформаційних відносин під час поточної діяльності та необхідних для реалізації завдань і функцій, покладених на контролюючі органи, у порядку, передбаченому Податковим кодексом України. До податкової інформації належать відомості про платника податків для взяття його на облік, відомості (незалежно від форми їх подання), які використовуються для обчислення і сплати податків платниками податків, а також відомості, необхідні для здійснення органами виконавчої влади державного управління в податковій сфері.

Відносини, що формуються стосовно податкової інформації та її обігу, є інформаційними правовідносинами в податковій сфері. Такі інформаційно-податкові правовідносини набувають галузевої конкретизації, а загальні ознаки правовідносин трансформуються щодо її інформаційної та податкової складових. Отже, можна виділити такі специфічні ознаки інформаційно-податкових правовідносин: вони є різновидом суспільних відносин, що пов'язані з обігом інформації в податковій сфері; вони виникають, функціонують і припиняються на основі норм податкового та інформаційного права; єдиним об'єктом їх правового регулювання є податкова інформація; їм властива одностороння державно-владна природа, «оскільки податкові органи, будучи обов'язковим суб'єктом управління, здійснюють свідомий, цілеспрямований вплив на фізичних та юридичних осіб, державні органи як на об'єкти управління у формі й методах, передбачених податковим та інформаційним законодавством, застосовуючи при цьому методи переконання та примусу для розв'язання поточних завдань» [55, с. 58].

Отже, інформаційно-податкові правовідносини є суспільними відносинами, що виникають у сфері обігу інформації в податковій сфері і регулюються податковим та інформаційним законодавством.

Правове регулювання інформаційних відносин у податковій сфері здійснюється положеннями Податкового кодексу України [97], Законом України «Про інформацію» [127], Законом України «Про доступ до публічної інформації» [110], Постановою Кабінету Міністрів України від 27 грудня 2010 р. № 1245 «Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом» [118] та іншими нормативно-правовими актами.

Структуру інформаційних правовідносин у податковій сфері доцільно розглядати через аналогічний елементний склад, що притаманний всім правовідносинам, а саме суб'єкт, об'єкт та зміст.

Суб'єкти інформаційних відносин визначено у ст. 4 Закону України «Про інформацію» [127] як фізичні особи, так і юридичні особи, об'єднання громадян та суб'єкти владних повноважень. Будучи узагальненим поняттям суб'єктів в інформаційній сфері, вони деталізуються та конкретизуються в результаті здійснення інформаційних відносин у податковій сфері. Суб'єктами інформаційних податкових відносин є платники податків, податкові агенти, органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національний банк України, банки, інші фінансові установи, органи влади інших держав, міжнародних організацій або нерезидентів, підрозділи податкової та митної служби.

Суб'єкти інформаційно-податкових відносин не виходять за межі переліку суб'єктів інформаційних відносин, але, функціонуючи в податковій сфері, суб'єкт конкретизується і чітко визначається як суб'єкт інформаційно-податкової сфери.

Однак виникає запитання щодо визнання чи невизнання суб'єктом інформаційних відносин у податковій сфері міжнародних організацій. Так, на рівні міжнародного інформаційного співробітництва створені відповідні міжнародні організації. Організацією економічного співробітництва та розвитку спільно зі Світовим банком було засновано організацію «Міжнародний

податковий діалог» (ITD – International Tax Dialogue), метою якої є сприяння співробітництву з податкових питань між урядами країн та міжнародними організаціями. Основними напрямками роботи ITD на сьогодні є вивчення та поширення найефективніших розробок у податковій сфері, надання технічної допомоги податковим органам, а також сприяння різним проєктам співробітництва. За даними Державної фіскальної служби, Україна виконала всі умови для набуття Україною членства у Глобальному форумі Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) з прозорості та обміну податковою інформацією, передбачені планом дій щодо поглиблення співробітництва між Україною та ОЕСР на 2013 – 2016 роки, планом заходів з реалізації Дорожньої карти співробітництва з ОЕСР на 2011 – 2014 роки, планом заходів щодо набуття членства в Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) на 2011 – 2014 роки. Відтак, виходячи із цього, можна стверджувати, що суб'єктом інформаційних відносин у податковій сфері є не лише вітчизняний, але й міжнародний суб'єкт.

Наступним елементом інформаційних відносин є об'єкт. Об'єктом інформаційних відносин відповідно до ч. 2 ст. 4 Закону України «Про інформацію» [127] є інформація як будь-які відомості та / або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді. Натомість у ст. 1 Закону України «Про телекомунікації» [146] інформація розглядається як відомості, подані у вигляді сигналів, знаків, звуків, рухомих або нерухомих зображень чи в інший спосіб. Тобто об'єктом інформаційних відносин виступає інформація як відомості чи дані у будь-якій формі їхнього відображення.

У випадку інформаційно-податкових правовідносин об'єктом є не просто інформація, а саме податкова інформація, яка відповідно до ч.1 ст. 16 Закону України «Про інформацію» [127] визначається, як сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом

України (далі – ПК України) [97]. Перелік податкової інформації безпосередньо в законодавстві не визначено, однак його можна виокремити з змісту ст. 72 ПК України [97]. В цій статті передбачено види інформації, які використовуються для аналітично-інформаційної діяльності контролюючих органів у сфері оподаткування. (Більш детально дане питання буде розглянуте в параграфі 1.2.)

Змістом інформаційно-податкових відносин є система прав та обов'язків їх учасників, які також є складовими прав, обов'язків чи повноважень суб'єктів податкових правовідносин, що передбачені у статтях 16 – 21 ПК України [97]. Інформаційно-податкові права платників податків та прирівняних до них податкових агентів (ч.2 ст. 18 ПКУ) можна виділити зі змісту ст. 17 ПК України [97], а саме: п.17.1.1. – отримувати на безоплатній основі від контролюючих органів, зокрема, і через мережу «Інтернет», інформацію про податки і збори та нормативно-правові акти, що їх врегулюють, порядок обліку та сплати податків та зборів, права та обов'язки платників податків, повноваження контролюючих органів і їх посадових осіб щодо здійснення податкового контролю; п.17.1.9. нерозголошення контролюючим органом (посадовими особами) відомостей про платника без його письмової згоди; п.17.1.13. – самостійно взаємодіяти з контролюючим органом в електронній формі через електронний кабінет та реалізувати за його допомогою права й обов'язки, що можна реалізувати через засоби електронного зв'язку (п.17.1.14 ПКУ); та інші, передбачені законодавством.

Щодо інформаційних обов'язків платників податків, то їх можна виокремити зі ст. 16 ПК України [97]. Так, обов'язок полягає у наданні контролюючим органам інформації у порядку, в строки та в обсягах, передбачених податковим законодавством (п. 16.1.7. ст. 16 ПКУ); вести облік доходів та витрат, а також складати та подавати звітність до контролюючих органів, що стосується обчислення і сплати податків та зборів (п.16.1.2. та п.16.1.3. ст. 16 ПКУ); обов'язково подавати на письмову вимогу контролюючого органу документи, перелік яких визначений у законодавстві (п.16.1.5. ст. 16 ПКУ); повідомляти податковим органам інформацію про зміну

місцезнаходження (п. 16.1.11. ст. 16 ПКУ) чи ліквідацію або реорганізацію (п. 16.1.10. ст. 16 ПКУ) платника та інші обов'язки, передбачені законодавством.

До інформаційних прав податкових органів під час реалізації своїх функцій згідно зі ст. 20 ПК України [97] включені: безоплатне отримання інформації від платників податків, довідок, копій документів про фінансово-господарську діяльність, отримувані доходи, їх видатки та іншої інформації, пов'язаної з обчисленням та сплатою податків (п. 20.1.2. ст. 20 ПКУ); отримання інформації з відповідних державних реєстрів (кадастрів), а також документів і матеріалів від державних органів, органів місцевого самоврядування, підприємств, установ та організацій усіх форм власності та їхніх посадових осіб (п. 20.1.3. ст. 20 ПКУ); отримання довідок, копій документів від платника податку чи банків, фінансових установ, установ Національного банку про наявність банківського рахунку (п. 20.1.5. ст. 20 ПКУ); одержувати безоплатно необхідні відомості для ведення Єдиного реєстру податкових накладних, Єдиного реєстру акцизних накладних, формування інформаційного фонду Державного реєстру фізичних осіб-платників податків (п. 20.1.20. ст. 20 ПКУ); від органів статистики одержувати безоплатно дані для проведення аналізу фінансово-господарської діяльності підприємств, установ, організацій усіх форм власності (п. 20.1.21. ст. 20 ПКУ); від нотаріусів за письмовим запитом отримувати інформацію про особу та даних про майно, отримане за правом спадкування (п. 20.1.22. ст. 20 ПКУ); користуватися інформаційними базами відповідних державних органів (п. 20.1.26. ст. 20 ПКУ); та інші, передбачені законодавством.

Однак, говорячи про обов'язки щодо роботи податкового органу з отриманою інформацією, необхідно зазначити, що на сьогодні відсутня правова регламентація питання відкритої податкової інформації та податкової інформації із закритим доступом. Так, до прикладу в Листі від 05.10.2015 року № 9300/Д/99-99-10-03-02-14 було вказано, що відповідн до ст. 20 Закону України «Про інформацію» [127] інформація, за порядком доступу, поділяється

на відкриту інформацію та інформацію з обмеженим доступом. Будь-яка інформація є відкритою, крім тієї, що віднесена законом до інформації з обмеженим доступом. Потрібно зазначити, що до публічної інформації з обмеженим доступом належить конфіденційна інформація, таємна та службова інформація. Визначення конфіденційної інформації є у ст. 7 Закону України «Про інформацію» [127], а саме, конфіденційна інформація – це інформація, доступ до якої обмежено фізичною або юридичною особою, крім суб'єктів владних повноважень, та яка може поширюватися у визначеному ним порядку за їхнім бажанням відповідно до передбачених ними умов. Ст. 13 Закону України «Про інформацію» [127] дозволяє розпорядникам конфіденційної інформації поширювати її лише за згодою осіб, які обмежили доступ до інформації, а за відсутності такої згоди – лише в інтересах національної безпеки, економічного добробуту та прав людини.

Щодо інформації з обмеженим доступом у податковій сфері, то податковий орган чи його посадові особи не мають права розголошувати інформацію, яка надходить, використовується та зберігається під час виконання ними своїх функцій (п.п. 21.1.6 п. 21.1 ст. 21 ПК України). Надаватись відомості про платника податків можуть лише з його письмової згоди.

Така норма продубльована і в Законі України «Про захист персональних даних» [124]. Згідно зі ст.ст. 10, 11 та ст. 14 Закону України «Про захист персональних даних» розпорядники інформації не лише не мають права на збирання, зберігання, використання та поширення конфіденційної інформації про особу без її згоди, але й зобов'язані вжити заходів для унеможливлення несанкціонованого доступу до наявної інформації про особу. Однак інформація, яка збирається, формується чи використовується податковими органами з обліком платників податків відповідно до п.63.12 ст. 63 КП України [97] та вноситься до інформаційних баз даних, може використовуватись з урахуванням обмежень, передбачених для податкової інформації з обмеженим доступом.

З'ясувавши структурний склад інформаційних відносин у податковій сфері, слід розглянути питання їхнього розмежування за видами, поклавши в основу критерії, що пов'язані з їхніми елементами.

Таким чином, А.І. Марущак наводить таку класифікацію інформаційних відносин, що може стосуватись також і суб'єктів податкового права, залежно від суб'єкта: 1) за рівнем визначеності кількості суб'єктів; 2) за характером дії зобов'язаного суб'єкта; 3) за предметом правового регулювання. Так, за характером зобов'язаного суб'єкта виділяють активні (зобов'язаний суб'єкт повинен вчинити певні дії) і пасивні (суб'єкт повинен утриматися від вчинення певної дії) суб'єкти інформаційних відносин [68, с. 47].

У свою чергу, В.Ф. Коваль розділив інформаційні відносини за суб'єктивним складом на внутрішні інформаційні відносини (зокрема інформаційний обмін щодо податкових правопорушень між податковою міліцією й іншими структурними підрозділами); інформаційні відносини з іншими державними органами (обмін інформацією між ДПС і Міністерством фінансів України); інформаційні відносини, що виникають з платниками податків, громадськістю і ЗМІ [47, с. 154].

Оскільки розвиток інформаційного суспільства в Україні спричиняє системні зміни в державному управлінні, електронне оподаткування вважається сучасним механізмом державного управління у сфері податків, який організовується в інформаційній економіці разом з електронним урядуванням і є частиною інформаційного суспільства держави [72, с. 81-91].

Оскільки електронне оподаткування є частиною електронного урядування то і його основні моделі збігаються. Так, виходячи з характеру електронної взаємодії між суб'єктами електронного урядування, розрізняють три основоположні моделі інформаційних відносин у сфері електронного урядування [6, с. 16-17]:

1) континентальна (європейська) модель, для якої характерна наявність наднаціональних структур (Європейський парламент, Європейська комісія, Європейський суд), рекомендації яких є імперативами для усіх країн

ЄС, високим рівнем інтеграції європейських країн і народів, розбірливим законодавством, що регулює інформаційні відносини в європейському інформаційному середовищі. Здійснюючи управління та ведучи поточну роботу органи влади і наднаціональні структури даної моделі повинні орієнтуватись, у першу чергу, на потреби громадян – користувачів інформаційних систем і мереж (доступ до публічної інформації, оперативне одержання якісних послуг, участь під час формування політики держави);

2) англо-американська модель (США, Канада, Великобританія). У Сполучених Штатах Америки ключова увага зосереджена на відкритості, прозорості та відповідальності влади перед громадянами. У Великобританії наголос робиться на збільшенні низки послуг, які надаються владою громадянам і господарюючим суб'єктам; зміцнення ефективної діяльності владних органів; запровадження технічних і освітніх умов для загального охоплення громадян адміністративними послугами;

3) азіатська модель електронного урядування із врахуванням особливостей конкретного стилю управління, азіатського типу ділової культури і багаторівневої системи державного управління. Така модель характеризується запровадженням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій до освітньо-культурної сфери.

В Україні електронне оподаткування йде за континентальною моделлю. Підтвердженням цього є визнання нашою державою пріоритету міжнародного законодавства та формування основних напрямків діяльності податкової політики у відповідності до міжнародного законодавства та співпраці з міжнародними організаціями. Так, Листом ДФС України від 02.01.2018 №77/7/99-99-01-02-02-17 «Про перелік країн, на які поширюється дія Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах» [134]. Державна фіскальна служба України зобов'язує у своїй діяльності враховувати інформацію з офіційного сайту Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР).

Крім того, податкова політика нашої держави спрямована на уникнення подвійного оподаткування щодо податків на доходи і капітал з низкою країн. Перелік цих країн міститься в Листі ДФС України від 02.01.2018 № 78/7/99-99-01-02-02-17 «Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування» [192].

Показовою є Угода між Державною фіскальною службою України і Міністерством фінансів Республіки Казахстан про організацію обміну попередньою інформацією про товари і транспортні засоби, що переміщуються через митний кордон.

Проблематика електронного оподаткування не залишалась і поза увагою науковців. Така тематика досліджувалась у роботах таких науковців, як : О.А. Долгий, Л.О. Матвейчук, П.В. Мельник, А.М. Новицький, Л. Л. Тарангул, С. П. Ріппа.

Так, А.М. Новицький, досліджуючи інформаційних відносин у сфері електронного оподаткування, пропонує поділяти їх за двома напрямками, тобто:

- обкладення податками підприємницької діяльності в інтернеті для одержання прибутку із застосуванням новітніх технологій, електронних грошей, нематеріальних активів;
- система інформації податкової декларації [87, с. 251].

У свою чергу, Л.О. Матвейчук [72, с. 81-91] до електронного оподаткування як «складної системи» відносить інформаційні відносини у сфері:

- електронної інформаційної взаємодії податкових органів держави і платників податків, використовуючи електронний документообіг і цифровий підпис;
- електронної реєстрації суб'єктів підприємницької діяльності;
- електронної ідентифікації платників;
- функціонування електронних податкових сервісів (електронний кабінет платника податків);

- автоматизації процесів адміністрування податків і зборів (електронне відшкодування ПДВ);
- електронної звітності;
- електронного аудиту;
- електронної комерції;
- електронної освіти фахівців ДФС;
- електронної системи звернень громадян;
- автоматизації управлінських процесів органів ДФС;
- міжнародного співробітництва у сфері інформаційного суспільства та електронного оподаткування;
- автоматизованої інформаційної взаємодії електронних інформаційних систем та баз даних державних органів;
- функціонування інформаційно-аналітичної системи ДФС;
- функціонування єдиної інформаційно-комунікаційної платформи органів державної влади;
- безпеки інформації згідно з приписами законодавства про захист інформації і персональних даних.

Отже, електронне оподаткування можна визначити, як форму організації державного управління оподаткуванням, що здійснюється за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій та мережі «Інтернет».

Виходячи з тематики нашого дослідження, можемо класифікувати за об'єктом інформаційно-податкові відносини під час справляння податку на майно на відносини, що пов'язані:

1) з рухомим майном під час справляння транспортного податку, де об'єктом є інформація щодо легкових автомобілів, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року;

2) з нерухомим майном:

- під час справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, де об'єктом є інформація щодо об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка;

- під час справляння земельного податку, де об'єктом є інформація щодо земельних ділянок, які перебувають у власності або користуванні та земельних часток (паїв), які перебувають у власності.

Зважаючи на це, на практиці залежно від змісту, виділяють інформаційно-податкові відносини у сфері майнових податків під час:

- 1) справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- 2) справляння транспортного податку;
- 3) справляння плати за землю.

Більш детально кожен з цих видів інформаційно-податкових відносин у сфері майнових податків буде розглянуто в 2 розділі роботи.

Підсумовуючи слід підкреслити різноманітність визначень інформаційних правовідносин у податковій сфері та відсутність уніфікованого узгодженого підходу до їх розуміння. Попри це, дослідниками напрацьовано низку загальних характеристик, що властиві інформаційним відносинам у податковій сфері, зважаючи на які була змога їх класифікувати.

Проведене дослідження дало можливість узагальнити та дати власне розуміння інформаційних відносин у податковій сфері як суспільних відносин, що виникають у сфері обігу інформації в податковій сфері.

1.2. Податкова інформація як об'єкт інформаційних відносин

Глобальною тенденцією світового розвитку останніх років є розвиток і широке використання інформації. Спроможність держави розпоряджатись найсучаснішими інформаційними технологіями та засобами для ефективної обробки, збереження, передача й розповсюдження необхідної інформації є головними індикаторами могутності й потенціалу держави. Наявність у

держави такої можливості – це крок до подальшого примноження на нових принципах власної, насамперед, економічної сили. Застосування сучасних технологій опрацювання і передачі інформації має надзвичайно важливе значення для підвищення ефективності процесів державного управління, конкурентоспроможності економіки і розширення можливостей для інтеграції її у світову економічну спільноту, що на сучасному етапі розвитку України є одним з головних пріоритетів розвитку держави.

В історії державотворення інформація завжди займала визначальне місце і була основою для прийняття рішень на всіх рівнях та етапах розвитку суспільства та держави.

Так, слушно з цього приводу зазначає академік А. І. Берг: «Інформація проникає у всі пори життя людей і суспільства, а життя неможливе в інформаційному вакуумі» [9, с. 259-260]. У перекладі з латинської мови *informatio* – це роз'яснення, виклад; тобто йдеться про відомості (або їхню сукупність) про предмети, явища і процеси навколишнього світу.

Інформацію широко використовують громадяни, суб'єкти господарювання, органи публічної влади. Використовують інформацію і фіскальні органи, але, на відміну від інших її користувачів, за винятком державних органів, вони можуть використати лише офіційну інформацію, яка має відповідне підтвердження та чітко визначені законодавством джерела походження.

Національне законодавство достатньо лаконічно і чітко регламентує поняття інформації. Конституція нашої держави передбачає, що Україна є демократичною, соціальною, правовою державою. Закріплення зазначених принципів об'єктивно позначилися й на уявленнях про інформацію. Так, у поточній редакції Закону України «Про інформацію» [127] у ст. 1 закріплене таке визначення цього поняття: «інформація – це будь-які відомості та/або дані, які можуть бути збережені на матеріальних носіях або відображені в електронному вигляді». Однак, у початковому варіанті Закону України «Про інформацію» виділення податкової інформації як окремого виду інформації не

було.

Закріплення законодавцем дефініції «податкова інформація» вперше у згаданому Законі постала внаслідок ухвалення Податкового кодексу України. У процесі своєї діяльності державні фіскальні органи використовують, насамперед, податкову інформацію, але вона не є виключним джерелом інформаційного забезпечення. Дослідивши чинне законодавство, можна впевнено стверджувати, що в процесі відносин щодо створення, збирання, одержання, зберігання, використання, поширення, охорони та захисту інформації, між суб'єктами інформаційних правовідносин використовуються всі види інформації за змістом, як такі, що підпадають під визначення податкової та в розумінні статті 10 Закону України «Про інформацію» [127], а саме: інформація про фізичну особу-платника податків; інформація про товар, роботи, послуги; правова інформація; статистична інформація; інші види інформації.

Таким чином, вбачається, наскільки всеохоплюючу інформацію використовують у своїй діяльності відповідні податкові органи.

Вивчення змісту відповідних статей Податкового кодексу України [97] та Закону України «Про інформацію» [127] свідчить, що податковій інформації (ПІ) властиві такі особливості: суб'єктами її надання є фізичні та юридичні особи, об'єднання громадян, суб'єкти владних повноважень – органи виконавчої влади та органи місцевого самоврядування; за джерелом надходження ПІ може бути як внутрішньою, так і зовнішньою.

Зовнішня ПІ, у свою чергу, може надходити від інших контролюючих і правоохоронних органів, органів Державної казначейської служби, банків та інших фінансових установ, нотаріальних органів, засобів масової інформації, інших юридичних і фізичних осіб, а також від інших держав та їхніх органів, міжнародних організацій або нерезидентів. За змістом зовнішня ПІ стосується обчислення та сплати податків і зборів, а саме обліку платників податків, їхньої фінансово-господарської діяльності, застосування реєстраторів розрахункових операцій, податкового контролю, оскарження рішень податкових органів тощо.

Основним джерелом зовнішньої ПІ є документи бухгалтерського, статистичного та оперативного обліку, розрахункова, планова і прогнозна документація, інформація в публікаціях, програмах телебачення і радіо, а також інформація, розміщена в інтернеті, тощо [182, с. 442]. Крім того, інформація, пов'язана з обчисленням та сплатою податків і зборів, надається періодично у визначений у Податковому кодексі України термін добровільно чи за письмовим запитом податкового органу в документах на паперових носіях і в електронній формі і зберігається та опрацьовується в інформаційних базах податкових органів або безпосередньо їхніми посадовими (службовими) особами тощо [28, с. 83-88].

Дані інформаційних систем органів податкової служби аналізуються підрозділами податкового аудиту і лягають в основу найпоширенішої та найчастіше використовуваної форми внутрішньої податкової інформації, а саме листів «про результати опрацювання зібраної податкової інформації щодо проведення фінансово-господарських операцій» певним контрагентом за певний період.

Дані ПІ є підставою для підготовки інформаційних запитів щодо здійснення господарських операцій, а в подальшому для проведення позапланової податкової перевірки, посилаючись на норми статті 78 ПКУ (п. 78.1.1 або 78.1.4).

Продовжуючи аналіз податкової інформації, варто зазначити, що її дефініція, закріплена у ст. 16 Закону України «Про інформацію» [127], достатньо розмита. Перша частина визначення, а саме те, що це «сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності та необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій», підходить для визначення інформації в діяльності будь-якого наявного контролюючого органу в Україні. Тільки посилання на «порядок, встановлений Податковим кодексом України», дає підстави виявити «певний набір відомостей та даних, створених або отриманих суб'єктами інформаційних відносин під час поточної діяльності і

необхідних для виконання завдань і функцій, що покладені на контролюючі органи» як податкової інформації [64, с. 51-56].

Вважаємо, що таке визначення є не повне, бо з його змісту виходить, що податковою інформацією може бути для контролюючих органів інформація, передбачена Податковим кодексом, а для всіх суб'єктів інформаційних відносин це відомості чи дані, отримані в процесі поточної діяльності. Вислів «поточна діяльність» не дає конкретики щодо того, яка це діяльність для кожного з видів суб'єктів інформаційних відносин. Зрозуміло, що не може бути єдиних критеріїв для визначення поточної діяльності для всіх суб'єктів інформаційних відносин. Це занадто об'ємне та не конкретне поняття. Якщо ми маємо на увазі контролюючі органи як суб'єкт, то їхня поточна діяльність зрозуміла – це їхня щоденна звичайна діяльність. Однак суб'єктом податкової інформації може бути не лише контролюючий орган, а й інші державні органи, юридичні особи, фізичні особи, об'єднання громадян. Стосовно них уже виникають незрозумілості, чи вся інформація, яку вони отримують, є податковою. Звичайно, що ні, тоді як відділити податкову від іншої. Зважаючи на те, що суб'єктом податкової інформації, як і інформаційних відносин є фізичні особи, то про яку поточну діяльність можна говорити в цьому випадку?

Саме тому вважаємо, що таку норму потрібно відкоригувати шляхом внесення змін у її зміст. У ст. 16 Закону України «Про інформацію» [127] необхідно замінити поняття «поточна діяльність» на «діяльність у податковій сфері». А чинне визначення дане у ст. 16 Закону України «Про інформацію», викласти в такій редакції: «Податкова інформація – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі *діяльності в податковій сфері* і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України».

Аналізуючи формальне визначення інформації, вважаємо за необхідне розглядати це явище також і через призму певних ознак, притаманних саме податковій інформації.

Кормич Б.А. [54] пропонує класифікувати інформацію за загальними та власне спеціальними ознаками. Виходячи із цього загальними ознаками інформації є системність, невичерпність, здатність до поширення та трансформації, причому саме для податкової інформації важливою є така ознака інформації, як повнота. Вона забезпечує якість інформації і визначає достатність даних для прийняття рішень або для створення нових даних на основі наявних. Що повніші дані, то менше похибок у ході інформаційного процесу. Спеціальними ознаками податкової інформації є також такі риси, як: адекватність та доступність до такої інформації. Адекватність ПІ – це ступінь відповідності реальному об’єктивному стану справ, тобто повнота та достовірність податкових даних. Саме від адекватності ПІ залежить правильність прийняття рішень податковим органом. Доступність інформації – міра можливості отримати ту чи іншу інформацію і полягає в тому, що особа, яка наділена відповідними повноваженнями має доступ до відповідних інформаційних ресурсів згідно із встановленими правилами.

Актуальність інформації – це здатність інформації відповідати поточному моменту часу. Часто з актуальністю, як і з повнотою, пов’язують комерційну цінність інформації. Оскільки інформаційні процеси розтягнуті в часі, то застаріла інформація може призводити до прийняття помилкових чи несвоєчасних рішень.

Таким чином, податкова інформація – це окремий вид інформації, якому властиві як загальні, так і спеціальні риси.

Очевидно, що передбачене законодавством поняття ПІ, відповідна регламентація зазначеного інституту, і як наслідок – інформатизація роботи податкових органів має надзвичайно важливе значення в діяльності податкових органів України.

З аналізу чинного законодавства вбачається, що ПІ є видом інформації, тому її подальше вивчення, зокрема диференціація, неможлива без дослідження сучасних наукових робіт про класифікацію інформації взагалі. Л.П. Кураков та С.Н. Смірнов поділяють інформацію, враховуючи критерій доступності, на

чотири класи інформації: загальнодоступна інформація; інформація, доступ до якої не може бути обмежений; інформація з обмеженим доступом; інформація, яка не підлягає розповсюдженню [59, с. 7].

Дослідник В.А. Копилов, аналізуючи основні види інформації, поділяє її на дві групи: відкриту, що вільно обертається в інформаційній сфері, і інформацію з обмеженим доступом, використання якої є можливим тільки на конфіденційній основі чи режимі таємності. Відкритою інформацією вчений називає інформацію, створену в творчому процесі (наукові та мистецькі витвори, відкриті патенти); документовану інформацію; офіційні документи; масову інформацію, яка поширена засобами масової інформації; іншу інформацію з необмеженим доступом. Інформацією обмеженого доступу є документована інформація, що містить державну і службову таємницю (з метою захисту інтересів держави); документована інформація, яка включає відомості про ноу-хау (з метою захисту секретів виробництва та науки); персональні дані (з метою захисту таємниці особистого характеру) [51, с. 35-36].

Іншу позицію щодо зазначених вище підходів має Б. А. Кормич. Він стверджує, що виділення «відкритої і закритої інформації» не може повною мірою розкрити специфіку наявних її виключень та обмежень. «Зокрема, така схема не розрізняє інформацію з державною таємницею та з обмеженим доступом, й інформацію, яка може передаватись усім зацікавленим особам за певну плату (ті ж самі ноу-хау). І це може бути як передача копії такої інформації, так і повна передача всіх прав на таку інформацію» [53, с. 274]. У цьому випадку дослідник виокремлює три види правового обігу інформації: «відкритий, врегульований лише нормами цивільного законодавства, закритий, який регламентується адміністративно-правовими нормами, й, насамкінець, обмежений, на який поширюються два види правового регулювання. До них теж приєдналися вільний обіг інформації, який взагалі не регулюється законом» [54, с. 337].

Вищезазначені класифікації не можуть у повному обсязі бути застосовані до інформації в податковій сфері. Тому, проводячи поділ ПІ, підтримуємо погляд К.О. Линьова, про те, що податкова інформація ділиться на два види: відкрита податкова інформація і податкова інформація з обмеженим доступом [61, с. 11]. Однак, враховуючи те, що інформація з обмеженим доступом має свої складові (відповідно до ст. 6 Закону України «Про доступ до публічної інформації» [110]), вбачається можливим поділити ПІ на чотири види: 1) відкрита податкова інформація; 2) конференційна; 3) таємна таємниця; 4) службова інформація.

Інформація, яка була висвітлена і задокументована будь-якими засобами, отримана або створена в процесі виконання податковими органами своїх функцій і повноважень, передбачених чинним законодавством, є відкритою, крім випадків, передбачених чинними законами.

До конфіденційної податкової інформації належить інформація, доступ до якої є обмеженим фізичною чи юридичною особою платником податків і яка розповсюджується в порядку, встановленому відповідно до їхнього дозволу.

Таємна податкова інформація – це інформація у сфері оподаткування, розкриття якої може спричинити шкоду особі, суспільству та державі. Податкова інформація, що містить державну, професійну, банківську таємницю, слідчу таємницю й іншу встановлену законодавством таємницю, вважається таємною.

Службовою податковою інформацією є та, що міститься в документах суб'єктів владних повноважень, які становлять внутрішньовідомчу службову кореспонденцію, доповідні записки, рекомендації, якщо вони стосуються розробки діяльності податкових органів чи здійснення контрольних, наглядових функцій податковими органами, процесом схвалення рішень та передують громадському обговоренню і схваленню рішень.

Безумовно інформація відіграє чималу роль і в процесі взаємодії й обміну даними між органами Державної податкової служби України та іншими суб'єктами владних повноважень з метою підвищення ефективності їхньої

діяльності. У цьому аспекті можемо розглянути діяльність податкових органів, що пов'язані з обміном інформацією з іншими суб'єктами захисту економічних інтересів держави у процесі проведення митних процедур.

Виокремимо декілька напрямів інформування, яке проводиться з різною метою:

- по-перше, для безпосереднього здійснення митної справи та реалізації основних завдань органів, визначених ст. 544 Митного кодексу України [77];
- по-друге, для сприяння реалізації своїх основних завдань іншими державними органами;
- по-третє, для реалізації окремими державними органами контрольних функцій за діяльністю Державної податкової служби України.

У контексті вищезазначеного постає питання наскільки податкова інформація охоплює митний напрямок інформування.

У ст. 16 ЗУ «Про інформацію» [127] визначено, що податкова інформація – сукупність відомостей і даних, створених або отриманих суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності й необхідних для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України. Тобто у статті визначено, що суб'єктом податкової інформації є лише контролюючий орган у податковій сфері. Контролюючими органами у ст. 41 Податкового кодексу України [97] визнано п.41.1.1. «податкові органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування (крім випадків, визначених підпунктом 41.1.2 цього пункту), законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи»; та п.41.1.2. «митні органи (центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним

податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони».

Отже, визнаючи митні органи контролюючими органами в податковій сфері, держава однозначно відносить інформацію, що охоплює митний напрямок з питань оподаткування, до податкової інформації. Тобто складовими податкової інформації є відомості і дані, які необхідні для реалізації покладених на податкові і митні органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України.

Однак не лише контролюючі органи визнаються законодавством суб'єктами податкового права. У ст. 16 ЗУ «Про інформацію» [127] зазначається, що податковою інформацією є сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності. Перелік суб'єктів інформаційних відносин визначений ст. 4 ЗУ «Про інформацію» [127] : фізичні особи; юридичні особи, об'єднання громадян, суб'єкти владних повноважень. Аналіз цих суб'єктів дає нам розуміння, що суб'єктом податкової інформації може стати будь-хто і будь-який орган, установа, підприємство чи організація. Однак серед цих суб'єктів є суб'єкти податкових правовідносин, які частіше за інших суб'єктів інформаційних відносин працюють з інформацією в податковій сфері і їхні відомості більш вагомими для нарахування податків і зборів, а відповідно для формування дохідної частини бюджетів. Зазначені суб'єкти податкових правовідносин мають включати державу в особі законодавчої влади, яка встановлює податки і збори, порядок їх адміністрування; органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, передбачених Податковим кодексом України, на свій розсуд приймають рішення про місцеві податки; платників податків (фізичні та юридичні особи); осіб, які роблять свій внесок у сплату податків та зборів: банки; податкові агенти; державні органи, що подають інформацію стосовно

платника податків, яка є необхідною для розрахунку податків та зборів.

Отже податкова інформація складається з інформації, що забезпечує реалізацію покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України.

Зважаючи на те, що саме інформація, створена чи отримана від суб'єктів податкових правовідносин є вагомішою для нарахування та стягнення податків, вважаємо за потрібне виділити цю інформацію в окремий вид податкової інформації, а саме фіскальну інформацію.

Зважаючи на це, можемо визначити фіскальну інформацію як сукупність фінансових відомостей, що повідомляються органам державної податкової служби у зв'язку з формуванням дохідної частини Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

Дослідивши поняття податкової інформації, її характеристики, класифікації, вважаємо доцільним проаналізувати, яким чином інформація забезпечує управлінську діяльність і яке значення інформаційне забезпечення відіграє у зазначеному процесі.

На практиці процес управління постійно потребує інформаційного забезпечення, яке виконує певні завдання, наприклад:

- постійне інформування про поточний стан і тенденції змін об'єктів управління;
- формування об'єктивної картини зовнішнього середовища;
- поточний аналіз та прогнозування;
- підготовка проєктів управлінських рішень;
- інформаційний обмін у системі управління, між нею та зовнішнім середовищем [61].

Отже, в процесі управлінської діяльності відбувається постійний рух інформації, яка забезпечує відповідні управлінські системи своїм змістом. З цього приводу доречно зазначає А.О. Савченко, без інформації процесу управління не може бути, оскільки без належної інформації неможливо оцінити ситуацію на керованих об'єктах, визначити проблеми, передбачити перебіг

подій, окреслити завдання, які повинні бути досягнуті, розробити та затвердити управлінські рішення, проконтролювати їхнє виконання. Основними характеристиками управлінської інформації є достовірність, актуальність, повнота, точність, цінність, оперативність і корисність [156].

Поняття «забезпечення» Великий тлумачний словник сучасної української мови пояснює дієсловом «забезпечувати», що має декілька значень: «створювати надійні умови для реалізації чогось», «гарантувати щось», «захищати, охороняти когось або щось від небезпеки» [168, с. 281]. У Новому тлумачному словнику української мови це розглядається дwoяко: 1) надання або створення матеріальних засобів; 2) гарантування чогось [14, с. 768].

У праці «Информационное обеспечение хозяйственной деятельности предприятия» В.С. Рожнов розглядав інформаційне забезпечення як необхідний елемент будь-якої організації, який стоїть вище за техніку управлінських робіт [155, с. 84].

В.В. Годин та І.К. Корнєєв визначили інформаційне забезпечення як інформаційне обслуговування управління, як дії з надання потрібної для управлінської діяльності інформації в необхідне місце на основі певних процедур із заданою періодичністю, а також як заходи щодо створення інформаційного середовища управління. У їхньому розумінні інформаційне середовище управління охоплює джерела інформації, інформаційні системи організації, органи управління як користувачів інформаційної системи [19, с.19].

Л.О. Терещенко і І.І. Матвієнко-Зубенко визначають інформаційне забезпечення як важливий елемент автоматизованих інформаційних систем обліку, призначених для відображення інформації, що характеризує стан керованого об'єкта і є основою для прийняття управлінських рішень [173, с.107].

Отже, щодо суті інформаційного забезпечення існують різні бачення але всі вони зводяться до того, що ефективність управління залежить від якості інформаційного забезпечення, а саме оперативної і достовірної інформації, на

основі якої приймаються рішення.

Дуже цікавою є думка С.П. Кулицького, який стверджує, що поняття «інформаційне забезпечення» пов'язане з процесом професійної діяльності, такої як інформаційна діяльність. Тобто з'являється окрема сфера професійної діяльності, а не просто складова процесу управління [58, с. 24]. Повністю підтримуючи таку позицію, можемо стверджувати, що інформаційне забезпечення податкових органів веде до появи певної сфери професійної діяльності, а саме інформаційної діяльності податкових органів.

У юридичній літературі під інформаційним забезпеченням діяльності податкових органів у широкому сенсі розуміють систему відповідно наукових і практичних напрямків оптимізації діяльності органів Державної податкової служби під час виконання покладених на неї функцій. Таким чином, інформаційне забезпечення можна розглядати як діяльність, що полягає у забезпеченні суб'єктів оподаткування конкретними відомостями, що складає процес створення оптимальних умов для задоволення інформаційних потреб і реалізації прав та обов'язків на основі формування і використання інформаційних ресурсів у податковій сфері.

Органи Державної податкової служби України під час своєї діяльності використовують як інформацію, так і інформаційні ресурси. Тому ефективне функціонування податкових органів можливе лише під час застосування відповідного комплексу інформаційних заходів, що включає подання, накопичення та комп'ютерну обробку певних податкових даних, зокрема звітність, облік платників податків, їхню реєстрацію та використання аналітичних процедур для їхнього глибинного, оперативного аналізу та прийняття рішень.

Аналізуючи вищевказане і чималий список відповідних завдань, передбачених Податковим кодексом України і Положенням про Державну податкову службу України, можна зробити висновок, що жодне завдання і повноваження ДПС не може бути виконане без належного інформаційного

забезпечення її діяльності. Інформація буквально пронизує кожен дію державних податкових органів України.

На підтвердження зазначених висновків, приведемо декілька прикладів. Основним документом, матеріальним носієм податкової інформації, що надається платниками податків до органів Державної податкової служби, є податкова декларація (розрахунок), на підставі якої здійснюється нарахування та/або сплата податкового зобов'язання. Форма податкової декларації встановлюється Державною податковою службою України за погодженням з Міністерством фінансів України і повинна містити необхідні обов'язкові реквізити і відповідати нормам та змісту відповідних податку чи збору.

Ще одним джерелом інформаційного забезпечення діяльності податкових органів є інформаційні бази даних.

Пункт 74.1 статті 74 ПК України передбачає можливість зберігання і обробки податкової інформації в інформаційних базах органів контролю. Так, інформація, зібрана, використана та сформована контролюючими органами у зв'язку з реєстрацією платників податків, вноситься до інформаційних баз даних (пункт 63.12 статті 63 ПК України) [97].

Чинне українське законодавство не містить трактування поняття «інформаційні бази даних», однак таке визначення надається Положенням про банк даних про сумнівні фінансові операції (далі – Положення), затвердженим Наказом Державної податкової адміністрації України від 21.05.2013 р. № 233. Незважаючи на те, що цей наказ не є чинним, наявне в ньому визначення поняття «інформаційні бази даних» заслуговує уваги. Тому, згідно з розділом I «Визначення термінів» Положення інформаційні бази даних – це групи взаємопов'язаних задокументованих одиниць інформації, які об'єднані в автоматизованих інформаційних системах за певними ознаками, описують взаємовідносини та фінансово-майновий стан суб'єктів підприємницької діяльності та фізичних осіб [190].

Державна податкова служба України затверджує перелік баз даних, створених для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів [97].

Окрему увагу слід приділити інформаційній обізнаності державних податкових органів під час порушення провадження у справі про визнання суб'єкта господарювання банкрутом, розпочати процедуру припинення, з метою якісного захисту економічних інтересів держави. Так, на практиці є поширеними випадки, коли в разі порушення провадження у справі про банкрутство фактично відсутня юридична особа або фізична особа-підприємець за своєю податковою адресою. За таких підстав неможливо з'ясувати місцезнаходження первинних документів, які використовуються в бухгалтерському та податковому обліку, пов'язані з обчисленням і сплатою податків та зборів. Інформація за такого специфічного статусу суб'єкта господарської діяльності повинна бути найповнішою й об'єднувати як наявну в органі податкової служби інформацію, так і ту, яка є комерційною таємницею. Отримання такої інформації пов'язане з тим, що, з одного боку, необхідно приймати виважене рішення з різних питань проведення податкового регулювання, а з другого – потрібно мати досить об'єктивне уявлення про можливі ризики і негативні наслідки для інтересів держави. Особливе значення при цьому має отримання всієї можливої інформації [55, с. 118-126].

Важливою особливістю інформаційного забезпечення органів Державної податкової служби України є достатньо великий обсяг як вхідної інформації (платники податків здають, як правило, об'ємні декларації з необхідними додатками), так вихідних даних (органи податкової служби регулярно обмінюються інформацією близько з 20 іншими центральними органами виконавчої влади), а також значна кількість джерел інформації [98].

Безумовно інформація відіграє чималу роль і в процесі взаємодії та обміну даними між органами Державної податкової служби України та іншими суб'єктами владних повноважень з метою підвищення ефективності їхньої діяльності. У цьому аспекті можемо розглянути діяльність податкових органів,

що пов'язані з обміном інформацією з іншими суб'єктами захисту економічних інтересів держави у процесі проведення митних процедур.

Виокремимо декілька напрямів інформування, яке проводиться з різною метою:

- по-перше, для безпосереднього здійснення митної справи та реалізації основних завдань органів, визначених ст. 544 Митного кодексу України [77];
- по-друге, для сприяння реалізації своїх основних завдань іншими державними органами;
- по-третє, для реалізації окремими державними органами контрольних функцій за діяльністю Державної податкової служби України.

У контексті вищезазначеного постає питання наскільки податкова інформація охоплює митний напрямок інформування.

Ст. 16 ЗУ «Про інформацію» [127] містить визначення податкової інформації, як сукупності 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 Податковим кодексом України». Тобто однозначно суб'єктами податкової інформації є контролюючі органи в сфері оподаткування. Податковим кодексом України [97] чітко у ст. 41.1. визначено органи, що є контролюючими, а саме податкові органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань оподаткування, законодавства з питань сплати єдиного внеску, а також щодо дотримання іншого законодавства, контроль за виконанням якого покладено на центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, чи його територіальні органи; митні органи (центральный орган виконавчої влади, що реалізує державну митну політику, його територіальні органи) – щодо дотримання законодавства з питань митної справи та оподаткування митом, акцизним податком, податком на додану вартість, іншими податками та зборами, які відповідно до податкового, митного та іншого законодавства справляються у зв'язку із

ввезенням (пересиланням) товарів на митну територію України або територію вільної митної зони або вивезенням (пересиланням) товарів з митної території України або території вільної митної зони. Тобто і податкові і митні органи є суб'єктами податкової інформації.

Однак не лише контролюючі органи визнаються законодавством суб'єктами податкової інформації. У першій частині ст. 16 ЗУ «Про інформацію» [127] зазначається, що податковою інформацією є сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності. Перелік суб'єктів інформаційних відносин визначений ст. 4 ЗУ «Про інформацію» [127]: фізичні особи, юридичні особи, об'єднання громадян, суб'єкти владних повноважень. Аналіз цих суб'єктів дає нам розуміння, що суб'єктом податкової інформації може стати будь-хто і будь-який орган, установа, підприємство чи організація. Однак серед цих суб'єктів є суб'єкти податкових правовідносин, які частіше за інших суб'єктів інформаційних відносин працюють з інформацією в податковій сфері і їх відомості більш вагоміші для нарахування податків і зборів, а відповідно для формування дохідної частини бюджетів. До таких суб'єктів податкових правовідносин потрібно віднести державу в особі органу законодавчої влади, який встановлює податки та збори, порядок їхнього адміністрування; органи місцевого самоврядування, які в межах повноважень, визначених Податковим кодексом України, самостійно вирішують питання щодо місцевого оподаткування; платників податків (фізичні і юридичні особи); особи, які сприяють сплаті податків і зборів: банки; податкові агенти; державні органи, що надають інформацію про платника податків, необхідну для нарахування податків і зборів.

Отже, податкова інформація складається з інформації, що забезпечує реалізацію покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України; сукупності даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності; і відомостей створених чи отриманих від суб'єктів податкових

правовідносин. Відомості від останніх суб'єктів – це не лише інформація стосовно сплати податків, а й інші фінансові дані. Наприклад, інформація про відкриття чи закриття банківського рахунку, купівлю-продаж майна, спадкування чи дарування та інше.

Зважаючи на те, що саме інформація створена чи отримана від суб'єктів податкових правовідносин є вагомою для нарахування та стягнення податків, вважаємо за потрібне виділити цю інформацію в окремий вид податкової інформації, а саме фіскальну інформацію.

Підсумовуючи можемо визначити фіскальну інформацію як сукупність фінансових відомостей, що повідомляються органам державної податкової служби у зв'язку з формуванням дохідної частини Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

Окреме питання, яке слід дослідити є питання захисту інформації в податковій сфері. Так, відповідно до загальнонаукових підходів до способів захисту податкової інформації відносять правові. До правових способів захисту інформації належить Закони України, законодавчі акти, які регламентують правила використання й оброблення інформації обмеженого доступу і встановлюють міру відповідальності за порушення цих правил. Фізичні способи захисту інформації ґрунтуються на запровадженні перешкод для зловмисника, закриваючи шлях до захищеної інформації (сувора система допуску на територію або в приміщення з апаратурою, носіями інформації).

Відтак вказані способи захисту податкової інформації напряду впливають на якість функціонування податкових органів. О.В. Шакірова [154, с. 219-224] вказує, що саме під захистом податкової інформації необхідно розуміти систему заходів, окрім зазначених вище, ще й психологічного характеру, які спрямовані на забезпечення діяльності органів ДПС. Як бачимо, процес діяльності державних податкових органів є надзвичайно динамічним і комплексним. Тому він потребує постійного вдосконалення, взаємодії управлінських структур, що можливе тільки за належного інформаційного забезпечення.

Як наслідок, належне інформаційне забезпечення та захист отриманої податкової інформації повинні привести до відповідного високого рівня інформатизації системи органів Державної податкової служби України, тобто формування високоорганізованого простору, яке, з одного боку, повинно включати і об'єднувати в межах діяльності фіскальних органів інформаційне, комп'ютерне забезпечення та бази даних, а з іншого – сприяти створенню та використанню дієвого інформаційно-аналітичного продукту, які не лише на якісно новому рівні підвищать інформаційне адміністрування платників податків, а й будуть реалізовувати системний аналіз стану і перспектив діяльності усієї фіскальної системи з використанням інформаційних технологій, керуючись науково обґрунтованими рішеннями з приводу впровадження в життя української фіскальної політики [28, с. 88].

Отже, на сьогодні в Україні відбуваються системні економічні перетворення, і найбільш нагальними є формування інформаційної бази для прийняття управлінських рішень на державному рівні. Для забезпечення ефективного функціонування системи державного управління необхідна якісна система інформаційного забезпечення, необхідне також впровадження та всебічне використання сучасних інформаційних технологій в управлінській діяльності. Такі заходи забезпечать інформаційну підтримку прийняття управлінських рішень на рівні держави і її окремих регіонів, а також створять умови для об'єктивного формування громадської думки щодо діяльності органів влади, а також послуг, які вони надають.

Стає зрозумілим, що якість і ефективність роботи будь-якої управлінської системи значною мірою залежить від інформаційного забезпечення. Відомою є формула «час-гроші» в сучасних умовах швидкого розвитку ринкової економіки; зазначену формулу варто доповнити змістом «інформація-гроші». Оскільки діяльність Державної податкової служби полягає в реалізації державної податкової політики – відповідно у наповненні коштами Державного бюджету, то вказана формула якнайкраще доказує і показує значення і статус інформації в процесі діяльності державних податкових органів України.

1.3 Нормативно-правове забезпечення інформаційних правовідносин в податковій сфері

В умовах політичної, економічної та воєнної нестабільності для розвитку України є необхідним використання оптимальних форм державного управління, які б, з одного боку, сприяли задоволенню потреб випереджального розвитку суспільства, а з іншого – могли реалізовуватись у сьогочасних реаліях. Зважаючи на це, особливої уваги потребує питання нормативно-правового забезпечення інформаційних відносин під час справляння податку на майно, ретроспектива та сучасний його стан, а також перспективи вдосконалення правової регламентації у цій сфері, в тому числі й вирішення проблеми транспарентності функціонування фіскальних органів.

В Україні становлення інформаційних відносин у сфері діяльності податкових органів, а також розвиток нормативно-правового забезпечення, можемо охарактеризувати, умовно виокремивши декілька етапів:

1. Підготовчий етап [99, с. 402] (1991 – 2007 рр.), під час якого були закладені основні засади розвитку інформаційного суспільства та визначені найбільш загальні аспекти залучення сучасних інформаційно-комунікаційних технологій, зокрема з прийняттям законів України «Про інформацію» [127], «Про національну програму інформатизації» [129], «Про концепцію національної програми інформатизації, з ухваленням Указу Президента України «Про заходи щодо розвитку національної складової глобальної інформаційної мережі «Інтернет» та забезпечення широкого доступу до цієї мережі в Україні» [125] від 31 липня 2000 року та зверненням Президента України до Верховної Ради України «Україна: поступ у XXI сторіччя. Стратегія економічного та соціального розвитку на 2000 – 2004 роки» [135], в якому відбувається розвиток складових глобальної інформаційно-комунікаційної мережі «Інтернет», можливість повного доступу до цієї мережі громадян та юридичних осіб усіх форм власності в Україні. Відповідне відображення в ній національних інформаційних ресурсів – це один з домінуючих напрямів політики держави в галузі інформатизації, задоволення конституційних прав

громадян на інформацію, створення відкритого демократичного суспільства, розвитку підприємницької діяльності [99, с. 15].

У цей період також було прийнято Закони України «Про електронні документи та електронний документообіг» [110] від 22 травня 2003 року, «Про електронний цифровий підпис» [111] від 22 травня 2003 року, Постанову Кабінету Міністрів України «Про Порядок оприлюднення у мережі Інтернет інформації про діяльність органів виконавчої влади» [138] від 4 січня 2002 року, в якій був затверджений «Порядок оприлюднення у мережі Інтернет інформації про діяльність органів виконавчої влади», що визначив обов'язок органів виконавчої влади та органів місцевого самоврядування оприлюднення результатів своєї діяльності на власних вебсайтах у мережі «Інтернет».

2. Етап розбудови інформаційного спеціального законодавства та запровадження електронного оподаткування (2007–2015 рр.) – характеризується формуванням спеціального законодавства та визначенням конкретних цілей (завдань) щодо розвитку електронного оподаткування. Серед найбільш вагомих результатів цього періоду виділяють [6, с. 60]:

- прийняття Законів України «Про основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки» [131], «Про адміністративні послуги» [102] (2012) (закладені основи та визначені правила функціонування сфери адміністративних послуг, розбудови центрів адміністративних послуг та Єдиного порталу адміністративних послуг (так званого «єдиного вікна»), «Про доступ до публічної інформації» [110], «Про захист персональних даних» [124], змін до Закону України «Про здійснення державних закупівель» [126] (щодо процедури електронних державних закупівель);

- схвалення Кабінетом Міністрів України Концепції розвитку електронного урядування в Україні [51] (дало поштовх для нових ініціатив щодо побудови елементів інфраструктури е-уряду), Плану дій з впровадження в Україні ініціативи «Партнерство «Відкритий Уряд» [115], Стратегії розвитку інформаційного суспільства в Україні [162];

- прийняття Постанови Верховної Ради України «Про затвердження Програми інформатизації законотворчого процесу у Верховній Раді України на 2012–2017 роки» [120] (метою якої є впровадження інтегрованої електронної інформаційно-аналітичної системи «Електронний парламент» до 2017 року»);
- реалізацію декількох галузевих проєктів:
- впровадження електронної звітності суб'єктами підприємницької діяльності в Податкову адміністрацію;
- створення системи електронного декларування товарів на митниці «Електронна декларація»;
- тощо.

«Концепція розвитку електронного урядування в Україні» є основоположним документом цього періоду. У ньому було визначено один із пріоритетних напрямків України, а саме розвиток інформаційного суспільства, яке орієнтоване на інтереси людей, відкрите для всіх і має на меті збудувати інноваційну модель розвитку високотехнологічного суспільства, в якому кожна особа матиме можливість здобувати знання, створювати і накопичувати інформацію, мати до неї вільний доступ, користуватися та здійснювати обмін нею, щоб кожен міг реалізувати свій потенціал для забезпечення як особистого, так і суспільного розвитку, а також мав можливість підвищити якість життя. Як найбільш ефективний інструмент розвитку інформаційного суспільства було обрано електронне урядування. У цьому процесі зазначений інститут, насамперед, покликаний забезпечити підвищення ефективності, транспарентності процесу справляння податку, відкритості діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування [143], менш витратне адміністрування та підвищення довіри громадян до влади [6, с. 4].

Процес введення електронного урядування, що є формою організації державної влади через локальні системи інформаційних мереж і сегменти глобальної інформаційної мережі, зводиться до забезпечення роботи державних органів у режимі реального часу і робить найбільш простою та доступною

повсякденну комунікацію з ними громадян, юридичних осіб, неурядових організацій.

Департамент розвитку та модернізації ДПС ініціював створення нового вебресурсу органів ДПС та розробив Концепцію створення Єдиного вебпорталу органів ДПС України. В основу Концепції закладено позитивні тенденції та досягнення вітчизняної служби, а також досвід розвинутих країн у напрямі інформаційної взаємодії платників податків з органами податкової служби [88].

У вищезазначених законодавчих актах були закріплені такі завдання щодо розвитку електронного врядування:

- забезпечення населення та бізнесу ефективними та якісними адміністративними послугами, що надаються за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій;
- створення електронної взаємодії державних органів;
- розробка та впровадження концепції інтегрованої системи «Електронний уряд»;
- впровадження типових організаційно-технологічних рішень та забезпечення їхнього ефективного функціонування в діяльність державних органів;
- залучення відомчих інформаційних систем та планування управлінської звітності для створення єдиної державної системи контролю результативності діяльності державних органів щодо забезпечення розвитку соціально-економічної сфери;
- підвищення рівня інформованості громадян та державних службовців щодо можливостей, які пропонуються в рамках програми електронного урядування;
- розробка механізму навчання з питань впровадження електронного урядування державних службовців та посадових осіб місцевого самоврядування тощо.

Впровадження таких ініціатив можливе лише за реалізації прозорості в діяльності ДПС, що є основою принципу транспарентності («транспарентність»

має іноземне походження – «transparent» перекладається як прозорий, зрозумілий); діяльність фіскальних органів закріплювалась у нормативно-правових актах у контексті забезпечення його трьох основних складових, а саме: принципів відкритості, прозорості та доступності діяльності податкових органів. Вказані елементи транспарентності є ключовими для визначення ефективності діяльності органу та забезпечують можливість прозорості діяльності та доступності інформації про діяльність органу для населення.

Під транспарентністю розуміється інформаційна відкритість соціальних, економічних та політичних процесів. Таким чином, транспарентність саме в діяльності фіскальних органів передбачає вільний доступ до податкової інформації, підзвітність податкових органів, доступу громадян до прийняття управлінських рішень.

Також щодо впровадження принципу транспарентності в діяльності органів податкової служби було прийнято Стратегію розвитку інформаційного суспільства, що визначила завдання, за якими потрібно забезпечити:

- постійний доступ громадян до податкової інформації, що не відноситься до категорії інформації з обмеженим доступом;
- залучення громадян до опитувань, громадських консультацій з питань забезпечення транспарентності діяльності фіскальних органів;
- створення системи підконтрольності, підзвітності та взаємодії фіскальних органів.

Окрім цього, з метою забезпечення реалізації принципу транспарентності діяльності органів була створена система електронної міжвідомчої взаємодії державних органів та були закладені основи нормативно-правового забезпечення електронного урядування у сфері діяльності органів державної податкової служби. У цьому аспекті П.С. Клімушин зазначив, що національна система «Електронний уряд» охоплює такі взаємопов'язані між собою компоненти відомчої системи, як: «Електронна податкова служба», «Електронна митниця», «Електронний земельний кадастр», «Електронне право», «Електронне голосування» та інші пріоритетні компоненти [33, с. 107].

Призначенням цих систем, на думку П.С. Клімушина, є забезпечення ефективного функціонування внутрішнього ринку. Окрім цього він зазначив, що в ході імплементації угоди «Про асоціацію між Україною і ЄС» необхідним залишається створення комунікаційних систем і систем обміну інформацією, які передбачені європейською програмою eFiscalis. Однією з таких систем є система міжнародного інформаційного обміну про ПДВ, що забезпечує контроль звільнення або повернення ПДВ при постачаннях товарів усередині співтовариства [33, с. 107].

Зважаючи на вищевикладене, однією із форм електронного урядування в діяльності органів державної податкової служби, що охоплює відомчу систему «Електронна податкова служба», є електронне оподаткування.

На думку одного з провідних вчених, який вивчає правові основи електронного обкладання податком (електронне оподаткування), А.М. Новицького: «Електронне оподаткування є синтезованою, нормативно врегульованою, динамічною, економічно обґрунтованою системою автоматизованого встановлення податкового зобов'язання, формування бази оподаткування, обліку платників податків, підготовки та подання електронних звітів й інших компонентів податкового адміністрування для його узгодження і вдосконалення, сприяння умовам для більшого перспективного розвитку інформаційних відносин у галузі оподаткування» [87, с. 251].

У свою чергу, Л.О. Матвейчук рекомендує електронне оподаткування сприймати як форми організації державного управління оподаткування, для якої властива кібернетизація внутрішніх функцій, а зовнішній взаємозв'язок державних податкових органів з учасниками інформаційного суспільства: громадянами, бізнесом, державними органами й міжнародна взаємодія щодо накладення податками відбувається через інформаційно-комунікаційні технології і мережу «Інтерне» [81, с. 83].

Визначений Л.О Матвейчук у цьому та попередньому параграфі перелік, що охоплює систему електронного оподаткування, вбачається найбільш повним. У зв'язку з цим, узагальнюючи елементи загальної системи

електронного оподаткування можемо умовно їх поділити на такі блоки: інституційний (інфраструктура електронної взаємодії, в тому числі інформаційно-аналітична система ДПС), учасницький (елементи, що забезпечують участь платників податків у електронній взаємодії так званні електронні сервіси, за допомогою яких сплачуються податки, подається звітність тощо) та безпековий (захист інформації та персональних даних, забезпечення податкової конфіденційності).

Також слід погодитися з Л.О. Матвейчук про те, що основним компонентом системи електронного оподаткування постає інформаційно-аналітична система державної податкової служби держави [72, с. 197]. На наш погляд, саме запровадження механізму електронного оподаткування стало вагомим внеском у забезпечення прозорості діяльності податкових органів.

Цей етап також характеризується реалізацією проєкту «Модернізація державної податкової служби України-1» [149], на виконання якого було затверджено Стратегічний план розвитку до 2013 року, що передбачав:

1. Забезпечення повного та своєчасного надходження, передбачених на законодавчому рівні, податків та зборів (обов'язкових платежів), що відбуватиметься шляхом удосконалення порядку адміністрування податків у податковому законодавстві та його адаптації до вимог Європейського Союзу; використання спрощеного механізму обчислення податків; приведення у відповідність форми податкової звітності та розробка інструкцій щодо їх заповнення; запровадження покращеної системи адміністрування податкового боргу платників податків; розробки можливості подачі податкової звітності платниками податків в електронному вигляді; вдосконалення роботи з контролю і перевірки ризиків через ризикоорієнтовану систему, налагодження системи обміну оперативними та аналітичними даними з правоохоронними та іншими контролюючими органами, податковими організаціями країн світу з метою забезпечення захисту економічних інтересів України у системі оподаткування; тривалого моніторингу показників діяльності платників податків; комплексного підходу контролювати діяльність платників податків. А

також забезпечення умов добровільного дотримання платниками податків вимог податкового законодавства.

2. Сприяння прозорій, компетентній, передбачуваній і неупередженій діяльності податкової служби через своєчасне надання якісних послуг платникам податків, забезпечення форм складання податкової звітності, з можливими інструкціями щодо їх заповнення; створення інформаційно-довідкового центру, до компетенції якого буде входити оперативне надання платникам податків консультативних послуг та роз'яснень податкового законодавства, відповідно до їхніх звернень; розробку та впровадження програм навчання щодо системи оподаткування, що сприятиме встановленню взаємовідносин державної податкової служби України із майбутніми платниками податків у школах та інших закладах освіти; створення системи доступу громадськості до актуальної, достовірної та повної інформації щодо системи оподаткування, стану наповнення дохідної частини бюджетів і державних цільових фондів, що спонукатиме систематично висвітлювати діяльність органів державної податкової служби; розробку та впровадження антикорупційних програм і, як наслідок, усунення можливості виявів корупції в податкових органах; розробку процедури врахування та оприлюднення результатів проведення періодичних опитувань платників податків щодо оцінки їх стосунків з державною податковою службою України; запровадження в практичну діяльність стандартних процедур перевірок до всіх платників податків під час організації контрольної-перевірочної роботи, а також системи оцінки ризиків.

3. Створення інформаційно розвиненої державної податкової служби в Україні, яка б характеризувалась високопрофесійністю, шляхом розробки та запровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури, що передбачає поліпшення механізмів реалізації функцій органів державної податкової служби України; створення нової функціональної організаційної структури; розробка автоматизованої системи операційної та управлінської діяльності державної податкової служби України; покращення системи

моніторингу сплати податків, зборів (обовязкових платежів) на державному рівні, створення управлінської інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби України; удосконалення систем приймання податкової звітності в електронному вигляді та обліку надходжень до бюджету; зведення звітних форм та формування внутрішньої відомчої звітності; розробку офіційної звітності податкових органів у зовнішніх формах; розробка механізму контролю достовірності звітних даних податкових органів; розробку системи інформаційної взаємодії із Міністерством фінансів України, Міністерством економіки, Міністерством праці і соціальної політики України, Державним Казначейством України, Державною митною службою України, Національним банком України та Державним комітетом статистики України, іншими міністерствами та відомствами; підвищення рівня управління персоналом податкових органів, шляхом покращення системи професійної підготовки і перепідготовки кадрів, впровадження нових механізмів управління персоналом [93].

Таким чином, за допомогою зазначеного проєкту було здійснено автоматизацію податкових функцій та у 2013 році впроваджено в експлуатацію інформаційно-аналітичну систем ДПС «Податковий блок», яка витіснила кілька автоматизованих систем різного рівня і стала найголовнішою основою для розвитку інформаційної інфраструктури податкового відомства за сучасних умов [81, с. 85, 89]. Як зазначає Л.О. Матвейчук, інформаційна система «Податковий блок» базується на принципі централізованої акумуляції, оброблення й систематизації даних із доступом до них працівникам ДПС у межах їхніх функціональних обов'язків [69, с. 79]. Залежно від функцій, які виконуються податковими органами, в інформаційній системі виділяються підсистеми. Інформаційна система «Податковий блок» покликана забезпечувати автоматизацію процесів чотирьох складових податкового блоку й утворюється відповідним чином з чотирьох функціональних підсистем: 1) «Реєстр платників податків»; 2) «Обробка податкових звітів і платежів»; 3) «Облік платежів»; 4) «Податковий аудит» та підсистеми «Адміністрування

системи», що сприяє працездатності та налагодження роботи вищезазначених підсистем з погляду адміністрування користувачів безпеки [4].

У продовження концепції електронного урядування в податковій сфері було прийнято рішення про впровадження системи «Податковий блок» [88] як інтегрованої, автоматизованої інформаційної системи. Складовими елементами «Податкового блоку» стали чотири сегменти як напрямки операційної діяльності податкової служби, а саме підсистеми: «Реєстрація платників податків», «Обробка податкової звітності та платежів», «Обліку платежів», «Податковий аудит» як модернізовані процедури програмного забезпечення.

Така підсистема, як «Реєстрація платників податків», покликана забезпечити спрощений порядок реєстрації платників податків на основі електронного обміну інформацією з іншими органами державної виконавчої влади з метою одержання повних і точних відомостей про платників податків і об'єктів оподаткування, що дасть можливість вдосконалити і посилити контроль над оподаткуванням.

У підсистему «Обробка податкової звітності та платежів» закладено забезпечення оперативності та точності впровадження і оброблення даних податкової звітності в режимі реального часу (онлайн). Подача звітності в онлайн режимі має багато переваг: усуває необхідність прямих контактів з працівниками органів ДПС; дає можливість бачити інформацію про стан його розрахунків з бюджетом; напряду здійснювати розрахунки з бюджетом. Крім того, це можливість на пряму подавати до органів ДПС документи (скарги, листи, заяви); отримувати довідки чи інші потрібні документи від органів ДПС.

Систему «Обліку платежів» інтегрували через систему сплати податків – Єдиний рахунок. Для сплати грошових зобов'язань суб'єкти оподаткування матимуть один рахунок. Така система дозволяє платнику податків сплачувати грошові зобов'язання за всіма податками та зборами, які є обов'язковими для сплати одним платіжним дорученням, і, безсумнівно, дозволить уникнути помилок під час перерахування зазначених коштів. Крім того, платники податків матимуть справжнє уявлення про стан розрахунків бюджету платників

податків. І тоді для платника податків буде неможливо мати одночасно переплату податків та іншу податкову заборгованість.

Останній (четвертий) блок – це «Податковий аудит». Підсистема повинна відкрити нові аспекти податкового контролю, наприклад, визначення платників податків, які мінімізують свої податкові зобов'язання. Для того, щоб ця система могла ефективно функціонувати, була створена система адміністрування податків, що орієнтована на ризик, яка передбачає зменшення участі податкових державних органів у підприємницьку діяльність добросовісних платників податків (зокрема, жоден з них не будуть підпадати під виїзні перевірки), та зосереджується увага на порушниках вимог податкового законодавства, які ухиляються від оплати податків. Виникнення орієнтовної на ризик системи податкового адміністрування дозволить уникнути суб'єктивного ставлення співробітників державної податкової служби до платників податків, збільшить стан додержання законодавства і підвищить рівень податкової дисципліни серед платників податків.

Було заплановано створити сучасний інформаційно-аналітичний ресурс податкової служби, наслідком якого стане значне розширення сфери послуг для суб'єктів оподаткування, збільшення рівня додержання останніми вимог податкового законодавства.

Окрім інформаційної системи «Податковий блок», відповідно до зазначеного проекту модернізації, було прийнято рішення про розробку та впровадження АС «Управління документами», АС «Електронна картка».

Мета АС «Управління документами» виявляється в тому, щоб забезпечити виконання всіх функцій, потрібних для податкової служби, пов'язаних з обробленням документів (управління, збір, реєстрація, передача, накопичення, пошук, обробка, захист документів) з можливістю обміну даними за допомогою сучасних технологій між усіма системами автоматизованої інформаційної системи Державної податкової служби України і органами державної виконавчої влади [5].

У свою чергу, АС «Електронна картка» забезпечує процеси роботи з Електронним кабінетом платника податків, терміналами самообслуговування платників податків та взаємодіє з іншими інформаційними системами Державної податкової служби України, що надає можливість:

1) ідентифікації платника податків для подальшого здійснення спілкування та операцій:

- в Електронному кабінеті платника податків;
- адміністрування податків у державних і недержавних установах, організаціях та підприємствах;

2) використовувати доступний механізм електронного цифрового підпису (кваліфікованого електронного підпису) для достовірного спілкування платника податків з органами Державної податкової служби України, в тому числі для формування та подання податкової звітності та електронних повідомлень про зміну облікових даних та інформації про об'єкти оподаткування;

3) сплачувати податки, збори та інші платежі до бюджету за допомогою банківських систем на зразок Інтернет-банкінг [3].

Також у другому періоді Кабінет Міністрів України 5 грудня 2012 року схвалив Концепцію створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків», метою якої було розширення переліку послуг, що надаються податковими органами платникам податків з використанням електронного сервісу, покращення якості обслуговування платників податків, забезпечення автентичності інформації, що подається платниками податків до податкових органів, забезпечення прозорості та відкритої діяльності органів державної податкової служби. Відповідно до затвердженого плану заходів щодо реалізації Концепції Державна податкова служба з 1 січня 2013 року запровадила електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків», що є персональним автоматизованим робочим кабінетом платника податків, працювати в якому він може без використання спеціально встановленого клієнтського застосування. Загалом, на цьому етапі змінюється концепція

роботи податкової служби України та перетворення її з фіскального органу на сервісну службу.

3. Сучасний етап модернізації системи міжвідомчої, міжгалузевої та міждержавної електронної взаємодії, в тому числі удосконалення системи електронного оподаткування, що розпочався в 2014 – 2015 рр. у світлі підписання угоди «Про асоціацію між Україною і ЄС» [175], схвалення «Стратегії сталого розвитку «Україна – 2020» [142] та Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015 – 2018 рр. [121] відповідно до норм угоди «Про асоціацію між Україною і ЄС», передбачає поступове введення нових механізмів звітності суб'єктів оподаткування за допомогою електронної подачі податкових звітів.

Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015 – 2018 рр. затверджений наказом ДФС України від 12.02.2015 № 80 [121], окреслив напрямки розвитку системи електронного оподаткування, зокрема це:

- втілення ефективних інноваційних інструментів комунікації з громадянами та бізнесом;
- удосконалення наявних електронних сервісів обслуговування;
- розробка плану автоматизації та централізації інтерфейсу інформаційно-телекомунікаційних систем;
- покращення якості даних та звітності, інтеграція інформаційно-телекомунікаційних систем;
- впровадження принципу «єдиного погляду» на платника податків і зборів, митних платежів та єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування;
- впровадження ефективного процесу управління інформаційними технологіями, максимальна централізація ІТ-функцій,
- запровадження новітньої комплексної системи захисту інформації в інформаційно-телекомунікаційних системах.

На сучасному етапі отримала активного розвитку така складова електронного оподаткування, як електронний сервіс, що є безпечним,

персоніфікованим і безпечним електронним сервісом, метою якого є забезпечити безконтактний спосіб взаємодії платника податків та Державної податкової служби України з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій (у тому числі й з використанням хмарних технологій). За допомогою цього сервісу платнику податків надається можливість у режимі реального часу підготувати, заповнити та надіслати податкову звітність в електронному вигляді, а також переглядати інформацію про стан розрахунків з бюджетом (картки особових рахунків) тощо. Окрім того, до кінця 2017 року, як зазначили в Державній фіскальній службі, буде максимально розширено спектр адміністративних послуг, які надаються через електронний кабінет платника [21].

Слід також зазначити, що електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків» безпосередньо взаємозв'язаний з більшістю зазначених елементів електронного оподаткування, серед яких електронна взаємодія інформації державних податкових органів та платників податків із застосуванням електронного документообороту і цифрового підпису, електронна реєстрація суб'єктів господарювання, електронна автентифікація платників, електронна звітність, електронна система звернень громадян тощо.

Також на сайті ДФС України функціонують сервіси:

- «Дізнайся більше про свого бізнес-партнера», який надає інформацію про те, чи перебуває платник на обліку в податкових органах і чи не має податкового боргу станом на останній робочий день, що передує дню перегляду, або станом на перший день поточного місяця;
- Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс, що містить наступні вкладки: запитання-відповіді з бази знань; нормативні та інші документи інформаційного характеру; останні зміни до податкового законодавства; письмові консультації; актуальні запитання та відповіді на них; ставки податків та зборів; інформація з питань митної справи; інтерактивна мапа; необхідно знати; контакт-центр ДФС; сервіс «Пульс»; електронний цифровий підпис; про ресурс;

- Антикорупційний сервіс «Пульс», що надає можливість цілодобово повідомляти щодо можливих корупційних та кримінальних правопорушень працівниками Служби;

- Інформація з реєстрів (дані про взяття на облік платників; реєстр страхувальників; дані реєстру платників податку на додану вартість; реєстр платників єдиного податку; інформація про РРО; інформація про книги ОРО; дані реєстру платників акцизного податку з реалізації пального; реєстр осіб, які здійснюють операції з товарами);

- Акредитований центр сертифікації ключів, що надає послуги електронного цифрового підпису;

- Електронна звітність, що включає такі вкладки: спеціалізоване клієнтське програмне забезпечення для формування та подання звітності до «Єдиного вікна подання електронної звітності»; платникам податків про Єдиний реєстр податкових накладних; платникам податків про електронну звітність; пам'ятка платника податків; актуальні нововведення; електронні сервіси для платників податків у системі електронного адміністрування ПДВ;

- Митна статистика (зведені дані митної статистики зовнішньої торгівлі України);

- Електронна митниця (містить інформацію щодо багатофункціональної комплексної системи «Електронна митниця»);

- Дані Реєстрів волонтерів АТО (містить інформацію про фізичних осіб-благодійників);

- Декларування громадян;

- Інформація про максимальні роздрібні ціни виробників та імпортерів підакцизних товарів (продукції);

- Система обліку публічної інформації (тестова версія);

- Єдиний реєстр індивідуальних податкових консультацій.

Важливе місце в системі електронного оподаткування займає також електронна комерція, яка, як зазначає О.В. Мельник, є полем цифрової економіки, що зараховує усі фінансові і комерційні операції, які здійснюються

через комп'ютерні мережі, і бізнес-процеси, пов'язані з цими операціями. Електронна комерція включає електронний обмін даними (Electronic Data Interchange, EDI), електронний рух капіталу (Electronic Funds Transfer, EFS), електронну торгівлю (E-Trade), електронні гроші (E-Cash), електронний маркетинг (E-Marketing), електронний банкінг (E-Banking), послуги електронного страхування (E-Insurance) та ін. [76].

На сьогодні в Україні відносини у цій сфері врегульовує Закон України «Про електронну комерцію» [113] від 3 вересня 2015 року, відповідно до якого електронна комерція – це відносини, спрямовані на отримання прибутку, що виникають під час вчинення правочинів щодо набуття, зміни або припинення цивільних прав та обов'язків, здійснені дистанційно з використанням інформаційно-телекомунікаційних систем, внаслідок чого в учасників таких відносин виникають права та обов'язки майнового характеру. Крім того закон визначає, що ключовими засадами в галузі електронної комерції є свобода бізнесу з використанням інформаційних та телекомунікаційних систем; свобода вибору контрагента, електронних засобів, видів і форм діяльності; свобода конкуренції та гарантування її добросовісного дотримання; свобода здійснення електронних правочинів; рівність та охорона прав учасників відносин у сфері електронної комерції; відповідність вимогам чинного законодавства, установлених стандартами професійної етики, повага до прав, свобод, законних інтересів усіх учасників відносин у сфері електронної комерції; забезпечення належної якості товарів, робіт і послуг, що здійснюються в сфері електронної комерції; правомірність електронних транзакцій і правочинів, здійснених в інший спосіб, передбачений законодавством; забезпечення доступу до інформації усіх учасників відносин у сфері електронної комерції; наявність електронних листів та можливість обмеження їх отримання.

Окрім імплементації міжнародних стандартів у сфері електронного обслуговування, що супроводжується модернізацією системи міжвідомчої (зокрема, «Електронна податкова служба», «Електронна митниця тощо), міжгалузевої та міждержавної (в аспекті угоди «Про асоціацію України з ЄС»)

електронної взаємодії, цей період характеризується формуванням захисних механізмів у сфері інформаційної безпеки (Указ Президента України №47/2017 Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 29 грудня 2016 року «Про Доктрину інформаційної безпеки України» [139]). У цьому аспекті безпека інформації виступає не менш важливим елементом-умовою функціонування системи електронного оподаткування (так зване забезпечення податкової конфіденційності), що реалізується відповідно до вимог законодавства про захист інформації та персональних даних.

Підбиваючи вищезазначене, можемо зробити такі висновки:

- 1) нормативно-правове забезпечення інформаційних правовідносин, у тому числі у сфері діяльності органів ДФС України, у своєму розвитку пройшло три етапи: підготовчий (1991 – 2007 рр.), етап розбудови (2007 – 2015 рр.) та сучасний етап (з 2014 – до сьогодні);
- 2) забезпечення транспарентності діяльності органів фіскальної служби є одним із пріоритетних напрямків функціонування держави;
- 3) особливою формою діяльності органів державної податкової служби у сфері електронного врядування є електронне оподаткування;
- 4) під електронним оподаткуванням слід розуміти нормативно врегульовану систему автоматизованого встановлення податкового зобов'язання, визначення податкової бази, обліку платників податків, підготовки й подачі електронної звітності та інших складових адміністрування податків;
- 5) електронне оподаткування є особливою формою діяльності органів державної податкової служби у сфері електронного врядування, що охоплює інституційний (інфраструктура електронної взаємодії), учасницький (електронна звітність, електронна комерція та ін.) та безпековий (забезпечення податкової конфіденційності) блоки.

Висновки до розділу 1

1. На сьогодні одним з основних завдань української держави є побудова інформаційного суспільства. Для цього в усі сфери суспільного життя впроваджуються новітні інформаційно-комунікаційні технології. Не винятком є і податкова сфера. Впровадження нових інтернет – технологій створює нові особливості для розвитку інформаційних відносин у податковій сфері.

2. Інформаційні відносини в податковій сфері, відповідаючи загальному поняттю інформаційних відносин, все ж таки мають власну специфіку і є суспільними відносинами, що виникають щодо обігу інформації в податковій сфері.

3. Можна виділити такі специфічні ознаки інформаційно-податкових правовідносин: вони є різновидом суспільних відносин, що пов'язані з обігом інформації в податковій сфері; вони виникають, функціонують і припиняються на основі норм податкового та інформаційного права; єдиним об'єктом їх правового регулювання є податкова інформація; вони наділені одностороннім державно-владним характером, оскільки податкові органи, будучи обов'язковим суб'єктом управління, реалізують свідомий, ціленаправлений вплив на фізичних і юридичних осіб, державні органи як на об'єкти управління у формі і методах, передбачених податковим й інформаційним законодавством, застосовуючи при цьому методи переконання та примусу для розв'язання поточних завдань.

4. Отже, інформаційно-податкові правовідносини є суспільними відносинами, що виникають у сфері обігу інформації в податковій сфері й регулюються нормами податкового й інформаційного законодавства.

5. Перелік суб'єктів інформаційних відносин, як узагальнююче поняття визначено у ст. 4 Закону України «Про інформацію». Суб'єктами інформаційних податкових відносин є платники податків, податкові агенти, органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, Національний банк України, банки, інші фінансові установи, органи влади інших держав,

міжнародних організацій або нерезидентів, підрозділи податкової та митної служби.

Тобто суб'єкти інформаційно-податкових відносин не виходять за межі переліку суб'єктів інформаційних відносин, але, функціонуючи в податковій сфері, суб'єкт конкретизується і чітко визначається як суб'єкт інформаційно-податкової сфери.

6. Процес діяльності державних податкових органів є надзвичайно динамічним і комплексним, забезпечення прозорості та доступності податкової інформації є необхідним для їх адекватного функціонування. Тому він потребує постійного вдосконалення, взаємодії управлінських структур, що можливе тільки за належного інформаційного забезпечення.

7. У зв'язку з реформуванням системи фіскальних органів, а також з урахуванням зарубіжного досвіду розуміння «фіскальної інформації» вбачається, що вона охоплює більш ширший спектр відомостей, ніж ті, що зазначені в законодавстві. Зважаючи на це, можемо визначити фіскальну інформацію як сукупність фінансових відомостей, що повідомляються органам державної фіскальної служби у зв'язку з формуванням дохідної частини Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

8. Аналізуючи правове забезпечення інформаційних відносин у сфері оподаткування, можемо зробити такі висновки:

1) нормативно-правове забезпечення інформаційних правовідносин, в тому числі у сфері діяльності органів ДПС України, у своєму розвитку пройшло три етапи: підготовчий (1991 – 2007 рр.), етап розбудови (2007 – 2015 рр.) та сучасний етап (з 2014 – до сьогодні);

2) забезпечення транспарентності діяльності органів податкової служби є одним із пріоритетних напрямків функціонування держави;

3) особливою формою діяльності органів державної податкової служби у сфері електронного врядування є електронне оподаткування;

4) під електронним оподаткуванням слід розуміти нормативно врегульовану систему автоматизованого створення податкового зобов'язання,

встановлення бази оподаткування, обліку платників податків, підготовки та подання електронних звітів й інших компонентів податкового адміністрування;

5) електронне оподаткування є особливою формою діяльності органів державної податкової служби у сфері електронного врядування, що охоплює інституційний (інфраструктура електронної взаємодії), учасницький (електронна звітність, електронна комерція та ін.) та безпековий (забезпечення податкової конфіденційності) блоки.

РОЗДІЛ 2

ОСОБЛИВОСТІ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ВИДОВИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ ВІДНОСИН, ПОВ'ЯЗАНИХ З СПРАВЛЯННЯМ ПОДАТКУ НА МАЙНО В УКРАЇНІ

Податкова система передбачає збір таких податків на майно, як плата за землю, податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та транспортний податок. Функціонування кожного з цих податків можливе за умови руху вчасної та достовірної інформації всередині системи. Інформація, яка пов'язана зі справлянням податку на майно, має двохстороній напрямок. Вона спрямовується як від платника до податкового органу, так і навпаки – від податкового органу до платника. Крім того, у процесі нарахування та сплати податку є інформація, суб'єктами якої лише, з одного боку, виступають податкові органи чи платник. Наприклад, отримання податковою додаткової інформації від інших державних органів чи подача одним із суб'єктів позову до суду.

Якщо розглядати інформаційні потоки абстрактно від самих податків, то можна говорити про певні види інформаційних відносин: інформаційні відносини, що передують сплаті податку; інформаційні відносини у процесі самої сплати податку; та інформаційні відносини, що прямо не пов'язані зі здійсненням сплати податків.

Відповідно до такого поділу інформацію, що забезпечує механізм справляння податку на майно можна розглядати, як попередню, безпосередню та похідну. Водночас, вони мають тісний взаємозв'язок, що відображає постійний характер інформаційного контакту під час сплати майнового податку.

Попередня інформація в майновому оподаткуванні – це інформація, пов'язана з формуванням певного правового підґрунтя, а також баз даних щодо

об'єкта та суб'єкта оподаткування. Попередня інформація є надзвичайно важливою, бо саме від того, які засади покладено в основу податкового механізму податку на майно, буде залежати його ефективність, а як наслідок – стабільність дохідних джерел відповідних бюджетів та успішний соціальний та економічний розвиток територій.

Правовою базою для попередньої інформації є правові норми, що закріплені в Податковому та Бюджетному кодексах України. У Податковому кодексі України міститься загальна інформація щодо сплати кожного з податків, майнових у тому числі. Бюджетним кодексом, щоб місцеві органи влади мали можливість планувати свої видатки на майбутнє, передбачено перелік визначених доходів, а також нормативи відрахувань від регулюючих доходів за різними рівнями влади на довгостроковій основі.

До попередньої інформації також потрібно віднести інформаційні бази стосовно об'єктів та суб'єктів сплати певного виду податку на майно, які є джерелом інформації. Податковим кодексом України [97], зокрема п.74.1 ст.74, передбачено можливість збереження та опрацювання податкової інформації в інформаційних базах контролюючих органів. Так, в інформаційних базах даних міститься інформація, що підлягає збору, використанню і формується органами контролю внаслідок обліку платників податків (п. 63.12 статті 63 Податкового кодексу України). Потрібно зазначити, що стосовно податку на майно створення інформаційних баз лише стосовно обліку платників податків не достатньо, потрібні інформаційні бази і стосовно об'єкта оподаткування, а саме різних видів майна.

Однак на сьогодні, немає законодавчого визначення поняття «інформаційні бази даних». Проте таке визначення було надано у Положенні про банк даних про сумнівні фінансові операції, затверджене Наказом Державної податкової адміністрації України від 21.05.2013 р. № 233 [123]. Чинність цього наказу була втрачена і наведене в ньому визначення поняття «інформаційні бази даних» заслуговує на увагу. Відповідно до розділу I «Визначення термінів» цього положення, інформаційні бази даних є групою

взаємопов'язаних задокументованих одиниць інформації, які поєднані за автоматизованими інформаційними системами за конкретними ознаками, описують взаємозв'язок і фінансово-майновий стан суб'єктів господарювання та фізичних осіб. Це визначення може бути прийнято як основа для формування поняття «інформаційні бази даних оподаткування», беручи до уваги специфічні ознаки податкової інформації.

Пропонуємо законодавчо визначити поняття «інформаційні бази даних оподаткування» шляхом внесення доповнення до ст. 14 Податкового кодексу України [97], а саме додати пункт 14.1.86⁻¹, зафіксувавши в ньому, що «інформаційні бази даних оподаткування» – це групи взаємопов'язаних задокументованих одиниць інформації, які об'єднані в автоматизованих інформаційних системах за певними ознаками для нарахування податку. Найчастіше інформаційні бази для сплати податку на майно формуються за об'єктом чи суб'єктом сплати певного податку. Перелік баз даних, створених для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів, визначається Державною податковою службою України.

З визначенням місця кожної складової стосовно конкретного податку з'явиться можливість скласти розуміння моделі сплати чи аналізу, а також зрозуміти важливість та послідовність складових для платників податків та контролюючих органів.

При цьому для платників податків можливість отримання даних та проведення звірки таких даних дасть змогу зрозуміти, як працює податкова служба з базами даних та інформаційними джерелами. Для податкових органів робота з базами даних оподаткування – це наявність даних за заданими критеріями пошуку щодо нарахування податку та можливість проведення коригувань з метою досягнення максимальної ефективності майнового оподаткування. Підпунктом 39.5.3 п. 39.5 ст. 39 Податкового кодексу України [97] визначено порядок використання джерел інформації, задля того, аби умови контрольних операцій відповідали принципу «витягнутої руки». Основне, що

вимагає норма, це використання контролюючим органом та платником податків джерел інформації.

Попередня інформація також повинна включати інформаційну складову, а саме повідомлення та роз'яснення інформації щодо оподаткування майна, як платникам, так і майбутнім платникам цього податку.

Безпосередня інформація – це органічна частина процесу стягнення податку на майно. Такий вид інформації має систематичний характер і справляє найбільший вплив на сам процес сплати і охоплює нарахування та сплату певного виду майнового податку. Така інформація – це безпосереднє спілкування між податковими органами та платниками щодо сплати податку на майно. До неї входять інформація про нарахування податку, отримання інформації про його сплату, подання податкової звітності та ін.

Платник податку обирає зручний саме для нього спосіб отримання інформації про сплату податкового зобов'язання, а саме:

- він може особисто прийти до податкової за місцем реєстрації, де отримає податкове повідомлення-рішення. Одночасно платник має можливість провести звірку за наявними об'єктами оподаткування та отримати роз'яснення щодо сплати податку;
- або отримати податкове повідомлення-рішення засобами «Укрпошта» рекомендованим повідомленням.

Похідна – це інформація, що породжена відносинами стосовно нарахування чи сплати податку на майно. Переважно ця інформація ініційована лише одним суб'єктом майнового оподаткування до державних органів чи судів. Однак, це може бути інформація щодо контролю за нарахуванням чи сплатою майнового податку. Тоді суб'єктом, що ініціює отримання інформації стосовно сплати майнових податків, є третя сторона. Цей вид інформації дає змогу масштабно оцінити позитивні та негативні сторони податкової діяльності, а також усебічно проаналізувати досвід, об'єктивно відобразити причини порушень і недоліків, розробити заходи щодо їх усунення.

Кожен з цих видів інформації має свої особливості та прояви при сплаті окремих видів податку на майно, а саме податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортного податку та плати за землю. Більш детально такі види інформації розглянуто в наступних параграфах під час аналізу правового регулювання інформаційних відносин підвидів податку на майно.

Інформаційні відносини, пов'язані зі справлянням податку на майно, є особливим видом суспільних відносин, що об'єднують інформаційні і податкові відносини. Тому їх правове регулювання також має певні особливості.

У юридичній літературі визначення правового регулювання принципово не різняться. Так, С. С. Алексєєв визначає, що під правовим регулюванням розуміється ефективний нормативно-організаційний вплив на суспільні відносини, що здійснюється через систему правових засобів для їх упорядкування, охорони, розвитку згідно з суспільними потребами [147, с. 210]. П. М. Рабінович вказує на те, що правове регулювання є владним впливом, що здійснюється державою усіма законними засобами на суспільні відносини, щоб їх впорядкувати, закріпити, здійснювати охорони та розвиток [151, с. 53]. На думку О. М. Мельника, правове регулювання здійснюється всією системою правових засобів, що полягає в державно-владному впливі на суспільні відносини для їх впорядкування, закріплення, охорони і розвитку [75, с. 31]. Аналіз цих визначень показує на те, що в основі будь-якого правового регулювання лежать кілька обов'язкових моментів, а саме це повинен бути вплив на суспільні відносини для врегулювання їх за допомогою правових засобів. Однак основні ознаки будь-якого правового регулювання набувають певної специфіки, залежно від сфери відносин, яку врегульовує.

Правове регулювання інформаційних відносин, пов'язаних з справлянням податку на майно, також має певні особливості. По-перше, це регулювання не просто певного виду суспільних відносин, а комплексних відносин, а саме інформаційних і податкових. По-друге, державно-владний характер впливу

направлений на врегулювання, розвиток і охорону як інформаційних відносин у податковій сфері, так і податкових у частині оподаткування майна. По-третє, регулювання інформаційних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на майно, відбувається за допомогою норм інформаційного та податкового права.

Отже, правове регулювання інформаційних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на майно, – це здійснюваний державою за допомогою системи правових засобів владний вплив на інформаційні відносини, пов'язані зі справлянням податку на майно з метою їхнього закріплення, розвитку і охорони.

2.1. Особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки

Для дослідження питань, пов'язаних з інформаційним забезпеченням державної податкової служби під час сплати податку на нерухомість, відмінне від земельної ділянки, для початку варто з'ясувати правову природу й досвід застосування подібного податку.

Класичним об'єктом оподаткування, що застосовується, беручи початок з XVIII ст., стала нерухомість. Один із найдавніших видів податку, який знає фінансова наука, є податок на нерухомість, у виді податку з володіння нерухомим майном. Виявом багатства з давніх-давен вважалося володіння нерухомістю. Так, об'єкт оподаткування міг бути чітко визначений, що характеризується певними особливостями: постійне місцезнаходження, термін існування, що дозволяло безперешкодний доступ до нього з боку податкових органів. Раніше було досить легко визначити платника податків, який міг би бути як орендодавцем, так і орендарем. Розвиток суспільних відносин та податкової системи призвів до необхідності застосування не лише фіскальних функцій, але й соціальних [22, с. 132-135].

На сьогодні нерухомість оподатковується в більшості розвинених країнах (наприклад, понад 130 країн світу), що гарантує чималу частину надходжень до місцевих бюджетів, зокрема в Австрії і Нідерландах вони становлять понад 90 % надходжень, у Канаді – до 81%, у США – до 70% [39, с. 159-161]. В Україні цей місцевий податок впроваджений тільки у 2013 році, сплата якого стала обов'язковою. Починаючи з 2015 року об'єкт оподаткування було розширено за рахунок нежитлової нерухомості.

Таку проблематику в своїх роботах розглядали такі вчені, як: Н. В. Бортнік, М. В. Вікторчук, О. Г. Зима, Є. І. Котляров, А. М. Мельник, С. Я. Скворцова та ін.

Як зазначають окремі науковці, справляння податку на нерухомість здійснюється за умови, що вибір оптимальної бази та ставок податку можна визнавати як одну з форм об'єктивного оподаткування. Економічна доцільність такого викликана такими факторами [74, с. 82]:

1. Податок на майно – це страховий внесок за його збереження. Об'єктивний зміст цього фактора зумовлений тим, що нерухоме майно знаходиться у відповідній територіальній громаді, яка побічно підтримує його цілісність, так як забезпечує функціонування комунікацій, освітлення громадських територій, громадський порядок тощо.

2. Нерухомість постає джерелом доходу – ренти. Перш за все, формування рентного доходу має зв'язок з можливістю передачі орендної власності, але це не єдиний варіант формування плати за ренту. За своїм характером нерухомість з самого початку є уособленням накопиченого багатства, вартість якого змінюється з часом. У випадку зростання вартості майна, навіть за відсутності факту передачі майна в оренду, виникає дохід від оренди. Це виявляється у специфічному статусі окремих нерухових об'єктів, і цей дохід може матеріалізуватися у випадку продажу нерухомості.

3. Накладення податку на нерухомість – це один із засобів додержання засади соціальної справедливості та зниження рівня диференціації життя суспільства. Через податки на нерухомість частина доходу найбагатших верств

населення перерозподіляється на користь менш багатих. Цей регулюючий вплив податку на нерухоме майно є більш вираженим, якщо базою оподаткування стає оціночна вартість майна. При накладенні податку на вартість майна, а не його площі, здійснюється часткове оподаткування тіньового доходу, який не оподатковувався податком на прибуток, але оподатковується податком на нерухоме майно.

Окрім того, С.Я. Скворцова звертає увагу на важливість визначення основних функцій, які можуть і повинні бути досягнуті в процесі оподаткування нерухомості, а саме:

- забезпечення стабільності поповнення бюджетів місцевих рівнів;
- оптимізація рівня насиченості ринку нерухомості;
- руйнування поштовхів для обороту нерухомості зі спекулятивною метою;
- зростання значення майнового оподаткування в реалізації фіскальної політики [160, с. 109-114].

Зважаючи на це, Н.В. Бортнік зазначає, що податок на нерухомість стає засобом вдоволення потреб щодо надходження доходів бюджетів місцевих органів влади, що є природним, зважаючи на його визначення як ціни суспільних послуг, які надаються органами місцевого самоврядування з кількох причин. З досвіду інших країн, можна визначити базу податку на нерухоме майно – відносно маломобільну, а тому ухилятися від його сплати важко. Більше того, багато послуг, що фінансуються внаслідок оподаткування нерухомості, орієнтовані саме для власників такого майна. Тому наявна пряма залежність між тим, хто оплачує податок, та тим, кому він вигідний. Понад того, базу оподаткування на нерухоме майно може визначатись для обмеження сплати податку на платників, що мають низький рівень доходів, таким способом додержуючись засади платоспроможності. Податок на нерухомість може бути результативним способом накладення податку на доходи, одержаних в умовах тіньової економіки. Крім того, цей податок є відносно стабільним,

незважаючи на коливання економічного циклу, і за правильного введення ним буде легко управляти [36, с. 132-135].

Характерна риса української моделі оподаткування майна, за позицією Є.І. Котлярова [56, с. 375], є:

- установлення ставки податку у відсотковому зіставленні до мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року за 1 квадратний метр нерухомості, що визначена об'єктом оподаткування;
- запровадження податкових пільг у вигляді зменшення бази оподаткування (для житлової нерухомості)¹.

До платників зазначеного податку Податковий кодекс відносить фізичних та юридичних осіб, у тому числі нерезидентів, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості.

Окрім того, в разі, якщо об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості перебувають у спільній частковій або спільній сумісній власності кількох осіб законодавство конкретизує платників податків.

У разі, якщо такі об'єкти житлової та/або нежитлової нерухомості перебувають у спільній частковій власності кількох осіб, платником податку визначають обидві особи, але кожна за належну їй частку. Якщо ж нерухомий об'єкт поділений між ними в натурі, платником податку є кожна з цих осіб за належну їй частку. За умови, що нерухомість перебуває у спільній сумісній власності кількох осіб, але не поділена в натурі, платником податку є одна з таких осіб-власників, визначена за їхнього згодою, за умови, якщо інше не встановлено судом.

Отже, вище зазначені платники будуть суб'єктами інформаційних відносин при сплаті податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Крім них, суб'єктами також виступають і податкові органи. Для розуміння того, яка інформація складає основу таких відносин, нам необхідно

¹ Податок на нерухомість країн з ринковою економікою завдяки розвиненій системі пільг виконує роль податку з заможних.

встановити, що вважається об'єктом оподаткування при справлянні податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Відповідно до ст. 266 ПК України [97] об'єктом оподаткування є об'єкт житлової та нежитлової нерухомості, в тому числі його частка, окрім деяких винятків. Аналізуючи закон, можна виділити, що до об'єктів оподаткування нерухомого майна в Україні не належать:

а) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, якими володіють органи державної влади, органи місцевого самоврядування, а також організації, створені ними в установленому порядку, а також за умови, що вони повністю утримуються за рахунок відповідного державного бюджету чи місцевого бюджету та є неприбутковими (їхні спільній власності);

б) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, які перебувають у зонах відчуження та безумовного (обов'язкового) відселення, визначені законом, у тому числі їхні частки;

в) будівлі дитячих будинків сімейного типу;

г) гуртожитки;

г) житлова нерухомість, що перебуває в аварійному стані згідно з рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаної територіальної громади, створена згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, тобто непридатна для проживання;

д) об'єкти житлової нерухомості (в тому числі їхні частки), що перебувають у володінні дітей-сиріт, дітей, позбавлених батьківського піклування, та осіб з їхнього числа, визнаним такими законом, а також дітям-інвалідам, яких виховують одинокі матері (батьки), але не більше одного такого об'єкта на дитину;

е) об'єкти нежитлової нерухомості, якими користуються суб'єкти господарювання малого та середнього бізнесу, та здійснюють свою діяльність на ринках та в малих архітектурних формах;

є) будівлі промисловості, до яких належать виробничі корпуси, цехи, складські приміщення промислових підприємств тощо;

ж) будівлі та споруди сільськогосподарських товаровиробників, які використовуються останніми безпосередньо в сільськогосподарській діяльності;

з) об'єкти житлової та нежитлової нерухомості, якими володіють громадські організації інвалідів та їхні підприємства;

и) об'єкти нерухомості, що перебувають у власності та використовуються винятково для забезпечення статутної діяльності релігійних організацій, якщо статuti (положення) таких зареєстровано у встановленому законом порядку. Входять до цієї групи і об'єкти нерухомості, в яких здійснюють діяльність благодійні заклади (притулки, інтернати, лікарні тощо), засновані такими релігійними організаціями, крім об'єктів нерухомості, в яких здійснюється виробнича та/або господарська діяльність;

і) будівлі, що використовуються для надання освітніх послуг, та належать дошкільним та загальноосвітнім навчальним закладам, незалежно від форми власності та джерел фінансування;

ї) об'єкти нежитлової нерухомості, які належать юридичним особам, що внесені контролюючим органом до Реєстру неприбуткових установ та організацій, зокрема державним та комунальним дитячим санаторно-курортним закладам та закладам оздоровлення та відпочинку дітей, а також дитячим санаторно-курортним закладам та закладам оздоровлення й відпочинку дітей. А також знаходяться на балансі підприємств, установ та організацій, які є неприбутковими. У разі виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається юридичною особою-платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

й) об'єкти нежитлової нерухомості юридичних осіб, які є неприбутковими та включені до Реєстру неприбуткових установ та організацій, зокрема державних та комунальних центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, центрів фізичного здоров'я населення, центрів

з розвитку фізичної культури і спорту осіб з інвалідністю, дитячо-юнацьких спортивних шкіл, а також центрів олімпійської підготовки, шкіл вищої спортивної майстерності, дитячо-юнацьких спортивних шкіл і спортивних споруд всеукраїнських фізкультурно-спортивних товариств, їхніх місцевих осередків та відокремлених підрозділів. У разі виключення таких установ та організацій з Реєстру неприбуткових установ та організацій декларація подається платником податку протягом 30 календарних днів з дня виключення, а податок сплачується, починаючи з місяця, наступного за місяцем, в якому відбулося виключення з Реєстру неприбуткових установ та організацій;

к) об'єкти нежитлової нерухомості, що належать базам олімпійської та паралімпійської підготовки, згідно з переліком, що затверджується Кабінетом Міністрів України;

л) об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у володінні багатодітних або прийомних сімей, які виховують п'ять або більше дітей.

До бази оподаткування нерухомого майна в Україні включають загальну площу об'єкта житлової та нежитлової нерухомості, а також його часток. Однак, не достатньо просто визначити в законодавстві перелік об'єктів нерухомості, що є базою оподаткування нерухомого майна. Потрібно створення єдиної інформаційної бази даних щодо об'єктів майнового оподаткування в Україні, що стане основним джерелом попередньої інформації в такому виді оподаткування.

Щодо пільг стосовно податку на нерухомість, слід зазначити, що оподатковувана база об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, включаючи їхні частки, що належать фізичній особі-платника податку, зменшується на:

а) 60 кв. метрів для квартири/квартир, незалежно від їхньої кількості;

б) 120 кв. метрів для житлового будинку/будинків, незалежно від їхньої кількості;

в) 180 кв. метрів для різних типів об'єктів житлової нерухомості, в тому числі їхніх часток (у разі одночасного перебування у власності платника

податку квартири/квартир та житлового будинку/будинків, у тому числі їхніх часток).

Таке зменшення (пільга) надається платникам один раз за кожний базовий податковий (звітний) період (рік).

Особливістю попередньої інформації в цьому виді оподаткування є те, що, окрім загальної інформації, закріпленої в Податковому та Бюджетному кодексах, вона також визначається й органами місцевого самоврядування.

Органи місцевого самоврядування (сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені відповідно до закону та перспективного плану формування територій громад) у своїх повноваженнях наділені встановленням пільги з податку, що сплачується на відповідній території, з об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних або юридичних осіб, громадських об'єднань, благодійних організацій, релігійних організацій України, статuti (положення) яких зареєстровані у встановленому законом порядку, та використовуються для забезпечення діяльності, передбаченої такими статутами (положеннями). Саме визначення таких основ є складниками попередньої інформації щодо справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Безпосередню інформацію в податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, складають відомості, які є частиною процесу його сплати і нарахування.

Органи місцевого самоврядування зобов'язані до 25 грудня року, що передує звітному, подати відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням об'єкта житлової та/або нежитлової нерухомості рішення щодо ставок та наданих пільг юридичним та/або фізичним особам зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Форма такого рішення затверджується Кабінетом Міністрів України.

При встановленні пільгового режиму для платників повинно бути обов'язково враховано такі умови:

1) пільги з податку для фізичних осіб визначаються виходячи з їхнього майнового стану та рівня доходів, що сплачується на відповідній території з об'єктів житлової та нежитлової нерухомості;

2) пільги з податку встановлюються залежно від майна, яке є об'єктом оподаткування, що сплачується на відповідній території з об'єктів нежитлової нерухомості.

Зазначені пільги з оподаткування нерухомого майна для фізичних осіб можуть не застосовуватися у випадках, якщо:

1) площа такого/таких об'єкта/об'єктів оподаткування перевищує п'ятикратний розмір неоподаткованої площі, встановленої підпунктом 1 пунктом 4 статті 226 ПК України;

2) об'єкт/об'єкти оподаткування використовують їхні власники з метою одержання доходів (здають в оренду, лізинг, позичку, використовують у підприємницькій діяльності).

Ставка податку для об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності фізичних та юридичних осіб, встановлюється за рішенням сільської, селищної, міської ради або ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад, та залежить від місця розташування (зональності) та типів таких об'єктів нерухомості. Розмір такого податку не повинен перевищувати 1,5 відсотка розміру мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня звітного (податкового) року, за 1 квадратний метр бази оподаткування.

Обчислюється сума податку з об'єкта/об'єктів житлової нерухомості, які перебувають у власності фізичних осіб контролюючим органом, відповідно до чинного законодавства, за місцем податкової адреси (місцем реєстрації) власника такої нерухомості в такому порядку:

а) керуючись базою оподаткування, зменшеною відповідно за наявності пільг, та відповідною ставкою податку, за наявності у власності платника податку одного об'єкта житлової нерухомості, в тому числі його частки;

б) керуючись сумарною вартістю загальної площі об'єктів, зменшеної відповідно за наявності пільг, та відповідної ставки податку, за наявності у власності платника податку більше одного об'єкта житлової нерухомості одного типу, в тому числі їхніх часток;

в) виходячи із сумарної загальної площі об'єктів, зменшеної відповідно за наявності пільг, та відповідної ставки податку, за наявності у власності платника податку об'єктів житлової нерухомості різних видів, у тому числі їхніх часток;

г) сума податку, що обчислюється з урахуванням підпунктів «б» і «в» цього підпункту, буде розподілена контролюючим органом пропорційно до питомої ваги загальної площі кожного з наявних об'єктів житлової нерухомості;

г) у разі, якщо платник податку має у власності об'єкт (об'єкти) житлової нерухомості, у тому числі його частки, що перебувають у власності фізичної чи юридичної особи – платника податку, та за умови, що загальна площа такого об'єкта перевищує 300 квадратних метрів (для квартири) та/або 500 квадратних метрів (для будинку), сума податку збільшується на 25 000 гривень на рік за кожен такий об'єкт житлової нерухомості (його частку).

Підставою для сплати податку на нерухомість є податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку. Такі рішення формуються та надсилаються (вручаються) платнику податку контролюючим органом за місцем його податкової адреси (місцем реєстрації) до 1 липня року, що настає за базовим податковим (звітним) періодом (роком).

Строки справляння податку з нерухомості, що сплачується за місцем розташування об'єкта/об'єктів, такі:

а) протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення – для фізичних осіб;

б) авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації – для юридичних осіб.

Для фізичних осіб існує можливість сплачувати податок за квитанцією про прийняття податків, у сільській та селищній місцевості – через каси сільських (селищних) рад або рад об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та перспективним планом формування територій громад.

Незважаючи на зазначене законодавче регулювання податку з нерухомості в Україні та здійснені кроки в напрямі його реформування, до цього часу відбуваються гострі дискусії щодо проблем правового регулювання, які пов'язані з цим податком.

Це, на думку А.М. Мельник, обумовлено такими ключовими проблемами [74, с. 82]:

1. Не врегульованим є питання щодо оподаткування нерухомості, розташованої на території АР Крим, Луганської та Донецької області. Перш за все, це має відношення до осіб, які стали внутрішньо переміщеними особами (жителі Криму, частини Донецької та Луганської областей). Попри те, що в них практично відсутні права на вільне володіння, користування і розпорядження своїм нерухомим майном, а в деяких ситуаціях таке майно вже втрачено, їм доведеться сплатити податок на нерухомість у загальному порядку до того, як проблема буде вирішена на законодавчому рівні. Сплата податку буде відбуватись за місцем реєстрації свого нового місця проживання. За основу братимуться дані Державного Реєстру речових прав на нерухоме майно. Довідки від окупаційної влади (для АРК) або самопроголошеної влади «ДНР» чи «ЛНР» про знищення (відсутність) майна фіскальними органами братися до уваги не будуть. Таким чином, необхідно буде довести факт знищення майна в суді, надаючи фотографії, відео або підтвердити його з показаннями свідків [52, с. 37-38].

2. Порядок визначення суми нерухомого майна, що не оподатковується, є спірним. Незрозуміло, чому пільговий підхід використовується для власників декількох об'єктів нерухомості. За чинною процедурою, що більше нерухомого майна має людина, то більший розмір виплат.

3. Найбільш серйозною, на його погляд, проблемою є база для нарахування податку. На жаль, ті зміни, які були зроблені в порядку податкової нерухомості, залишили це правило без змін, основа для оцінки податкової є площа об'єкта нерухомості. На наш погляд, такий підхід ставить платників податків, які мають у власності нову нерухомість та старі будівлі, або об'єкти, розташовані в престижних чи непрестижних районах, у нерівне становище.

Слід зазначити, що у світовій практиці як база для нарахування податку на нерухоме майно використовується як площа об'єкта, так і його вартість. Гарним прикладом слугуватиме штат Каліфорнія (США), де податок на нерухомість становить 1,25% на рік від ціни придбаного нерухомого майна. А сам податок сплачується платником двома рівними платежами один раз на півроку. Щодо Європи, то, окрім Мальти й Ірландії, податок на нерухомість стосується всіх. Ставка такого податку найчастіше розраховується на основі кадастрової вартості, оскільки така є меншою від ринкової. У більшості країн Євросоюзу мінімальною є ставка, що не перевищує 1%, а в середньому власники європейської нерухомості сплачують 300 – 400 євро на рік. У Франції, Німеччині, Австрії, Швейцарії, Англії та інших європейських державах ставка податку на нерухомість складають у середньому 1–2% від її вартості [57]. Схожий на український варіант розрахунку податку на нерухомість діє в Польщі, Словаччині, Чехії й частково в Угорщині. При цьому в цих країнах ставки значно ліберальніші ніж в Україні. До прикладу, в Польщі власники платять 0,17 євро за кв. м, у Словаччині – 0,033 євро за кв. м, в Чехії – максимум 0,4 євро за кв. м на рік [194].

Окрім того, А. М. Мельник вважає, що нова реформа оподаткування майна повинна бути проведена в напрямку переходу від територіального оподаткування до оподаткування його ринкової вартості, подібна практика існує в США, Австралії, Канаді, Японії, Німеччині, Великобританії та інших державах. Цей спосіб оподаткування є більш вдалим, так як ринкова вартість зважає, окрім площі, на важливі додаткові характеристики об'єкта – місце розташування, ступінь зносу, якість інфраструктури тощо. З цього погляду

британський досвід є цінним. У Великобританії застосовується муніципальний податок (council tax). Для визначення розміру податку житлова нерухомість поділяється на 8 груп (в Уельсі – 9) залежно від ринкової вартості (на сьогодні визначається за рівнем цін на нерухомість 1990 р., окрім Уельсу, де у 2005 році була проведена переоцінка об'єктів нерухомості, і ринкова вартість визначається за рівнем цін 2003 року). При цьому розмір податку за кожною з груп залежить від встановленого центральною владою співвідношення до ставки за 4 групою нерухомості (група D). Наприклад, для групи A (найдешевша нерухомість) податок встановлюється у розмірі $\frac{2}{3}$ ставки за групою D, для групи H (найдорожча нерухомість) – у 2 ставок групи D. У США також оподатковується вартість нерухомого майна. Оцінювання вартості здійснюється за двома компонентами: вартість покращень або будівель та вартість земельної ділянки. Такий підхід забезпечує високу фіскальну ефективність податку на нерухоме майно – 2,9 % у ВВП [74, с. 82].

Проте автори науково-практичного коментаря до Податкового кодексу наводять такі аргументи на підтримку прив'язки об'єктів бази оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, до площі, а не ринкової вартості. По-перше, ціни на нерухомість у різних регіонах України істотно різняться. Здебільшого вони перебільшені через спекулятивні операції на ринку нерухомості. По-друге, індексування цін на нерухомість для встановлення регіональних модифікацій є проблематичним, оскільки вартість нерухомості може коливатися упродовж року. По-третє, введення системи оцінки ринку нерухомості залежатиме від впливу «людського чинника», що породить корупцію та зловживання з боку посадовців [83].

Як правильно відмічає Є.І. Котляров, із цими аргументами неможливо погодитись з низки причин, а саме:

- 1) встановлення механізму визначення ринкової вартості нерухомості може стати інструментом боротьби зі спекулятивними операціями;
- 2) оціночна діяльність сьогодні повинна здійснюватися суб'єктами господарчої діяльності – незалежними оцінювачами відповідно до Закон

України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні» [133] від 12 липня 2001 року, які мають відповідну професійну підготовку та зареєстровані в державному реєстрі суб'єктів оціночної діяльності. Можна стверджувати, що сучасна нормативна база є достатньою для використання оціночної вартості з метою оподаткування нерухомості. Як у зазначеному законі, так і в низці чинних в Україні Національних стандартів оцінки містяться методичні підходи, достатні для врахування регіональної специфіки під час визначенні вартості нерухомого майна [56, с. 375].

Крім того, він відмічає, що необхідність враховувати регіональну специфіку об'єкта оподаткування (зокрема, місце його розташування) визнають і місцеві органи влади. Надто ліберальні ставки цього податку (наприклад, у м. Харкові 2015 р. – від 0,2 до 1% від мінімальної заробітної плати за 1 квадратний метр) та значні пільги під час визначення бази оподаткування призводять до надмірного, на думку автора, звуження кола платників податків і, як наслідок, – до незначних податкових надходжень. Тобто діючий розмір ставок не дозволяє податку на нерухомість виконувати фіскальну функцію і не здійснює ніякого регулюючого впливу на поведінку платників податків [56, с. 375]. Підтвердженням цьому є дослідження Н.М. Бобоха, згідно з яким платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є менше 1% населення [13].

У цьому контексті, Є. І. Котляров вважає доцільним вивчення світового досвіду щодо поєднання податку на землю і податку на нерухомість. У практиці західноєвропейських країн зустрічається термін «property tax» (майновий податок), що поєднує податок на землю, нерухомість та інші активи, має постійний характер, тобто сплачується щорічно. Але практична реалізація такого підходу можлива після проведення масової приватизації земельних ділянок [56, с. 375].

Підбиваючи підсумки, в цілому виділяють дві ключові проблеми, що стосуються досліджуваного податку, потребують змін у правовому регулюванні й вирішення яких є першочерговим [32, с. 18-20]:

1. Низька фіскальна вага, що вивляється в незначному надходженні податку на нерухоме майно (складає менше 5 відсотків у складі податку на майно), територіальній турбулентності ставок податку та, головне, недосконалій моделі податку (розмір ставок не залежить від реальної ринкової вартості об'єктів, які оподатковуються) перешкоджають його ефективному застосуванню як ефективного інструменту фіскальної політики для місцевих бюджетів. Потенційно власне податок на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, має сенс розглядати як одне з основних джерел здолання дефіциту місцевих бюджетів і важливого компоненту бюджетної консолідації на найближчі роки.

2. Низький рівень якості управління, що обумовлена такими обставинами [31]:

- територіальне розташування майна не враховується;
- прирівняне обкладення податком нежитлової нерухомості суб'єктів господарювання, використання якої призводить до одержання прибутку, і фізичних осіб, у яких здебільшого нежитлова нерухомість використовується з неприбутковою господарською метою (господарські споруди на дачах і у приватному секторі тощо);
- використовується пільговий підхід до власників кількох об'єктів нерухомості;
- базою для нарахування податку залишається площа об'єкта нерухомого майна, тобто в механізм розрахунку податку не закладена ринкова вартість нерухомості.

Розглянувши загальну проблематику правового регулювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, слід повернутись до не менш важливих питань, що стосуються інформаційного забезпечення органів державної податкової служби під час справляння цього податку.

Законодавче регулювання у цій сфері (в тому числі й щодо адміністрування податку на майно) здійснюється на підставі ПК України [87], Закону України «Про Національну програму інформатизації» [131] від 4 лютого

1998 року, Закону України «Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007–2015 роки» [131] від 9 січня 2007 року, постанов Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю» [116] від 1 серпня 2006 року, «Про затвердження Порядку подання органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та органами, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» [119] від 31 травня 2012 року, Наказу Міністерства фінансів України «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки» [122] від 10 травня 2015 року № 408 тощо.

Відповідно до Податкового кодексу у процесі адміністрування податку на майно ДПС України використовує інформацію про об'єкти оподаткування та платників податку на майно. Від правильного, вчасного та достовірного забезпечення інформацією про об'єкти оподаткування податком на майно ДПС України залежить своєчасність та повнота поповнення місцевого бюджету, правильність сплати податку на майно, своєчасність отримання податкової звітності та справедливості у правовідносинах з платниками податків. Накопичення внутрішньої (первинної) і зовнішньої (вторинної) інформації про об'єкти оподаткування та платників податків дає можливість сформувати «податкову історію» платника податків, слугує підставою для прогнозування майбутніх податкових платежів платника податків, визначення ступеня «податкової ризикованості» конкретного суб'єкта [86, с. 168].

Враховуючи перелік інформації, що необхідна для ефективного адміністрування податку на майно, безпосередніми суб'єктами інформаційної взаємодії під час адміністрування податку на майно є територіальні управління ДПС України, сільські, селищні, міські ради, Державний реєстратор речових прав на нерухоме майно, Державний кадастровий реєстратор, місцеві управління земельних ресурсів Держземагентства, регіональні відділення та

представництва Фонду державного майна, місцеві управління Міністерства внутрішніх справ, платники податку на майно, громадськість, ЗМІ та інші.

На сьогодні в Україні не існує підзаконного нормативно-правового акта, який регулює порядок взаємодії між цими органами. Щодо обігу інформації між цими органами з приводу податку на нерухомість, відмінну від земельної ділянки, то лише окремі загальні положення містяться в Податковому кодексі України. Так, нормами п. 68.3 та 68.4 ст. 68 ПК України [97] визначено, що на органи, які ведуть облік або реєстрацію рухомого майна та інших активів - об'єктів оподаткування, покладено обов'язок повідомляти контролюючі органи за своїм місцезнаходженням щомісяця, але не пізніше 10 числа наступного місяця, про власників та/або користувачів такого рухомого майна та інших активів, розміщених на відповідній території, або про транспортні засоби, зареєстровані в цих органах, та їхніх власників, згідно з порядком, встановленим Кабінетом Міністрів України. Державні органи повинні подавати контролюючим органам також й іншу інформацію, що передбачена Податковим кодексом та іншими нормативно-правовими актами.

На думку М.В. Вікторчука [17, с. 46-50], в Україні система державної реєстрації прав на нерухомість є інституційно відокремленою: державна реєстрація новосформованих земельних ділянок здійснюється Державним агентством земельних ресурсів України (Держземагентством), а державна реєстрація прав на землю та інше нерухоме майно – Державною реєстраційною службою України (Укрдержреєстром). Тому результати реєстраційної діяльності цих органів влади фіксуються у різних базах даних. Зокрема, відомості про зареєстровані (сформовані) земельні ділянки фіксуються у Державному земельному кадастрі, а відомості про зареєстровані права на земельну і неземельну нерухомість – у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. Від якісної взаємодії цих органів та безперешкодності обміну інформації залежить ефективність та повнота відомостей, що містяться в їх базах даних та передаються до ДПС України. Вбачається, що доцільно зосередити функції реєстрації земельних ділянок та прав на них в управлінні

одного органу. Крім того, Кабінету Міністрів України необхідно затвердити порядок взаємодії органів виконавчої влади щодо подання інформації, необхідної для забезпечення повноти обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, зокрема визначити перелік суб'єктів інформаційної взаємодії, відомостей, які подаються до податкових органів, обов'язкові реквізити документів, що надсилаються в процесі взаємодії. Це забезпечить об'єднання в одному нормативно-правовому акті норм, які регулюють питання взаємодії в частині подання інформації для забезпечення повноти обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, обчислення і справляння податків та зборів. Отже, важливо налагодити постійний обмін інформацією не тільки між Держземагенством та Укрдержреєстром, а й між іншими державними органами та органами місцевого самоврядування, оскільки право власності на нерухоме майно та його обтяження виникає з моменту його реєстрації у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно, а податок на майно платник податків буде сплачувати, починаючи з місяця, в якому видане свідоцтво, що підтверджує право власності на новостворений об'єкт. У зв'язку з цим, на практиці можуть виникати ситуації, коли платники податків навмисно зволікають з уведенням в експлуатацію новостворених об'єктів нерухомості та реєстрацією права власності на них. Тому законодавче врегулювання зазначених питань дозволить створити належні умови для здійснення органами ДПС України контролю за правильністю нарахування, своєчасністю і повнотою сплати податків, нарахованих фінансових санкцій, дотриманням податкового та іншого законодавства [17, с. 46-50].

Отже, джерелом інформації під час справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, є дані Державного реєстру речових прав на нерухоме майно.

Одним із напрямів модернізації інформаційної системи органів ДПС України стало запровадження нового електронного сервісу з надання електронних послуг платникам податків з використанням інтернет-середовища

та єдиного вебпорталу ДПС України – персонального електронного кабінету платника податків. На думку Л. О. Матвейчук, електронне оподаткування є складною системою, де всі процеси стягнення податків є автоматизованими. Загальна система електронного оподаткування охоплює: електронну інформаційну взаємодію державних податкових органів і платників податків із використанням електронного документообігу та цифрового підпису; електронна реєстрація суб'єктів підприємницької діяльності; електронну ідентифікацію платників податків; електронні податкові сервіси (електронний кабінет платника податків); автоматизацію процесів адміністрування податків і зборів (електронне відшкодування ПДВ); електронну звітність; електронний аудит; електронну комерцію; електронну освіту фахівців ДПС України; електронну систему звернень громадян; автоматизацію управлінських процесів органів ДПС України; міжнародне співробітництво у сфері інформаційного суспільства та електронного оподаткування; автоматизовану інформаційну взаємодію електронних інформаційних систем та баз даних державних органів; інформаційно-аналітична система ДПС України; єдину інформаційно-комунікаційну платформу органів державної влади; безпеку інформації відповідно до вимог законодавства про захист інформації та персональних даних [70, с. 199]. Варто звернути увагу, що електронний кабінет платника податків доступний не лише для юридичних осіб-платників податків, але і для самозайнятих осіб фізичних осіб-підприємців, а також для осіб, які провадять незалежну професійну діяльність. Попри це, не завершеним залишається процес забезпечення повного доступу до цього сервісу в контексті зазначеного податку фізичним особам, які і є переважно його платниками.

В електронному кабінеті платника податків містяться такі доступні сервіси:

«Звітність» – надає користувачу можливість:

- створити пакет податкової звітності (декларації з додатками) або імпортувати такий з бухгалтерських програм;

- перевірити створену або імпортовану звітність на наявність арифметичних помилок;
- здійснити вибір податкового органу, до якого повинна бути подана звітність;
- подати звітність у режимі реального часу та отримати квитанцію про її прийняття/неприйняття;
- переглянути подану звітність (незалежно від способу її подання) тощо.

Функціонал «Розрахунки з бюджетом» забезпечує платнику податків можливість доступу до інформації про стан розрахунків з бюджетом по податках, зборах (обов'язкових платежах).

«Податковий календар» – нагадує про терміни подання звітності та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів.

«Облікові дані платника» – висвітлюють платнику інформацію щодо його облікових даних (за даними ДФС).

Функція «Звірення розрахунків з бюджетом» надає можливість звірки своїх розрахунків з бюджетом безпосередньо зі свого робочого місця, не витрачаючи час на відвідування фіскальних органів.

«Книга обліку доходів і витрат» – забезпечує для фізичних осіб-підприємців (крім осіб, що обрали спрощену систему оподаткування) і фізичних осіб, які провадять незалежну професійну діяльність, можливість ведення Книг обліку доходів і витрат в електронному вигляді.

Якщо платник податків виявив помилку у відправленому звіті, він може надіслати уточнюючий звіт, шляхом використання засобів «Електронного кабінету платника податків».

Оскільки фізичні особи не завжди компетентні в питаннях оподаткування (в тому числі електронного), то важливим є налагодження інформаційної взаємодії ДФС України з платниками податку на майно за допомогою електронних систем. Наприклад, відповідно до підп. 266.7.3 п. 266.7 ст. 266 ПК України [97] платники податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, можуть звернутися з письмовою заявою до контролюючого органу за

місцем проживання (реєстрації) для проведення звірки даних. Така звірка може стосуватись об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, в тому числі їхніх часток, що перебувають у власності платника податку; розміру загальної площі об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості, що перебувають у власності платника податку; права на користування пільгою з сплати податку; розміру ставки податку; нарахованої суми податку. Можливість попередньої звірки за допомогою електронного кабінету платника податків дозволить зекономити час на адміністрування податку, кожен матиме змогу в електронному режимі уточнити дані щодо об'єкта оподаткування без звернення з письмовою заявою. Здійснення такої взаємодії передбачає створення в державних органах спеціальних підрозділів, відповідальних за ведення постійного діалогу з платниками податків.

Окрема складова безпосередніх інформаційних відносин забезпечення податкової інформації та правильності застосування тих чи інших положень Податкового кодексу України – лежить на податкових консультаціях, що надаються відповідними працівниками ДПС. Податковою консультацією вважається роз'яснення контролюючого органу конкретному платнику податків щодо практичного застосування конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів, контроль за справлянням яких покладено на такий контролюючий орган у порядку, що визначений главою 3 розділу II Податкового кодексу України. На наш погляд, доцільним є ілюстрування цієї практики судовими рішеннями, зокрема рішення Донецького окружного адміністративного суду від 25 січня 2018 р. у справі №805/4285/17-а [149]. У вказаній справі предметом дослідження стала саме податкова консультація, яка була надана не на високому рівні, що призвело до порушення прав платника податку. Адміністративний позов Товариства з обмеженою відповідальністю «Бета-Агро-інвест» до Головного управління Державної фіскальної служби у Донецькій області про скасування індивідуальної податкової консультації від 01.11.2017 № 24/69/ІПК/10/05-99-12-04-14. Суд вирішив задовольнити повністю, та визнати протиправною та

скасувати індивідуальну податкову консультацію Головного управління Державної фіскальної служби у Донецькій області від 01.11.2017 № 24/69/ПК/10/05-99-12-04-14. Тобто, виходячи із цього рішення, бачимо, що процес обміну фіскальною інформацією є достатньо непослідовним та навіть таким, що провокує платника податків до вчинення порушень, оскільки фіскальна інформація подається не в повному обсязі.

Саме можливість звернення до суду та отримання коректив чи пояснень щодо процесу справляння податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки складає основу похідної інформації в такому податку.

Підводячи підсумки, слід також зазначити, що, попри критику законодавчого регулювання справляння зазначеного податку, статистичні дані, наприклад, по місту Харкову свідчать, що порівнянр з 2015 роком у 2016 році надходження від податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, зросли в 2,3 рази (з 47,1 млн гривень до 106,7 млн гривень) [106], а у 2017 році – відповідно до розрахунків місцевого бюджету на 2017 рік дохід у розмірі 111,6 млн гривень [104]. Усе це підтверджує важливість та необхідність удосконалення системи інформаційного забезпечення справляння податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Отже, інформаційне забезпечення справляння податку на майно, відмінне від земельної ділянки є пріоритетним у процесі удосконалення податкової системи в цілому. Так, у цьому процесі потрібно звернути особливу увагу на доступність фізичним особам усіх електронних сервісів, що допомагають виконувати свій обов'язок перед державою.

2.2 Особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням транспортного податку

Питання правового регулювання інформаційних відносин, що пов'язані зі справлянням транспортного податку (далі – ТП) тісно пов'язані із розвитком

технологій у суспільстві, адже вказаний вид збору існував завжди, незважаючи на певні зміни в податковій системі України. Тобто аналіз інформаційних відносин, що виникають між платником цього податку, органами, що здійснюють його справляння, є необхідним для забезпечення прозорості таких відносин.

Оподаткування власників транспортних засобів за часів незалежності в Україні зазнавало кількох радикальних змін. Саме тому змінювалась правова основа такого податку як підстава фіксації та отримання попередньої інформації. До прийняття Податкового кодексу України тривалий час справлявся податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Нормативним актом, що визначав правовий механізм цього податку, був Закон України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» [137]. Із прийняттям Податкового кодексу України податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів як майновий податок було скасовано й уведено в дію інший платіж – збір за першу реєстрацію транспортних засобів. Зазначений збір сплачувався одноразово юридичними та фізичними особами, які здійснювали першу реєстрацію в Україні транспортних засобів, при цьому перелік останніх був досить широким і включав як наземні транспортні засоби, так водні й повітряні судна. Обмеження обов’язку сплати зазначеного податку одноразовою сплатою при першій реєстрації транспортних засобів із класичного майнового податку перетворив цей платіж на збір за першу реєстрацію транспортного засобу, адже однією з ознак майнового податку є періодичність, що передбачає його сплату протягом усього періоду перебування об’єкта оподаткування у власності платника податку [87, с. 193].

На думку Є.І. Котлярова, найефективнішим був податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, який стягувався у 1992–2010 рр. Власне, цей податок забезпечував стабільний дохід для місцевих бюджетів і водночас не був тягарем для бідних через надані пільги. Менш справедливим слід вважати збір за реєстрацію транспортних засобів, що

справлявся протягом 2011–2014 рр. Окрім того, що такий збір забезпечував менший обсяг доходів місцевих бюджетів, він не гарантував стабільності доходів відповідних фондів, що пояснюється самою назвою збору – його стягнення лише на початку реєстрації [56, с. 376]. Скасування цього збору та введення ТП відбулося з 2015 р.

Переходячи до загальної характеристики ТП можемо зазначити таке.

З 1 січня 2017 року набули чинності поправки до Податкового кодексу України, згідно з Законом України №1797-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо поліпшення інвестиційного клімату в Україні» [108]. Насамперед, ці зміни пов'язані з підвищенням мінімальної зарплати до 3 200 гривень, що спричинили чимало змін загалом у податковому законодавстві, в тому числі й у сфері оподаткування транспортних засобів.

Крім змін окремих питань, що стосуються адміністрування ТП, вводяться також акцизний збір на автобуси та вантажний транспорт², акцизний збір на електродвигуни³, а також відновлюється акцизний збір на переобладнанні автомобілі⁴.

Попри це, зважаючи на похідну інформацію щодо справляння ТП, яку складають статистичні дані надходжень до місцевого бюджету міста Харкова від транспортного податку, слід звернути увагу на те, що у зв'язку із зазначеними законодавчими змінами, на відміну від 2016 року (31,5 млн. гривень) [103], у 2017 році заплановано зменшення надходжень від цього податку до 17,1 млн гривень [104]. Вказані дані надають змогу проаналізувати динаміку справляння ТП та власне платники податку мають змогу зробити висновок стосовно надходжень до місцевого бюджету та перевірити цільове

² На нові автобуси акциз встановлено в розмірі 0,003 євро за 1 куб. см двигуна, на старі – в розмірі 0,007 євро за 1 куб. см. Причому на автобуси, які експлуатувалися більше 8 років, ставка податку підвищується в 20 разів. На нові вантажівки, в залежності від тоннажу, ставка акцизу встановлюється на рівні від 0,01 євро до 0,016 євро за 1 куб. см. На автомобілі, які перебували у вжитку не більше 5 років, ставка акцизу зростає в два рази, а на ті, яким більше 8 років – в 20 разів.

³ Ставка акцизу за один електродвигун складе 109 євро. Крім того, в залежності від об'єму двигуна і терміну експлуатації збільшиться акцизний збір на легкові автомобілі. Наразі в Україні ввізне мито на легкові автомобілі становить 10%.

⁴ Знову буде стягуватися акциз на переобладнанні легкові автомобілі, які були ввезені як комерційні, тобто без сплати акцизу. В якості компенсації зростання податків уряд скасував збір за першу реєстрацію автомобіля, який в залежності від об'єму двигуна становив від 3,82 до 69,99 гривні за 100 куб. см.

використання вказаних коштів. Вважаємо, що публікування таких даних є важливим для забезпечення прозорості відносин у справлянні ТП.

Повертаючись до характеристики ТП слід зазначити, що відповідно до ст. 267 ПК України платниками ТП є фізичні та юридичні особи, в тому числі нерезиденти, які мають власні легкові автомобілі, з року випуску яких минуло не більше п'яти років (включно) та середньоринкова вартість яких становить понад 375 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 01 січня звітного року. Наразі об'єктом оподаткування є легкові автомобілі середньоринкова вартість яких становить понад 1200000 грн (у минулому році транспортний податок сплачувався за автівки вартістю понад 1033 500 грн).

До речі, з незрозумілих причин законодавче формулювання щодо платників цього податку та його об'єкту фактично звільнило від оподаткування власників повітряних та водних транспортних засобів, які підлягали оподаткуванню раніше. На погляд окремих вчених такий урізаний перелік об'єктів оподаткування порушує принцип справедливості й суперечить сутності оподаткування «предметів розкоші», адже поза об'єктами цього податку залишилася низка транспортних засобів, які є більш коштовними за автомобілі, крім того, такий критерій автомобіля, як об'єм циліндрів двигуна і строк його використання, не є об'єктивним показником цінності автомобіля. Логічно, що єдиним об'єктивним показником цінності транспортного засобу є його оціночна вартість. Проте використання вартості як бази оподаткування ускладнює адміністрування податку. Якщо законодавець відійшов від використання вартості як бази оподаткування транспортного засобу, утілення ідеї оподаткування «товарів розкошу» та прагнення до втілення принципу справедливості в майновому оподаткуванні, варто реалізовувати за рахунок розширення переліку видів об'єктів оподаткування транспортного податку й відповідним корегуванням ставок податку залежно від виду транспортного засобу та його технічних характеристик. Тому вважаємо, якщо базою оподаткування не є вартість, потрібно використовувати таку характеристику транспортного засобу з двигуном, як обсяг циліндрів двигуна. Цей параметр

зафіксований у свідоцтві про реєстрацію транспортного засобу (технічному паспорті) й формує загальне уявлення про тип автомобіля, його вагу та відповідно вплив автомобіля на дорожнє покриття. У свою чергу, екологічні норми (згідно з технічними регламентами й національними стандартами), яким відповідає автомобіль, і строк експлуатації автомобіля можуть впливати на визначення розміру податку шляхом застосування системи пільг при оподаткуванні [89, с. 193].

Суттєво змінилися й правила обрахунку середньоринкової вартості автівок. Такий вид попередньої інформації можна отримати за передбаченою процедурою. У Податковому кодексі зазначається, що така вартість визначається центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі, за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, станом на 01 січня податкового (звітного) року, виходячи з марки, моделі, року випуску, об'єму циліндрів двигуна, типу пального. Наразі Міністерством економічного розвитку і торгівлі України, яке є відповідальним за визначення середньоринкової вартості автівок за методикою, встановленою Кабміном, до уваги братимуться лише марка авто, його модель, рік випуску, об'єм циліндрів двигуна та тип пального. Тип коробки переключення передач та пробіг легкового автомобіля, які фігурували в попередніх параметрах, відтепер не враховуватимуться.

Зміни законодавства також впроваджують конкретний термін інформування платників щодо об'єктів оподаткування транспортним податком. Відтепер щороку до 1 лютого податкового (звітного) року центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного, соціального розвитку і торгівлі (Міністерства економічного розвитку і торгівлі України), на своєму офіційному вебсайті розміщується перелік таких легкових автомобілів, який повинен містити такі дані щодо цих автомобілів: марка, модель, рік випуску, об'єм циліндрів двигуна, тип пального.

Розмір ставки податку за кожен легковий автомобіль залишився без змін – 25000 гривень, так само як і обов'язок юридичних осіб-власників транспортних засобів, які будуть вказані у зазначеному переліку, до 20 лютого з поточного року подати до податкової інспекції за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Як і раніше, за місцем реєстрації об'єктів оподаткування здійснюється обчислення суми податку з об'єкта/об'єктів оподаткування фізичних осіб відповідними контролюючими органами, куди також надсилається податкове/податкові повідомлення-рішення про сплату суми/сум податку та відповідні платіжні реквізити до 01 липня року базового податкового (звітного) періоду (року), та сплата транспортного податку у відповідні строки: а) для фізичних осіб – протягом 60 днів з дня вручення податкового повідомлення-рішення; б) для юридичних осіб – авансовими внесками щокварталу до 30 числа місяця, що настає за звітним кварталом, які відображаються в річній податковій декларації.

Окрім того, процес справляння ТП має певні особливості стосовно до фізичних та юридичних осіб.

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, податок сплачується фізичною особою-платником, починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт. Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

Нарахування податку та надсилання (вручення) податкових повідомлень-рішень про сплату податку фізичним особам-нерезидентам здійснюють контролюючі органи за місцем реєстрації об'єктів оподаткування, що перебувають у власності таких нерезидентів.

Органи внутрішніх справ зобов'язані до 01 квітня подати контролюючим органам за місцем реєстрації об'єкта оподаткування відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами.

З 01 квітня органи внутрішніх справ зобов'язані щомісяця в десятиденний строк після закінчення календарного місяця подавати контролюючим органам відомості, необхідні для розрахунку та справляння податку фізичними та юридичними особами, за місцем реєстрації об'єкта оподаткування станом на перше число відповідного місяця.

Форма подачі інформації встановлюється центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику.

Платники податку – юридичні особи самостійно обчислюють суму податку станом на 1 січня звітного року і до 20 лютого цього ж року подають контролюючому органу за місцем реєстрації об'єкта оподаткування декларацію за формою, встановленою у порядку, передбаченому статтею 46 ПК України [97], з розбивкою річної суми рівними частками поквартально.

Щодо об'єктів оподаткування, придбаних протягом року, декларація юридичною особою-платником подається протягом місяця з дня виникнення права власності на такий об'єкт, а податок сплачується починаючи з місяця, в якому виникло право власності на такий об'єкт.

У разі переходу права власності на об'єкт оподаткування від одного власника до іншого протягом звітного року податок обчислюється попереднім власником за період з 1 січня цього року до початку того місяця, в якому він втратив право власності на зазначений об'єкт оподаткування, а новим власником – починаючи з місяця, в якому він набув право власності на цей об'єкт.

Контролюючий орган надсилає податкове повідомлення-рішення новому власнику після отримання інформації про перехід права власності.

За об'єкти оподаткування, придбані протягом року, податок сплачується пропорційно кількості місяців, які залишилися до кінця року, починаючи з місяця, в якому проведено реєстрацію транспортного засобу.

У разі спливу п'ятирічного віку легкового автомобіля протягом звітного року податок сплачується за період з 1 січня цього року до початку місяця,

наступного за місяцем, в якому вік такого автомобіля досяг (досягне) п'яти років.

У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який є об'єктом оподаткування, транспортний податок за такий легковий автомобіль не сплачується з місяця, наступного за місяцем, в якому мав місце факт незаконного заволодіння легковим автомобілем, якщо такий факт підтверджується відповідним документом про внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань, виданим уповноваженим державним органом.

У разі повернення легкового автомобіля його власнику (законному володільцю) податок за такий легковий автомобіль сплачується з місяця, в якому легковий автомобіль було повернено відповідно до постанови слідчого, прокурора чи рішення суду. Платник податку зобов'язаний надати контролюючому органу копію такої постанови (рішення) протягом 10 днів з моменту отримання.

У разі незаконного заволодіння третьою особою легковим автомобілем, який є об'єктом оподаткування, уточнююча декларація юридичною особою-платником податку подається протягом 30 календарних днів з дня внесення відомостей про вчинення кримінального правопорушення до Єдиного реєстру досудових розслідувань.

У разі повернення легкового автомобіля його власнику уточнююча декларація юридичною особою-платником податку подається протягом 30 календарних днів з дня складання постанови слідчого, прокурора чи винесення ухвали суду.

Фізичні особи-платники ТП мають право на отримання безпосередньої інформації через звернення з письмовою заявою до контролюючого органу за місцем своєї реєстрації для проведення зв'язки даних щодо:

- а) об'єктів оподаткування, що перебувають у власності платника податку;
- б) розміру ставки податку;
- в) нарахованої суми податку.

У разі виявлення розбіжностей між даними контролюючих органів та даними, підтвердженими платником податку на підставі оригіналів відповідних документів (зокрема документів, що підтверджують право власності на об'єкт оподаткування, перехід права власності на об'єкт оподаткування), контролюючий орган за місцем реєстрації платника податку проводить перерахунок суми податку і надсилає (вручає) йому нове податкове повідомлення-рішення. Попереднє податкове повідомлення-рішення вважається скасованим (відкликаним).

Що стосується фізичних осіб-нерезидентів, то вони у визначеному законом порядку звертаються за проведенням звірки даних до контролюючих органів за місцем реєстрації об'єктів оподаткування.

З погляду отримання похідної інформації під час справляння ТП цікавою є судова практика щодо належного інформаційного забезпечення транспортного податку. Так, податківці звернулися до суду із позовною заявою до громадянина-фізичної особи про стягнення з того податкового боргу по транспортному податку з фізичних осіб.

Суди першої та апеляційної інстанцій у задоволенні таких вимог відмовили, оскільки вказане грошове зобов'язання не є узгодженим, бо виникло на підставі податкового повідомлення-рішення, яке фіскальним органом направлено на неправильну адресу та, як наслідок, «боржником» не отримано.

Фіскальний орган, незважаючи на такі досить ґрунтовні та аргументовані судові рішення, оскаржив їх у касаційному порядку до Касаційного адміністративного суду.

Так, на думку ДПС, сам факт відправлення ППР рекомендованим листом із повідомленням про вручення свідчить про його отримання платником податків.

Переглядаючи вказану справу, касаційний суд став на бік платника податків та підтримав думку судів першої та адміністративних інстанцій.

Аналізуючи матеріали справи, касаційний суд зазначив, що пп. 14.1.175 п. 14.1 ст. 14 ПК України [97] встановлено, що податковий борг – сума узгодженого грошового зобов’язання, не сплаченого платником податків.

Одночасно згідно з п. 59.1 ст. 59 ПК України [97] в разі, коли у платника податків виник податковий борг, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення.

За нормами абз. 2 п. 58.3 ст. 58 ПК України [97], податкове повідомлення-рішення вважається надісланим (врученим) фізичній особі, якщо його вручено їй особисто чи її законному представникові або надіслано на адресу за місцем проживання або останнього відомого її місцезнаходження з повідомленням про вручення.

У свою чергу, в разі, якщо вручити податкове повідомлення-рішення неможливо через помилку, допущену контролюючим органом при його направленні, податкове повідомлення-рішення вважається таким, що не вручено платнику податків.

Згідно з матеріалами справи податкове повідомлення-рішення та податкова вимога були надіслані відповідачу на неправильну адресу, внаслідок чого було повернуто у зв’язку із закінченням терміну зберігання, тому грошове зобов’язання відповідно не набуло статусу узгодженого, і, таким чином, суди попередніх інстанцій дійшли правильного висновку про відсутність підстав для задоволення позовних вимог та стягнення з відповідача податкового боргу по транспортному податку з фізичних осіб (ВС/КАС № 802/467/16-а від 28.08.2018 [84]).

Отже, органам податкової служби потрібно було переконатися, що платник податку отримав ППР і тільки після цього стягувати податковий борг. Таким чином, очевидною є необхідність підвищення інформаційної координації податкової служби.

З метою удосконалення процесу справляння транспортного податку, слід аналізувати зарубіжний досвід справляння такого податку з метою його удосконалення та досягнення соціальної справедливості.

Зокрема, заслуговує уваги узагальнення міжнародного досвіду в науковій статті «Транспортний податок: зарубіжний досвід та українські реалії» В. І. Данилишина, О. М. Стефанківа, О. А. Ціжми [23, с. 702-705], які зазначають, що найбільше з таким податком експериментують у Німеччині. У 2008 р. в різних землях цієї країни податки формувались за абсолютно різними принципами. У деяких землях ставки податку залежали від маси та розмірів транспортних засобів. Проте на території більшості земель під час визначення ставки враховували екологічний клас. У деяких регіонах Німеччини податок сплачувався автоматично, тобто під час реєстрації транспортного засобу власник надавав інформацію про банківський рахунок, з якого держава сама стягувала податок. З липня 2009 р. правила нарахування податку було змінено. У Німеччині діє єдиний принцип оподаткування власників транспортних засобів. За зміненою схемою податок розраховується для нових машин. Для старих автомобілів нові правила почали діяти з 2013 р. Відповідно до чинних правил оподаткування величина податку залежить від двох показників. Перший – це об'єм двигуна: що більший об'єм двигуна, то більший податок. До уваги береться також і тип двигуна. Наприклад, для власників транспортних засобів з бензиновим двигуном ставка податку складає 2 євро за кожні 100 см³, а для власників транспортних засобів з дизельним двигуном – 9 євро за кожні 100 см³. Другий показник розрахунку податку з власників транспортних засобів – це об'єм викиду вуглекислого газу CO². Ставка податку складає 2 євро за кожен грам. Проте існує так званий базовий об'єм, – це 120 грамів за кілометр шляху. Якщо транспортний засіб виділяє менше ніж 120 грамів за кілометр шляху, то податок за цим показником не сплачується. Слід зазначити, що цей базовий об'єм поступово знижувався: у 2012 р. він складав 110 грамів на кілометр шляху, а в 2014 – вже 95 грамів. Така система сприяє купівлі та виробництву більш екологічних автомобілів [23, с. 702-705].

Майже ідентична система нарахування та справляння податку з власників транспортних засобів існує у Франції. Величина податку, що сплачує власник під час реєстрації нового транспортного засобу, також залежить від двох показників. На відміну від Німеччини, першим показником є потужність двигуна транспортного засобу, а не об'єм двигуна. Щодо другого показника, то це також об'єм викиду вуглекислого газу CO², який у Франції дещо вищий і складає 200 грамів газу за кілометр шляху. Таким чином, фінансування екологічних програм Франції здійснюється через надходження від зазначеного податку.

У США механізм збору та справляння податку на транспортні засоби принципово відрізняється, але також застосовується так звана «екологічна» схема: хто найбільше їздить, той платить. Цей підхід дуже простий: податок власника транспортного засобу включений у ціну пального. Що більше пального споживає машина, тим більше податку сплачується до бюджету. Доходи від цього податку використовуються для будівництва та ремонту доріг у США. Крім того, особливу увагу слід приділити формуванню інформаційних відносин у процесі збору податку на транспортні засоби у США. Зокрема, існує Служба внутрішніх доходів США, яка має на меті надати громадянам США найбільш доступну та прозору інформацію про суму та потребу збирання певного виду податку. Тобто в процесі збору податків платник податку має право отримувати підтримку від зазначеної служби, що свідчить про намір Служби побудувати партнерські стосунки з громадянами та надати їм ці послуги.

У Данії влада намагається підтримувати екологічно чисті види транспорту, такі як велосипеди або мопеди, за які стягується автомобільний податок у розмірі 105% від його вартості. Якщо вартість автомобіля перевищує 34 тисячі крон (приблизно 18 тисяч доларів США), власнику доведеться заплатити 180% від його вартості. Крім того, в Данії існує великий акцизний податок на бензин, тобто власники платять податки двічі: під час реєстрації та під час використання автомобіля. Вартість транспортних засобів у Данії

набагато вища, ніж в інших європейських країнах, головним чином, через високі податки на імпорتنі товари. Дохід від податку надходить у соціальну сферу: виплата пенсій, фінансування медицини та освіти [23, с. 702-705].

В Ізраїлі з 2009 р. всі транспортні засоби поділили на 15 екологічних груп за рівнем забруднення навколишнього середовища. Власники транспортних засобів, що належать до найнижчої екологічної групи, сплачують до бюджету 92% своєї вартості. Мінімальний податок, 10% від вартості автомобіля, сплачують власники електромобілів. Ставка податку для «гібридів» становить 30% від їх вартості. Загалом, середня ставка податку становить близько 70% від вартості транспортних засобів [23].

У Японії власники транспортних засобів сплачують три види податків. Перший податок, ставка якого становить 5% від вартості, сплачується під час купівлі транспортного засобу, другий – під час реєстрації, тоді податок розраховується виходячи з потужності двигуна та ваги автомобіля. Зокрема, для автомобіля з 2,5-літровим двигуном податок складе близько 500 доларів. Третім є податок з власників транспортних засобів, який сплачується щорічно в травні. Ставка може змінюватися залежно від ваги автомобіля та обсягу двигуна. Доходи від цього податку використовуються для підтримки та стимулювання перспективних подій в автомобільному секторі.

В Австралії ставки податку на транспортні засоби майже однакові: всі громадяни сплачують 10% від вартості автомобіля та 5% від вартості вантажівки. Дорогі автовласники платять додатково 33% від вартості автомобіля. Найдорожчі в Австралії – машини, вартість яких перевищує 57 000 доларів. Однак така схема оподаткування викликає певне невдоволення як з боку суспільства, так і з боку виробників, оскільки в більш дорогих нових моделях автомобілів використовуються сучасні технології, що генерують менше забруднення порівняно з дешевими старими автомобілями [23, с. 702-705].

Варто відзначити іноземну концепцію оподаткування деяких категорій автомобілів. Зокрема, доцільно сплачувати транспортний податок з двигуна,

наприклад, потужністю 250 кінських сил і більше. Потужний двигун, як правило, є ознакою дорогого автомобіля, тому зіставлення «податок-розкіш» цілком обґрунтоване. Крім того, транспортний збір може бути сплачений залежно від кількості шкідливих викидів. Іншими словами, що «брудніший» двигун, то вищий податок. Тому існує потужність взаємозалежності між потужністю двигуна та ціною автомобіля.

Цікаво відзначити, що максимальна сума транспортного податку у Великобританії може становити 1090 фунтів стерлінгів, тобто в перерахунку на трохи більше 25 тис. грн. Виявляється, сума українського ТП у контексті запропонованих реалій дуже близька до податкових ставок у Європейському Союзі.

Зважаючи на вищезазначений зарубіжний досвід та вітчизняні реалії оподаткування, сучасні науковці, аналізуючи характеристику правового механізму ТП, намагаються розібратися з тими питаннями, які виникли під час встановлення такого податку, а саме пропонується використовувати різні бази оподаткування (залежно від виду об'єкта оподаткування): щодо наземних транспортних засобів, що мають двигуни внутрішнього згорання, – обсяг циліндрів двигуна; щодо транспортних засобів з електродвигунами, з гібридними двигунами, а також яхт, суден вітрильних, моторних човнів і катерів, водних мотоциклів – потужність двигуна; щодо водних транспортних засобів у разі відсутності двигуна – довжина корпусу [89, с. 191-194].

Березовська С. В. пропонує змінити ставку ТП та його об'єкт оподаткування (наприклад, шляхом встановлення об'єктом оподаткування не вік та об'єм циліндру двигуна легкового автомобілю, а його вартість) для того, щоб збільшити коло платників цього податку, і, як результат, – збільшити обсяг надходжень від нього до бюджетів місцевого самоврядування [10, с. 84-90].

Інші науковці вважають за доцільне використовувати міжнародний досвід, а саме пропонують покласти тягар оподаткування транспортних засобів на власників дорогих автомобілів (включаючи яхти, літаки) шляхом запровадження прогресивної шкали оподаткування [22]. Такі думки

заслужують на увагу та можуть бути використані в подальшому реформуванні такого місцевого податку.

Вважаємо, що слід погодитися з А.С. Нестеренко, що чинне податкове законодавство щодо ТП потребує доопрацювання, оскільки ним не передбачено порядку перерахування та повернення надмірно сплачених коштів у разі втрати права власності на об'єкт оподаткування після сплати податку, а також із розширенням податкових доходів місцевого самоврядування залишилися інші недоліки: відсутність права органів місцевого самоврядування самостійно визначати ставки місцевих податків, оскільки такі ставки фіксовано визначенні Податковим кодексом України, тобто фактично державою; платники, ставка транспортного податку та об'єкт оподаткування стосуються невеликого кола платників і тому надходження його до бюджетів у містах будуть незначними, а в селах та селищах – взагалі можуть бути відсутні [85, с. 149-151].

Такі зміни внесуть і відповідні корективи в інформаційні відносини щодо справляння транспортного податку.

2.3 Особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням плати за землю

Інформаційні відносини, пов'язані зі здійсненням плати за землю, є актуальними саме в Україні, адже для українського народу земля завжди мала велику цінність. Враховуючи останні тенденції політичного розвитку країни, гостро ведеться дискусія про необхідність відкриття ринку землі в Україні, що, як наслідок, спровокує не лише зростання можливостей, але й викличе ряд проблем. Таким чином, земля як ресурс, як національне благо, потребує на державному рівні забезпечення прозорості у відносинах зі сплати податків у цій сфері, зрозумілого для громадян механізму їх оплати.

В усі часи розвиток суспільства мав зв'язок із землею, яка й досі залишається ключовим під час виробництва в сільському господарстві та для

існування людства в цілому. Тому й зрозуміло, що згадки про земельне оподаткування можна знайти ще у відомостях про стародавні держави.

Земельний податок на українських територіях відомий здавна, і за всю історію свого існування зазнав багато перетворень. За словами Нестора літописця, ще слов'янські племена – поляни платили хазарам данину від рала (рало визначає одиницю виміру податного об'єкта: плуг, соха). «Сдумавше поляне і вдаша (хазарам) од дима меч» – пише літопис («дим» – одиниця землекористування) [183, с. 126].

В Київській Русі впровадження земельного податку було наслідком становлення державності та зародження інституту земельної власності. Першими землевласниками були князі, які мали вже писцові книги, подібні до поземельного кадастру, куди заносили інформацію, що стосувалась земельних ділянок, які були підставою нарахування поземельної податі. Для опису землі призначалися писці та дозорники.

Особливістю часів ранньофеодального оподаткування, як показують проведені дослідження, були неврегульованість розмірів та періодичність збору податків. Тоді земельні платежі носили надзвичайний характер і встановлювалися під час війн та військових походів у досить примітивній формі дохідних надходжень – данині. Особливістю данини до придбання грошової форми і фактично податкового характеру є орієнтація її на спеціалізацію податного населення. Коли землеволодіння стає основним заняттям податного населення, поземельне володіння перетворюється в основний критерій справляння данини і як результат – всіх податей [172].

Вперше земельний податок регулювався на територіях України, що входили до складу Російської імперії та Австро-Угорщини у 18-19 століттях. Це було пов'язано із встановленням капіталістичних основ економіки, формуванням правової системи, законодавчим закріпленням власності на землю тощо [174, с. 130].

Земля залишається основним інструментом для виготовлення сільськогосподарських культур. Вона є вагомим чинником постійного

соціального та економічного розвитку держави, однак потрібно раціонально її використовувати. Тому саме платність землекористування можна виділити як один із ключових принципів охорони й правового забезпечення раціонального використання земель, що реалізується шляхом оподаткування і частково здійснюється у вигляді плати за землю [172].

Сутність земельного оподаткування реалізується завдяки виконанню таких функцій: 1) посилення раціонального використання земель (стимулююча функція); 2) вирівнювання умов господарювання для підприємств, що функціонують у різних умовах (регулююча функція); 3) акумулювання коштів на розвиток соціальної інфраструктури та фінансування землеохоронних потреб територіальних громад, яким належать землі сільськогосподарського призначення (фіскальна функція) [40].

Статтею 14 Конституції України [34] землю визначено як основне національне багатство, що перебуває під особливою охороною держави. Однак насправді земля перетворюється в справжнє багатство за умов правильної організації її раціонального господарського використання, за ефективно задіяних методів адміністрування земельними ресурсами. Приклад таких важелів – плата за землю [12, с. 15-16].

Саме завдяки земельному оподаткуванню відбувається стимулювання охорони та освоєння земель, їхнього раціонального використання, зростання родючості ґрунтів, вирівнювання соціально-економічних умов господарювання на землях різної якості, забезпечення розвитку інфраструктури, формування спеціальних фондів фінансування зазначених заходів, при цьому ефективне адміністрування плати на землю неможливе без надання фіскальним органам відповідних даних.

На сьогодні в Україні відносини у сфері земельних ресурсів виступають вагомим інструментом державного регулювання сектору економіки, і має вагоме значення у суспільстві та у фінансовій політиці держави. Однак зараз українська земельна політика зазнала багато докорінних змін, зокрема ці зміни

стосувалися оподаткування землі, а саме зарахування земельного податку до місцевих, підвищення податкових ставок, скасування деяких пільг тощо.

Інститут земельного оподаткування в незалежній Україні почав формуватися у 1992 р., коли було прийнято Закон України «Про плату за землю» [136]. Статтею 2 вищезазначеного Закону визначалося, що плата за землю належить до загальнодержавних податків та справляється у вигляді земельного податку або орендної плати. Уже у 1997 р. набула чинності нова редакція цього Закону, де було змінено ставки земельного податку, порядок стягнення плати за землю, пільги щодо її оподаткування та відповідальність платників податків за несплату такого податку.

Сьогодні Податковий кодекс України є тим нормативно-правовим актом, до сфери регулювання якого віднесені земельні відносини у сфері оподаткування.

У вищезазначеному Законі плата за землю визначається, як обов'язковий платіж у складі податку на майно, яка сплачується у формі земельного податку або орендної плати, і поширює свою дію на користування земельними ділянками державної і комунальної власності. Крім того, у ст. 270 ПК України [97] законодавець визначає об'єкти оподаткування земельним податком, а саме земельні ділянки або земельні частки (паї), які перебувають у власності або користуванні. До платників такого податку Закон відносить фізичних або юридичних осіб, які володіють або користуються земельною ділянкою.

Очевидно, що належне регулювання землевідносин певною мірою залежить від продуманої податкової політики держави у сфері землекористування. Відповідна політика повинна не стримувати розвиток сільськогосподарської діяльності, а навпаки, створювати всі можливі умови для перерозподілу частини земельної ренти, насамперед, в інтересах місцевих жителів, тобто територіальної громади. Окрім цього, вважаємо, що саме державна фіскальна політика у сфері землекористування повинна забезпечувати максимальний доступ платників податків до інформації щодо

обсягів виплачених податків, їх ставки, розуміти повноваження органів, щодо справляння такого податку.

Саме тому на початку 2016 року до ПК України було внесено зміни, згідно з якими, органи місцевого самоврядування отримали розширені фінансові можливості. Відповідними змінами передбачалося зарахування земельної плати до місцевих податків у складі податку на майно. Так, місцеві органи самоврядування отримали право визначати ставку земельного податку та перелік пільг платникам податків щодо його сплати. Таким чином, зараз плата за землю належить до категорії місцевих податків. Відповідні сільські, селищні, міські ради та ради об'єднаних територіальних громад, що створені згідно із законом та мають перспективний план формування територій громад, у межах своїх повноважень встановлюють місцеві податки та збори, зокрема і земельну плату. Кошти сплачуються власниками та постійними користувачами земельних ділянок у вигляді земельного податку або орендної плати за користування землями державної та комунальної власності (орендарями таких земель) і спрямовуються до місцевих бюджетів за місцем розташування земельних ділянок та використовуються за своїм цільовим призначенням, а саме на підвищення родючості ґрунтів, ведення державного земельного кадастру, землеустрою, моніторингу земель, розробку і виконання державних програм щодо раціонального використання земель, на відшкодування витрат власників землі й землекористувачів, пов'язаних із господарюванням на землях гіршої якості, охорону земельних ресурсів у комплексі з іншими природоохоронними заходами, розвиток загальнодержавної та регіональної інфраструктури, а також проведення земельної реформи.

Враховуючи перелік інформації, що необхідна для ефективного адміністрування плати за землю, безпосередніми суб'єктами інформаційної взаємодії під час справляння цього податку є територіальні управління ДПС України, сільські, селищні, міські ради, Державний кадастровий реєстратор, місцеві управління земельних ресурсів Держземагентства, регіональні

відділення та представництва Фонду державного майна, платники податку на майно, громадськість, ЗМІ та інші. Усі вони є суб'єктами інформаційних відносин у сфері земельних податків та уповноважені на отримання попередньої, безпосередньої чи похідної інформації щодо здійснення плати за землю.

Джерелом інформації щодо нарахування та сплати земельного податку є Державні земельні кадастри. Державний земельний кадастр [109] визначається єдиною державною геоінформаційною системою відомостей про землі, розташовані в межах території України, їхнє цільове призначення, дані про кількісну і якісну характеристику земель, їхню оцінку, обмеження у використанні, а також про розподіл таких земель між власниками і користувачами. Який є джерелом попередньої інформації під час справляння плати за землю.

Норма статті 288.1. ПК України [97] встановлює підставу для нарахування орендної плати за земельну ділянку – договір оренди такої земельної ділянки.

Щодо розмірів земельної плати, то вони залежать від цільового призначення земельної ділянки, її місця розташування та грошової оцінки землі, яка є податковою базою для справляння цього податку. Статтею 201 Земельного кодексу України [38] встановлюється, що нормативну грошову оцінку проводять для визначення розміру земельного податку (далі ЗП) за методикою, яка затверджується Кабінетом Міністрів України відповідно до державних стандартів, норм, правил, а також інших нормативно-правових актів на усіх землях (категорій та форм власності). Щороку грошова оцінка не підлягає уточненню згідно з коефіцієнтом індексації. Уся інформація про оцінку земель фіксується у Державному земельному кадастрі. Платникам ЗП (крім фізичних осіб) необхідно самостійно обчислювати суму податку. За основу використовують дані про нормативну грошову оцінку земельної ділянки, її площі та податкової ставки, враховуючи додатковий коефіцієнт індексації цієї ставки [95, с. 263].

Також попередня інформація щодо здійснення сплати ЗП міститься в нормативних актах, що регулюють відносини в цій сфері. На сьогодні проведення та використання в Україні оцінки земель регламентовано значною низкою неузгоджених між собою законів, а саме: Земельним кодексом України [38], Податковим кодексом України [97], Законом України «Про оцінку земель» [132], Законом України «Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність» [133], Законом України «Про Державний земельний кадастр» [109]. З прийняттям у 2003 р. Закону України «Про оцінку земель» [132] нормативно грошову оцінку земельних ділянок визначено одним із вагомих економічних регуляторів земельних відносин, що застосовується під час визначення розміру ЗП та орендної плати за користування землями державної та комунальної власності, державного мита в разі міни, спадкування та дарування земельних ділянок відповідно до закону, а також орендної плати за земельні ділянки державної та комунальної власності, втрат сільськогосподарського й лісогосподарського виробництва, а також під час виведення показників і механізмів економічного стимулювання охорони й раціонального використання земель.

З 2010 р. у Податковому кодексі закріплено визнання нормативно грошової оцінки земельних ділянок базою оподаткування земель. При цьому законодавець відокремлює визначення ставок податку для земель, нормативно грошову оцінку яких здійснено, та для земель, яким така оцінка не проведена, незалежно від місцезнаходження таких ділянок [41, с. 146-147].

Для земельних ділянок, нормативно грошову оцінку яких не проведено, суму ЗП можна розрахувати на основі даних про площу такої ділянки, податкової ставки та коефіцієнта індексації. Однак згідно зі ст. 277 ПК України [97] ставка земельного податку для таких ділянок встановлюється в розмірі не більше, ніж 5% від нормативної грошової оцінки одиниці площі ріллі по області. Надання місцевим радам права встановлювати ставки ЗП у межах граничного розміру, а також пільги та розмір нормативної грошової оцінки земельних угідь, розташованих на території населених пунктів, наразі сприяє

більш виваженому та справедливому розподілу податкового тягаря. Органи місцевого самоврядування тепер можуть встановлювати ставки податку та надавати пільги з урахуванням специфіки регіону [95, с. 264-265].

Подальший аналіз плати на землю буде неможливий без розкриття другого складника – орендної плати за землю.

Оренда землі має глибокі історичні корені. У різних країнах світу вона розвивалася по-своєму, а тому має свою специфіку та характеризується певними традиціями й правовим ступенем розвитку держави. Крім того, земельно-правова категорія «оренда», зокрема «оренда землі», є похідною від категорії «право власності» і бере свій початок від земельного власника, оскільки об'єктивні передумови зазначених правовідносин закладені в самій їх природі: «власник – орендар» [12, с. 17].

Таким чином, під час надання земельної ділянки в оренду відбувається поділ повноважень власності: права власника залишаються за ним, але він поступається значною їх частиною щодо використання та володіння земельною ділянкою. У зв'язку з цим, повноваження щодо господарського володіння земельним наділом відмежовуються від інших повноважень і персоніфікуються в іншому суб'єкті правовідносин – орендарі.

Як справедливо зауважує А. І. Берлач, у системі земельних правовідносин оренда посідає важливе місце – як особлива форма реалізації земельної власності й господарського використання землі та як один із засобів виробництва в сільському господарстві [11, с. 15-18].

Основними нормативно-правовими актами, що регулюють орендні відносини в Україні, є Земельний Кодекс України [38], Цивільний Кодекс України [184], Закон України «Про оренду землі» [130], інші нормативно-правові акти щодо орендних відносин, а також договір оренди землі. Орендна плата є найважливішим економічним складником цих відносин, Вона входить до складу плати за землю та згідно зі ст. 21 Закону України «Про оренду землі» [130] визначається як «платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою згідно з договором оренди землі». У

вищевказаному Законі також визначено форми орендної плати, порядок набуття права на оренду ділянок землі, в тому числі права третіх осіб на орендовану земельну ділянку, умови та порядок укладення договорів оренди землі, їхніх змін, припинення, розірвання і поновлення та інші особливості сплати орендної плати. До об'єктів оренди Закон відносить власні земельні ділянки громадян, юридичних осіб, а також ділянки, що перебувають у комунальній або державній власності. Відповідно якщо земельна ділянка знаходиться у власності фізичної або юридичної особи, то орендодавцем є ця особа або особа, уповноважена нею. У разі, коли ділянка землі перебуває у комунальній власності, орендодавцем виступають сільські, селищні, міські ради в межах визначених повноважень. Органи державної виконавчої влади, які відповідно до закону передають земельні ділянки у власність або користування, є орендодавцями земельних ділянок, що перебувають у державній власності. У свою чергу, платником орендної плати є орендар земельної ділянки – юридична або фізична особа, якій за умовами договору належить право володіння і користування земельною ділянкою [94].

Договір оренди є підставою для нарахування орендної плати за земельну ділянку, яка перебуває у державній або комунальній власності, оформлений та зареєстрований відповідно до законодавства, в якому за згодою сторін встановлюються розмір, умови та строки здійснення орендної плати за землею. Щодо розміру орендної плати, то вона встановлюється за згодою сторін у договорі оренди та обчислюється з урахуванням індексів інфляції, якщо інше не встановлено договором оренди. Водночас у ст. 288 Податкового Кодексу України [97] вказано, що сума платежу оренди землі за рік не може бути меншою за розмір земельного податку, встановленого для відповідної категорії земельних ділянок на певній території та водночас не може перевищувати 12% нормативної грошової оцінки, однак наступне положення закріплює виняток – може перевищувати розмір орендної плати, що є граничним, – встановлений у підпункті 288.5.2, у разі визначення орендаря на конкурентних засадах. У разі, якщо орендодавцем виступає власник землі, то орендар, уклавши при цьому

договір оренди землі з власником, сплачує власнику орендну плату за землю, яка була встановлена в договорі оренди, а власник, у свою чергу, сплачує до бюджету земельний податок. Стягується орендна плата переважно у грошовій формі, але за згодою сторін розрахунки щодо орендної плати за землю можуть також здійснюватися й у натуральній формі, яка має відповідати грошовому еквіваленту вартості товарів за ринковими цінами на дату внесення орендної плати. У разі, коли земельні ділянки перебувають у державній або комунальній власності, розрахунки щодо орендної плати здійснюються лише у грошовій формі.

Отже, у Податковому кодексі України поняття «плата за землю» є узагальненим та поєднує два обов'язкових платежі – земельний податок та орендну плату за користування землями державної й комунальної власності. Відповідно до ст. 14 Податкового кодексу України [97] земельний податок – це обов'язковий платіж, що стягується з власників земельних ділянок та земельних часток (паїв), а також постійних землекористувачів. Орендну плату за земельні ділянки державної і комунальної власності, закон визначає як обов'язковий платіж, який орендар вносить орендодавцеві за користування земельною ділянкою. Подвійність правової природи плати за землю та її структури обумовлюється подвійністю її структури: земельний податок відноситься до категорії податку на власність (однак не у повній мірі, якщо враховувати діючий мораторій на відчуження земель сільськогосподарського призначення в Україні), а орендна плата за землі державної та комунальної власності виступає податковим платежем, що сплачується за користування природними ресурсами, тобто є ресурсним платижем, який є специфічним податковим інструментом, а не цивільно-правовою категорією. Подвійність правової природи плати за землю та її структури зумовлює відмінності в правовому регулюванні об'єкта, платників, ставок, пільг зі сплати податку як елементів плати за землю [41, с. 148].

На законодавчому рівні встановлено, що органи місцевого самоврядування до 25 грудня року, що передує звітному, зобов'язані подати

відповідному контролюючому органу за місцезнаходженням земельної ділянки рішення щодо ставок земельного податку та наданих пільг зі сплати земельного податку юридичним та/або фізичним особам. Форма такого рішення затверджується Кабінетом Міністрів України.

У разі, якщо вносяться зміни щодо зазначеної інформації, то вони надаються до 01 числа першого місяця кварталу, що настає за звітним кварталом, у якому відбулися зазначені зміни [п. 284.1 Податкового кодексу України [97]].

У процесі дослідженні особливостей оцінки земельних ресурсів вбачається, що вартість землі базується на величині доходу, який вона дає своєму власнику і є капіталізованою земельною рентою. Основою для визначення вартості землі є її оцінка, яка поділяється на економічну та грошову. Для порівняльного аналізу ефективності використання землі здійснюється економічна оцінка земель різного призначення. Дані економічного оцінювання є основою при:

- а) проведенні нормативно грошової оцінки земель;
- б) аналізі ефективності використання земель порівняно з іншими природними ресурсами;
- в) визначенні економічної придатності сільськогосподарських земель для вирощування сільськогосподарських культур.

Грошова оцінка земельних ділянок за призначенням поділяється на два види – нормативну й експертну. Нормативно грошова оцінка використовується для груп земельних ділянок, розміщених на певній території та подібних між собою за якісним складом ґрунтів. В основу цього визначення покладено рентний дохід. Нормативно грошову оцінку використовують для визначення розміру земельної та орендної плат, розрахунку земельних ділянок, визначення втрат сільськогосподарського та лісгосподарського виробництва, економічного стимулювання охорони та раціонального використання земель тощо. Потреба в нормативній оцінці виникає, коли необхідно одночасно оцінити велику кількість земельних ділянок або територію міста в цілому. Воно

більш стабільне і ґрунтується на узагальнених даних, що зображають потенційну вартість землі. Експертну грошову оцінку земельних ділянок здійснюють суб'єкти оціночної діяльності відповідно до вимог Закону України «Про оцінку земель» [132] та «Про оцінку майна, майнових прав і професійну оціночну діяльність в Україні» [133], а також інших нормативно-правових актів. Для кожної земельної ділянки окремо проводиться експертна грошова оцінка під час здійснення купівлі-продажу, оренди, обміну або іпотеки землі за трьома методичними підходами: доходним, витратним та порівнянням цін продажу подібних земельних ділянок. Кожен з таких підходів має свої переваги та недоліки. Для отримання найкращого результату оцінювання землі здійснюють за різними методичними підходами, після чого на основі порівняльного аналізу отриманих значень встановлюють остаточну ціну землі [41].

Методи оцінювання як економічної, так і грошової (нормативної, експертної) ґрунтуються на врахуванні особливостей природного й економічного характеру земельних ділянок для визначення рентного складника згідно з напрямом використання земельного фонду. Методичні підходи, які застосовуються в експертному оцінюванні, є розвитком основних напрямів нормативної грошової оцінки. Якщо нормативно грошова оцінка, в першу чергу, оперує з рентними доходами від земельної ділянки, включаючи групу коефіцієнтів, які зображають вплив на вартість ділянки групи найважливіших рентоформуючих факторів, то експертна грошова оцінка розглядає можливість найефективнішого комерційного використання конкретної земельної ділянки. В основі нормативно грошового оцінювання земельних ділянок покладені не ринкові механізми формування вартості. Це оцінювання є перехідним варіантом бази для оподаткування земельної власності. Експертна грошова оцінка, розроблена для умов української економіки, має інструментарій, що включає декілька методів оцінки земельних ділянок, заснованих на комбінації різних підходів до оцінки майна.

На думку М. Ступень, на відміну від нормативно грошового оцінювання, в межах експертної оцінки, земельні ділянки розглядаються як основний складник нерухомості (житлової, виробничої, комерційної), ринки яких достатньою мірою сформувались у багатьох регіонах України. Це дає змогу під час визначення вартості землі максимально врахувати ринкові чинники [167].

Крім того, якщо включити оцінку внеску землі в загальну прибутковість об'єкта нерухомості, то вона, у свою чергу, забезпечить визначення поточної вартості реального, а не потенційного рентного доходу. У такому доході акумулюватимуться індивідуальні властивості земельної ділянки та локалізованої в її межах діяльності. Також це впливатиме на економічну ситуацію, що склалася в населеному пункті та в країні в цілому на момент оцінки.

Щодо вартості землі, то така визначається її специфічною корисністю, унікальністю, довговічністю, місце розташуванням, а також кількістю ринкових пропозицій. Також слід звернути увагу, що алгоритм визначення вартості землі тісно пов'язаний з юридичними процедурами, які формують, визначають, регламентують та обслуговують відносини власності на неї [41].

Статистика показує, що в Україні податкові надходження від земельної плати постійно зростають. Тому не дивним виглядає, що плата за землю є другим за обсягом джерелом поповнення місцевих бюджетів. Аналізуючи статистичні дані, можна спостерігати тенденцію зростання частки орендної плати за землю з одночасним скороченням суми сплаченого земельного податку. Наприклад, по місту Харкову порівняно з 2015 роком у 2016 році спостерігається ріст зростання надходжень від плати за землю в 1,3 раза (з 700,1 млн гривень до 938,8 млн гривень), [105] а у 2017 році планується зростання надходжень у розмірі 997,3 млн гривень [104]. Це можна пояснити тим, що ставки орендної плати практично не змінюються, а ставка земельного податку є фіксованою. Надходження коштів від плати за землю є важливим бюджетоутворюючим чинником, який підлягає державному фінансовому контролю з боку Державної податкової служби, і стає зрозумілим і очевидним,

що відповідна ефективна діяльність фіскальних органів не можлива без отримання необхідних даних, тобто без інформаційного забезпечення.

Однак, незважаючи на те, що плата за землю є другим за обсягом джерелом надходжень до місцевих бюджетів, середнє значення цього обов'язкового платежу в податкових надходженнях місцевих бюджетів є невеликим. Питома вага земельного податку в доходах загального фонду місцевих бюджетів порівняно з даними попередніх років практично не змінилась та становила 12,2%. Міжнародна практика показує, що закордоном частка земельного податку (який може стягуватися як самостійно, так і у складі податку на нерухомість) в доходах місцевих бюджетів значно вище, ніж в Україні та складає від 15% до 45%. Ситуація, за якої в деяких країнах частка земельного податку в місцевих бюджетах досить велика, зумовлена високими ставками такого податку (від 1 до 5%), які поділяються залежно від вартості нерухомості й землі, а також розвиненістю ринку нерухомості, низьким рівнем тіньових операцій і корупційних схем (за рахунок більш лояльної податкової політики) та ефективною системою оподаткування, і, як результат високим ступенем збирання земельного податку [197, р. 21].

Як було зазначено вище, органи місцевого самоврядування визначають об'єкт оподаткування, платників податків і зборів, розмір ставки, податковий період та інші обов'язкові елементи, визначені ст. 7 Податкового кодексу України [97], з дотриманням критеріїв, встановлених розділом XII Податкового кодексу України для відповідного місцевого податку чи збору (п.п. 12.3.2 Податкового кодексу України).

Норма п. 1 ст. 73 Закону України «Про місцеве самоврядування» [128] визначає, що акти ради, сільського, селищного, міського голови, виконавчого комітету відповідної ради, прийняті в межах наданих їм повноважень, обов'язково повинні виконуватись всіма розташованими на відповідній території органами виконавчої влади, об'єднаннями громадян, підприємствами, установами та організаціями, посадовими особами, а також громадянами, які постійно або тимчасово проживають на відповідній території.

Водночас відповідно до п. 4 ст. 33 Закону України «Про місцеве самоврядування» [128] справляння плати за землю належить до повноважень виконавчих органів сільських, селищних, міських рад. Про це неодноразово наголошувалося у відповідних актах податківців, зокрема листах Державної фіскальної служби України від 30.09.2015 р. № 20745/6/99-99-15-03-02-15 [193] та від 06.10.2015 р. № 21174/6/99-99-15-03-02-15 [191]. З твердженням, що контроль за сплатою земельної та орендної плат з фізичних та юридичних осіб теж лежить на органах місцевого самоврядування, погодитись не можна. Підстави для такого висновку закріплені у п. 41.1 ПК України [97], згідно з яким саме центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну податкову політику, є контролюючим органом та органом справляння земельного податку. При цьому п.п. 14.1.1¹ ПК України [97] до адміністрування податків, зборів та інших платежів відносить контроль за сплатою податків, зборів, платежів відповідно до порядку, встановленого законом. Наразі таким законом і є Податковий кодекс України, адже саме ним регулюються відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. А також саме він визначає порядок їх адміністрування, компетенцію контролюючих органів, повноваження і обов'язки їх посадових осіб під час здійснення податкового контролю, а також відповідальність платників податків за порушення податкового законодавства.

Таким чином, контроль за сплатою земельного податку наразі повністю покладено на податкові органи. Інші органи не мають права здійснювати перевірки своєчасності, достовірності, повноти нарахування та сплати земельного податку, в тому числі на запит правоохоронних органів.

П. 4 ст. 33 Закону України «Про місцеве самоврядування» [128] встановлює лише деякі безпосередні та опосередковані повноваження місцевої влади щодо податків та зборів, що наведені у п. 12.4 Податкового кодексу України [97], зокрема:

- встановлення ставок місцевих податків та зборів у межах, визначених цим Кодексом;

- до початку наступного бюджетного періоду прийняття рішення про встановлення місцевих податків та зборів, зміну розміру їхніх ставок, об'єкта оподаткування, порядку справляння чи надання податкових пільг, яке тягне за собою зміну податкових зобов'язань платників податків та яке набирає чинності з початку бюджетного періоду.

Отже, жодної згадки щодо контролю за сплатою земельного податку тут немає. Відсутні вони також і у Законі України «Про місцеве самоврядування» [128]. Натомість п.п. 1 п. «б» ч. 1 ст. 33 цього ж Закону визначає, що виконавчі органи сільських, селищних, міських рад наділенні повноваженнями зі здійснення контролю за дотриманням земельного законодавства. Очевидно, що це повноваження, які не можна ототожнювати з правом на контроль за сплатою земельного податку чи орендної плати за землю.

Вищезазначені контролюючі повноваження органів місцевого самоврядування щодо земельного податку треба розглядати в аспекті тісної взаємодії місцевої влади і Державної податкової служби України. Таким чином, на наш погляд, головною запорукою належного й ефективного забезпечення діяльності фіскальних служб і сфери інформування під час оподаткування плати за землю є чітка і добре налагоджена співпраця органів місцевого самоврядування, оскільки саме вони надають необхідні відомості щодо зазначеного виду оподаткування, з відповідними податковими органами Державної податкової служби.

Дуже важливо, щоб співпраця між суб'єктами податкових правовідносин, зокрема щодо адміністрування земельного податку, здійснювалася на підставі Закону України від 04 лютого 1998 р. «Про Національну програму інформатизації» [129], Закону України від 09 січня 2007 р. Постанови Кабінету Міністрів України від 01 серпня 2006 р. «Про затвердження Порядку взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю» [116], «Стратегічного плану розвитку Державної фіскальної служби України на 2015 – 2018 роки» [162] тощо.

Якщо логічно виходити з структури процесу адміністрування як від

загального до конкретного, то процес адміністрування, а відповідно – рух безпосередньої інформації щодо плати за землю відбувається стосовно реєстрації та обліку платників плати за землю; обробки податкових декларацій та обліку платежів за землю; податкового контролю за сплатою плати за землю й апеляції платників і з нашого боку додамо – консультування платників щодо плати за землю і проведення виховних заходів для попередження від ухилення сплати цього податку.

До специфіки адміністрування плати за землю можна віднести ставки земельного податку та базу оподаткування плати за землю, що визначається нормативною грошовою оцінкою землі або площею земельних ділянок, нормативну грошову оцінку яких не проведено. Внаслідок цього до адміністрування плати за землю залучаються не тільки податкові органи держави, але й органи місцевого самоврядування та відповідні органи виконавчої влади з питань земельних ресурсів України.

У першому розділі роботи йшла мова про інформаційні відносини у сфері діяльності органів ДПС України, які виникають із приводу інформації. Зокрема, визначалось, що об'єктом інформаційних відносин за участю органів ДПС України є публічна та службова інформація, документовані відомості про податки та збори. Безпосереднім об'єктом інформаційних відносин є конкретні види та форми інформації щодо конкретних інформаційних відносин, інформаційної діяльності тощо [92]. У процесі адміністрування плати за землю ДФС України використовує інформацію про об'єкти оподаткування та платників земельного податку. Прикладом є безпосередня інформація про перехід права власності; ставки податку та пільги з земельного податку, встановлені сільською, селищною, міською радою; реєстрацію місця проживання фізичних осіб; площу земельної ділянки тощо [25, с. 41-47].

На нашу думку, від правильного, вчасного та достовірного забезпечення інформацією про об'єкти земельного оподаткування залежить своєчасність та повнота поповнення місцевого бюджету, правильність плати за землю, своєчасність отримання податкової звітності та справедливність у

правовідносинах з платниками податків. Накопичення внутрішньої (первинної) і зовнішньої (вторинної) інформації про об'єкти оподаткування та платників податків дає можливість сформулювати «податкову історію» платника податків, слугує підставою для прогнозування майбутніх податкових платежів платника податків, визначення ступеня «податкової ризикованості» конкретного суб'єкта.

Окрім цього, важливим для розуміння процесу стягнення заборгованості по такому виду податку, необхідно проаналізувати діючу судову практику, яка є похідною інформацією в інформаційних відносинах щодо справляння плати за землю.

Зокрема, показовим є рішення Чернівецького окружного адміністративного суду від 16 серпня 2019 року у справі №824/707/19-а [177], в якому було задоволено вимоги Головного управління Державної фіскальної служби України у Чернівецькій області щодо стягнення податкового боргу. Судом підкреслено, що відповідно до приписів розділу II наказу Міністерства фінансів України від 28.12.2015 року № 1204 «Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків» [117], контролюючий орган складає податкове повідомлення-рішення за формою «Ф» – для платників податків-фізичних осіб, якщо відповідно до законодавства контролюючий орган самостійно визначає податкове зобов'язання платника податків з причин, не пов'язаних із порушенням податкового або іншого законодавства. Відповідно до пункту 59.1 статті 59 Податкового кодексу України [97] у разі, коли платник податків не сплачує узгодженої суми грошового зобов'язання в установлені законодавством строки, контролюючий орган надсилає (вручає) йому податкову вимогу в порядку, визначеному для надсилання (вручення) податкового повідомлення-рішення. Пунктом 59.5 Податкового кодексу України встановлено, що в разі, якщо у платника податків, якому надіслано (вручено) податкову вимогу, сума податкового боргу збільшується (зменшується), погашенню підлягає вся сума податкового боргу такого платника податку, що існує на день погашення.

Відтак, у цитованому судовому рішенні вказано, яким чином здійснюється обмін та повідомлення боржника щодо наявного податкового боргу, встановлена правомірність дій органів ДФС щодо повідомлення про наявність боргу. Однак, якщо можна стверджувати, що практика стосовно податкових вимог та їх надсилання є більш-менш стабільною, то питання некоректного функціонування інформаційної системи, якою користуються фіскальні органи в процесі справляння податку на землю, є негативною. Ілюстративним є рішення Одеського окружного адміністративного суду від 24 липня 2018 року у справі № 815/3011/18 [176] за позовом Акціонерного товариства «Одесаобленерго» до Головного управління Державної фіскальної служби в Одеській області про скасування податкової вимоги. Вказана податкова вимога була обґрунтована несплатою у відповідний строк податку на землю. Ситуація склалась внаслідок некоректного обміну даними між суб'єктами справляння податкового податку внаслідок створення об'єднаних територіальних громад, у межах яких були земельні ділянки. Позивач наполягав на правомірності та своєчасності оплати вказаних податків. Листом №9538/6/99-99-12-02-03-15 від 19.03.2018р. державна фіскальна служба України повідомила, що податкові зобов'язання із земельного податку за грудень 2017 року були сплачені платником податків у межах граничного строку, але були зараховані, «як надміру сплачені» на бюджетні рахунки новоутворених ОТГ.

Зважаючи на вказане, Товариству рекомендовано звернутися до контролюючих органів за місцезнаходженням таких ділянок щодо зарахування «надміру сплачених» коштів у погашення «податкового боргу за грудень 2017 року. На виконання вказаного листа ДФС, Позивач листом від 06.04.2018р. №101/03/03-2245 звернувся до контролюючих органів за місцезнаходженням земельних ділянок щодо проведення відповідних дій з метою усунення розбіжностей, що виникли. Однак, незважаючи на вище вказане, податковим органом не прийнято заходів щодо погодження даних інтегрованої картки платника податків, не скасовано податковий борг та оскаржувану податкову вимогу, що порушує права АТ «Одесаобленерго», зокрема доказів, що це

спростовують, матеріали справи не містять. Отже, протиприм вказане рішення податкового органу є тому, що податковий борг у розмірі 2612,65 грн за узгодженими податковими зобов'язаннями із земельного податку за грудень 2017р. у АТ «Одесаобленерго» відсутній, так як вказане податкове зобов'язання було сплачено в повному обсязі та в межах граничного строку визначеного ПКУ. Суд однозначно вказав, що платник податків не повинен нести негативні наслідки фінансового характеру та притягуватися до відповідальності внаслідок технічних помилок в інформаційних базах контролюючого органу та відсутності технічної можливості в останнього їх усунути. Таким чином, вбачається тотальна проблема в процесі обміну інформацією між фіскальними органами, в тому числі й у процесі справляння земельного податку.

Доповнюючи положення щодо важливості для місцевих бюджетів відповідно й для місцевої громади, земельного оподаткування, варто наголосити на слушній думці Т. М. Шульги, яка зазначає, що земельний податок є одним із ключових інструментів механізму державного управління, використання та охорони земель і стабільним джерелом надходжень до бюджетної системи України [188].

Враховуючи перелік інформації, що необхідна для ефективного адміністрування податку на землю, безпосередніми суб'єктами інформаційної взаємодії під час адміністрування земельного податку є територіальні управління ДПС України, сільські, селищні, міські ради, Державний реєстратор речових прав на нерухоме майно, Державний кадастровий реєстратор, місцеві управління земельних ресурсів Держгеокадастр, регіональні відділення та представництва Фонду державного майна, Міністерство фінансів України, Міністерство аграрної політики та продовольства, місцеві сервісні управління Міністерства внутрішніх справ, платники податку на майно, громадськість, ЗМІ та інші [17].

Однак варто наголосити, що в Україні система державної реєстрації прав на об'єкти нерухомого майна є інституційно роз'єднаною: державна реєстрація новосформованих земельних ділянок здійснюється Державною службою

України з питань геодезії, картографії та кадастру (Держгеокадастр), а державна реєстрація прав на землю та інше нерухоме майно – державними реєстраторами при виконавчих комітетах і нотаріусами. Тому результати реєстраційної діяльності цих органів влади фіксуються в різних базах даних. Зокрема, відомості про зареєстровані (сформовані) земельні ділянки фіксуються у Державному земельному кадастрі, а відомості про зареєстровані права на земельну і не земельну нерухомість – у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно [158]. Від якісної взаємодії цих органів залежить ефективність та повнота відомостей, що містяться в їхніх базах даних та передаються до Державної податкової служби України. Вбачається, що доцільно зосередити функції реєстрації земельних ділянок та прав на них в управлінні одного органу.

Надзвичайно важливим є врегулювання Урядом порядку взаємодії між органами виконавчої влади щодо подання інформації, яка необхідна для забезпечення повноти обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням. Також важливо визначити перелік суб'єктів інформаційної взаємодії, відомостей, які подаються до податкових органів, та обов'язкові реквізити документів, що надсилаються в процесі взаємодії. Це забезпечить об'єднання в одному нормативно-правовому акті норм, які регулюють питання взаємодії в частині подання інформації, що слугуватиме забезпеченням повноти обліку платників податків, об'єктів оподаткування та об'єктів, пов'язаних з оподаткуванням, а також обчислення і справляння податків та зборів. Важливо налагодити постійний обмін інформацією не тільки між Держземагенством та Укрдержреєстром, а й між іншими державними органами та органами місцевого самоврядування.

Висновки до Розділу 2.

1. Підбиваючи підсумки слід зазначити, що інформаційне забезпечення справляння майнових податків є пріоритетним у процесі удосконалення податкової системи в цілому. Так, у цьому процесі потрібно

звернути особливу увагу на доступність фізичним особам усіх електронних сервісів, що допомагають виконувати свій обов'язок перед державою.

2. У контексті нашого дослідження задля ефективного адміністрування майнових податків необхідна чітка інформаційна взаємодія між усіма суб'єктами. Однак інформація, яка необхідна для належного адміністрування зазначених податків, перебуває в різних інформаційних базах, таким чином, інформаційна взаємодія й координація дій виходить на перший план удосконалення майнового оподаткування.

3. Якщо розглядати інформаційні потоки абстрактно від самих податків, то можна говорити про певні види інформаційних відносин. Інформаційні відносини, що передують сплаті податку, інформаційні відносини в процесі самої сплати податку та інформаційні відносини, що пов'язані зі сплатою податків.

4. Відповідно до такого поділу інформацію, що супроводжує процес справляння податку на майно, можна розглядати, як попередню, безпосередню та похідну.

Попередня інформація в майновому оподаткуванні – це інформація, пов'язана з формуванням певного правового підґрунтя, а також баз даних щодо як об'єкта оподаткування, так і його суб'єкта. Попередня інформація є надзвичайно важлива, бо саме від того, які засади покладено в основу податкового механізму податку на майно, буде залежати його ефективність, а як наслідок – стабільність дохідних джерел відповідних бюджетів і успішний соціально-економічного розвитку територій.

До попередньої інформації також потрібно віднести формування інформаційних баз щодо об'єктів та суб'єктів сплати певного виду податку на майно, які є джерелом інформації. Найчастіше інформаційні бази для сплати податку на майно формуються за об'єктом чи суб'єктом сплати певного податку.

Безпосередня інформація – це органічна частина процесу стягнення податку на майно. Такий вид інформації має систематичний характер і справляє

найбільший вплив на сам процес сплати й охоплює нарахування та сплату певного виду майнового податку.

Похідна – це інформація, що породжена відносинами щодо нарахування чи сплати податку на майно. Переважно ця інформація ініційована лише одним суб'єктом майнового оподаткування до державних органів чи судів. Однак це може бути інформація щодо контролю за нарахуванням чи сплатою майнового податку. Тоді суб'єктом, що ініціює отримання інформації стосовно сплати майнових податків є третя сторона.

5. Однак варто наголосити, що в Україні система державної реєстрації прав на об'єкти нерухомого майна є інституційно роз'єднаною: зокрема, відомості про зареєстровані (сформовані) земельні ділянки фіксуються у Державному земельному кадастрі, а відомості про зареєстровані права на земельну і неземельну нерухомість – у Державному реєстрі речових прав на нерухоме майно. Від якісної взаємодії цих органів залежить ефективність та повнота відомостей, що містяться в їхніх базах даних та передаються до Державної податкової служби України. Вбачається, що доцільно зосередити функції реєстрації земельних ділянок та прав на них в управлінні одного органу.

6. Недоліком є відсутність єдиної інформаційної бази даних як джерела інформації для нарахування транспортного податку, яка б охоплювала автотранспорт, водний транспорт та авіатранспорт.

7. Врахування досвіду зарубіжних країн має важливе значення для повноцінного розвитку адміністрування майнових податків в Україні. Розвинуті країни виробили чималу корисну практику, як-то: адміністрування майнових податків, запровадження інноваційних механізмів оподаткування. Одним з найкорисніших чинників, які необхідно використовувати із зарубіжного досвіду, є забезпечення високоорганізованої координації різних відомств зі збору, обробки та збереження інформації про стан об'єктів нерухомості.

8. Зважаючи на це, чинне податкове законодавство потребує доопрацювання в наступних напрямках, зокрема:

1) пропонується законодавчо визначити поняття «інформаційні бази даних оподаткування» шляхом внесення доповнення до ст. 14 Податкового кодексу України, а саме додати пункт 14.1.86-1, зафіксувавши в ньому, що «інформаційні бази даних оподаткування» – це групи взаємопов’язаних задокументованих одиниць інформації, які об’єднані в автоматизованих інформаційних системах за певними ознаками для нарахування податку;

2) щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки:

- через внесення змін, що сприятимуть підвищенню фіскальної ваги, через удосконалення моделі податку (розмір ставок потрібно зіставити до реальної ринкової вартості об’єктів, які оподатковуються);

- через удосконалення якості адміністрування: з урахуванням територіального розташування нерухомості; з уникненням зрівняльного обкладення нежитлової нерухомості суб’єктів господарювання, використання якої призводить до одержання прибутку, і фізичних осіб, у яких здебільшого нежитлова нерухомість використовується з неприбутковою господарською метою (господарські споруди на дачах і у приватному секторі тощо); з позбавленням пільгового підходу до власників кількох об’єктів нерухомості; зі зміною бази для нарахування податку замість площі об’єкта нерухомого майна, закласти ринкову вартість нерухомості;

3) щодо транспортного податку, оскільки ним не передбачено порядку перерахування та повернення надмірно сплачених коштів у разі втрати права власності на об’єкт оподаткування після сплати податку, а також із розширенням податкових доходів місцевого самоврядування залишилися інші недоліки: відсутність права органів місцевого самоврядування самостійно визначати ставки місцевих податків, оскільки такі ставки фіксовано визначені ПК України, тобто фактично державою; платники, ставка транспортного податку та об’єкт оподаткування стосуються невеликого кола платників і тому надходження його до бюджетів у містах будуть незначними, а в селах та селищах – взагалі можуть бути відсутні.

РОЗДІЛ 3

ПЕРСПЕКТИВИ ЗАСТОСУВАННЯ В УКРАЇНІ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ ІНФОРМАЦІЙНИХ ВІДНОСИН, ПОВ'ЯЗАНИХ ЗІ СПРАВЛЯННЯМ ПОДАТКУ НА МАЙНО

Вивчення шляхів розвитку та вибору найбільш оптимальної моделі вдосконалення інформаційних відносин у сфері оподаткування майна є надзвичайно актуальним питанням, адже в умовах євроінтеграційної політики світова спільнота вимагає від України комплексних змін, у тому числі в сфері доступу до публічної інформації та прозорості діяльності органів державної влади та місцевого самоврядування. Враховуючи бурхливий розвиток інформаційних технологій та стрімкий розвиток ІТ-бізнесу, вибір способів управління інформацією стає більш зручним та зрозумілим як і для органу, що справляє податок, так і для особи, яка його сплачує.

Аналіз і застосування зарубіжного досвіду у вітчизняне законодавство відіграє важливу роль у реформуванні певної сфери державного управління, а саме через інтенсивний розвиток інформаційного забезпечення державних органів, у тому числі фіскальних. Тому аналіз зарубіжного досвіду в цьому напрямі є необхідною умовою під час виявлення шляхів удосконалення. Відповідні дослідження регулювання суспільних відносин, що стосуються інформаційного забезпечення адміністративної діяльності у сфері справляння податків, можуть бути корисними для діяльності Державної податкової служби України, враховуючи національні інтереси, і вплинуть на ефективність застосування норм податкового законодавства. Так, на сьогодні статистичні дані щодо роботи податкових органів підтверджуються досить активною судовою практикою щодо оскарження дій ДПС, зокрема протягом січня – серпня 2019 року до ДПС (ДФС) надійшло 16 050 скарг на 20 968 податкових повідомлень-рішень, за результатами розгляду скасовано повністю та частково

4 040 податкових повідомлень-рішень на 5 713,1 млн гривень. Відтак вбачається необхідність подальшого розвитку та напрацювання більш оптимальних шляхів співпраці платників податків та податкових органів [162].

Консолідація національного інформаційного та податкового законодавства в контексті прагнення України до Європейського Союзу повинна передбачати вдосконалення 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.

Чинне податкове законодавство передбачає, що до місцевих податків належать податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, транспортний податок і плата за землю (у складі податку на майно).

Майнові податки слугують постійним, стабільним і переважним джерелом поповнення місцевих бюджетів у США, Ірландії, Канаді, Голландії, Франції, Німеччині. У західних країнах надходження від майнових податків у місцеві бюджети складають від 18% до 70% [60, с. 23-27]. В Україні найбільшу частку в доходах місцевих бюджетів складає ПДФО – 75–80%, при цьому на майнові податки припадає 9–11% [181].

У зарубіжних країнах (Нідерланди, Франція, Великобританія та Канада) органи місцевого самоврядування встановлюють ставку податку на нерухомість, виходячи з передбачуваних бюджетних витрат і величини наявної бази оподаткування, тому вона помітно коливається в різних адміністративно-територіальних одиницях. База оподаткування в Нідерландах встановлюється державною оцінкою [63]. Місцева влада наділена найширшими повноваженнями у виборі розмірів ставок (податкова ставка розрізняється для кожного органа місцевого самоврядування приблизно між 0,1 та 0,9 % вартості).

У США, Канаді, Великобританії і Нідерландах більше 70% від податків на нерухомість витрачається на діяльність місцевих органів влади. Там, де місцеві органи влади залежать від податків на нерухомість, вони намагаються брати активну участь в управлінні податковою системою і встановленні ставок податків, саме внаслідок відповідної зацікавленості місцевого самоврядування й виникає належна взаємодія між органами місцевої влади і податковими службами.

Слід зазначити, що ступінь інтеграції системи збору податку на майно з іншими видами адміністративної діяльності щодо збору інформації про стан земель та інших об'єктів власності в різних країнах неоднакова. У США діяльність податкових органів не залежить від діяльності інших адміністративних служб. Усю інформацію про нерухомість складає податковий інспектор, який складає кадастрові карти.

Інші держави дотримуються принципів більш тісної інтеграції. У цьому випадку складається єдиний національний кадастр нерухомості, інвентаризація земельних ділянок за правами власності, фізичними характеристиками та вартістю. Будівельні агенції надають інформацію про будівлі та споруди. Прикладом країни, де існує координація адміністративних послуг на різних рівнях, є Данія. З 1970-х років існує мережа комп'ютерних систем, де концентрується інформація про нерухомість.

Чимало національних урядів створюють і підтримують кадастрову систему, подають форми податкової декларації, збирають податки і тим самим зменшують суми, отримані регіональними та / або місцевими органами влади. У багатьох країнах існують певні кадастрові системи, призначені для запису інформації про майно. Механізми структури таких систем різні й варіюються від існування безлічі реєстрів, що часто відбувається на різних рівнях управління, до ведення єдиного державного реєстру. Історично склалося так, що кадастр у кожній державі вводився з податків на майно. Нині кадастр відіграє важливу роль не тільки в оподаткуванні нерухомості, але також у захисті прав власності, інформації про дані щодо нерухомості, довгостроковому

плануванні та розвитку територій, оцінці нерухомості, ролі цієї оцінки в оподаткуванні.

Як один з елементів оцінки вважається процес обміну даними між зацікавленими органами державної влади на різних рівнях, а платникам податків у разі потреби може ставитися вимога щодо надання додаткової інформації. Більшість розвинутих країн надає можливість платникам податків ознайомитися в муніципалітеті з даними щодо оподаткування їхнього нерухомого майна, щоб впевнитися у справедливості та правильності оцінки їхнього нерухомості [8].

У країнах з розвиненою податковою системою кадастри ведуться на найбільш ефективному регіональному рівні, де окремі муніципалітети є отримувачами податкових надходжень. Професійно підготовлені оцінювачі оцінюють нерухомість з метою оподаткування. Для цілком справедливого оподаткування база оподаткування може переоцінюватися щороку, як це робиться в Канаді [37, с.45].

Майновий податок у США наочно показує реалізацію принципу розподілу податкових надходжень у бюджети штатів та органів місцевого самоврядування. На практиці цей податок містить велику кількість окремих податків, оскільки майже всі території, які мають право вводити місцеві податки, збирають власні податки на майно. Тому нерухомість оподатковується фінансовими органами штатів, муніципалітетів, округів, шкільних округів. Отже, об'єкти оподаткування майна можуть оподатковуватись два, три, а то й чотири рази.

Місцева влада встановлює податкову ставку на нерухоме майно, враховуючи розрахункові видатки бюджету та розмір сучасної податкової бази. Міста визначають, якими будуть їхні операційні витрати в наступному році, і обчислюють рівень доходу від податку з продажів, міждержавних трансфертів та інших місцевих податків та зборів. Після цього прогнозований дохід вираховується із очікуваних витрат. Різниця буде в розмірі доходу, який

потрібно отримати від податку на нерухомість. Ця сума ділиться на оціночну вартість майна, яке підлягає оподаткуванню.

Середня ставка податку по країні становить 1,4%. Однак, у штаті Массачусетс, наприклад, найвища ставка податку на нерухомість становить 2,5%. У цьому штаті схвалення вимагає схвалення виборців. Ставки податку обчислюють органи місцевого самоврядування. Обрані органи затверджують його в процесі обговорення бюджету та прийняття рішень щодо суми збору податку на майно на наступний рік.

США надають особливого значення підтримці цього податку як основного джерела доходів для місцевих бюджетів. Уряд штату компенсує будь-які вигоди. У результаті цих державних грантів органи місцевого самоврядування мають можливість збільшити свої податки без збільшення податкового навантаження на бідних. Податок стягується раз на рік, і в багатьох районах платники податку можуть сплачувати його в роздріб протягом усього року. Визначення ринкової вартості нерухомого майна здійснюється спеціальним офіційним оцінювачем, який веде оціночний перелік об'єктів оподаткування, що належать до юрисдикції певного органу місцевого самоврядування. У більшості муніципалітетів вони також видають податкові рахунки; проте податки часто збирає окремо обрана чи призначена посадова особа. Інформація про кожну одиницю нерухомості отримується шляхом видачі нового дозволу на власність та довідки про наявний порядок майна [1].

Відомості про всю нерухомість в окрузі є загальнодоступними. Якщо громадянин вважає, що майно оцінено неправильно, оцінка оскаржується, і в разі переконливих аргументів оціночна вартість буде змінена. Американська громадськість сприймає доступність інформації та простоту процесу оцінки як справедливу систему.

У США існують Центри податкової адміністрації США (IRS), які надають допомогу платникам податків, надаючи індивідуальну допомогу, якщо особа вважає, що наявна податкова проблема не може бути вирішена в інтернеті чи телефоном та бажає особисто зустрітися з консультантом. Якщо платник

податків проживає за межами США, він може подати заяву в одне з чотирьох посольств та консульств США, де знаходиться Служба внутрішніх доходів США (IRS). Ці відділення надають відповіді на податкові питання, допомогу з податковим рахунком або поверненням переплачених податків, а також під час складання податкових декларацій за поточний та попередній податкові роки. У деяких посольствах та консульствах є фахівці, які пройшли навчання в Службі внутрішніх доходів США (IRS) та надають допомогу безкоштовно та без попередньої реєстрації. Платники податків за межами США також можуть зв'язатися з Податковою службою США (IRS) поштою [183].

Податкові органи США використовують різні форми допомоги платникам податків. По-перше, їм надсилається набір податкових документів: чиста форма податкової декларації, яку платник податків подав минулого року, інструкції щодо її заповнення та зміни до податкового законодавства, а також інформація про те, де можна отримати більше допомоги. Податкові декларації та інші друковані матеріали, пов'язані з оподаткуванням, можна отримати в будь-якій податковій інспекції, публічній бібліотеці та замовити поштою [43]. Інтереси платників податків покликані захистити Білль про права платників податків, затверджений Міністерством фінансів США. Основні права платників податків – це, перш за все, право на безкоштовну інформацію та допомогу у складанні податкових документів. Платникам податків у податковому законодавстві допомагає Управління консалтингу та послуг, яке видає довідкові матеріали, публікує безкоштовні інформаційні видання на фінансову тематику та організовує спеціальні освітні програми для фермерів та власників малого бізнесу. Співробітники цього відділу також надають безкоштовну допомогу в заповненні податкових декларацій для малозабезпечених людей та людей похилого віку [43, с. 399].

Для дослідження корисним є досвід організації взаємодії податкових органів США на федеральному та регіональному рівнях, зокрема щодо організації податкових консультацій платникам податків, а також підготовки фахівців для державного та приватного секторів з питань оподаткування [140].

У США платники податків повинні надати податковим органам всю інформацію, яка може бути використана для визначення бази оподаткування, навіть якщо вона містить інформацію, яка не сприяє платнику податків. Податкові органи мають право перевіряти будинок, кореспонденцію, в тому числі особисту, що заборонено на жодній іншій державній службі [42, с. 124]. Спроба зменшити податкове зобов'язання у США не є злочином. Однак юридичне зменшення податкових зобов'язань буде розглянуто, якщо громадянин зменшить суму податків до сплати, не приховуючи своїх податкових зобов'язань і ненавмисно надаючи неправильну інформацію, тобто намагається представити факти, щоб зменшити суму або не платити податки взагалі в межах закону [26, с. 43].

Породжує інтерес досвід США щодо запровадження нових механізмів звітування платників податків. Це робиться шляхом подання податкових декларацій в електронному вигляді. У 1986 році вперше в США перевірили подання податкових декларацій за каналами зв'язку. Експеримент, у якому взяли участь три міста, був настільки успішним, що наступного року в програмі взяли участь 14 штатів.

Наразі американці можуть подавати звіти за каналами зв'язку кількома способами: 1) підготувати та подати через проміжну аудиторську фірму; 2) самостійно заповнювати звіти за допомогою придбаного програмного забезпечення та подавати звіт через оператора; 3) заповнити звіт онлайн на вебсайтах спеціальних операторів, перелік яких можна знайти на порталі Національної податкової служби. Вартість заповнення звіту становить від 10 до 40 доларів. Люди з низьким рівнем доходу (менше 50 000 доларів на рік) можуть заповнити індивідуальну форму безкоштовно (ця ініціатива називається «Free file») [80].

Завдяки активній співпраці державних органів та приватних компаній у 2007 році більшість всіх звітів (як фізичних, так і юридичних осіб) були подані американцями через інтернет. Перевагами використання цього формату звітності є можливість уникнути черг, заощадити час і гроші, які платники

податків витрачають на звітність перед податковими органами тощо. Крім того, програмне забезпечення, подаючи звіти платниками, автоматично виконує велику кількість спеціальних розрахунків, і самостійним аналізом цієї інформації виявляються помилки. Що стосується системи електронних ключів, то її функція полягає у забезпеченні захисту електронних звітів від зовнішніх перешкод. Позитивним є те, що електронна форма звіту повністю відповідає паперовому звітному документу, тому платнику податків не потрібно заповнювати лише необхідні поля під час подання звітів в електронному форматі, або навпаки можна бути впевненим, що всі поля, обов'язкові для заповнення, будуть заповнені.

Окремі сфери правового регулювання європейських податкових адміністрацій у галузі інформації можуть бути успішно впроваджені в національну практику, і це суттєво підвищить ефективність податкової адміністрації. Тому обробка податкових декларацій, отриманих на папері, є одним із найбільш трудомістких процесів у податковій адміністрації. У Швеції приватні компанії беруть участь в обробці паперових податкових декларацій, що мінімізує витрати.

Приватні сервісні компанії беруть участь в управлінні інформаційною системою податкової адміністрації в Іспанії та Канаді. Практика податкової адміністрації у США, Франції, Німеччині та Швейцарії вказує на необхідність однозначного закріплення в національному законодавстві зобов'язання платника податків надавати роз'яснення на запит податкового органу під час податкової перевірки на місці одночасно з встановленням відповідальності за порушення зазначеного зобов'язання.

До того ж, практичний інтерес представляє досвід Канади, де, окрім податкових інспекторів, до складу контрольної групи входить фахівець, знайомий з технологією діяльності платників податків, оскільки розмір та строки податкового зобов'язання, як правило, визначаються технологією. Участь спеціалістів у процесі перевірки для з'ясування деталей діяльності платника податків підвищує ефективність податкового контролю. Досвід

Швейцарії, Франції та США показує, що системний підхід до використання інформації, отриманої без спеціального запиту, покращує якість адміністрування податків.

Діяльність податкових органів Швеції ведеться під девізом «єдине декларування – єдиний рахунок – єдиний платіж – одна адреса (платіж)». Кожен громадянин має особистий рахунок у податковій службі. Він виконує функцію звичайного розрахункового рахунку: дебет відображає всі прямі податки, що підлягають сплаті (ці суми анулюються, коли рахунок отримує відповідні платежі від платника податків), а за кредитом – усі суми, які були конвертовані до сплати надлишку або відшкодування податків під час переказу в кінці звітного періоду. Платник податку сплачує податок на певні рахунки фіскальної служби в банках та на пошті. Перерахування зазначеного податку здійснюється на єдиний рахунок та єдине платіжне доручення. Потім податковий орган розподіляє отримані суми за індивідуальними нарахуваннями податків, які відображаються в особовому рахунку платника податків. Можливі переплати податків на вимогу платника податків перераховуються на їхній банківський рахунок [178].

У Швеції відомості про податкову вартість нерухомості зберігаються у реєстрі податків на нерухомість, який є частиною системи «Банк даних про нерухомість», і може бути відображена або роздрукована для будь-якої зацікавленої особи з терміналу, що має доступ до «Банк даних про нерухомість» [67].

Усі громадяни Швеції мають єдиний податковий (соціальний) номер, який реєструється в податкових органах і замінює всі види державного обліку охорони здоров'я та пенсій, правоохоронних органів, міждержавної міграції тощо. Крім того, податкова служба має доступ до бази даних єдиного центру реєстрації та реєстрації нерухомості, що містить інформацію про власників таких об'єктів [170].

Для сплати податку на нерухомість податкові органи направляють платнику податків повідомлення, які є підставою для сплати податків.

Податкові декларації для сплати податку на прибуток складають податкові органи, що збирають відомості про всі отримані особою доходи. Платник податків лише підписує декларацію та має право заявити про незгоду від підписання, надавши свої зауваження або поправки.

Зважаючи на те, що податкове законодавство Швеції є досить складним і громіздким, значна увага приділяється масово-роз'яснювальній та консультативній роботі, яка проводиться здебільшого через комп'ютерну мережу. Обов'язком Національного податкового відомства Швеції є надання допомоги платникам податків. Розробка та активне запровадження спрощених режимів звітності та сплати податків у результаті сприяли скороченню кількості податкових платежів, спрощенню порядку сплати податків, прискоренню обігу коштів, зниженню кількості помилок та скороченню витрат державними органами на збір та обробку інформації від платників податків.

Податкові органи отримують інформацію про новостворену нерухомість з Національного землемірного управління Швеції, інформацію про дозвіл на забудову чи знесення споруд на новій нерухомості надходить від муніципалітету. У результаті власник новоствореної нерухомості має надіслати заповнену форму з описом своєї нерухомості в податкову службу.

Такі форми щорічно повинні заповнювати власники нерухомості з житловим будинком на 1 – 2 сім'ї. Форма містить 22 запитання, причому, в залежності від відповіді, кожна деталь (площа будинку, житлова площа, стандарт вікон, дверей, вік будинку та час останнього ремонту, відремонтована площа, наявність пральних машин тощо) будинку оцінюється певним коефіцієнтом. Після підбиття суми власник направляє форму в податкову службу.

У ФРН громади мають право збільшувати федеральні ставки податків на нерухоме майно, які визначаються відповідно до Закону «Про оцінку майна та справляння з нього податків» [2], використовуючи різні коефіцієнти. Ставки збільшується на місцевий коефіцієнт, що може становити від 280% до 600%, у

силу чого кінцева ставка становить від 0,98% до 2,1% податкової вартості майна. Переоцінку майна здійснюють кожні 3 роки.

Управління податками на майно в Німеччині зумовлене адміністративно-територіальним устроєм держави, оскільки країна поділена на 16 федеральних земель та 11 тис. громад, що входять до складу земель. Водночас збір податків не збігається із законодавчою прерогативою встановлення податків та правил їх сплати. Таким чином, адміністрування податків на майно від імені уряду відповідає за податкові органи за землю та громади, що свідчить про належну децентралізацію та співпрацю у податкових питаннях [2].

У Німеччині організація роботи з платниками податків є достатньо своєрідною. Система консультування платників податків розвинута дуже добре, проте консультанти не є працівниками Міністерства фінансів; воно тільки видає їм відповідну ліцензію.

У Великобританії право збирати податки в певній місцевості надається на найнижчому рівні адміністративного розподілу. Ставка оренди нежитлових приміщень встановлюється центральним урядом та збирається місцевими органами влади. У цьому випадку кошти надходять до загального фонду, з якого він потім перерозподіляється між органами місцевого самоврядування відповідно до кількості жителів району [78].

У центрі уваги британських податкових органів – клієнт, який платить за потреби та проблеми, що вказує на соціальну спрямованість цих органів. Позицію платників податків слід враховувати під час розробки або зміни державної податкової політики, податкових процедур тощо. Це з'ясовується шляхом проведення опитувань, анкетування, а також взаємодії з представниками платників податків – саморегулюючими професійними асоціаціями. Результати доведені до відома керівництва Департаменту зв'язків з громадськістю та маркетингу [170]. Для виконання завдань, доручених Управлінню митниці та доходів Великобританії, його структурні підрозділи працюють над розробкою та впровадженням нових технологій та методів роботи з платниками податків. Так, у 2007 році «детектор брехні» був

використаний для отримання різноманітних переваг через телефонні мережі. Фіксуючи певні коливання та зміни тембру голосу, ця технологія дозволяє виявляти незаконні програми для отримання прибутку та економії бюджетних коштів [187, с. 78].

Значна увага приділяється спрощенню податкової документації (бланки, інструкції, рекомендації), а також створенню найбільш зручного механізму для платника податків для підтримки контактів з податковими органами. Це виражається в можливості заповнення та подання декларації в електронному вигляді, а також у режимі реального часу (через інтернет), дотриманні податкових зобов'язань (сплата податків та зборів) через інтернет, отриманні індивідуальних консультацій в єдиній національній телефонній службі або через Інтернет в режимі онлайн, при цьому платник податків надає всі необхідні дані (розмір доходу, персональні дані тощо). Рядок, на якому робиться запит, захищений паролем, що гарантує конфіденційність інформації. Для цього необхідно лише зайти на офіційний сайт Управління державними доходами і митницями (HM Revenue and Customs) та вибрати відповідне посилання [187, с. 81].

У Польщі центральний уряд встановлює максимальну ставку, і майже всі польські гміни застосовують саме цю ставку на практиці, хоч їм надано право самостійно визначати пільги та стимули. Ставка встановлюється для кожного податкового року радою гміни з прийняттям відповідної резолюції. Кожна гміна відповідає за визначення, реєстрацію та оцінку оподаткованого нерухомого майна, а також за збір податку. Податок адмініструється переважно на рівні гмін. Однак функція забезпечення податкової дисципліни покладена на центральний уряд.

В Іспанії майновий податок стягується органами місцевого самоврядування щорічно. Базою оподаткування визначають кадастрову вартість. Вона переглядається, що вісім років Кадастровим управлінням (державною структурою, до повноважень якої входить перепис, оцінка і переоцінка майна) з посиланням на ринкову вартість майна, включаючи

вартість землі і споруд [150]. Податок платиться в місцеву мерію, яка і встановлює ставки. Щоб не турбуватися про терміни і суми виплат, у мерії можна залишити номер вашого банківського рахунку, і податок зніматиметься щороку автоматично. Так само робиться і з комунальними розрахунками.

Зв'язки між податковим органом та платником податків у Франції будуються у формі обміну думками, тобто кожна сторона демонструє своє право, а податковий орган зобов'язаний дати письмову відповідь на будь-який запит платника податків, який має право використовувати для їх захисту. Однак у разі регулярного порушення зобов'язань платником податків податки можуть стягуватися з їхніх рахунків безперечним способом [26, с. 42]. Звіти про Францію подаються в інтернеті, де можливо розрахувати свої податки, вибравши необхідне поле, а також заповнивши необхідні рядки та відповівши на запитання. Крім того, можна розрахувати поточний період та розрахувати податки на перспективу. Діяльність Головного податкового управління Франції спрямована на підняття рівня роз'яснювальної роботи серед платників податків. Інформування громадськості про податкові служби через мережу телефонних ліній стає популярним. У більшості міських ратуш, як і в державних установах, є інформаційні пункти, широко транслуються телевізійні програми з відповідями на питання щодо оподаткування, публікуються податкові путівники для бізнесменів, огляди податкового законодавства. Практика проведення нарад-консультацій з платниками податків є досить стабільною. Усе це дозволяє підвищити рівень добровільної сплати податків [171, с. 472].

В останні роки організація якісного обслуговування платників податків є одним із пріоритетів реформи податкової системи Азербайджанської Республіки, яка була здійснена шляхом вжиття заходів для розвитку системи сплати податків, інформування, просвітництва та заохочення платників податків, активного використання електронних платежів. Електронна декларація була введена відповідно до Національної стратегії розвитку інформаційно-комунікаційних технологій у 2012 році. Введення податкових терміналів знаменує перехід на новий етап у вдосконаленні системи

обслуговування платників податків за допомогою нових технологій. До того ж, в Азербайджані, впродовж п'яти років функціонує безкоштовна телефонна інформаційна служба «195» на основі системи «Call-center», яка застосовується для обробки великої кількості викликів за допомогою телефонної мережі. Протягом 2008 року на лінію інформаційної податкової служби надійшло більш як 319 тисяч звернень, з яких більше 67 тисяч було прийнято в режимі on-line. Крім надання відповідей громадянам з питань оподаткування та діяльності податкових органів, служба «195» приймає від громадян скарги на дії податківців (за винятком анонімних) [24, с. 93].

Одним з ключових завдань Державного податкового комітету Республіки Узбекистан є забезпечення здійснення найбільшої кількості рутинних операцій, пов'язаних із обслуговуванням платників податків, комп'ютерних програм із використанням сучасних технічних засобів та інформаційних технологій. На виконання цього завдання у Державному податковому комітеті розроблена та реалізується Концепція розвитку Єдиної комп'ютерної системи обробки даних Державного податкового комітету Республіки Узбекистан, яка спрямована на комплексне вирішення завдань обміну інформацією між рівнями організаційної структури. Для цього створюються спеціальні сайти Державного податкового комітету, в тому числі сайт для платників податків. Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів Республіки Узбекистан «Про заходи щодо подальшого вдосконалення взаємодії органів державного та господарського управління, державної влади на місцях з юридичними та фізичними особами з використанням інформаційно-комунікаційних технологій», податковою службою Республіки Узбекистан розроблено і запроваджено інтерактивні державні послуги з використанням інформаційно-комунікаційних технологій. Необов'язково встановлювати спеціальне програмне забезпечення на комп'ютер користувача, щоб користуватися цими інтерактивними послугами. Існують інструменти для генерації запитів, такі як вибір параметрів із запропонованого списку, їх подання та автоматичне створення звітів про подані запити. Платники податків можуть переглянути свої реєстраційні дані.

Інтернет-послуги надаються податковими органами безкоштовно. Найцікавішими з них є послуги із забезпечення отримання платником податків витягу з графіка перевірок суб'єктів господарювання контролюючими органами на відповідний період. Платник податків має можливість отримати інформацію про наявність (або відсутність) його організації у графіку перевірок на певний період, час проведення аудиту та перелік контролюючих органів, що беруть участь у проведенні аудиту. Ці послуги надаються на прохання платника податків, який через інтернет потрапляє на сервер Державної податкової комісії та через корпоративну мережу податкової служби передається до районної податкової інспекції за місцем реєстрації платника податків. Згенеровані автоматично звіти надсилаються платнику податків за тими ж каналами зв'язку [148].

Цікавим є досвід Ірландії, де ще в 1997 році Комісія інформаційного суспільства виступила з необхідністю впровадження «самообслуговування через інтернет», а у вересні 2000 року запроваджено Службу доходів онлайн, що дає можливість здійснити електронне декларування та сплату різних податків та зборів (21 вид) у зручний час (24 години на добу) та у зручному місці всім платникам податків та їхнім агентам.

Служба доходів онлайн – це повністю інтегрована інтернет-система, яка надає захищений та надійний цілодобовий доступ з можливістю використання інфраструктури громадських ключів. Її принципами є аутентифікація, конфіденційність, безвідмовність та прозорість. Система, пропонуючи прості для користувачів форми з вбудованими інструментами оцінки та калькуляторами, дозволяє уникнути канцелярських помилок під час використання послуги електронного декларування та електронної сплати. Вона забезпечує миттєве повідомлення про операції, швидку обробку декларацій та видачу нарахувань, рахунків тощо до захищеної вхідної скриньки користувача [80]. Податкові агенти або ж самі платники мають можливість побачити у розрізі свій податковий рахунок у режимі онлайн, а саме детальні дані: заповнених декларацій, або тих, що належить заповнити; здійснених платежів;

відшкодувань та винагород; а також щодо сплати податків. Для спрощеного користування електронними підписами було внесено зміни до відповідного законодавства, що передбачають затвердження осіб, уповноважених передавати інформацію у затверджений спосіб, тобто використовуючи Службу доходів онлайн. Таким чином, можна узагальнити, що в основу реформування податкових служб розвинутих країн світу покладено принцип орієнтації на клієнта-платника податків і створення демократизованої державної інституції, що поступово переходить від суто фіскальної функції до стимулювання економічного розвитку країни [153], а висока ефективність податкових систем ґрунтується на широкому використанні інформаційних та комунікаційних технологій, у тому числі вільного доступу податкових органів до інформаційних баз даних інших органів, які містять відомості про доходи, витрати, фінансові зобов'язання та фінансовий стан платників податків. Вдосконалення роботи податкових органів у такому напрямку забезпечило зменшення фіскального навантаження на бізнес, створення сприятливого бізнес-клімату та стимулювання розвитку економіки.

Враховуючи світовий досвід окремих зарубіжних країн у сфері інформаційного забезпечення податкових служб, зокрема Швеції, Данії, Великої Британії, Бельгії, цікавим є досвід застосування системи «Єдиний рахунок», що, на наш погляд, є ефективною, прозорою та водночас простою для платників податків. Ця система дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всіх податках і зборах, обов'язкових йому до сплати, та стовідсотково запобігає помилкам під час перерахування коштів. При цьому податкова служба має реальну картину про стан розрахунків платників податків з бюджетами, а саме – ситуація, коли в одного платника податків одночасно по одному податку обліковується переплата, а по іншому – податковий борг. Платники податків зазначених країн вважають запровадження Єдиного рахунку для сплати податків найважливішим досягненням податкової служби, яке значно покращило відносини з

податковою службою, скоротило бюрократичні процедури та витрати, пов'язані зі сплатою податків [79].

Також слід погодитись з пропозиціями А.М. Луцик, яка наголошує на необхідності впровадження у вітчизняну податкову систему новітніх досягнень здійснення адміністративних процедур інших країн у сфері оподаткування:

- програм добровільного співробітництва із застосуванням інститутів податкової амністії, податкового компромісу, розстрочки платежів, запровадження процедури «мирової угоди» тощо (США);

- удосконалення процедури електронного декларування та сплати різних податків і зборів у будь-який зручний спосіб та час для всіх платників податків (Ірландія, Латвія, Канада);

- впровадження єдиної системи сплати податків «Єдиний рахунок», яка дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всіх податках та зборах (Швеція, Данія, Велика Британія, Бельгія);

- проведення роз'яснювальної роботи серед платників податків через засоби масової комунікації (Франція);

- впровадження системи «Call-center» – безкоштовної телефонної інформаційної служби для надання відповідей громадянам з питань сплати податків і зборів (Республіка Азербайджан) тощо [64].

Очевидно, що із досвіду зарубіжних країн можна запозичити високу координацію діяльності різних відомств по збору, обробці та збереженню інформації про стан об'єктів нерухомості. Для українських умов щодо бази майнового оподаткування найбільш прийнятний варіант диференційованого підходу під час оподаткування нерухомості, що дозволить ефективно використовувати наявну інформацію щодо земель, будинків, споруд.

Комплексне вивчення реформаторського досвіду зарубіжних країн та його адаптування до вітчизняних умов сприяє підвищенню ефективності та результативності роботи податкових органів України. Однак без урахування особливостей соціально-економічної ситуації в нашій державі просте

запозичення чужого реформаторського досвіду не принесе позитивних результатів.

Вважаємо доцільним виділити такі вектори удосконалення законодавства України щодо правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування в контексті європейської інтеграції:

- належне становлення податкових органів до платника податків, враховуючи його потреби і проблеми;
- 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).

Упровадження інноваційних продуктів та інноваційних проектів із застосуванням інформаційних технологій і досягнень ІТ-сфери в національній економіці та системі державного управління забезпечує глобальну конкурентоспроможність країни. За результатами досліджень ВЕФ, а саме сформованого ним індексу мережевої готовності (Networked Readiness Index), протягом останніх п'яти років незмінними лідерами міжнародного рейтингу готовності країн до мережевого майбутнього є Фінляндія, Сінгапур та Швеція, а серед пострадянських країн найвищі місця займають Естонія, Литва, Латвія, Казахстан і Російська Федерація. На жаль, Україна не увійшла до країн-лідерів, однак у 2015 р. покращила свої показники, перемістившись за рік на 10 позицій угору та посівши 71-шу позицію рейтингу. За індексом розвитку електронного уряду (E-Government Development Index), який формується ООН, світовим лідером у сфері е-урядування в 2016 р. є Великобританія, яка ще в 2014 р.

посідала 8-ме місце в рейтингу, за якою йдуть Австралія, Корея, Сінгапур та Фінляндія. Серед пострадянських країн незмінна першість зберігається за Естонією, яка піднялася в рейтингу з 15-го місця в 2014 р. на 13-те в 2016 р. Литва також перемістилася на 6 пунктів угору порівняно з рейтингом 2014 р. Зниження показників рейтингу в 2016 р. спостерігалось в Казахстані, Росії та Латвії. В інших колишніх республіках Радянського Союзу помітним є покращання стану розвитку електронного урядування. Це стосується й України, яка зміцнила свої позиції в рейтингу та перемістилася з 87-го на 62-ге місце. Загальний індекс розвитку електронного урядування (EGDI) в нашій державі становив: у 2012 р. – 0,5653, 2014 р. – 0,5032, 2016 р. – 0,6076. Важливо, що 2016 р. Україна значно покращила показник онлайн-сервісу, збільшивши його вдвічі – на 0,3193 порівняно з 2014 р. [73, с.13-14]

На думку провідних українських вчених, одним з першочергових пріоритетів реалізації Стратегії розвитку «Україна – 2020» відповідно до накреслених реформ і програм розбудови держави є реформування державного управління. Метою реформи такого напрямку є побудова прозорої системи державного управління, утворення професійного інституту державної служби та забезпечення її ефективності [18, с.100-107].

Безперечно оновлення державного управління включатиме й податкову реформу, метою якої є побудова податкової системи, що є простою, економічно справедливою, з мінімальним витрачанням часу на розрахунок і сплату податків та утворює необхідні умови для забезпечення сталого розвитку вітчизняної економіки, забезпечує наповнення Державного бюджету України і місцевих бюджетів [166].

Очевидно, що належний розвиток податкової системи буде неможливий без запровадження відповідних інновацій. У цьому аспекті зв'язок ефективного інформаційного забезпечення і розвитку інноваційних процесів виходитиме на перший план концепцій модернізації фіскальної системи.

У сучасних реаліях для переважної більшості країн світу інформація стала стратегічним національним ресурсом, одним з основних багатств

держави, який відіграє дедалі більшу роль у системі державного управління. В Україні впродовж останніх 20 років планово здійснюється державна інформаційна політика – сукупність основних напрямків і способів діяльності держави з одержання, використання, поширення та зберігання інформації [35, с.175].

У зв'язку з вищезазначеним, з'ясування проблем сучасного стану інформаційної інфраструктури фіскальних органів та на підставі цього розкриття перспектив удосконалення системи управління інформатизацією в Україні є пріоритетним напрямом її розвитку.

О. Д. Довгань визначає загальне поняття інформаційної інфраструктури як сукупність програмно-технічних засобів, інформаційних комунікацій, інших механізмів управління інформаційними ресурсами, напрацьованих суспільною практикою, організаційних систем збереження і використання наявних обсягів інформації, а також інститутів продукування нової інформації в інтересах суспільного розвитку, засобів нормативного забезпечення інформаційної діяльності, захисту вітчизняних інформаційних ресурсів від усіх видів загроз та негативних впливів. На його думку, призначення цієї інфраструктури полягає в забезпеченні суспільства необхідними для його існування і розвитку інформаційними ресурсами. Суверенні інформаційні масиви у структурі цих ресурсів мають, зважаючи на об'єктивні потреби розвитку вітчизняного суспільства в умовах глобалізації, основоположне значення. В умовах сучасної глобалізації вони є заснованим на національній традиції орієнтиром для суспільного розвитку, еволюції самої інформаційної основи, подальшого інформаційного виробництва, дороговказом у механізмах інформаційних обмінів у системі внутрішньоукраїнських інформаційних комунікацій та в міжнародному інформаційному співробітництві. Від ефективного використання вітчизняної інформаційної інфраструктури значною мірою залежить забезпечення і розвиток національного суверенітету, що в умовах сучасних глобальних перетворень є основним показником зберігання національної самобутності, важливою умовою підтримки міжнародних відносин на

партнерському рівні. Її розвиток та інтеграція належить до основних стратегічних завдань формування інформаційного суспільства в Україні [29, с.65].

Забезпечення її функціонування і розвитку визначається потребами зберігання змісту суспільно значущих масивів інформації. Як свідчить досвід передових в інформаційному розвитку країн світу, «ефективна інформаційно-комунікаційна інфраструктура (ІКІ) – визначальна складова стратегії забезпечення національного інформаційного суверенітету, яка дає можливість державі поширювати свої суверенні права на певний сегмент глобального інформаційного простору. Водночас ІКІ – це показник економічного потенціалу країни. А цей потенціал, у свою чергу, є матеріально-технологічною базою, на основі якої здійснюється інтегрованість у глобальний інформаційний простір і яка також стає дедалі важливішим чинником визначення тієї ролі, яку вона відіграє у світовому розподілі праці» [90, с.64].

У контексті нашого дослідження зосереджено увагу саме на інформаційній інфраструктурі органів Державної податкової служби, з урахуванням впровадження інновацій у їхню діяльність.

Так, на думку О. Г. Додонова інформаційна інфраструктура ДПС України є складником інформаційного середовища, що включає корпоративну ІАС ДПС, до складу якої входять локальні мережі органів ДПС України, лінії зв'язку по супутникових каналах та через мережу internet [30, с.92-103].

Більш повне визначення пропонує І.П. Кінаш, яка під інформаційною інфраструктурою розуміє комплекс установ, організацій, програмно-технічних засобів, які забезпечують взаємодії інформаційних потоків, функціонування та розвиток засобів інформації для задоволення потреб споживачів.

Д.В. Осецька зазначає, що найважливішою засадою успішного розвитку фіскальної системи та її інструментів – є наявність правової та інформаційної інфраструктури.

Інвестори не вкладатимуть кошти, якщо вони не в змозі контролювати і захищати свої інвестиції. Аналіз, проведений щодо країн-нових членів ЄС,

засвідчив, що участь іноземного капіталу у фінансовому секторі почав суттєво розширюватися лише з адаптацією законодавства до вимог ЄС. Це дає підстави для висновку, що іноземні інвестори надають перевагу ринкам зі стабільним і прозорим законодавчим полем, які мають реальні перспективи розширення та приєднання до великого й розвинутого об'єднання країн [91, с. 105-112].

Варто зазначити, що інформаційна інфраструктура органів податкової служби є різноманітною і розгалуженою, це, перш за все, пов'язано з територіальною розгалуженістю органів податкової служби, наявністю широкого спектру носіїв інформації, а також існування великої кількості зовнішніх джерел інформації.

Основою інформаційної інфраструктури ДПС України є корпоративна інформаційно-аналітична система ДПС України (КІАС ДФС України). Це територіально розподілена інформаційно-аналітична система, в якій циркулює, зберігається та обробляється інформація щодо господарсько-фінансової діяльності й платіжного стану суб'єктів господарювання юридичних та фізичних осіб, щодо майнового стану, а також особисті дані громадян України тощо.

Функціонально КІАС ДФС України – це ієрархічна система, в якій існує три рівні – центральний, обласний, районний.

На центральному рівні створений та функціонує інтегрований банк даних ДПС, що містить реєстр платників податків юридичних та фізичних осіб, реєстр об'єктів оподаткування, а також реєстр документів платників податків.

До центральних баз даних інформація надходить із автоматизованих інформаційних систем обласного рівня, а також із функціонально орієнтованих інформаційних систем. Відповідно на обласному рівні відбувається інтеграція інформації районного рівня.

У ДПС України є різні технологічні схеми інформаційного обміну через різну інфраструктуру її органів на різних рівнях, а саме: обмін інформацією на паперових або магнітних носіях, обмін мовною інформацією, обмін через канали internet, прямого, у реальному часі, взаємного входження в бази даних

тощо. Існуюча у ДФС України система електронного документообігу, розроблена на основі сучасних інформаційних технологій, реалізує завдання автоматизації процесу документообміну в органах ДФС України. Безпека інформації у системі електронного документообігу повинна дотримуватися завдяки підсистемі криптографічного захисту інформації, яка повинна бути впроваджена.

Стан ІС ДПС України характеризується наявністю певних протиріч між нагальними потребами суспільства в розширенні доступу до інформації, що має стосунок до діяльності ДПС, і необхідністю певних обмежень на її поширення.

Низька якість (інколи просто відсутність) сучасних засобів інформатизації від вітчизняних виробників, низький рівень вітчизняних інформаційних технологій доволі часто обумовлюють побудову інформаційної інфраструктури ДПС України на базі імпортової техніки та технологій, що ускладнюють вирішення питань збереження державної, комерційної, службової та особистої таємниці, а значить – і забезпечення інформаційної безпеки ДПС України в цілому [30 с.91-103].

Очевидно, що інформаційна інфраструктура ДПС може ефективно працювати за допомогою інноваційних процесів. Пропонуємо безпосередньо проаналізувати розвиток інноваційних процесів адміністрування податків, які вже були впроваджені в діяльності органів податкової служби.

Основними напрямками Стратегічного плану розвитку податкової служби держави було визначено: забезпечення умов добровільного виконання платниками податків вимог податкового законодавства і забезпечення повного, своєчасного надходження законодавчо установлених в Україні податків і зборів (обов'язкових платежів); забезпечення прозорості, компетентності, передбачуваності й неупередженості діяльності ДПС; створення професійної, інформаційно розвиненої державної податкової служби в Україні шляхом розроблення й упровадження програми розвитку інформаційної інфраструктури [164].

У рамках модернізації Стратегічного плану передбачалось створення нової моделі державного управління оподаткуванням, трансформування нинішньої служби у високоефективний орган державної влади з застосуванням інноваційних технологій і досягнень ІТ-сфери, тому одним серед першочергових питань модернізації визначено автоматизацію процесів адміністрування податків через створення інтегрованої інформаційної системи. Реалізація проєкту «Модернізація ДПС України – 1» довготривала 12 років: підготовка до проєкту – 3,5 р. (2000 – 2003 рр.) і безпосередньо проєкт – 8,5 р. (2004 – 2012 рр.). З 2012 р. розпочався наступний етап розвитку ДПС. Відповідно з новою стратегією відомства змінюється філософія роботи ДПС України – перетворення її з фіскального органу на сервісну службу. Головною метою цього етапу є модернізація роботи податкової служби й забезпечення її функціонування на рівні найкращих світових стандартів. На етапі реалізації проєкту «Модернізація ДПС України – 1» було автоматизовано податкові функції, впроваджено в експлуатацію інформаційно-аналітичну систему (потім – ІАС) ДПС України, що складалася з різноманітних підсистем різних рівнів. Наступним кроком було передбачено модернізувати ІАС шляхом інтеграції автоматизованих інформаційних систем (потім – АІС), автоматизованих систем (потім – АС), програмних комплексів (потім – ПК), автоматизованих робочих місць (потім – АРМ). Нині замість різноманітних автоматизованих систем різних рівнів використовується інформаційна система (потім – ІС) «Податковий блок», яку було впроваджено у промислову експлуатацію в органах ДПС України з 01 лютого 2013 р. Перелік АС, ІАС і АРМ, що замінив Податковий блок [18, с.100-107].

Запровадження системи «Податковий блок» передбачає таке:

- підвищення ефективності діяльності працівників органів податкової служби України;
- спрощення процедур, які виконуються органами ДПС;

– підвищення якості надання податкових послуг платникам податків і забезпечення умов задля підвищення рівня добровільного виконання вимог податкового законодавства.

До того ж, за мінімальних витрат ручної праці ІС «Податковий блок» забезпечує всіх користувачів інформацією, потрібною задля виконання їх функціональних обов'язків на усіх рівнях (центральному, регіональному і районному).

І в цьому аспекті можна погодитися з думкою Л.О. Матвейчук, котра зазначає, що систему «Податковий блок» побудовано за принципом централізованого накопичення, обробки і систематизації даних з наданням доступу до них працівникам ДПС у межах їх функціональних обов'язків. Ця система складається з підсистем: реєстрації платників податків, обробки податкової звітності та платежів, обліку платежів, податкового аудиту. Кожна з підсистем виконує низку важливих функцій. Наприклад, з використанням інформаційних ресурсів підсистеми «Обробка податкової звітності і платежів» у податкових органах запроваджено сервіс «Електронний кабінет платника податків», у межах якого поступово впроваджується електронне адміністрування податків. Внаслідок запровадження вказаної системи було досягнуто таких результатів: усунуто дублювання даних, реалізовано принцип одноразового введення даних, забезпечено оптимізацію системи зберігання даних, створено передумови задля стандартизації податкових послуг і підвищення безпеки багатостороннього використання даних [71, с.17].

З метою вдосконалення процесів управління, збирання, реєстрації, нагромадження, передавання, пошуку, обробки, захисту документів з використанням сучасних технологій одночасно зі введенням в експлуатацію ІС «Податковий блок» в органах ДПС України, розроблено та запроваджено систему «Управління документами» замість програмного забезпечення «Автоматизована система електронного документообігу «АТЛАС-ДОК». ІС «Управління документами» створено як систему, що є єдиною задля органів

ДПС усіх рівнів, задля вдосконалення процесів управління документообігу з використанням сучасних технологій.

Інноваційним продуктом діяльності ДПС України є контакт-центр інформаційно-довідкового департаменту (потім – ІДД), діяльність якого було розпочато в 2007 р. в рамках модернізації ДПС України і з урахування зарубіжного досвіду побудови ефективних податкових служб [73]. Нині ІДД дає безкоштовні послуги фізичним і юридичним особам, що включають різні способи спілкування з платниками податків і надання відповідей за допомогою телефонного і факсимільного зв'язку, інтерактивного голосового автовідповідача та електронної пошти. Консультаційні послуги платникам податків надаються шляхом доступу до електронних форматів у вигляді запитання-відповідь.

Бази знань та письмових консультацій за типовими зверненнями суб'єктів господарювання і громадян, чинного законодавства через інформаційний ресурс – вебпортал відомства «Загальнодоступний інформаційно-довідковий ресурс». У процесі інноваційної діяльності податкового відомства розвивається електронна форма співпраці з бізнесом. Низкою нормативних актів, що було прийнято протягом останніх років, узаконений електронний формат взаємовідносин платників податків з податковими органами в режимі реального часу з використанням електронного цифрового підпису. Розвиток цього інноваційного напрямку активізувався з часу створення (2012 р.) у складі ІДД ДПС України акредитованого центру сертифікації ключів (АЦСК) з метою безкоштовного надання послуг ЕЦП органам державної влади, органам місцевого самоврядування, а також підприємствам, установам і організаціям усіх форм власності, іншим суб'єктами господарської діяльності й фізичним особам. Суб'єкти господарювання, якщо отримали ключі електронного підпису, мають змогу звітувати в режимі онлайн до податкових органів, органів державної статистики і пенсійного фонду України. Створення АЦСК у системі ДПС значно збільшило кількість учасників електронного документообігу [73].

Поруч зі цим у процесі модернізації ДПС запроваджуються ефективні і інноваційні інструменти комунікації з платниками податків. Активізацію процесу створення сучасних інноваційних продуктів у сфері оподаткування пов'язано з набуттям чинності у 2011 р. Податкового кодексу України.

Технічні інновації в органах ДПС України забезпечують можливість безконтактного спілкування поміж податковими органами і бізнесом. У країні успішно функціонує автоматизована система «Єдине вікно подання електронної звітності» задля подання звітності в електронному форматі з використанням мережі Internet. Автоматизована система «Єдине вікно подання електронної звітності» підтримує роботу засобів ЕЦП усіх акредитованих центрів сертифікації ключів, що працюють на ринку держави відповідно до чинного законодавства. Користувачі можуть безоплатно отримати програмне забезпечення формування й подавання платниками податків податкової звітності й реєстру отриманих і виданих податкових накладних до органів ДПС України в електронному вигляді засобами телекомунікаційного зв'язку. Зміни до Податкового кодексу України націлені на поетапний перехід платників податків на електронну звітність і обов'язкову електронну реєстрацію податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних. Такі процедури є обов'язковими задля застосування електронного адміністрування податку й електронного відшкодування податку на додану вартість [18, с.100-107].

Наразі органи ДПС України популяризують інноваційний проєкт електронний сервіс «Електронний кабінет платника податків». Запровадження інноваційного продукту відбувається відповідно до Концепції створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків» поетапно. Платникам податків на першому етапі запровадження запропоновано подання звітності, перегляд особистого рахунку, інформації щодо заборгованості. На другому етапі спектр можливостей значно розширено шляхом забезпечення доступу до інформації, що зберігається й опрацьовується в інформаційних базах органів ДПС України. Метою концепції є розширення переліку послуг,

що надаються органами ДПС платникам податків з використанням електронного сервісу, покращення якості обслуговування платників податків, забезпечення більшої достовірності інформації, яка подається платниками податків до органів ДПС, підвищення рівня прозорості та відкритості діяльності органів державної податкової служби [50].

Інноваційним кроком в організаційно-правовому аспекті ДПС України стало виділення великих платників в окрему категорію і створення спеціалізованих державних податкових інспекцій з обслуговування їх, започатковане в 2000 р. відповідно до Програми модернізації Державної податкової служби України. Основною метою створення інспекцій з обслуговування великих платників податків (потім – ВПП) є забезпечення своєчасного надходження задекларованих податкових зобов'язань, скорочення податкового боргу і розширення бази оподаткування за рахунок активізації залучення до бюджету коштів з тіньового сектору економіки, досягнення партнерських взаємовідносин з великими платниками податків.

В основу діяльності СДПІ з роботи з ВПП покладено такі принципи:

- обслуговування вузького кола платників, що сплачують значні суми податків;
- забезпечення індивідуального підходу до кожного з платників і підвищення рівня обслуговування платників;
- налагодження партнерських взаємовідносин поміж платниками податків і податковою службою;
- запобігання фактам неплатоспроможності й ухилень від сплати податків і забезпечення добровільної їх оплати;
- надання сучасних сервісних послуг.

Організаційні структури інспекцій ВПП суттєво відрізняються від структур державних податкових інспекцій районного рівня, у першу чергу, тим, що вона має галузеву спрямованість. Задля детального вивчення особливостей діяльності великих платників і упровадження нових форм роботи з ними в інспекціях ВПП введено функцію «податкове супроводження великих

платників податків» і відповідну посаду керівника щодо роботи з цією категорією платників, т. зв. координатора.

Податкове супроводження ВПП – сукупність організаційних заходів, що вживаються спеціалізованою державною податковою інспекцією, що включає усі процеси щоденного податкового обслуговування й контролю над діяльністю платників податків та спрямована на створення умов щодо забезпечення повноти і своєчасності сплати до бюджетів податків і зборів такими платниками податків. За кожним координатором закріплюється група великих платників податків, яка сформована за ознакою приналежності до однієї чи споріднених галузей народного господарства. До функцій координатора входять координація роботи з платниками поміж структурними підрозділами інспекції; отримання інформації про платників з інших установ (від органів статистики, митниці, правоохоронних органів, банківські установи тощо), ведення інформаційної бази по кожному платнику і її ґрунтовний аналіз; перевірка, поглиблений аналіз і зіставлення податкової і фінансової звітності з широким використанням комп'ютерних систем («кабінетний аудит»); вивчення специфіки фінансово-господарської діяльності, визначення реальної бази оподаткування й оцінювання платоспроможності кожного платника податків; проведення поділу платників на групи ризиків і їхній відбір задля проведення аудиту, складання індивідуальних планів роботи з кожним платником [161].

У процесі розвитку державного управління оподаткуванням великих платників податків змінювались критерії вибору платників, удосконалювались форми й методи роботи. Нині постановка на облік великих платників податків до спеціалізованих інспекцій реалізується на підставі Реєстру ВПП. Віднесення платників до категорії ВПП реалізовано на рівні ДПС України, котра визначає порядок обліку платників податків в органах ДПС України і порядок формування Реєстру ВПП на відповідній території з урахуванням критеріїв, визначених Податковим кодексом України.

У рамках модернізації ДПС великому бізнесу було презентовано новий продукт – модель дистанційного податкового супроводу через Центральний

офіс з обслуговування ВПП. Запропоновану схему розроблено на базі десятирічного досвіду роботи з ВПП та кращих світових практик. Аналіз розвитку ДПС дозволяє дійти висновку, що на усіх етапах модернізації досі інноваційна діяльність є пріоритетним напрямом розбудови відомства, а її реалізація здійснюється шляхом використання потенціалу сфери ІКТ. Застосування інновацій та інформаційних технологій у державному управлінні оподаткуванням у першу чергу сприяє прозорості й відкритості діяльності державних інституцій, підвищенню ефективності їх діяльності, якісному наданню різноманітних інформаційних послуг, формуванню електронних взаємовідносин поміж платниками податків і податковими органами [18].

У контексті вищенаведеного, варто зазначити, що вітчизняний шлях до розвитку успішної інформаційної інфраструктури визначається її сьогоdnішніми політичними, соціально-економічними, соціально-культурними особливостями. До цих особливостей слід віднести: нестабільність політичного й економічного курсу держави, що не дозволяє їй швидко й ефективно вирішувати економічні проблеми забезпечення переходу до суспільства сталого розвитку. Серед економічних умов слід виділити недостатній рівень розвитку інформаційної інфраструктури, продуктів і послуг; відсутність у держави засобів для їх модернізації і розширення; високий рівень монополізації засобів масової інформації; випереджальне створення різних систем зв'язку – каналів передачі інформації, засобів зв'язку [44, 48-50].

Успішний її розвиток залежатиме від можливості держави перейти до інформаційного суспільства. Така умова розглядається як можливість виходу країни із економічної кризи, як інструмент подолання труднощів соціального життя та інструмент укріплення держави. Інформаційна інфраструктура є основою побудови інформаційного суспільства, з появою якого пов'язують своє майбутнє більшість розвинених держав. Починаючи з 1994 року, більшість країн світу обрала пріоритетним напрямом розвитку курс на побудову інформаційного суспільства. Активізація цього процесу відбулася у зв'язку із проведенням спеціального Конгресу фахівців Міжнародного союзу

електрозов'язку, на якому з промовою виступив віцепрезидент США А. Гора. Його виступ торкнувся плану розвитку Глобальної інформаційної інфраструктури та обґрунтуванню основних фундаментальних принципів її побудови. Основними з них є: сприяння розвитку конкуренції, заохочення приватних інвестицій, створення структур для підтримки темпів технологічного та ринкового розвитку, забезпечення відкритого доступу до мережі всіх провайдерів, створення універсальної служби та універсального обслуговування. Уряд США визнав, що ефективність цих процесів залежить від розподілу функцій між державою та приватним сектором та їхнього взаємодією. Обов'язком держави було прийняття відповідних законів та адміністративне регулювання, а обов'язок приватного сектору – визначати, які технології розвивати, відповідати на запити ринку, встановлювати стандарти, розвивати нові послуги та продукти [195].

Доцільно зазначити, що інформаційна інфраструктура органів фіскальної служби є різноманітною і розгалуженою. Це, перш за все, пов'язано з територіальною розгалуженістю органів податкової служби, наявністю широкого спектра носіїв інформації, а також існування великої кількості зовнішніх джерел інформації.

Врешті-решт слід зазначити таке:

1. Інформаційна інфраструктура повинна формуватися шляхом розвитку інформаційних мереж, систем та електронних ресурсів, інформаційно-аналітичних систем органів; визначення стратегії розвитку телекомунікаційних послуг, розгляду доцільності утворення фонду універсальних послуг для надання доступу до цих послуг, розроблення юридичного й фінансово-економічного механізму функціонування такого фонду; визначення найсприятливіших технічних, організаційних, економічних і комерційних умов підключення телекомунікаційних мереж, забезпечення створення загальнодоступних електронних інформаційних ресурсів тощо [152, с.102].

2. Модернізаційні процеси податкового відомства за участю інновацій та інформаційних технологій, розвиток напряму електронного оподаткування, в

першу чергу, спрямовані на підвищення ефективності діяльності ДФС, трансформації контролюючого в обслуговуючий орган з сучасним спектром онлайн послуг та формування сучасної національної податкової служби з урахуванням європейських стандартів, у тому числі й у сфері інформаційної безпеки.

Висновки до розділу 3

Комплексне вивчення реформаторського досвіду зарубіжних країн та його адаптування до вітчизняних умов сприяє підвищенню ефективності та результативності роботи податкових органів України. Однак без урахування особливостей соціально-економічної ситуації в нашій державі просте запозичення чужого реформаторського досвіду не принесе позитивних результатів.

Однак з досвіду зарубіжних країн можна запозичити високу координацію діяльності різних відомств зі збору, обробки та збереження інформації про стан об'єктів нерухомості. Для українських умов щодо бази майнового оподаткування найбільш прийнятний варіант диференційованого підходу під час оподаткування нерухомості, що дозволить ефективно використовувати наявну інформацію щодо земель, будинків, споруд.

Враховуючи світовий досвід окремих зарубіжних країн у сфері інформаційного забезпечення податкових служб, зокрема Швеції, Данії, Великої Британії, Бельгії, цікавим є досвід застосування системи «Єдиний рахунок», що, на наш погляд, є ефективною, прозорою та водночас простою для платників податків. Також необхідне впровадження у вітчизняну податкову систему новітніх досягнень здійснення адміністративних процедур інших країн у сфері оподаткування:

- програм добровільного співробітництва із застосуванням інститутів податкової амністії, податкового компромісу, розтермінування платежів, запровадження процедури «мирової угоди» тощо (США);

- удосконалення процедури електронного декларування та сплати різних податків і зборів у будь-який зручний спосіб та час для всіх платників податків (Ірландія, Латвія, Канада);

- впровадження єдиної системи сплати податків «Єдиний рахунок», яка дозволяє платнику податків одним платіжним дорученням сплатити грошові зобов'язання по всіх податках та зборах (Швеція, Данія, Велика Британія, Бельгія);

- проведення інформаційно-роз'яснювальної роботи серед платників податків через засоби масової комунікації (Франція);

- впровадження системи «Call-center», як безкоштовної телефонної інформаційної служби для надання консультацій громадянам з питань сплати податків і зборів (Республіка Азербайджан) тощо.

Вважаємо доцільним виділити такі вектори удосконалення законодавства України щодо правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування в контексті європейської інтеграції:

- належне ставлення податкових органів до платника податків, враховуючи його потреби і проблеми;

- 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);

- інформаційна інфраструктура майнового оподаткування повинна формуватися шляхом розвитку інформаційних систем, інформаційно-аналітичних систем відповідних органів;

- модернізаційні процеси податкового відомства повинні відбуватись за участю інновацій та інформаційних технологій, розвитку електронного оподаткування, що спрямовані на підвищення ефективності діяльності ДПС, трансформації контролюючого в обслуговуючий орган з сучасним спектром онлайн послуг та формування сучасної національної податкової служби з урахуванням європейських стандартів, у тому числі й у сфері інформаційної безпеки.

Консолідація національного інформаційного та податкового законодавства в контексті прагнення України до Європейського Союзу 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.

ВИСНОВКИ

У дисертації проведено теоретичне узагальнення та запропоновано вирішення наукового завдання, що полягає у розробці науково обґрунтованих рекомендацій щодо комплексного дослідження правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на майно в Україні. У результаті проведеного дослідження сформульовано ряд висновків, пропозицій та рекомендацій, що спрямовані на досягнення поставленої мети, зокрема:

1. Доведено, що інформаційні відносини в податковій сфері – це суспільні відносини, що виникають в податковій сфері під час обігу інформації, тобто створення, розподілу та її використання. Інформаційні правовідносини є суспільними відносинами, що виникають стосовно обігу інформації в податковій сфері і регулюються податковим законодавством.

Інформаційно-податкові правовідносини мають такі ознаки, як: вони є різновидом суспільних відносин, що пов'язані з обігом інформації в податковій сфері; вони виникають, функціонують і припиняються на основі норм податкового та інформаційного права; єдиним об'єктом їх правового регулювання є податкова інформація; їм властива одностороння державно-владна природа.

2. Податкова інформація включає: а) інформацію, що забезпечує реалізацію покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України; б) сукупність даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин у процесі поточної діяльності; в) відомості створених чи отриманих від суб'єктів податкових правовідносин. Відомості від останніх суб'єктів – це не лише інформація стосовно сплати податків, а й інші фінансові дані. Наприклад, інформація про відкриття чи закриття банківського рахунку, купівлю-продаж майна, спадкування чи дарування та інше. Зважаючи на те, що саме фінансова

інформація створена чи отримана від суб'єктів податкових правовідносин є вирішальною для нарахування та стягнення податків, цю інформацію було запропоновано виділити в окремий вид податкової інформації, а саме фіскальну інформацію.

Фіскальна інформація – це сукупність фінансових відомостей, що повідомляються органам державної податкової служби у зв'язку з формуванням дохідної частини Державного бюджету України та місцевих бюджетів.

3. Особливою формою діяльності органів державної податкової служби у сфері електронного врядування є електронне оподаткування як форма організації державного управління оподаткуванням, що здійснюється за допомогою інформаційно-комунікаційних технологій та мережі Інтернет. Будучи особливою формою діяльності державних податкових органів, електронне оподаткування охоплює такі блоки, як інституційний (інфраструктура електронної взаємодії), учасницький (електронна звітність, електронна комерція та ін.) та безпековий (забезпечення податкової конфіденційності).

4. Розглянувши інформаційні відносини, відокремлено їх від самих податків. Виокремлено такі види інформаційно-податкових відносинах: а) інформаційні відносини, що передують сплаті податку; б) інформаційні відносини в процесі самої сплати податку; в) інформаційні відносини, що прямо не пов'язані зі здійсненням сплати податків.

Відповідно до такого поділу інформацію, що забезпечує механізм справляння податку на майно, можна розглядати як попередню, безпосередню та похідну.

Попередня інформація в майновому оподаткуванні – це інформація пов'язана з формуванням певного правового підґрунтя, а також баз даних стосовно, об'єкта та суб'єкта оподаткування. Безпосередня інформація – це органічна частина процесу стягнення податку на майно. Похідна – це інформація, що пов'язана з відносинами стосовно нарахування чи сплати податку на майно.

5. Встановлено особливості правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних з справлянням податку на майно. По-перше, це регулювання не просто певного виду суспільних відносин, а комплексних відносин, що об'єднують інформаційні і податкові. По-друге, державно-владний характер впливу спрямований на врегулювання, розвиток і охорону як інформаційних відносин в податковій сфері, так і податкових в частині оподаткування майна. По-третє, регулювання інформаційних відносин, пов'язаних з справлянням податку на майно, відбувається за допомогою норм інформаційного та податкового права.

Правове регулювання інформаційних відносин, пов'язаних зі справлянням податку на майно, – це здійснюваний державою за допомогою системи правових засобів владний вплив на інформаційні відносини, пов'язані зі справлянням податку на майно з метою їх закріплення, розвитку і охорони.

6. Під час аналізу правового регулювання інформаційного забезпечення органів державної податкової служби, пов'язаного зі справлянням податку на майно, було встановлено такі положення:

- інформаційне забезпечення справляння майнових податків є пріоритетним у процесі удосконалення податкової системи в цілому. Зокрема у цьому процесі потрібно звернути особливу увагу на доступність фізичним особам усіх електронних сервісів, що допомагають виконувати свій обов'язок перед державою;

- ефективне адміністрування майнових податків потребує чіткої інформаційної взаємодії між усіма суб'єктами даного процесу. Однак інформація, яка необхідна для належного адміністрування зазначених податків, знаходиться в різних інформаційних базах. Отже інформаційна взаємодія й координація дій виходить на перший план удосконалення майнового оподаткування;

- ефективне адміністрування майнових податків також потребує формування інформаційних баз стосовно сплати певного виду податку на майно, які є джерелом інформації. Найчастіше інформаційні бази для сплати

податку на майно формуються за об'єктом чи суб'єктом сплати певного податку.

7. На підставі аналізу правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлено, що модель такого податку потребує удосконалення таким чином:

- формування інформаційної бази для нарахування податку на майно, відмінне від земельної ділянки, не на основі оподаткування площі, а виходячи з кадастрової вартості майна, з обов'язковим корегуванням, через певний період, враховуючи вартість покращень та вартість земельної ділянки;

- удосконалення якості адміністрування: з врахуванням територіального розташування нерухомості; з уникненням зрівняльного обкладення нежитлової нерухомості суб'єктів господарювання, використання якої призводить до одержання прибутку, і фізичних осіб, у яких в більшості випадків нежитлова нерухомість використовується на неприбуткові господарські цілі (господарські споруди на дачах і у приватному секторі тощо); з позбавленням пільгового підходу до власників кількох об'єктів нерухомості.

8. Проведений аналіз правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням транспортного податку, показав, що стосовно даного податку в законодавстві не передбачено порядку перерахування та повернення надмірно сплачених коштів у разі втрати права власності на об'єкт оподаткування після сплати податку.

Обґрунтовано необхідність створення єдиної інформаційної бази даних як джерела інформації для нарахування транспортного податку, яка б охоплювала автотранспорт, водний транспорт та авіатранспорт.

9. На підставі аналізу правового регулювання інформаційних відносин, пов'язаних із справлянням плати за землю, зроблено висновок, що національна система державної реєстрації прав на об'єкти нерухомого майна є інституційно роз'єднаною. Для покращення інформаційного забезпечення Державної податкової служби України даними, необхідними для справляння плати на

землю, доцільно зосередити функції реєстрації земельних ділянок та прав на них в управлінні одного органу, а відомості про зареєстровані (сформовані) земельні ділянки та відомості про зареєстровані права на земельну і неземельну нерухомість в одній базі даних.

10. Комплексне вивчення реформаторського досвіду зарубіжних країн з метою адаптування до вітчизняних умов, для підвищення ефективності та результативності роботи податкових органів України показало, що доцільним є виділення наступних векторів 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 Inter connection);

- 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);

- інформаційна інфраструктура майнового оподаткування повинна формуватися шляхом розвитку інформаційних систем, інформаційно-аналітичних систем відповідних органів;

- модернізаційні процеси податкового відомства повинні відбуватись із застосуванням інновацій та інформаційних технологій, розвитку електронного оподаткування, що направлені на підвищення ефективності діяльності податкових органів, трансформації контролюючого в обслуговуючий орган із сучасним спектром он-лайн послуг та формуванню сучасної національної

податкової служби з урахуванням європейських стандартів, в тому числі і у сфері інформаційної безпеки.

11. Запропоновано внести такі зміни та доповнення до нормативно-правових актів:

– викласти статтю 16 Закону України «Про інформацію» у такій редакції:

«Податкова інформація – сукупність відомостей і даних, що створені або отримані суб'єктами інформаційних відносин *у процесі діяльності в податковій сфері* і необхідні для реалізації покладених на контролюючі органи завдань і функцій у порядку, встановленому Податковим кодексом України».

– пропонується законодавчо визначити поняття «інформаційні бази даних оподаткування» шляхом внесення доповнення до статті 14 Податкового кодексу України, а саме додати пункт 14.1.86-1 в такій редакції:

«Інформаційні бази даних оподаткування – це групи взаємопов'язаних задокументованих одиниць інформації, які об'єднані в автоматизованих інформаційних системах за певними ознаками для нарахування податку».

12.3 метою забезпечення ефективної роботи податкових органів вбачається за доцільне закріпити на рівні нормативного акту перелік джерел, з яких податкові органи матимуть змогу отримувати інформацію про статус об'єктів майнового оподаткування. Зокрема, нормативно регламентувати: зміст інформації, необхідної для реалізації визначеного повноваження і обов'язкової для передачі, виробництва і збереження з метою передачі; список джерел, алгоритм подачі відомостей; 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; мету та принципи інформаційного забезпечення, наявність яких полегшить регулюючий вплив правовідносин, актів реалізації права та правосвідомості за наявності прогалин у нормативному масиві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Андрущенко В. Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів. Львів : Каменяр, 2000. 303 с.
2. Андрущенко В.Л., Варналій З.С., Прокопенко І.А., Тучак Т.В. Податкові системи зарубіжних держав : навчальний посібник. К.: Кондор-Видавництво, 2012. 222с.
3. АС «Електронна картка». URL : <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/elektron-kabinet/> – Назва з екрану
4. АС «Податковий блок». URL : <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/podatkovui-blok/> – Назва з екрану
5. АС «Управління документами». URL : <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/elektron-dokumentoobig/> – Назва з екрану
6. Бабаєв В.М., Новікова М.М., Гайдученко С.О. Текст лекцій з дисципліни «Електронне урядування» (для студентів 5 курсу спеціальності 8.03060101 «Менеджмент організацій і адміністрування денної форми навчання». Харк. нац. ун-т міськ. госп-ва ім. О. М. Бекетова. Х. : ХНУМГ, 2014. 127 с.
7. Барановський О.І. Фінансова безпека : монографія. Ін-т економічного прогнозування. К. : Вид-во «Фенікс», 1999. 338 с.
8. Барбара Н. Макленнон, Річард Е. Бонз, Падко. Оподаткування нерухомості. URL : <http://www.geomatica.kiev.ua/training/PlanValTax/chapter202.html>. – Назва з екрану
9. Берг А.И. Кибернетика и общественные науки. Методологические проблемы науки. М., 1964. С. 259-260.
10. Березовська С. В. Вплив змін до бюджетного та податкового кодексів України на зміцнення доходної частини бюджетів місцевого самоврядування. *Право і суспільство*. Науковий журнал. 2015. № 5. Ч. 2. С. 84-90.
11. Берлач А. І. Організаційно-правові проблеми становлення орендних відносин в Україні: історія і сучасність. *Право України*. 1999. №. 2. С.15-18.
12. Білецька Г. М. Правовий аналіз складових категорії «плата за землю». *Фінансове право*. № 3 (25). 2013. С. 15-17.

13. Бобох Н. М. Формування механізму оподаткування нерухомого майна, відмінного від земельної ділянки, в Україні. Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. 2013. №5. URL : <http://esnuir.eenu.edu.ua/bitstream/123456789/1546/1/Forming.pdf>
14. Великий тлумачний словник сучасної української мови / уклад. і голов. ред. В. Т. Бусел. К., Ірпінь : Перун, 2007. 1736 с.
15. Винницький Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб. : Издательство «Юридический центр Пресс», 2003. 397с.
16. Виноградова Г.В. Правове регулювання інформаційних відносин в Україні: навч. посіб. К. : Юстініан, 2006.с 117 с.
17. Вікторчук. М. В. Інформаційна взаємодія Державної фіскальної служби України з іншими суб'єктами податкових правовідносин під час адміністрування податку на майно. *Право і безпека*. 2015. № 2 (57). С. 46-50.
18. Гаман М. В. Модернізація державного управління оподаткуванням у контексті інноваційного розвитку. *Теорія та практика державного управління*. 2016. Вип. 1. С. 100-107. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Trpu_2016_1_18
19. Годин В.В., Корнеев И.К. Информационное обеспечение управленческой деятельности: ученик. М. : Мастерство; Высшая школа, 2001. 240 с.
20. Гуреев В. И. Налоговое право. М. : Экономика, 1995. 253с.
21. ГФС обещает перевести все админуслуги в электронный кабинет до конца года. *Бизнес цензор*. URL : https://biz.censor.net.ua/news/3027839/gfs_obeschaet_perevesti_vse_adminuslugi_v_elektronnyyi_kabinet_do_kontsa_goda – Назва з екрану
22. Данилишин В. І. Стефанків О. М., Ціжма О. А. Транспортний податок : зарубіжний досвід та українські реалії. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 3. С. 702-705.
23. Данилишин В. І., Стефанків О. М., Ціжма О. А. Транспортний податок: зарубіжний досвід та українські реалії. *Глобальні та національні проблеми економіки: електронне наукове фахове видання*. Миколаїв : МНУ ім. В. О. Сухомлинського, 2015. №3. С. 702-705 (937 с.) URL: <http://www.global-national.in.ua/archive/3-2015/145.pdf>
24. Деменко О. Є. Зарубіжний досвід адміністрування податків та можливості його використання в Україні. *Наше право*. 2013. № 7. С. 189-195.

25. Діденко А. Аналіз форм взаємодії при оподаткуванні в інформаційному суспільстві. *Соціально-економічні проблеми і держава*. 2012. Вип. 1 (6). С. 41-47. URL : <http://sepd.tntu.edu.ua/images/stories/pdf/2012/12davvis.pdf>
26. Дікань Л. В., Дейнеко Є. В. Організація внутрішнього контролю в бюджетній установі: прикладний аспект питання. *Бізнес Інформ*. 2013. № 10. С. 296-301. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2013_10_54
27. Дікань Л. В., Синюгіна Н. В. Фінансово-господарський контроль : навч. посіб. Х. : вид. ХНЕУ, 2011. 336 с.
28. Дмитрук О. О. Правове регулювання реалізації права на податкову інформацію. *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. 2013. № 4. С. 83-88. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvnudpsu_2013_4_13
29. Довгань О.Д. Сучасна інформаційна інфраструктура України і основні завдання щодо її захисту. *Юридична наука*. 2015. № 7. С. 64-73. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/jnn_2015_7_10
30. Додонов О. Г., Росоловський В. М., Синьков М. В. Концептуальні основи побудови системи забезпечення інформаційної безпеки Державної податкової служби України. *Реєстрація, зберігання і оброб. даних*. 2002. № 4. С. 92-103.
31. Дубовик О. Ю. Проблеми майнового оподаткування в Україні. *Розвиток національної економіки: теорія і практика*. Івано-Франківськ, 2015. С. 96-97. URL : <http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/handle/123456789/3828> – Назва з екрану
32. Дубровський В. Черкашин В. Як удосконалити податок на нерухоме майно в Україні? URL : <http://euinfocenter.rada.gov.ua/uploads/documents/28998>. – Назва з екрану
33. Електронне урядування в інформаційному суспільстві : монографія. / за ред. П. С. Клімушин, А. О. Серенок. Х. : Вид-во ХарПІ НАДУ «Магістр», 2010. 312 с.
34. Загальна теорія держави і права : навч. посіб. / ред. В. В. Копейчиков. стер. вид. Київ : Юрінком Інтер, 2000. 313 с.
35. Про Концепцію Національної програми інформатизації: Закон України від 4. 02. 1998 р. №75/98-ВР. *Відомості Верховної Ради України*. 1998. №27-28. С. 175.

36. Бортнік Н. В. Зарубіжний досвід податку на нерухоме майно та перспективи його запровадження в Україні. *Вісник Одеського національного університету. Серія : Економіка*. 2015. Т. 20, Вип. 1(1). С. 132–135. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vonu_econ_2015_20_1%281%29__32
37. Заяць В. М. Напрями розвитку системи оподаткування та оцінки нерухомості в Україні. *Фінанси України*. 2007. №3. с.41–49
38. Земельний кодекс України: Закон від 25.10.2001 № 2768-III. Редакція від 21.02.2020р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2768-14>
39. Зима О. Г., Єршова І. С. Удосконалення оподаткування нерухомого майна з урахуванням зарубіжного досвіду. *Бізнес Інформ*. 2012. № 6. С. 159-161. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/binf_2012_6_46
40. Ібрагімов М.Р. Майнові податки у системі фінансових ресурсів органів місцевого самоврядування : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.08 – гроші, фінанси і кредит. Тернопіль : ТНЕУ, 2011. 26 с.
41. Іванова А.І. Інституційне забезпечення системи оподаткування земельних відносин в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство*. Вип. 7. Ч. 1. 2016. С. 146-148.
42. Карлін М. І. Фінанси зарубіжних країн : навч. посіб. К. : Кондор, 2004. 384 с.
43. Кашин В. А. Налоги и налогообложение: актуальные проблемы налоговой политики и налогового администрирования : курс лекций : учебное пособие. М. : Национальный ин-т бизнеса, 2009. 576 с.
44. Кінаш І. П. Зарубіжний досвід формування інформаційної інфраструктури. *Сталий розвиток економіки*. 2013. № 2. С. 48–50. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/sre_2013_2_10
45. Коваленко Л. П. Особливості інформаційно-правових норм і відносин. *Форум права*. 2012. № 4. С. 475-481. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/FP_index.htm_2012_4_78
46. Коваленко Л.П. Теоретичні проблеми інформаційного права України. Х. : Право, 2012. 247с.
47. Коваль В.Ф., Теремецький В.І. Основні напрями модернізації взаємодії структурних підрозділів ДПС в інформаційній сфері. *Вісник Вищої ради юстиції*. 2012. № 2(10). С. 142-157.

48. Конституція України: Закон від 28.06.1996 № 254к/96-ВР. Редакція від 01.01.2020. *Відомості Верховної Ради України*. 1996. № 30. ст. 141. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

49. Концепція розвитку електронного урядування в Україні: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 13.12.2010 № 2250-р. Втрата чинності від 20.09.2017. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2250-2010-%D1%80>

50. Концепція створення електронного сервісу «Електронний кабінет платника податків»: розпорядження Кабінету Міністрів України від 5 грудня 2012 р. № 1007-р. Верховна Рада України. Законодавство України. URL : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1007-2012-%D1%80>.

51. Копылов В.А. Информационное право: учебник. М. : Юрист, 2002. 512с.

52. Корецька О.В., Кулик А.М. Особливості нарахування та сплати податку на нерухоме майно в Україні з 1 січня 2015 року. *Вісник Національного технічного університету «ХПІ»*. Збірник наукових праць. Серія: Актуальні проблеми управління та фінансово-господарської діяльності підприємства. Х : НТУ «ХПІ». 2015. № 54 (1163). С.36–39.

53. Кормич Б. А. Інформаційна безпека : організаційно-правові основи : навч. посіб. К. : Кондор, 2004. 382 с.

54. Кормич Б. А. Організаційно-правові засади політики інформаційної безпеки України: монографія. Одеса : Юридична література, 2003. 472 с.

55. Косенчук С. І. Правове забезпечення податкового регулювання господарської діяльності в сучасних умовах та перспективи удосконалення. *Наукові праці [Чорноморського державного університету імені Петра Могили комплексу «Києво-Могилянська академія»]*. Сер. : Державне управління. 2013. Т. 214. Вип. 202. С. 118-126. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npchdu_2013_214_202_26

56. Котляров Є.І. Напрямки підвищення впливу майнових податків на формування місцевих бюджетів. *Бізнес Інформ*. 2015. № 10. URL : http://www.business-inform.net/pdf/2015/10_0/372_377.pdf

57. Кравчун А. С. Щодо окремих питань реформування оподаткування майна в Україні. *Часопис Національного університету «Острозька академія»*.

Серія «Право». 2011. № 1 (3). URL : http://www.nbu.gov.ua/old_jrn/e-journals/Choasp/2011_1/11kasmvu.pdf

58. Кулицький С.П. Основи організації інформаційної діяльності у сфері управління. К. : МАУП, 2012. 426 с.

59. Кураков Л.П., Смирнов С. Н. Информация как объект правовой защиты. М., 1998. 240 с.

60. Лекарь С.І. Світовий досвід у справлянні податку на нерухоме майно. *Економіст*. 2008. № 6. С. 23-27.

61. Линьов К.О. Інформаційне забезпечення державного управління та державної служби: навчальний посібник. К. 2016. 42с.

62. Литвин Н. А., Семир'янов Д. Я., Долгий О. А. Інформаційно-аналітичний аспект забезпечення управління податковою службою України. : *матеріали VIII Міжнародної науково-практичної конференції [«Проблеми впровадження інформаційних технологій в економіці»], (23 січня – 30 березня 2012 р.)*. Ірпінь, 2012. С. 148-150.

63. Литвин Н. А., Шапка А. В. Інформаційні відносини в податковій сфері: теоретико-правовий аспект. *Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право)*. 2013. 4(63). С. 54-59.

64. Луцик А. М. Адміністративні процедури у сфері оподаткування в Україні : дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук: 12.00.07 Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право / Нац. авіац. ун-т. Київ, 2016. 192 с.

65. Мандзюк О. А. Податкова інформація: окремі аспекти реалізації права на доступ. *Юридичний вісник. Повітряне і космічне право*. 2013. №4. С. 51-56. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npnau_2013_4_12

66. Маріц Д. Поняття та зміст інформаційних. *Національний юридический журнал: теорія і практика*. Октябрь 2016. С. 64-67 URL : <http://www.jurnaluljuridic.in.ua/archive/2016/5/15.pdf>

67. Мартенсон Хелен. Податки в Швеції. URL : <http://www.geomatica.kiev.ua/training/PlanValTax/chapter202.html>.

68. Марущак А.І. Поняття суб'єктів інформаційних відносин та їх класифікація. *Правова інформатика*. 2006. №4 (12). С. 44-48.

69. Матвейчук Л. О. Інформаційні технології і системи в державному управлінні оподаткуванням. *Публічне управління та митне адміністрування*. 2016. № 1. С. 77-84. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamcudu_2016_1_13

70. Матвейчук Л. О. Теоретичні аспекти електронного оподаткування в контексті підвищення ефективності державного управління в Україні. *Ефективність державного управління*. 2014. Вип. 39. С. 195-200. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/efdu_2014_39_25

71. Матвейчук Л.О. Механізми державного управління оподаткуванням в умовах розвитку інформаційного суспільства: автореф. дисертації на здобуття наукового ступеня доктора наук з державного управління. Автореферат дис. док. наук з держ. управл.: 25.00.02 – Механізми державного управління. 2017 С. 13-14.

72. Матвейчук Л.О. Модернізація державної податкової служби в контексті розвитку електронного оподаткування. *Аспекти публічного управління*. 2016. № 1-2 (27-28) січень–лютий. С. 81-91.

73. Матвейчук Л.О., Механізми державного управління оподаткуванням в умовах розвитку інформаційного суспільства. Автореферат дис. док. наук з держ. управл.: 25.00.02 – Механізми державного управління. Київ, 2017. 21с.

74. Мельник А. М. Проблеми оподаткування нерухомого майна в Україні. *Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 19. С. 82-86.

75. Мельник О. М. Правове регулювання та шляхи підвищення його ефективності : Дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 – теорія та історія держави і права; історія політичних і правових учень. К., 2004. 224с.

76. Мельник О.В. Електронна комерція як складова частина електронного бізнесу. URL : <http://intkonf.org/melnik-ov-elektronna-komertsiya-yak-skladova-chastina-elektronного-biznesu/> – Назва з екрану

77. Митний кодекс України: Закон, Кодекс від 13.03.2012 № 4495-VI. Редакція від 02.04.2020. *Відомості Верховної Ради України*. 2012. № 44-45, № 46-47, № 48. ст.552. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>

78. Міжнародний досвід реформування податкових систем: види податків та електронна звітність URL : http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=326529&cat_id=310882&showHidden=1.

79. Міжнародний досвід: адміністрування податків в Європі та Україні. URL : <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps->

ukraini/povidomlenia_/2012_povidomlenia-modernizatsia/print-59283.html – Назва з екрану

80. Міжнародний досвід: податкова система Ірландії. URL : http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=328403&cat_id=313120&showHidden=1

81. Модернізація державної податкової служби в контексті розвитку електронного оподаткування. *Аспекти публічного управління*. 2016. № 1-2. С. 81-91. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/aplup_2016_1-2_12

82. Музиченко С.А. Зарубіжний досвід майнового оподаткування та концептуальні підходи щодо його вдосконалення в Україні. *Формування ринкових відносин*. 2006. №8. С. 8-15

83. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / заг. редакція, М. Я Азарова. К. : Міністерство фінансів України, Національний університет ДПС України, 2010. 2389 с. URL : <http://www.profiwins.com.ua/ru/comentsnk.html>

84. Неотримання платником податку ППР не свідчить про узгодженість грошового зобов'язання платника податків, а отже, не є підставою для стягнення податкового боргу: ВС/КАС № 802/467/16-а від 28.08.2018р. URL : https://protocol.ua/ru/vs_kas_ne_otrimannya/ – Назва з екрану

85. Нестеренко А. С. Майновий податок – транспортний податок як основа функціонування місцевих бюджетів. *Юридичний науковий електронний журнал: електронне наукове фахове видання*. Запоріжжя : ЗНУ, 2015. №5. С.149-151 URL : http://lsej.org.ua/5_2015/5_2015.pdf

86. Новицька Н.В. Обмін інформацією між податковими та іншими державними органами як напрямок підвищення ефективності адміністрування екологічних податків. *Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2013. № 1. С. 166-175. URL : http://nbuv.gov.ua/jpdf/znpnudps_2013_1_17/pdf.

87. Новицький А.М. Правове регулювання інституціоналізації інформаційного суспільства в Україні : монографія. Ірпінь : НУ ДПС України, 2011. 444 с.

88. Обслуговування платників податків: використання інтернет-технологій при адмініструванні податків. URL : <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps->

ukraini/povidomlenia_/2011-povidomlenia-modernizatsia/print-59365.html – Назва з екрану

89. Овчаренко А. С. Транспортний податок: стан і перспективи. Порівняльно аналітичне право: електронне наукове фахове видання. Ужгород : УНУ. 2015. №2. 329 с. URL : http://www.pap.in.ua/2_2015/58.

90. Онищенко О.С. Національний інформаційний суверенітет у контексті розвитку новітніх інформаційних. Київ : Нац. б-ка України ім. В.І. Вернадського, 2011. 169с.

91. Осецька Д. В. Фіскальні інструменти реалізації політики економічного зростання в умовах посилення інтеграційних процесів. *Вісник Академії митної служби України. Сер.: Економіка.* 2014. № 1. С. 105-112 URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/vamsue_2014_1_17

92. Основи інформаційного права України : навч. посіб. / за ред. М. Я. Швеця, Р. А. Калюжного. Київ : Знання, 2004. 274 с.

93. Основні напрями та завдання Стратегічного плану розвитку державної податкової служби України на період до 2013 року. URL : <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/napramu-ta-zavdannia/> – Назва з екрану

94. Павлій А.С. Аналіз системи земельного оподаткування в Україні. *Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету.* 2015. С. 264-265.

95. Павлій А. С. Аналіз зарубіжного досвіду побудови систем земельного оподаткування. *Науковий вісник Ужгородського національного університету : серія: Міжнародні економічні відносини та світове господарство / голов. ред. М.М. Палінчак.* Ужгород : Видавничий дім «Гельветика», 2016. Вип. 7. Ч. 2. С. 157-160.

96. Пасічна І.О. Поняття та сутність податкових правовідносин. *Юридична наука.* 2015. № 3. С. 36-42.

97. Податковий кодекс України: Закон від 02.12.2010 № 2755-VI. *Відомості Верховної Ради України.* 2011. № 13-14. № 15-16. № 17. ст.112. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

98. Попова С. М. Інформаційне забезпечення діяльності органів податкової служби. *Право і суспільство.* 2011. № 5. С. 82-87. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Pis_2011_5_19

99. Почепцов Г.Г., Чукут С.А. Інформаційна політика та зв'язки з громадськістю : навчальний посібник. К. : Центр навчальної літератури, 2004 р. 402с.

100. Почепцов Г.Г., Чукут С.А. Інформаційна політика: навчальний посібник. К. : Знання, 2006 р. 663 с.

101. Пришва Н.Ю. Податкове право: навч. посібник. К. : Юрінком Інтер, 2010. 368 с.

102. Про адміністративні послуги: Закон України від 06.09.2012 № 5203-VI. Редакція від 19.04.2020. *Відомості Верховної Ради*. 2013. № 32. ст.409. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5203-17>

103. Про бюджет міста Харкова на 2016 рік: Рішення Харківської міської ради Харківської області II сесія VII скликання від 23. 12. 2015 р. № 14/15. URL : <http://www.city.kharkov.ua/uk/document/pro-byudzheth-mista-kharkova-na-2016-rik-49067.html>. – Назва з екрану

104. Про бюджет міста Харкова на 2017 рік : Рішення 10-ї сесії Харківської міської ради 7-го скликання від 21.12.2016 №442/16. URL : <http://www.city.kharkov.ua/uk/document/rishennya-10-i-sesii-kharkivskoi-miskoi-radi-7-go-sklikannya-vid-21122016-44216-pro-byudzheth-mista-kharkova-na-2017-rik-50358.html> – Назва з екрану

105. Про виконання бюджету міста Харків за 2019 рік. Звіт Міської ради Харкова. URL : <http://www.city.kharkov.ua/uk/document/pro-vikonannya-byudzhetu-mista-kharkova-za-2019-rik-50802.html> – Назва з екрану

106. Про виконання бюджету міста Харкова за 2016 рік. URL : <http://www.city.kharkov.ua/uk/document/pro-vikonannya-byudzhetu-mista-kharkova-za-2016-rik-50802.html> – Назва з екрану

107. Про вимоги щодо реалізації фіскальних функцій реєстраторами розрахункових операцій для окремих сфер застосування Постанова Кабінету Міністрів України : Вимоги від 02.03.2016 № 149. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/149-2016-%D0%BF>

108. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо покращення інвестиційного клімату в Україні : Закон України від 21.12.2016 № 1797-VIII. Редакція від 15.04.2017. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1797-19>

109. Про Державний земельний кадастр: Закон України від 07.07.2011 № 3613-VI. Редакція від 16.01.2020р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3613-17>

110. Про доступ до публічної інформації : Закон України від 13.01.2011 № 2939-VI. Редакція від 01.12.2019р. *Відомості Верховної Ради України*. 2011. № 32. ст. 314. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2939-17>

111. Про електронний цифровий підпис : Закон України від 22.05.2003 № 852-IV. Втрата чинності від 07.11.2018. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/852-15>

112. Про електронні документи та електронний документообіг : Закон України від 22.05.2003 № 851-IV. Редакція від 07.11.2018. *Відомості Верховної Ради України*. 2003. № 36. ст.275. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/851-15>

113. Про електронну комерцію: Закон України від 03.09.2015 № 675-VIII. Редакція від 19.04.2020. *Відомості Верховної Ради*. 2015. № 45. ст.410. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/675-19>

114. Про затвердження вимог щодо реалізації фіскальних функцій реєстраторами розрахункових операцій для різних сфер застосування : Постанова Кабінету Міністрів України від 18.02.2002 № 199. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/199-2002-%D0%BF>

115. Про затвердження плану дій із впровадження Ініціативи «Партнерство «Відкритий Уряд» у 2018–2020 роках : Розпорядження Кабінету Міністрів України; План від 18.12.2018 № 1088-р. Редакція від 25.02.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1088-2018-%D1%80>

116. Про затвердження Порядку взаємодії органів виконавчої влади щодо обміну інформацією, необхідною для обчислення і справляння плати за землю: Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 01.08.2006 № 1066. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1066-2006-%D0%BF>

117. Про затвердження Порядку надіслання контролюючими органами податкових повідомлень-рішень платникам податків : Наказ Мінфін України від 28.12.2015 № 1204. <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0124-16>

118. Про затвердження Порядку періодичного подання інформації органам державної податкової служби та отримання інформації зазначеними органами за письмовим запитом : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від

27.12.2010 № 1245. Редакція від 08.02.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1245-2010-%D0%BF>

119. Про затвердження Порядку подання органами державної реєстрації прав на нерухоме майно та органами, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, відомостей, необхідних для розрахунку податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки: Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок від 31.05.2012 № 476. Редакція від 05.04.2017. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/476-2012-%D0%BF#Text>

120. Про затвердження Програми інформатизації законотворчого процесу у Верховній Раді України на 2012–2017 роки : Постанова Верховної Ради України від 05.07.2012 № 5096-VI. *Відомості Верховної Ради*. 2013. № 37. ст.492. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5096-VI>

121. Про затвердження Стратегічного плану розвитку ДФС України на 2015–2018 роки : Наказ Державної фіскальної служби України від 12 лютого 2015 року № 80. Із змінами і доповненнями, внесеними наказом Державної фіскальної служби України від 30 квітня 2015 року № 310. URL : <https://ips.ligazakon.net/document/view/DFS00530>

122. Про затвердження форми Податкової декларації з податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки : Наказ Міністерства фінансів від 10.04.2015 № 408. Редакція від 18.01.2019. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0479-15#Text>

123. Про затвердження форми та Порядку складання Податкового звіту про використання коштів неприбуткових установ та організацій: ДПС України : Наказ від 31.01.2011 № 56. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0192-11>

124. Про захист персональних даних : Закон України від 01.06.2010 № 2297-VI. Редакція від 20.03.2020. *Відомості Верховної Ради України*. 2010. № 34. ст. 481. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2297-17>

125. Про заходи щодо розвитку національної складової глобальної інформаційної мережі Інтернет та забезпечення широкого доступу до цієї мережі в Україні : Указ Президента України від 31.07.2000 № 928/2000. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/928/2000>

126. Про здійснення державних закупівель: Закон України від 10.04.2014 № 1197-VII. Втрата чинності від 01.08.2016. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1197-18>

127. Про інформацію : Закон України: від 2 жовтня 1992 року № 2657-XII станом на 10.08.2012 р. *Відомості Верховної Ради України*. 1992. № 48. Ст. 650.

128. Про місцеве самоврядування в Україні : Закон України від 21.05.1997 № 280/97-ВР. Редакція від 18.03.2020р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/280/97-%D0%B2%D1%80>

129. Про Національну програму інформатизації : Закон України від 04.02.1998 № 74/98-ВР. Редакція від 01.08.2016. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/74/98-%D0%B2%D1%80>

130. Про оренду землі : Закон України від 06.10.1998 № 161-XIV. Редакція від 13.02.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/161-14>

131. Про Основні засади розвитку інформаційного суспільства в Україні на 2007-2015 роки : Закон України від 09.01.2007 № 537-V. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/537-16>

132. Про оцінку земель : Закон України від 11.12.2003 № 1378-IV. Редакція від 17.10.2019р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1378-15>

133. Про оцінку майна, майнових прав та професійну оціночну діяльність в Україні : Закон України від 12.07.2001 № 2658-III. Редакція від 20.03.2020р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2658-14>

134. Про перелік країн, на які поширюється дія Конвенції про взаємну адміністративну допомогу в податкових справах: Лист ДФС України від 02.01.2018 № 77/7/99-99-01-02-02-17. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328348.html>

135. Про першочергові заходи щодо реалізації Послання Президента України до Верховної Ради України «Україна: поступ у ХХІ сторіччя. Стратегія економічного та соціального розвитку на 2000–2004 роки»: Указ Президента України від 23.02.2000 № 276/2000. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/276/2000>

136. Про плату за землю : Закон України від 03.07.1992 № 2535-XII. Втрата чинності від 01.01.2011. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2535-12>

137. Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів : Закон України від 11.12.1991 № 1963-XII. Втрата чинності від 01.01.2011, підстава - 2755-VI. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1963-12>

138. Про Порядок оприлюднення у мережі Інтернет інформації про діяльність органів виконавчої влади : Постанова Кабінету Міністрів України; Порядок, Вимоги від 04.01.2002 № 3. Редакція від 25.02.2020. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/3-2002-%D0%BF>

139. Про рішення Ради національної безпеки і оборони України від 29 грудня 2016 року «Про Доктрину інформаційної безпеки України» : Указ Президента України від 25 лютого 2017 року № 47/2017 <https://www.president.gov.ua/documents/472017-21374>

140. Про розгляд листа щодо застосування ставок земельного податку, встановлених рішенням міської ради : Лист ДФС від 06.10.2015 №21174/6/99-99-15-03-02-15. URL : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64327.html>

141. Про розгляд листа щодо справляння податку за земельні ділянки, на яких розташовані об'єкти нерухомості, що перебувають у власності юридичної особи, проте процедура державної реєстрації права власності на ці земельні ділянки не закінчена : Лист ДФС від 30.09.2015 №20745/6/99-99-15-03-02-15. URL : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovyi-konsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64236.html>

142. Про Стратегію сталого розвитку «Україна – 2020» : Указ Президента України; Стратегія від 12.01.2015 № 5/2015. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

143. Про схвалення Концепції розвитку електронного урядування в Україні : Розпорядження Кабінету міністрів України від 13.12.2010 URL : <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/2250-2010-%D1%80>

144. Про схвалення плану дій з впровадження в Україні Ініціативи «Партнерство «Відкритий Уряд» : Розпорядження Кабінету Міністрів України; План від 05.04.2012 № 220-р Податковий кодекс України : Закон, Кодекс від 02.12.2010 № 2755-VI. Редакція від 18.03.2020. *Відомості Верховної Ради України*, 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

145. Про схвалення Стратегії розвитку інформаційного суспільства в Україні : Розпорядження Кабінету Міністрів України; Стратегія від 15.05.2013 № 386-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/386-2013-%D1%80>

146. Про телекомунікації: Закон України від 18.11.2003 № 1280-IV. Редакція від 13.02.2020. *Відомості Верховної Ради України*. 2004. № 12. ст.155. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1280-15>

147. Проблемы теории государства и права: учебник / под. ред. С. С. Алексеева. М.: Юридична література. 1987. 448с.

148. Програми роботи з платниками податків: досвід країн-членів СНД. *Інформаційний бюлетень «Вісті»*. 2009. № 75 (6 квітня). URL : http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=214711&cat_id=45661

149. Проект «Модернізація державної податкової служби України – 1». URL: <http://sfs.gov.ua/arhiv/modernizatsiya-dps-ukraini/arkchiv/proekt--modernizatsiya-derj/zagalna-inform/> – Назва з екрану

150. Проскура К. П. Зарубіжний досвід організації податкового адміністрування. *Економічний часопис-XXI*. 2012. № 7-8. С. 7. URL : <http://soskin.info/ea/2012/7-8/201212.html>.

151. Рабінович П. М. Основи загальної теорії права та держави: навч. посіб. Вид. 5-те, зі змінами. К. : Атіка. 2000. 176с.

152. Рекуненко Т.О., Мулявка Д.Г. Управління інформаційними ресурсами органів податкової служби: монографія. Ірпінь : Національний університет державної податкової служби України, Ірпінь 2013. 174 с., ст. 102

153. Рішення Донецького окружного адміністративного суду від 25 січня 2018 р. у справі №805/4285/17-а. URL : <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/court-document/71908417/> – Назва з екрану

154. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М. : Госюриздат, 1960. 191 с.

155. Рожнов В.С. Информационное обеспечение хозяйственной деятельности предприятия. М. : Финансы и статистика, 1987. 144 с.

156. Савченко О. Р. Інформаційне забезпечення системи менеджменту організації. *Наукові записки. Національного університету «Острозька академія»*. Сер. : Економіка. 2013. Вип. 21. С. 86-89. URL : http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nznuoa_2013_21_22

157. Синекий О. В. Високотехнологічне інформаційне право України. Х. : Право, 2010. 360 с.

158. Сіра В.О. Зміни в системі державної реєстрації речових прав на нерухоме майно. URL : https://minjust.gov.ua/m/str_35369 – Назва з екрану

159. Скакун О. Ф. Теорія держави і права : підручник / пер. з рос. Харків : Консум, 2001. 656 с.

160. Скворцова С.Я. Податок на нерухомість як ефективне джерело наповнення місцевих бюджетів. *Актуальні проблеми економіки*. 2013. № 8(146). С. 109 –114.

161. Соловійова Л. О. Державний податковий менеджмент великих платників податків в Україні : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08. – гроші, фінанси і кредит. Ірпінь. 2009. 230 с.

162. Станом на 01.09.2019р.: Державна фіскальна служба України URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/pokazniki-roboti/vregulyuvannya-podatkovih/informatsiya-schodo-oskarjen-rishen/print-391042.html>. – Назва з екрану

163. Стратегічний план розвитку Державної податкової служби України на період до 2013 р. : наказ ДПА України від 7 квіт. 2003 р. № 160 Державна фіскальна служба України. URL : <http://sfs.gov.ua/modernizatsiya-dps-ukraini/arkhiv/proekt--modernizatsiya-derj/strategichniy-planrozvitku-derjavnoi>

164. Стратегічний план розвитку ДФС України на 2015–2018 роки : затв. наказом ДФС України від 12 лют. 2015 р. № 80. URL : <http://kh.sfs.gov.ua/data/material/000/129/184732/plan.pdf>.

165. Стратегія розвитку міста Харкова до 2020 року : проект. Харків : [б. в.], 2016. 92 с.

166. Стратегія сталого розвитку «Україна – 2020»: Указ Президента України від 12 січ. 2015 р. № 5/2015. Верховна Рада України. Законодавство України. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/5/2015>

167. Ступень М., Гулько Р., Микула О. Теоретичні основи державного земельного кадастру: навч. посібник. М. Ступень, 2-ге вид., стер. Львів : Новий Світ–2000, 2006. 336 с.

168. Сучасний тлумачний словник української мови / уклад.: Л. П. Олексієнко, О. Л. Шумейко. К. : Кобза, 2004. 544 с.

169. Теорія держави і права: Академічний курс : підручник / за ред. О. В. Зайчука, Н. М. Оніщенко. Київ : Юрінком Інтер, 2006. 688 с

170. Теремецький В. І. Адміністративно-правове регулювання податкових відносин в Україні : дис. ... докт. юрид. наук : 12.00.07 – адміністративне право

і процес; фінансове право; інформаційне право. . МВС України ; Харк. нац. ун-т внутр. справ. Х. : ХНУВС. 2012. с.

171. Теремецький В. І. Податкові правовідносини в Україні : монографія. Харків : Диса плюс, 2012. 472 с.

172. Терентьєва О.К. Генеза державного регулювання плати за землю в Україні: історик-правовий аспект. *Право та управління*. 2012. № 1. С.540-559.

173. Терещенко Л.О. Інформаційні системи і технології в обліку: навч. посіб. К. : КНЕУ, 2004. 187 с.

174. Третяк А. М. Історія земельних відносин та землеустрою в Україні : навчальний посібник. К. : Аграрна наука, 2002. 280с.

175. Угода про асоціацію між Україною та ЄС від 01.09.2017р. URL : <https://www.kmu.gov.ua/diyalnist/yevropejska-integraciya/ugoda-pro-asociacyu> – Назва з екрану

176. Ухвала суду № 74936494, 26.06.2018, Одеський окружний адміністративний суд. URL : <https://youcontrol.com.ua/catalog/amp/court-document/74936494/> – Назва з екрану

177. Ухвала суду № 82790101, 02.07.2019, Чернівецький окружний адміністративний суд. Номер справи. 824/707/19-а. URL : <https://youcontrol.com.ua/ru/catalog/amp/court-document/82790101/> – Назва з екрану

178. Фадеев Д. Е. Экономика. Налоги. Бизнес. *Налоговый вестник* : приложение к журналу. 2011. № 4. 24 с.

179. Финансовое право Российской Федерации: учебник для студ. высш. учеб. заведений / отв. ред. М.В. Карасева. М. : Юристъ, 2004. 576 с.

180. Фігель М. В. Доступ до інформації та електронне урядування. К. : Факт, 2004. 336с.

181. Фінансова децентралізація: результати 2018 року та перспективи 2019 року. URL : <https://decentralization.gov.ua/uploads/library/file/382/Fourpager.pdf> – Назва з екрану

182. Франчук В. И. Основы построения организационных систем. М. : Экономика, 1991. 442 с.

183. Хрестоматія з історії держави і права України. Том 1. З найдавніших часів до початку XX ст. : навч. посіб. для юрид. вищих навч. закладів і фак.: у 2 т. / за ред. В. Д. Гончаренко. К. : Ін-Юре., 1997. 464 с.

184. Цивільний кодекс України: Закон від 16.01.2003 № 435-IV. Редакція від 13.02.2020р. URL : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/435-15>

185. Чикаренко О. О. Стратегічні орієнтири розвитку державної податкової служби та вимірювання ступеню їх досягнення. *Державне управління та місцеве самоврядування*. Д. : ДРІДУ НАДУ, 2011. № 1 (8). С. 2. URL : http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Dums/2011_1/11caavsd.pdf.

186. Шакірова О. В. Захист прав інтелектуальної власності: законодавчий аспект. *Міжнародний юридичний вісник: збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України*. 2014. Вип. 1. С. 219-224.

187. Шередеко Е. В. Современное состояние органов налогового администрирования. *Налоги и налогообложение*. 2008. № 7. С. 35-38.

188. Шульга Т.М. Правове регулювання бюджетних доходів, пов'язаних з природокористуванням: монографія / під ред. М.П. Кучерявенка. Харків: ФІНН, 2009. 176 с.

189. Шумило М.М. Розвиток вчення про правовідносини в сучасній українській юридичній науці. *Держава та регіони*. Серія : Право. 2014 р. № 3 (45). С.13-17.

190. Що таке інформаційна база даних? Назва з екрану. URL : <https://taxlink.ua/ua/analytics/informacijni-bazi-danih/shho-take-informacijna-baza-danih/>

191. Щодо застосування ставок земельного податку : Лист ДФС від 06.10.2015 №21174/6/99-99-15-03-02-15. URL: <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64327.html>

192. Щодо міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування : Лист ДФС України від 02.01.2018 № 78/7/99-99-01-02-02-17. URL : <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/mijnarodne-/chinni-dvostoronni-mijuryado/328349.html>

193. Щодо справляння податку за земельні ділянки, на яких розташовані об'єкти нерухомості, що перебувають у власності юридичної особи : Лист ДФС від 30.09.2015 №20745/6/99-99-15-03-02-15. URL : <http://sfs.gov.ua/baneryi/podatkovikonsultatsii/konsultatsii-dlya-yuridichnih-osib/64236.html>

194. Ямпольський В. Податок на нерухомість – 2014. Лига. Блоги. URL : <https://blog.liga.net/user/vyampolskyu/article/13293>. – Назва з екрану.

195. Brown R., Irving L., Katzen S. The Global Information Infrastructure: Agenda for Cooperation. *National Technical Information Agency. Mode of access.* URL : <http://www.ntia.doc.gov/reports/giiagend.html>

196. Internal Revenue Service's United States Department of the Treasury URL : <http://www.geomatica.kiev.ua/training/PlanValTax/chapter202.html>.

197. McLean I. Land tax: options for reform. Nuffield College Politics Working Paper. 2004. 21 p.

1.

ДОДАТКИ

Додаток А

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

1. Шевчук М.О. Налогообложение транспортных средств: аспекты правового регулирования. Международный научно-практический правовой журнал. *Legea si Viata*. (Республіка Молдова) 2018. №2/2. С. 119-122.

2. Шевчук М.О. Податкова інформація як об'єкт інформаційних відносин. *Evropsky politicky a pravni diskurz. Європейський політико-правовий дискус.* Жовтень 2020. №5. С. 56-63.

3. Шевчук М.О. Електронне оподаткування як особлива форма діяльності органів фіскальної служби у сфері електронного врядування. *Науковий вісник Херсонського державного університету, серія «Юридичні науки».* 2017. №6. С. 35-38.

4. Шевчук М.О. Інформаційне забезпечення органів фіскальної служби України як елемент стратегічного плану розвитку країни. *Науково-практичний господарсько-правовий журнал «Підприємництво, господарство і право».* 2017. №6. С. 144-147.

5. Шевчук М.О. Інформаційне забезпечення органів державної фіскальної служби під час стягнення податку на нерухоме майно, відмінене від земельної ділянки. *Науковий збірник Дніпровського національного університету імені Олеся Гончара «Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції».* 2018. №3. С. 165-168.

6. Шевчук М.О. Особливості правового регулювання інформаційних правовідносин у діяльності органів державної фіскальної служби в Україні. *Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Право».* 2016. №40. С. 66-69.

7. Шевчук М.О. Інформаційні правовідносини як юридична категорія. *Вісник Харківського Національного Університету імені В.Н. Каразіна. Серія «Право»*. 2016. №22. С.234-237.

8. Шевчук М.О. Деякі особливості правового регулювання інформаційних правовідносин в діяльності органів державної фіскальної служби України. *Журнал «Молодий вчений»*. 2016. №7 (34). С. 272-275.

9. Шевчук М. О. Справляння податку з власників транспортного засобу: міжнародний досвід: *Актуальні дослідження правової та історичної науки* (випуск 22) : Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Збірник тез доповідей (м. Тернопіль, 14 травня 2020 року). Тернопіль. 2020. С. 21-23.

10. Шевчук М.О. Питання історичного розвитку нормативно-правового забезпечення інформаційних відносин у сфері діяльності фіскальних органів: *Актуальні дослідження правової та історичної науки* (випуск 26) : Матеріали міжнародної науково-практичної інтернет-конференції. Збірник тез доповідей (м. Тернопіль, 15 жовтня 2020 року). Тернопіль, 2020. С. 11-12.