

## ГОРИЗОНТАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ МОНІТОРИНГ ЯК АЛЬТЕРНАТИВНИЙ СПОСІБ ВИРІШЕННЯ ПОДАТКОВИХ СПОРІВ В СИСТЕМІ ПОДАТКОВОГО АДМІНІСТРУВАННЯ

### HORIZONTAL TAX MONITORING AS AN ALTERNATIVE WAY OF RESOLVING TAX DISPUTES IN THE TAX ADMINISTRATION SYSTEM

Овчаренко А.С., к. ю. н.,  
асистент кафедри фінансового права

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

Товкун Л.В., к. е. н., доцент,  
доцент кафедри фінансового права

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

Стаття присвячена висвітленню однієї з актуальних теоретико-практичних проблем податкового права, а саме удосконалення податкового адміністрування в Україні з урахуванням прогресивного європейського досвіду. Питання удосконалення податкового адміністрування набувають найбільшої актуальності у зв'язку із набуттям Україною статусу країни-кандидата на членство у Європейському союзі. Глобалізація та тенденції з активної імплементації в Україні європейської практики вирішення спорів вимагають впровадження сучасних, економічно-ефективних методів податкового адміністрування, а також оптимізації способів вирішення податкових спорів.

Автори приходять до висновку, що адміністрування податків, зборів, платежів – це сукупність законодавчо визначених процедур, що забезпечують ідентифікацію, облік платників податків та об'єктів оподаткування, сервісне обслуговування платників податків, порядок взаємодії між платниками податків та контролюючими органами, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів. Таким чином, податкове адміністрування – це процес, який забезпечує, координує і регулює роботу контролюючих органів і платників податків в сфері організації їх діяльності з моменту реєстрації суб'єкта господарювання як платника податку, включаючи контроль за його діяльністю, і до моменту зняття його з обліку як платника податку включно.

В статті звертається увага на чинники, що визначають особливості процесу податкового адміністрування, в системі яких вагоме значення мають способи досудового врегулювання податкових спорів та можливість застосування альтернативних методів вирішення таких спорів. Адже останні роки у європейських країнах можна спостерігати активізацію практики застосування альтернативних процедур податкового адміністрування як інноваційного підходу в припиненні юридичних спорів. Основою вдосконалення системи адміністрування податків повинен бути подальший розвиток партнерських взаємовідносин між платниками податків та контролюючими органами. Авторі приходять до висновку, що на сьогодні актуальним є правове визначення видів альтернативного вирішення спорів, принципів та кола їх застосування, державних стандартів у цій сфері, закріплення гарантій ефективного застосування, що дасть змогу підвищити довіру учасників правовідносин до них.

**Ключові слова:** податкове адміністрування, податковий контроль, горизонтальний податковий моніторинг, альтернативні способи вирішення спорів, податковий спір.

The article is devoted to highlighting one of the actual theoretical and practical problems of tax law regarding the issue of improving tax administration in Ukraine, taking into account the progressive European experience. The issues of improving tax administration are becoming more urgent in connection with Ukraine's acquisition of the status of a candidate country for membership in the European Union. Globalization and trends in the active implementation of European dispute resolution practices in Ukraine require the introduction of modern, cost-effective tax administration methods, as well as optimization of tax dispute resolution methods.

The authors have come to the conclusion that the administration of taxes, fees, and payments is a set of legally defined procedures that ensure the identification, accounting of taxpayers and tax objects, service maintenance of taxpayers, the procedure for interaction between taxpayers and controlling bodies, organization and control over payment of taxes, fees, payments. Thus, tax administration is a process that ensures, coordinates and regulates the work of control bodies and taxpayers in the field of organization of their activities from the moment of registration of a business entity as a tax payer, including control over its activities, until the moment of its deregistration including as a taxpayer.

The article draws attention to the factors that determine the peculiarities of the tax administration process, the methods of pre-trial settlement of tax disputes and the possibility of using alternative methods of resolving such disputes are of great importance to the system. After all, in recent years in European countries, one can observe the intensification of the practice of applying alternative tax administration procedures as an innovative approach to ending legal disputes. The basis for improving the tax administration system should be the further development of partnership relations between taxpayers and controlling bodies. The authors come to the conclusion that the legal definition of the types of alternative dispute resolution, the principles and scope of their application, state standards in this area, the establishment of guarantees of effective application, which will make it possible to increase the trust of the participants in legal relations in them, is relevant today.

**Key words:** tax administration, tax control, horizontal tax monitoring, alternative dispute resolution methods, alternative dispute settlement procedures, tax dispute.

**Вступ.** Податки як базовий інструмент регулювання є основним джерелом формування бюджетів. Адміністрування податків і зборів як особливий вид процедур є динамічним процесом, організація якого зумовлена, у першу чергу, потребами державної бюджетної політики. Крім того в період економічного спаду та військової агресії з боку Російської Федерації як світової тенденції 2022 року спостерігається збільшення масштабів ухвалення від сплати податків, в той час як дохідні частини бюджетів скоротилися через зменшення ділової активності господарюючих суб'єктів і скорочення бази оподаткування з прибуткових податків.

Останнім часом набули особливої актуальності дослідження проблематики податкового адміністрування, вивчення європейського досвіду адміністрування податків. Європейська Рада на саміті у Брюсселі 23 червня 2022 року ухвалила рішення про надання Україні статусу кандидата в Європейський Союз. Обравши шлях євроінтеграції, Україна взяла на себе зобов'язання гармонізувати цю сферу до міжнародно-визначених стандартів та методології, а також найкращих практик країн ЄС, у тому числі у сфері податкового адміністрування. Глобалізація та тенденції з активної імплементації в Україні європейської практики вирішення спорів вимагають впровадження

сучасних, економічно-ефективних методів податкового адміністрування, а також оптимізації способів вирішення податкових спорів.

Аналіз сучасних наукових публікацій і досліджень з питань податкового адміністрування та альтернативного вирішення податкових спорів свідчить, що сьогодні не існує чіткого визначення і розуміння категорій, пов'язаних із темою дослідження. Окремими питаннями запровадження і розвитку альтернативних методів вирішення податкових спорів займалися такі вітчизняні та зарубіжні вчені: М. Кучерявенко, І. Бондаренко, О. Бучинський, А. Овчаренко та інші. Дослідженням змісту поняття податкового адміністрування в Україні займалися: В. Л. Андрущенко, П. К. Бечко, В. П. Вишневський, Т. О. Дулік, І. П. Житня, Т. І. Єфименко, А. І. Крисоватий, М. П. Кучерявенко, І. С. Луценко, Л. Я. Новосад, С. П. Позняков, Т. О. Проценко, А. О. Селіванов, В. П. Хомутенко та інші. Разом з тим, і до сьогодні в численних публікаціях не сформовано єдиних поглядів відносно окремих категорій податкового адміністрування. Крім того окремі питання функціонування системи податкового адміністрування в кризових умовах та в умовах воєнного стану, зокрема щодо підвищення її ефективності з урахуванням європейського досвіду, залишаються недостатньо дослідженими, що і зумовило вибір авторами теми дослідження.

**Метою статті** є дослідження правових засад податкового адміністрування та впровадження нових способів його здійснення, зокрема горизонтального податкового моніторингу, їх розвитку відповідно до європейської практики податкового адміністрування.

У Податковому кодексі України вперше на законодавчому рівні безпосередньо застосований широко вживаний в сучасній науці термін «адміністрування податків, зборів, платежів». Так, Розділ II ПКУ має таку назву та визначає порядок адміністрування податків та зборів [1]. Зазначений розділ містить норми, що визначають порядок обліку платників податків, визначення сум порядку надання податкових консультацій, оскарження рішень контролюючих органів, а також порядок контролю за дотриманням вимог податкового законодавства.

Податкове адміністрування складає організаційну систему реалізації податкових відносин, що включає сукупність форм та методів, використання яких має на меті забезпечити виконання вимог податкового законодавства учасниками податкових відносин при виконанні податкових обов'язків. Адміністрування податків, зборів, платежів – це сукупність законодавчо визначених процедур, що забезпечують ідентифікацію, облік платників податків та об'єктів оподаткування, сервісне обслуговування платників податків, порядок взаємодії між платниками податків та контролюючими органами, організацію та контроль за сплатою податків, зборів, платежів. Таким чином, податкове адміністрування – це процес, який забезпечує, координує і регулює роботу контролюючих органів і платників податків в сфері організації їх діяльності з моменту реєстрації суб'єкта господарювання як платника податку, включаючи контроль за його діяльністю, і до моменту зняття його з обліку як платника податку включно.

Проблеми реалізації та впровадження ефективних методів податкового адміністрування у світі з кожним роком набувають все більшої актуальності. При цьому процедура податкового адміністрування, що здійснюється у закордонних юрисдикціях, має низку принципових відмінностей. У ході адміністрування податків та зборів в європейських країнах все більше приділяють увагу підвищенню правової культури платників податків, їх ефективній взаємодії з податковими органами, у тому числі шляхом отримання податкових консультацій, використанню позасудових способів розв'язання податкових конфліктів, а також формуванню у них сумлінного ставлення до виконання своїх податкових обов'язків [2, с. 12].

Слід зазначити, що превалювання імперативного методу в податковому адмініструванні не є продуктивним та економічно обґрунтованим. Адже витрати на фінансування контролюючих органів зростають, при цьому зростання податкових надходжень не є значним, а через деякий час спостерігається і навпаки їх скорочення через зниження ділової активності господарюючих суб'єктів в ситуації підвищеного податкового тиску. Можна спостерігати відповідну реакцію з боку платників податків у вигляді агресивного податкового планування [3, с. 37]. У свою чергу податкове адміністрування, яке засноване на принципах партнерства сприяє максимальній ефективності податкового контролю. Таким чином перспективним напрямком розвитку податкового контролю є перехід від наступного або постконтролю до поточного і попереднього контролю та аналізу діяльності платника.

Серед чинників, що визначають особливості процесу податкового адміністрування, можна виділити такі: специфіка розвитку суспільства та громадських інституцій, ступінь розвиненості громадянського суспільства; рівень політичної культури, правові традиції, правову культуру, правосвідомість, рівень корупції; розвиток податкової системи; управлінські традиції; стан матеріально-технічного і технологічного забезпечення функціонування податкових органів, включаючи наявні механізми збору, обробки, передачі та аналітичного узагальнення податкової інформації; система санкцій за порушення податкового законодавства, способи досудового врегулювання податкових спорів та можливість застосування альтернативних методів вирішення таких спорів.

Враховуючи специфіку податкових правовідносин, в яких стикаються публічний та приватний інтереси, стає зрозумілим, що податковий спір за своєю природою передбачає високу ступінь конфліктності. Податковий спір є різновидом публічно-правового спору, який виникає між учасниками податкових відносин, одна з яких – суб'єкт владних повноважень. Значна увага при здійсненні адміністрування податків приділяється протидії уникненню від оподаткування, а також ефективної взаємодії між контролюючими органами та платниками податків з метою запобігання виникненню податкових конфліктів та досудового їх вирішення у випадку виникнення. Крім того, з огляду на критичний стан завантаженості судової системи, у тому числі адміністративних судів в Україні, гостро стоїть питання досудового вирішення податкових спорів при адмініструванні податків. Глобалізація та тенденції з активної імплементації в Україні європейської практики вирішення спорів вимагають впровадження сучасних, економічно-ефективних методів вирішення податкових спорів, що розвантажать адміністративні суди. Крім того, у даний час очевидна необхідність появи нових методів податкового адміністрування і способів здійснення податкового контролю.

Основною умовою майбутнього успішного становлення та вдосконалення соціально орієнтованого податкового адміністрування є його максимально зручне, комфортне та просте для платників податків функціонування. Останні роки у європейських країнах можна спостерігати активізацію практики застосування альтернативних процедур податкового адміністрування як інноваційного підходу в припиненні юридичних спорів, що передбачає активне використання сторонами юридичного конфлікту стратегії компромісу з метою узгодження їх інтересів [3, с. 16].

Застосування альтернативних способів врегулювання спорів є ознакою розвиненого громадянського суспільства, високого рівня правової культури в державі. Позасудовий механізм вирішення правових конфліктів на відміну від судового, не має суворої процедурної регламентації та може бути здійснений як без участі, так і за участю третьої сторони. Проте неналежна правова регламентація

альтернативних способів вирішення спорів в Україні не дає змоги виокремити такі способи розв'язання конфліктів в окремий правовий інститут як системне утворення, що призводить до низького рівня практичного застосування таких способів у нашій державі, недовіри з боку учасників правовідносин до всіх способів врегулювання спорів окрім судового та адміністративного. Тому на сьогодні актуальним є правове визначення видів альтернативного вирішення спорів, закріплення гарантій ефективного застосування, що дасть змогу підвищити довіру учасників правовідносин до них.

Під альтернативним вирішенням спорів розуміється сукупність правомірних способів, спрямованих на врегулювання або вирішення юридичних спорів і не належать до державного провадження (судовий та адміністративний порядок вирішення спорів). До основних альтернативних процедур відносять переговори, медіацію і третейський розгляд (арбітраж) [3, с. 34].

Альтернативне вирішення спорів – це припинення юридичних конфліктів (спорів) без винесення акта за результатами розгляду справи по суті в судовому або адміністративному порядку, шляхом досягнення сторонами взаємоприйнятної угоди про врегулювання спору або шляхом прийняття обов'язкового рішення, що здійснюється на підставі добровільного волевиявлення сторін та за правилами, що самостійно встановлюються сторонами [3, с. 23].

Останні роки в світовій практиці активно застосовується такий спосіб попередження виникнення податкових спорів, як горизонтальний податковий моніторинг, який є якісно новим рівнем взаємодії між великими платниками податків і контролюючими органами, тому механізм його дії заснований на попередженні порушень податкового законодавства, а не на ліквідації їх наслідків та притягненні до відповідальності. Термін «горизонтальний моніторинг» вперше став використовуватися податковими органами Нідерландів, керуючись рекомендаціями Наукової ради з державної політики (Scientific Council for Government Policy) у 2002 році, де зазначалося, що державі слід будувати свої відносини з платником податків на основі принципів взаємодії і прозорості бізнес процесів [4, с. 124].

Сутність нового способу полягає в підписанні податковими органами з великим платником податків угоди (меморандуму), яка передбачає, що платник податків повідомляє контролюючий орган про господарську операцію, що планується, і тільки після відповіді здійснює господарську операцію. При горизонтальному моніторингу відбувається постійний обмін інформацією між платником податків і контролюючими органами. Платник податків відкриває доступ до інформації про свою діяльність, повідомляє про всі можливі податкові ризики, що виникають при прийнятті тих чи інших рішень, а контролюючий орган оперативно надає свій висновок щодо податкових наслідків з огляду на чинне податкового законодавства. Таким чином, якщо прийняті платником податків рішення узгоджені з контролюючим органом, то необхідність в проведенні регулярних податкових

перевірок відпадає. Це взаємовигідна співпраця: платник податків отримує визначеність з питань оподаткування, тобто мінімізує податкові ризики, а податковий орган витрачає менше матеріальних і трудових витрат на податкове адміністрування, адже у випадку застосування такого висновку платником податків контролюючий орган зобов'язується не здійснювати виїзну документальну перевірку щодо певного коло питань, які були попередньо узгоджені в ході проведення горизонтального податкового моніторингу. Дані положення закріплюються угодою. Основна мета зазначених угод – взаємодія і інформаційний обмін, спрямований на дотримання платниками податків законодавства про податки і збори, а також підвищення передбачуваності податкового регулювання і якості адміністрування.

Тому наступним кроком до реалізації в Україні вищезазначеного способу взаємодії контролюючих органів та платників податків має стати законодавче закріплення механізму горизонтального моніторингу як спрямованого на попередню перевірку діяльності платника податків контролю з метою виявлення його потенційних дій, які можуть потягнути порушення податкового законодавства.

**Висновки.** Враховуючи те, що важливе місце в системі податкового адміністрування європейських країн належить альтернативним способам вирішення податкових спорів, зокрема горизонтальному моніторингу, одним з основних завдань для України стало впровадження відповідного правового регулювання у цій сфері. З огляду на вищевикладене можна стверджувати, що горизонтальний моніторинг, з одного боку, сприяє посиленню і підвищенню ефективності податкового контролю за платниками, а з іншого – виступає превентивним заходом в боротьбі з податковими правопорушеннями, що дозволяє не застосовувати такий спосіб наступного контролю, як виїзна податкова перевірка.

Для втілення процедури горизонтального моніторингу в Україні необхідна належна правова регламентація зазначеного способу здійснення контролю. Адже контролюючі органи, як і всі інші органи державної влади діють виключно на підставі, у межах повноважень й у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України. Проте чинне податкове законодавство не передбачає право податкових органів на укладення з платниками податків договорів щодо здійснення горизонтального моніторингу. Наразі в Україні чинним законодавством не передбачено жоден із альтернативних способів врегулювання податкових спорів. Виключні способи врегулювання податкових спорів передбачені у Податковому кодексі України і до них належить судовий та адміністративний порядок.

Горизонтальний податковий моніторинг – інструмент ефективною взаємодії між податковим органом та платником податків, орієнтованому на запобігання вчиненню порушення податкового законодавства при здійсненні певної господарської операції, виховання у платника податків правової культури. Даний інститут за своєю сутністю являє собою превентивну міру в системі становлення податкової дисципліни та потребує подальшого розвитку в системі податкового адміністрування України.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
2. Огляд світового досвіду запровадження інституту медіації в податкові правовідносини / за заг. ред. І. І. Подік. Хмельницький : ФОРМ Мельник А. А., 2019. 58 с.
3. Brookes D., McDonough I. The Differences between Mediation and Restorative Justice / Practice. URL: <http://www.restorativejusticescotland.org.uk/MedvsRJ-P.pdf>
4. Jayawardane D. Taxpayer attitude and tax compliance decision in EU. *International Journal of Arts and Commerce*, 2019. Vol. 5 No. 2. P. 124–126.