



## НОВІ ШЛЯХИ ПАРТНЕРСЬКОЇ ВЗАЄМОДІЇ МІЖ ПЛАТНИКАМИ ПОДАТКІВ І ФІСКАЛЬНИМИ ОРГАНАМИ: АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВИЙ МЕХАНІЗМ

**Хатнюк Наталія Сергіївна** - кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри публічного та приватного права факультету права та міжнародних відносин Київського університету імені Бориса Грінченка

**УДК 347.73**

*Стаття посвячена дослідженню правової природи і сутності взаимоотношень налогоплательщиків і фискальних органів. Автор акцентує увагу на створенні правових умов партнерського взаємодія учасників налогових правоотношень з дотриманням принципу досягнення рівноправ'я і балансу прав і обов'язків учасників цих відносин. Проаналізовані сучасні механізми партнерського взаємодія між налогоплательщиками і фискальними органами, а також пропонується визначення і закріплення в законодавстві нових шляхів співпраці і координації діяльності учасників налогових правоотношень.*

*Ключевые слова:* налоговые правоотношения, налогоплательщик, фискальные органы, баланс публичных и частных интересов, партнерское взаимодействие и сотрудничество участников, координация деятельности участников налоговых правоотношений.

*Articolul este dedicat studiului naturii și esenței juridice a relațiilor dintre contribuabili și autoritățile fiscale. Autorul atrage atenția (se concentrează) pe crearea condițiilor legale pentru parteneriatul participanților la relațiile fiscale cu principiul realizării egalității și echilibrului drepturilor și obligațiilor participanților la aceste relații. De asemenea, sunt analizate (Se analizează) mecanismele moderne de interacțiune a parteneriatului între contribuabili și autoritățile fiscale și se propune definirea și consolidarea unor noi modalități de cooperare și coordonare a activităților participanților la relațiile juridice fiscale în legislație.*

*Cuvinte cheie:* relații juridico-fiscale (e fiscale), contribuabil, organe (autorități) fiscale, echilibrul intereselor publice și private, interacțiunea parteneriatului și cooperarea participanților, coordonarea activităților participanților la relațiile juridice fiscale.

**Постановка проблеми.** Незважаючи на те, що принциповою особливістю податкових правових відносин є система імперативних приписів, динамічність їх розвитку трансформує застарілий формат реалізації „команда-виконання” в оновлену модель „рівний-рівному”. Це обумовлено пошуком новітніх механізмів повсякденної практичної реалізації завдань держави у сфері справляння податків і зборів, розвитком цифрового суспільства, прагненням України стати повноцінним членом європейської спільноти.

Саме тому набуває актуальності розробка оновленої стратегії взаємовідносин платників податків та фіскальних органів з метою гармонізації приватних та публічних інтересів у сфері оподаткування.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Науково-теоретичним підґрунтям даного дослідження стали наукові праці таких учених, як Н.В. Грапко, М.В. Жернаков, Н.В. Махініч, О.М. Мінаєва, В.В. Пилипів, С.М. Рівчаченко, В.І. Тарангул, В.М. Свириденко та інших.

Водночас, потрібно зважати на те, що існуючі наукові юридичні праці, присвячені дослідженню взаємовідносин платників податків та фіскальних органів, лише побіжно торкаються аналізу їх правової природи та сутності. Саме тому **метою** статті є визначення та дослідження соціальної та правової природи першопричин конфліктів інтересів держави та платників податків; обґрунтування теоретичних та практичних засад реформування взаємовідносин учасників податкового процесу з урахуванням досвіду розвинених країн світу.

**Основний зміст дослідження.** Правоздатність учасників податкових правових відносин породжує різноманітні форми взаємодії, під час яких перетинаються інтереси держави і платників податків. Суб'єктивні права та юридичні обов'язки учасників податкових правових відносин забезпечують трансформацію податкових правових норм у реальну поведінку під впливом юридичних фактів. З одного боку, держава зацікавлена в повному та своєчасному наповненні бюджетів усіх рівнів задля забезпечення своїх функцій, з іншого боку, платники податків свідомо погоджуються виокремлювати лише частину свого доходу у вигляді податків і зборів на умовах адекватного податкового навантаження.

Так, платник податків оприлюднює результати своєї фінансово-господарської діяльності за певний звітний податковий період шляхом подачі податкової звітності до фіскальних органів, що породжує обов'язок сплати податкових зобов'язань у законодавчо встановлені терміни та в повному обсязі. Водночас, держава в особі контролюючого органу повинна забезпечити умови як щодо безперешкодного декларування податкових зобов'язань, так і щодо їх зручності та повноти надходження.

Шляхом встановлення податків і зборів держава впливає на економічні відносини в суспільстві, здійснює розподіл та перерозподіл доходів і фінансових ресурсів. Сума грошових витрат для забезпечення виконання своїх функцій державою прямо пропорційна розміру податків і зборів, які вона вимушена стягувати з платників податків, адже саме податкові надходження більш ніж на 80% забезпечують формування бюджетів усіх рівнів. На

думку Н.В. Грапко, А.В. Жаворонок, ефективне використання податкових форм фінансування державних потреб дає державі змогу забезпечити широкий спектр соціально-економічних відносин, у тому числі фінансування суспільних функцій та регулювання економічного розвитку [1, с. 976]. Крім того, податки і збори не лише впливають на економічний стан конкретної держави, але й стимулюють розвиток світового суспільства в цілому. Так, В.І. Лісняк підкреслює, що важливими чинниками підвищення ролі податків є загальна тенденція до всесвітньої глобалізації, активність транснаціональних корпорацій у економічних механізмах розподілу та перерозподілу вартості [3, с. 13].

Правозастосовна діяльність фіскальних органів базується на дотриманні принципів податкового права та виконанні обов'язку діяти на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією України та законами України. Оскільки матерія в усіх своїх проявах завжди є інформативною, управлінська діяльність автоматично пов'язана з циркуляцією інформації, а прийняття управлінських рішень неможливе без інформаційного обміну, аналізу та обробки інформації. Управлінські рішення контролюючого органу базуються на результатах вибору із сукупності доступних альтернатив, які містяться в податкових правових нормах.

Досліджуючи теоретичні підходи до побудови системи відносин у податковій сфері та аналізуючи світовий досвід, науковець І.В. Цветков звертає увагу на позитивність та більшу результативність від партнерської форми взаємовідносин платників податків і фіскальних органів, та виділяє три підходи до побудови системи податкових відносин: 1) з позиції сили; 2) з позиції права та 3) з позиції інтересів. Сутність підходу з *позиції сили*, на думку вченого, полягає в тому, що держава в особі уповноважених органів активно використовує різні механізми примусу платників податків до максимальної сплати податків, жорстко пригнічуючи при цьому будь-які незадоволення з їхнього боку за рахунок переваги впливу фіскальних органів. Але такий підхід порушує нормальну взаємодію між платника-

ми податків та фіскальними органами, сприяє виникненню податкових конфліктів та нечесним способом поведінки кожної зі сторін цих відносин [10].

На нашу думку, більш перспективним та врегульованим є підхід щодо удосконалення та розвитку партнерської взаємодії між платниками податків і фіскальними органами з *позиції права*, оскільки дозволить побудувати та врегулювати відповідні відносини на підставі нормативно-правових положень, які передбачать права та обов'язки всіх учасників правовідносин, визначають шляхи їх взаємодії. Однак, такий підхід передбачає примусові правила поведінки та досить часто руйнує нормальні відносини між фіскальними органами та платниками податків.

Досягнення балансу публічних інтересів фіскальних органів та приватних інтересів платників податків, передбачається підходом з *позиції інтересів*, сутність якого полягає в побудові взаємовідносин між платниками податків і фіскальними органами шляхом партнерської взаємодії та взаємної співпраці. Таким чином, взаємовідносини будуються шляхом співпраці та партнерства на підставі добровільного застосування норм податкового законодавства, і виключає примусовий характер впливу держави на платників податків.

Концепція реформування Державної фіскальної служби України має на меті перетворення її з карального органу в сервісну службу та базується на використанні сучасних інформаційних та комунікаційних технологій; налагодженні дистанційної взаємодії з платниками податків з метою уникнення корупційних ризиків; удосконаленні сервісних послуг, що надаються платникам податків; встановленні суспільного контролю над діяльністю влади. Зміни в організаційній структурі фіскальної служби сприяли впровадженню функціонування Центрів обслуговування платників податків, електронного кабінету платника податків, який надає доступ до податкової інформації в режимі реального часу та можливості перегляду всіх документів, які подавались в паперовому та електронному вигляді та іншим позитивним нововведенням. Набуло якісно нової форми податкове консультуван-

ня. Так, індивідуальна податкова консультація носить суто індивідуалізоване визначення суб'єктивних прав та обов'язків платника податків у конкретній життєвій ситуації правової дійсності у сфері оподаткування. Водночас, узагальнюючі податкові консультації включають індивідуальні податкові консультації як з окремих питань, так і при виявленні обставин, що можуть неоднозначно трактувати окремі норми податкового законодавства.

З прийняттям постанови Кабінету Міністрів України від 18 грудня 2018 року № 1200 «Про утворення Державної податкової служби України та Державної митної служби України» впроваджено систему перезавантаження взаємодії платників податків та державних органів.

Перед правовою державою постає завдання досягнення балансу інтересів платників податків та контролюючого органу. Водночас, податкові правові відносини розвиваються досить суперечливо і на практиці мають місце конфлікти інтересів їх учасників як прояв зіткнення та гостроти протистояння публічних та приватних інтересів. Так, В.М. Свириденко підкреслює, що сфера виникнення правових конфліктів у сфері оподаткування – суспільні відносини, що виникають у процесі формування, сплати податків, зборів та інших обов'язкових платежів. Результатом протистояння, яке виникає між сторонами, як правило, стає конфліктне правовідношення [8, с. 539-540].

До першопричин появи таких конфліктів можна віднести: низький рівень податкової культури, загальну незадовільність процесом реалізації демократичних та ринкових перетворень в Україні, неузгодженість податкових правових норм, постійне внесення змін до податкового законодавства та форм звітування платників податків, надмірну фіскальну орієнтацію податкової системи, неефективність реалізації державної політики по боротьбі з тінізацією економіки та корупційними проявами та інше.

Так, М.В. Жернаков стверджує, що важливим для народу показником справедливості системи організації публічних фінансів у державі є переконання платників у тому, що розмір податку є обґрунтованим (а не завищеним через необхідність покривати цільові витра-

ти), процедура сплати податків – справедливою (а не свідомо заплутаною з метою можливості здійснення донарахувань і накладення санкцій), а витрати з бюджету здійснюються за призначенням (на протипагу свідомому нецільовому використанню) [2, с. 19].

О.М. Мінаєва акцентує увагу, що часто відповідні інтереси (публічні та приватні) у сфері оподаткування знаходяться в стані крайнього антагонізму, який можливо вирішити тільки за посередництвом процесуально визначених алгоритмів вирішення спірних податкових правовідношень [5, с. 53].

Незважаючи на це, сама по собі конфліктність є вектором розвитку та вдосконалення податкових правових відносин. Так, С.В. Рівченко відносить до переліку принципів запобігання та врегулювання конфлікту інтересів як способу протидії корупції: 1) верховенство права; 2) законність; 3) демократизм; 4) ефективність; 5) добросовісність; 6) прозорість; 7) соціальну спрямованість; 8) патріотизм; 9) плановість; 10) комплексність; 11) стабільність; 12) контрольованість [7, с. 172].

Н.В. Махніч стверджує, що захист прав та законних інтересів платників податків – це цілеспрямовані, послідовні, системні, узгоджені дії, що реалізуються як платниками податків самостійно, так і органами державної влади та їх представниками відповідно до положень чинного законодавства з метою протидії будь-яким порушенням прав і законних інтересів платників податків, припинення даних порушень та усунення їх наслідків [4, с. 126].

На нашу думку, *взаємодія між фіскальними органами та платниками податків* – це комплекс спільних дій та заходів, спрямованих на забезпечення досягнення балансу прав та інтересів учасників податкових правових відносин, що ґрунтується на єдності часу та місця його здійснення та відображає демократичний характер зв'язків між платниками податків та фіскальними органами.

Найбільш перспективним видом взаємодії пропонується визначити її електронно-цифровий формат, адже новітні інформаційні технології невдовзі стануть визначальними чинниками соціально-економічного розвитку українського соціуму.

Основними об'єктивними показниками електронно-інформаційної взаємодії платників податків та фіскальних органів є:

1) дистанційна взаємодія обміну інформацією набуває миттєвого та глобального характеру;

2) усунення корупційних ризиків у зв'язку із виключенням особистісного спілкування учасників податкових правових відносин;

3) суттєво зростає значення доступу до інформації з метою запобігання правопорушенням у податковій сфері;

4) діяльність платника податків здійснюється на основі використання послуг, що надаються за допомогою інформаційно-інтелектуальних технологій та технологій зв'язку фіскальних органів;

5) наявність оперативного доступу до інформації наділяє фіскальні органи роллю координатора правомірної поведінки платників податків у сфері оподаткування.

Для розробки ефективної моделі стратегії модернізації взаємовідносин платників податків та фіскальних органів варто враховувати досвід розвинутих країн світу, які досягли найвищого рівня добровільного дотримання податкового законодавства за рахунок побудови податкових правових відносин з урахуванням принципів рівноправності і балансу прав і обов'язків їх учасників, невідворотності покарання, відповідності засобів поставленим цілям. В.В. Удяк наголошує, що в тих чи інших зарубіжних країнах простежується поступовий відхід від фіскальних методів роботи до встановлення клієнтських відносин з платниками податків, який направлений на підвищення рівня добровільної сплати податків [9, с. 144]. Так, наприклад, Великобританія приділяє особливу увагу якості обслуговування платників податків. Стандарти обслуговування платників податків Австралії передбачають високий професіоналізм працівників фіскальної служби, тлумачення управлінських рішень. У Бельгії податкові органи допомагають платнику податків визначати перелік податків і зборів, які він повинен сплачувати. Система оподаткування Швеції ґрунтується на доступних для розуміння правилах оподаткування.

Поширеною формою діяльності податкових органів зарубіжних країн є інституалізація попереднього податкового правового регулювання. Відносини платників податків з державою оформлюються укладенням податкових угод щодо конкретних фінансово-господарських операцій або отримання розгорнутих індивідуальних податкових консультацій. Так, в США тлумачення податкових норм здійснюється шляхом офіційного оприлюднення або письмової індивідуальної консультації платнику податків, який звернувся до укладення угоди. Висновок такої податкової угоди можна розглядати як своєрідну гарантію узгодженості взаємодії платників податків та фіскальних органів.

В.В. Пилипів, І.В. Тарангул зазначають, що в 2005 році Нідерланди почали реалізовувати механізм розширеної взаємодії – горизонтальний моніторинг. Податкова і митна адміністрація підписує з платниками податків угоду, яка зобов'язує їх повідомляти адміністрацію про будь-які питання, що можуть обумовити виникнення значних податкових ризиків. Угода охоплює невизначені податкові позиції, прийняті платником податків у минулому, а також ті, що можуть виникнути у майбутньому [6, с. 191].

Також зарубіжним країнам світу притаманний розвиток інституту податкових агентів, які є приватними структурами та здійснюють консультування платників податків, надають послуги сприяння в заповненні податкових декларацій, приймають та обробляють податкові декларації і самостійно передають їх в інформаційні бази фіскальних органів. Так, лише в Австралії послугами податкових агентів користуються 75% платників податків. Закони про податкове консультування з тим чи іншим проміжком часу прийняті у більшості європейських країн. При цьому податковий консультант прирівнюється за аналогією до самозайнятих осіб, таких, наприклад, як адвокат, нотаріус та інші. Якість професії забезпечується страхуванням ризиків своєї діяльності, тобто за шкоду, завдану третім особам, страхові компанії відшкодовують збитки в розмірі, визначеному відповідно до ліміту, який сягає, наприклад, у Словаччині - 100 тисяч євро, у Німеччині – 250 тисяч євро. Наразі в Україні

підготовлено проект закону України „Про податкове консультування в Україні”, над яким триває доопрацювання.

Крім того, податкове законодавство більшості зарубіжних країн характеризується детальним викладенням податкових правових норм та відсутності презумпції невинності платника податків. Саме на нього, а не на фіскальний орган покладається обов'язок надання доказів у судовій інстанції щодо відсутності податкового правопорушення.

На нашу думку, стратегія модернізації взаємовідносин платників податків та фіскальних органів в Україні повинна передбачати наступні напрямки:

- координацію спільної діяльності шляхом створення концепції розвитку податкової взаємодії за принципом „рівний-рівному”;
- формування позитивного іміджу фіскальної служби;
- підписання меморандумів про співпрацю та узгодження спільних цілей;
- впровадження інституту податкового консультанту, в тому числі розробка та впровадження електронного сервісу „електронний податковий консультант”;
- податкову освіту платників податків;
- активне використання засобів непрямої взаємодії, таких як співпраця із засобами масової інформації, соціальна реклама тощо;
- інформування, консультування та вирішення спільних проблем в рамках соціального діалогу із залученням представників громадськості, місцевих органів самоврядування, наукової спільноти.

**Висновки.** Таким чином, вимоги сьогодення актуалізували необхідність створення якісно нової моделі взаємовідносин платників податків і фіскальних органів на умовах партнерської взаємодії та неухильного дотримання податкового законодавства обома сторонами. Вибудова оновлених форм взаємодії повинна відбуватись з урахуванням досвіду розвинених країн світу, принципів рівноправності та балансу прав і обов'язків їх учасників, а також відповідності засобів поставленим цілям.

Отже, взаємодія між фіскальними органами та платниками податків - це комплекс спільних дій та заходів, спрямованих на забез-

печення досягнення балансу прав та інтересів учасників податкових правових відносин, що ґрунтується на єдності часу та місця його здійснення та відображає демократичний характер зв'язків між платниками податків та фіскальними органами.

#### Література

1. Грапко Н.В., Жаворонок А.В. Місцеве оподаткування в сучасних економічних умовах / Н.В. Грапко, А.В. Жаворонок // Економіка і суспільство. – 2017. – Випуск 9. – С. 975-981.
2. Жернаков М.В. Податковий конфлікт і якість законодавства / М.В. Жернаков // Фінансове право. – 2014. – № 1 (27). – С. 16-19.
3. Лісняк В.І. Правові форми реалізації стимулюючої функції податків : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / В.І. Лісняк. – Харків : Національний юридичний Університет імені Ярослава Мудрого, 2016. – 220 с.
4. Махиніч Н.В. Процесуальні норми податкового права: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Н.В. Махиніч. – Ірпінь: Університет державної фіскальної служби України, 2017. – 234 с.
5. Мінаєва О.М. Особливості доюрисдикційної процедури вирішення податкових спорів / О.М. Мінаєва // Право та інновації. – 2016. – № 3 (15). – С. 53-57.
6. Пилипів В.В., Тарангул В.І. Сучасні форми партнерської взаємодії у сфері оподаткування / В.В. Пилипів, В.І. Тарангул // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2014. – № 1 (64). – С. 188-194.
7. Рівчаченко С.В. Запобігання та врегулювання конфлікту інтересів як спосіб протидії корупції: дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / С.В. Рівчаченко. – Запоріжжя : Запорізький національний університет, 2017. – 195 с.
8. Свириденко В.М. Про конфлікти у сфері оподаткування: теоретико-правовий аспект / В.М. Свириденко // Актуальні проблеми держави і права. – 2011. – Вип. 57. – С. 535-543.
9. Удяк В.І. Особливості компетенції фіскальних органів зарубіжних країн при реалізації податкової політики / В.І. Удяк // Науковий вісник Міжнародного гуманітарного університету. Сер. Юриспруденція. – 2014. – № 9-2 том 1. – С. 142-144.
10. Цветков И.В. Партнерство в налоговой сфере: миф или реальность? / И.В. Цветков // Электронный ресурс: <http://nalogoved.ru/art/1622.html>

Khatniuk N.S.

#### New ways of partner cooperation are between taxpayers and fiscal organs: administrative legal mechanism

The article is devoted research of legal nature and essence of mutual relations of taxpayers and fiscal organs. An author accents attention on creation of legal terms of partner cooperation of participants of tax legal relationships with the observance of principle of achievement of equality of rights and balance of rights and duties of participants of these relations. The modern mechanisms of partner cooperation are analysed between taxpayers and fiscal organs, and also a decision and fixing is offered in the legislation of new ways of collaboration and coordination of activity of participants of tax legal relationships.

Cooperation between fiscal organs and taxpayers is a complex of general actions and measures, directed on providing of achievement of balance of rights and interests of participants of tax legal relations, that is based on unity of time and place of his realization and represents democratic character of connections between taxpayers and fiscal organs.

Thus, the requirements of today's actual the necessity of creation high-quality of new model of mutual relations of taxpayers and fiscal organs subject to conditions partner cooperation and steady observance of tax legislation both sides. The construction of the renewed forms of cooperation must take place taking into account experience of the developed countries of the world, principles of equality of rights and balance of rights and duties of their participants, inevitability of punishment, accordance of facilities, the put aims.

*Keywords: tax legal relationships, taxpayer, fiscal organs, balance of public and private interests, partner cooperation and collaboration of participants, coordination of activity of participants of tax legal relationships.*