

## ГОРИЗОНТАЛЬНИЙ ПОДАТКОВИЙ МОНІТОРИНГ ЯК ПРОГРЕСИВНИЙ СПОСІБ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ: ПЕРСПЕКТИВИ ЗАПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

### HORIZONTAL TAX MONITORING AS A PROGRESSIVE WAY OF TAX CONTROL: PROSPECTS FOR IMPLEMENTATION IN UKRAINE

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

*Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого*

У статті визначається зміст, правова сутність, переваги та недоліки такого сучасного способу здійснення податкового контролю, як горизонтальний податковий моніторинг, звертається увага на міжнародний досвід у цій сфері. Адже у багатьох європейських країнах як один із методів поточного податкового контролю діяльності великих платників податків застосовується горизонтальний моніторинг, основна мета якого – побудова партнерських відносин між податковими органами і платниками податків шляхом своєчасного реагування і попередження здійснення ними ризикових операцій, які можуть призвести до порушення податкового законодавства.

Зазначається, що горизонтальний податковий моніторинг являє собою якісно новий рівень взаємодії між 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. У зв'язку з цим перспективним напрямком розвитку податкового контролю є перехід від наступного або постконтролю до поточного і попереднього контролю та аналізу діяльності платника. Основна мета запровадження інституту податкового моніторингу полягає в побудові взаємовигідних відносин між податковим органом та платником податків, формування співпраці державних органів і суб'єктів господарювання.

Автор зосереджує увагу на можливих проблемах запровадження такого методу в Україні. Акцентується, що задля успішного застосування цього способу здійснення контролю в Україні необхідний високий рівень довіри платників податків до контролюючих органів, належний рівень правової культури платників, необхідний штат та рівень професійності працівників контролюючих органів, щоб забезпечити належну якість таких висновків та дотримання термінів їх надання. Доходимо висновку, що наразі впровадження даного способу в Україні вбачається передчасним, а інформаційну взаємодію між податковими органами і платниками податків слід удосконалювати шляхом оптимізації чинної процедури надання індивідуальних податкових консультацій з питань практичного застосування норм податкового законодавства.

**Ключові слова:** горизонтальний моніторинг, податковий контроль, податкове адміністрування, податкова консультація, податкова перевірка.

This article explores the concept of horizontal monitoring, its main aspects and the possibility of applying the criteria in Ukrainian tax legislation. The article defines the content, legal essence, advantages and disadvantages of such a modern method of tax control as horizontal tax monitoring, draws attention to international experience in this field. In many European countries as one of the methods of current tax control of large taxpayers is horizontal monitoring, the main purpose of which is to build partnerships between tax authorities and taxpayers by timely response and prevention of risky transactions that may lead to violations of tax laws. The author found out the essence of tax horizontal monitoring as constant exchange of information between the taxpayer and tax authorities, qualitatively new level of interaction between taxpayers and tax authorities, so the mechanism of its action is based on preventing violations of tax legislation, rather than eliminating their consequences and bringing to justice. Therefore, a promising direction in the development of tax control is the transition from the next or post-control to the current and previous control and analysis of the taxpayer. The main purpose of the introduction of the institute of tax monitoring is to build a mutually beneficial relationship between the tax authority and the taxpayer, cooperation between government agencies and business.

The author analyzes its advantages to taxpayers and tax authorities, focuses on the possible problems of introducing such a method in Ukraine. She emphasizes that the successful application of this method of control in Ukraine requires a high level of taxpayers trust in tax authorities, an appropriate level of legal culture of taxpayers, the necessary staff and professionalism of employees of tax authorities to ensure proper quality of such conclusions and deadlines. The author concludes that the introduction of this method in Ukraine is considered premature, and information interaction between tax authorities and taxpayers should be improved by optimizing the current procedure for providing individual tax advice on the practical application of tax law.

**Key words:** horizontal monitoring, tax control, tax administration, tax advice, tax audit.

Вектор реформування податкового законодавства в умовах нестабільності економіки має бути спрямований на розвиток взаємодії платників податків та податкових органів. Адже проблеми податкового адміністрування з кожним роком набувають усе більшої актуальності. Так, у період пандемії і як наслідок економічного спаду як світової тенденції 2020–2021 рр. спостерігається збільшення масштабів ухилення від сплати податків, тоді як дохідні частини бюджетів скоротилися через зменшення ділової активності господарюючих суб'єктів і скорочення бази оподаткування з прибуткових податків. У зв'язку з цим очевидна необхідність появи нових методів податкового адміністрування і способів здійснення податкового контролю. Враховуючи специфіку податкових правовідносин, в яких стикаються публічний та приватний інтереси, стає очевидним, що податковий спір за своєю природою передбачає високу ступінь конфліктності.

Аналіз сучасних наукових публікацій і досліджень з питань визначення змісту горизонтального податко-

вого моніторингу як способу здійснення контролю 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: І. Бондаренко, С. Брехов, О. Бучинський, М. Кучерявенко, Є. Смичок, М. Троянська та інші вчені. З огляду на новизну явища та невизначеність у вітчизняній науці актуальність дослідження не викликає сумнівів.

**Мета статті** – визначення змісту, правової сутності, переваг та недоліків, проблем запровадження в Україні такого поширеного у світі способу здійснення контролю, як горизонтальний податковий моніторинг, а також перспектив його розвитку з огляду на міжнародний досвід у цій сфері та сучасний стан законодавства в Україні.

Останні роки в світовій практиці активно застосовується такий спосіб здійснення податкового контролю, 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. Сутність його полягає в укладанні податковими органами з великим платником податків угоди, яка передбачає, що платник податків повідомляє контролюючий орган про господарську операцію, що планується, і тільки після відповіді щодо податкових наслідків та ризиків 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 у зв'язку з прийняттям тих чи інших рішень, а контролюючий орган оперативно надає свій висновок щодо податкових наслідків з огляду на чинне податкове законодавство. Таким чином, якщо прийняті платником податків рішення узгоджені з контролюючим органом, то необхідність у 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 кола питань, які були попередньо узгоджені в ході проведення горизонтального податкового моніторингу. Дані положення закріплюються угодою. Основна мета зазначених угод – взаємодія та інформаційний обмін, спрямований на дотримання платниками податків законодавства про податки і збори, а також підвищення передбачуваності податкового регулювання і якості адміністрування [1].

Термін «горизонтальний моніторинг» вперше став використовуватися податковими органами Нідерландів, що керувалися рекомендаціями Наукової ради з державної політики (Scientific Council for Government Policy) у 2002 р., де зазначалося, що державі слід будувати свої відносини з платником податків на основі принципів взаємодії і прозорості бізнес-процесів [2].

Цей термін походить від дослівного перекладу з англійської мови реалізованої в країні програми Horizontal monitoring program. Податкова служба Нідерландів і компанії-учасники укладали добровільну письмову угоду, за якою останні зобов'язалися «активно повідомляти податкову службу про питання щодо можливих та істотних податкових ризиків». Натомість податкова служба повинна була висловлювати свою думку про юридичні наслідки як уже подій, що відбулися, так і можливих у майбутньому ситуацій. Сутність програми в тому, що податкова служба укладає угоду з частиною платників податків, де передбачається, що юридична особа сповіщає свого інспектора про всі угоди, з приводу яких є сумніви з точки зору відповідності їх податковому законодавству. Після позитивної відповіді інспектора, якщо угода визнається законною, платник податків здійснює господарську операцію. Отже, податковий інспектор отримує достовірні відомості в режимі реального часу. Крім цього, укладення такої угоди – це виняткова ініціатива платника податків і державні органи не можуть примусити до її укладання. Метод горизонтального моніторингу окрім Нідерландів активно застосовують такі країни, як Австралія, Великобританія, Німеччина, США, Південна Корея. У Швеції існує спеціальна комісія з податкового права, яка видає попередній висновок про наслідки тієї чи іншої угоди. У США юридична особа, яка звернулася до контролюючого органу за консультацією з тієї чи іншої операції, отримує письмову відповідь в якості рекомендацій. В Ізраїлі працює система попереднього рішення податкової служби.

Як бачимо, у багатьох європейських країнах як один із методів поточного податкового контролю діяльності великих платників податків застосовується горизонтальний моніторинг, основна мета якого – побудова партнерських відносин між податковими органами і платниками податків шляхом своєчасного реагування і попередження здійснення ними ризикових операцій, які можуть призвести до порушення податкового законодавства.

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 у боротьбі з податковими правопорушеннями, що дає змогу не застосовувати такий спосіб наступного контролю, як виїзна податкова перевірка.

Зважаючи на це, можна виділити переваги даного методу як для податкового органу, так і для платника податків. Перевагами для податкових органів є високий ступінь відкритості платника податків; постійний доступ до документообігу господарських операцій в електронному режимі; скорочення кількості виїзних перевірок і пов'язаних з ними витрат; зменшення ризиків застосування великими платниками податків схем ухилення від податків.

Серед переваг для платників податків можна зазначити такі: можливість заздалегідь узгоджувати позицію контролюючих органів щодо податкових наслідків господарських операцій, що плануються; зменшення невизначеності, що виникла в процесі тлумачення і застосування податкового законодавства; зниження податкових ризиків; можливість звільнення від виїзних податкових перевірок.

Проте, проаналізувавши сутність зазначеного способу контролю, можна виділити декілька недоліків, серед яких – індивідуальний характер наданих письмових роз'яснень контролюючого органу. Так, якщо один із платників податків уклав двосторонню угоду з контролюючим органом, то отримане письмове роз'яснення буде застосовано тільки до конкретної ситуації і його не можна застосовувати до інших платників податків навіть в аналогічній ситуації. Наступним недоліком є наявність певного ризику для великих платників податків щодо захисту конфіденційної інформації та впливу податкового органу на вибір контрагентів, адже існує ймовірність, що податкові органи будуть використовувати отриману інформацію для здійснення податкового контролю інших платників податків (контрагентів).

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 та 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.

Так, у ст. 62 Податкового кодексу України (далі – Кодекс) визначено вичерпний перелік способів здійснення податкового контролю, серед яких такі: ведення обліку платників податків; інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів; перевірок та звірок відповідно до вимог цього Кодексу, а також перевірок щодо дотримання законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у порядку, встановленому законами України, що регулюють відповідну сферу праввідносин, моніторингу контрольованих операцій та опитування посадових, уповноважених осіб та/або працівників платника податків [3]. Суттєвою ознакою класифікації податкового контролю є форми його здійснення, за якою виділяють попередній контроль, поточний і наступний.

Слід зазначити, що превалювання імперативного методу в податковому адмініструванні не є продуктивним

та характеризується низькою економічною віддачею: 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 у ситуації підвищеного податкового тиску. Можна спостерігати відповідну реакцію з боку платників податків у вигляді агресивного податкового планування. 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.

Прикладом інформаційної взаємодії платника податків із контролюючими органами в Україні можна назвати надання останніми за запитами платника індивідуальної податкової консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового законодавства. Так, відповідно до ст. 52 Кодексу, за зверненням платників податків контролюючі органи надають їм безоплатно індивідуальні податкові консультації з питань практичного застосування окремих норм податкового та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи. Безумовною вигодою для платника податків є те, що останній звільняється від фінансової відповідальності за вчинення правопорушення у разі використання такої консультації. Так, згідно з п.п. 112.8.2 ст. 112 Кодексу вчинення діяння (дії або бездіяльності) особою, яка діяла у відповідності до індивідуальної податкової консультації, наданої такому платнику податків у паперовій або електронній формі, за умови, що така консультація зареєстрована в єдиному реєстрі індивідуальних податкових консультацій є обставиною, що звільняє від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень та порушення іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи.

Як зазначається у Листі-роз'ясненні контролюючого органу, вбачається, що податкова консультація надається платнику податків для правильності застосування конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів безпосередньо у його податковому обліку при здійсненні ним господарської діяльності, має індивідуальний характер і може використовуватися виключно платником податків, якому надана така консультація. При цьому, надаючи податкову консультацію, контролюючий орган не встановлює (змінює чи припиняє) відповідну норму законодавства, а лише надає роз'яснення конкретному платникові податків щодо конкретної норми закону [4].

Проте надання такої консультації та дії платника у суворій відповідності до викладеного в ній не є підставою для укладання будь-яких угод з податковими органами щодо зменшення заходів здійснення податкового контролю щодо такого платника податків або будь-яких інших переваг у адмініструванні. Крім того, консультація надається без аналізу первинних документів платника податків та надається виключно певному платнику податків, а не окремій категорії платників. Тому вважати інститут надання індивідуальних податкових консультацій видом горизонтального податкового моніторингу не є обґрунтованим.

Першим кроком з питання взаємодії великих платників податків та контролюючих органів з питань обміну інформацією щодо податкових ризиків та переходу до попереднього контролю стало те, що 05.07.2021 року в Електронному кабінеті платника відображено відомості про критерії ризику високого ступеню за результатами їх діяльності у 2020 році, використовуючи які, платник податків може виявити та усунути порушення.

Наступний можливий крок до реалізації в Україні вищезазначеного способу взаємодії контролюючих органів

та платників податків – закріплення механізму горизонтального моніторингу як спрямованого на попередню перевірку діяльності платника податків контролю з метою виявлення його потенційних дій, які можуть спричинити порушення податкового законодавства, у ст. 62 Кодексу у переліку способів здійснення податкового контролю. Крім того в окремій главі Кодексу має бути відображений порядок здійснення такого способу контролю, укладання угоди про горизонтальний моніторинг, визначені головні принципи взаємодії платника податків та контролюючих органів, перелічені права і обов'язки платника податків і податкового органу, правові гарантії кожного з них. Окремо слід визначити необхідність захисту конфіденційної інформації, оскільки податкові органи в рамках угоди про розширену інформаційну взаємодію отримують доступ до документації платника податків та відомостей системи внутрішнього контролю. Так в Договорі про горизонтальний моніторинг має бути визначено, що інформація, отримана податковими органами в ході процедури моніторингу є конфіденційною.

Основна мета введення інституту податкового моніторингу полягає в побудові взаємовигідних відносин між податковим органом та платником податків, формування співпраці державних органів і суб'єктів господарювання. Результатом проведення процедури податкового моніторингу має бути мотивований висновок контролюючого органу, в якому викладено позицію податкового органу з питань правильності обчислення, повної і своєчасності сплати податків і зборів при здійсненні обумовленої господарської операції певного платника податків.

Підписання угоди (договору) про горизонтальний моніторинг своєю чергою підтверджує з боку податкових органів раціональний і ефективний спосіб обчислення податків у межах чинного податкового законодавства, з боку платника податків – спосіб мінімізувати невпевненість в питаннях податкових наслідків тієї або іншої господарської операції, як наслідок, уникнути податкових санкцій. Успішне використання горизонтального моніторингу можливо, якщо платник інформує податковий орган про майбутні події, податковий орган швидко реагує, таким чином, відносини в такому випадку будуються на взаємодовірі, податковий орган при винесенні рішення враховує інтереси двох сторін.

Недоліками даного методу в Україні може стати затягування із наданням відповіді податковим органом, надання неповної або двозначної відповіді. Для успішного застосування даного способу здійснення контролю в Україні необхідним є високий рівень довіри платників податків до контролюючих органів, адже ініціатива на укладання таких угод має виходити від нього, належний рівень правової культури платників, необхідний штат та рівень професійності працівників контролюючих органів, щоб забезпечити високу якість таких висновків у суворо обумовлений термін для їх надання. Крім того, важливим є питання практичної вигоди отримання таких висновків для платників. Адже окрім отримання роз'яснення щодо застосування податкового законодавства при здійсненні певної господарської операції, платник має отримати і певні правові гарантії щодо відсутності відповідальності у випадку, якщо він діяв у суворій відповідності до отриманого висновку. А отже, зазначене має стати обставиною, що звільняє від фінансової відповідальності за вчинення податкових правопорушень.

Концепція горизонтального податкового моніторингу або «розширеної взаємодії» передбачає розумний баланс інтересів податкових органів, їхньої зацікавленості в застосуванні нових способів здійснення податкового контролю та інтересів платників податків, що потребує істотної зміни моделі поведінки як податкових органів, так і платників. У зв'язку з цим наразі впровадження даного способу в Україні вважаємо передчасним. Інформаційну взаємодію між податковими органами і платниками податків

слід удосконалити шляхом оптимізації чинної процедури надання індивідуальних податкових консультацій (скорочення термінів на їх надання в разі обґрунтування причини платником податків (наприклад, запланована платником певна господарська операція, яка потребує грамотного податкового планування), збільшення кількості та якості узагальнюючих податкових консультацій з типових проблем застосування податкового законодавства тощо).

Як бачимо, впровадження прогресивних засобів здійснення податкового контролю, примирних процедур та альтернативних способів розв'язання та/або поперед-

ження виникнення податкових спорів є актуальним для України на сьогодні та потребує подальших наукових досліджень, аналізу досвіду країн, які успішно втілили зазначені способи взаємодії платників податків та контролюючих органів. Задля успішного застосування даного способу здійснення контролю в Україні необхідний окий рівень довіри платників податків до контролюючих органів, належний рівень правової культури платників, необхідний штат та рівень професійності працівників контролюючих органів, щоб забезпечити належну якість таких висновків та дотримання термінів їх надання.

#### ЛІТЕРАТУРА

1. Троянская М. Горизонтальный налоговый мониторинг как инструмент совершенствования налогового администрирования. Азимут научных исследований: экономика и управление. 2017. №3 (20). С. 347–350.
2. Brookes D., McDonough I. The Differences between Mediation and Restorative Justice/Practice. URL: <http://www.restorativejusticescotland.org.uk/MedvsRJ-P.pdf>.
3. Податковий кодекс України. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
4. Інформаційний Лист Головного управління ДФС у Закарпатській області від 9 серпня 2019 р. URL: <http://zak.sfs.gov.ua/media-ark/news-ark/388394.html>