

**О.С. ВАТАМАНЮК***(Чернівецький торговельно-економічний інститут  
Київського національного торговельно-економічного університету, м. Чернівці, Україна)*

## **Напрями розвитку партнерської взаємодії між фіскальними органами та великими платниками податків**

*Стаття присвячена обґрунтуванню основних напрямів налагодження співпраці між великими платниками податків та фіскальними органами на основі концепції партнерських відносин. Висвітлено передумови виникнення сервісних тенденцій у діяльності фіскальних органів, а також роль великих платників податків у цих процесах. Обґрунтовано важливість запровадження ризик-орієнтованого підходу до супроводження великих платників податків, зокрема, надано пропозиції щодо категоризації великих платників податків відповідно до ступеня податкового ризику. Запропоновано перелік кількісних та якісних показників, на основі яких слід моделювати ризик великого платника податків. Визначено, що з метою розвитку партнерських відносин між великими платниками та фіскальними органами важливо посилити двосторонній зв'язок між ними, що має ґрунтуватися на врахуванні податковими органами позиції великих платників щодо послуг, які надаються в процесі їх супроводження. Доведено, що однією з умов успішної комунікації великих платників податків та податкових органів є створення позитивного іміджу останніх.*

**Ключові слова:** *фіскальні органи, великі платники податків, податкове супроводження, податковий сервіс, партнерська взаємодія, ризик-орієнтований підхід.*

**О.С. ВАТАМАНЮК***(Черновицкий государственный торгово-экономический институт  
Киевского национального торгово-экономического университета, г. Черновцы, Украина)*

## **Направления развития партнерского взаимодействия между фискальными органами и крупными налогоплательщиками**

*Статья посвящена обоснованию основных направлений налаживания сотрудничества между крупными налогоплательщиками и фискальными органами на основе концепции партнерских отношений. Рассмотрены предпосылки возникновения сервисных тенденций в деятельности фискальных органов, а также роль крупных налогоплательщиков в этих процессах. Обоснована важность внедрения риск-ориентированного подхода к сопровождению крупных налогоплательщиков, в частности, даны предложения по категоризации крупных налогоплательщиков в соответствии со степенью налогового риска. Предложен перечень количественных и качественных показателей, на основе которых следует моделировать риск крупного налогоплательщика. Определено, что с целью развития партнерских отношений между крупными налогоплательщиками и фискальными органами важно усилить двустороннюю связь между ними, основываясь на учете налоговыми органами позиции крупных налогоплательщиков по отношению к услугам, которые предоставляются в процессе их сопровождения. Доказано, что одним из условий успешной коммуникации крупных налогоплательщиков и налоговых органов является создание положительного имиджа последних.*

**Ключевые слова:** *фискальные органы, крупные налогоплательщики, налоговое сопровождение, налоговый сервис, партнерское взаимодействие, риск-ориентированный подход.*

## Course of Development of Partnership between Fiscal Authorities and Major Taxpayers

*The article dwells upon substantiation of the main course to harmonization of relations between major taxpayers and fiscal authorities based on partnership concept. It highlights preconditions for service tendencies to emerge in activity of fiscal authorities and the role of major taxpayers in these processes. It is proven that implementation of risk-oriented approach to support major taxpayers is important. In particular, there are proposals to categorize major taxpayers in accordance with the tax risk ratio. Quantitative and qualitative indicators are offered for modelling a major taxpayer's risk. It is determined that in order to develop partnership between major taxpayers and fiscal authorities it is important to enhance two-way communication between them in the light of the major taxpayers' position to be regarded by tax authorities in relation to services provided to them during such support. It was proven that one of the conditions of successful communication between major taxpayers and fiscal authorities is creation of the positive image of the latter.*

**Keywords:** *fiscal authorities, major taxpayers, tax support, tax service, partnership, risk-oriented approach.*

**Постановка проблеми.** Реформування й модернізація системи фіскальних органів, які представляють інтереси держави у діалозі з платниками податків, є одним із пріоритетних завдань сучасної фінансової політики України. В основу цієї реформи покладено, зокрема, переорієнтацію діяльності податкових органів на надання високоякісного сервісу громадянам та бізнесу, розширення переліку адміністративних послуг та спрощення процедур їх надання з огляду на потреби клієнтів і можливості інноваційних технологій, налагодження партнерських відносин з платниками податків. Беручи до уваги, що запровадження індивідуального супроводження великих платників податків (далі – ВПП) в Україні ознаменувало посилення сервісних тенденцій у роботі Державної фіскальної служби України (далі – ДФС) та підвищення інтересу держави до функціональної підтримки бізнесу, важливою є розробка напрямів розвитку партнерської взаємодії між державою та великими платниками податків.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Оскільки економічна цінність великих платників податків є високою, сьогодні надзвичайно гостро постають проблеми створення максимально сприятливих умов для платників податків при виконанні ними податкового обов'язку і підвищення рівня свідомої сплати податків до бюджету. Наукові дослідження, присвячені даній проблематиці, знайшли відображення у працях І.В. Лещух, Л.О. Матвейчук, Ю.В. Махініча, А.В. Пислиці, А.А. Славкової та інших. Впродовж останніх років зростає також і кількість публікацій з тематики партнерської взаємодії платників податків та фіскальних органів, авторами яких є, зокрема, О.В. Бречко, Д.І. Дема, Я.В. Лебедзевич, В.В. Пилипів, С.В. Шевчук. Разом із цим напрямом посилення партнерської співпраці між великими платниками податків та державою в особі податкових органів не були повною мірою висвітлені у фаховій

літературі, що обумовило актуальність обраної теми дослідження.

**Мета статті** полягає у визначенні напрямів розвитку партнерської взаємодії між фіскальними органами та великими платниками як однієї з передумов вдосконалення податкового супроводження бізнесу.

**Виклад основних результатів.** Посилення ролі сервісної складової у діяльності фіскальної служби характеризує загальну зміну орієнтирів в Україні, яка на думку І.В. Венедиктової, проявляється у виникненні розуміння того, що держава існує для людини, а не навпаки, тож держава повинна служити, тобто виконувати роль постачальника публічних послуг [3, с. 88].

Крім цього, сьогодні у світі рівень обслуговування платників податків визнається головним індикатором розвитку податкової служби країни, а тому в контексті розвитку партнерства, фіскальні органи першочергово повинні бути зорієнтовані на надання оперативних спеціалізованих послуг платникам податків, розвиток ініціатив щодо впровадження електронних та веб-сервісів, створення стратегії електронного обслуговування [2, с. 234].

Тенденції до зміни відносин у напрямі посилення довіри й прозорості між податковими органами та платниками податків ознаменували поступ від традиційних «вертикальних» відносин до партнерства, заснованого на довірі та тісному активному співробітництві. При цьому перехід даної взаємодії у горизонтальну площину передбачає формування між платниками та фіскальними органами «суб'єкт-суб'єктних» відносин, а «горизонтальність» означає трансформацію фіскального контролю у партнерські відносини формату «клієнт – сервісна служба» та, зокрема, опрацювання податкових ризиків у режимі реального часу – до моменту подачі податкової звітності [7, с. 189]. Таким чином, запровадження ризик-орієнтованого підходу до роботи з ВПП є важливим не лише з огляду на їх бюджетоутворюючу роль та

відповідно податкові ризики, притаманні великим платникам і пов'язані зі специфікою їх фінансово-господарської діяльності, у тому числі її різноплановістю, але й одним із головних напрямів розвитку партнерських відносин ВПП з фіскальною службою.

Декларативно ризик-орієнтований підхід до роботи з ВПП в Україні запроваджено, проте, на нашу думку, він не зовсім відповідає характеристикам індивідуального супроводження великих платників, оскільки є стандартизованим для усіх груп платників і передбачає їх диференціацію лише за одним напрямом роботи податкових органів – проведенням контролю. Відбір платників податків таким способом вже апіорі передбачає його позиціонування як неплатника. Беручи ж до уваги зарубіжний досвід супроводження великих платників податків, вважаємо, що ризик-орієнтований підхід до роботи з ВПП повинен передбачати методику категоризації платників, відмінну від традиційної. Дана методика повинна, в першу чергу, базуватися на попередженні умов для настання ризикових випадків для ВПП з високим ступенем ризику несплати.

З цією метою пропонуємо фахівцям ДФС розробити спеціальне програмне забезпечення, за допомогою якого моделюватиметься податковий ризик, притаманний конкретному підприємству та здійснюватиметься диференціація ВПП за ступенями цього ризику. Основними факторами, що будуть враховуватися при віднесенні платника до тієї чи іншої категорії мають стати якісні та кількісні показники.

Якісні показники:

1) загальна характеристика економічної діяльності платника (чим вища складність здійснюваних операцій та кількість різних видів діяльності підприємства – тим вищий ступінь ризику) та політика акціонерів;

2) податкова історія великого платника (наявність фактів участі в схемах мінімізації податків; співпраця із ненадійними контрагентами; протиправне використання податкових пільг і т. ін.);

3) наявність пов'язаних осіб, масштаб проведених операцій з нерезидентами;

Кількісні показники:

– фіскальне значення ВПП;

– співвідношення між обсягами сплаченого та відшкодованого ПДВ із бюджету (суттєве переважання обсягів бюджетного відшкодування може свідчити про наявність сумнівних операцій);

– пропорційність зростання доходів та оподаткованого прибутку;

– обсяг пільг, що надаються платнику податків та переважання пільгових видів діяльності;

– склад податків, які сплачує даний ВПП;

– обсяг утримуваного ПДФО та нарахованого єдиного соціального внеску (у порівнянні із потенційно можливим із розрахунку розміру заробітної плати на одного працівника, не нижче середньої по галузі).

Вважаємо, що розподіл платників доцільним здійснювати відповідно до ступенів ризику за чотири категорії.

Категорія «А» – ключові платники податків, яким притаманний високий рівень податкового ризику, однак зумовлений не суб'єктивними факторами (бажання керівництва ухилитися від сплати податків), а насамперед, складністю основної діяльності – здійснюваних зовнішньоекономічних трансакцій і т. ін. Наслідки порушення податкової дисципліни такими платниками є значними по відношенню до бюджету. Потребують пильної уваги з боку фіскальних органів.

Категорія «В» – великі платники податків з високим ступенем ризику, з огляду на схильність до порушення податкової дисципліни. Керівництво даного підприємства прийняло рішення не дотримуватися податкового законодавства усіма можливими шляхами. Вимагають посиленої уваги за фінансово-господарською діяльністю з боку податкових органів.

Категорія «С» – великі платники середнього ступеня ризику. Характеризуються тим, що прагнуть дотримуватися податкового законодавства, однак мають у податковій історії факти податкових правопорушень. Схильність до порушення податкової дисципліни залишається на високому рівні.

Категорія «D» – великі платники податків із низьким рівнем ризику, сумлінні платники. Фактів щодо порушення ними податкової дисципліни не виявлено. Головне завдання у податковому супроводженні таких платників – спрощення адміністративних процедур, скорочення кількості контактів із працівниками податкових органів та часу спілкування із ними.

Оскільки економічна кон'юнктура є мінливою, а керівництво господарюючого суб'єкта може змінюватися, як і інші обставини його діяльності, наприклад, поява нових контрагентів чи розширення напрямів діяльності, перегляд присвоєних ступенів ризику та відповідну категоризацію ВПП фіскальним органам слід проводити не рідше одного разу на рік. В залежності від присвоєної категорії ризику, форми співпраці із великими платниками повинні відрізнятися (рис. 1).

Найбільш оптимальною формою співпраці із ключовими платниками податків вважаємо горизонтальний моніторинг, що передбачає його повнофункціональне запровадження в Україні. На наш погляд, концепція горизонтального моніторингу найбільше відповідає особливостям оподаткування великих платників, які потребують посиленої уваги з боку фіскальних органів. Така концепція не йде у розріз із перспективними напрямками розвитку партнерства між ВПП та органами ДФС, оскільки означає мінімізацію втручання податківців у діяльність підприємства через: обмеження кількості перевірок, що проводяться податковими органами, та скорочення їх термінів; збільшення довіри до фінансової документації платника; зменшення адміністративного навантаження на платників податків при виконанні обов'язкових податкових процедур через взаємний постійний моніторинг податкових ризиків [10].

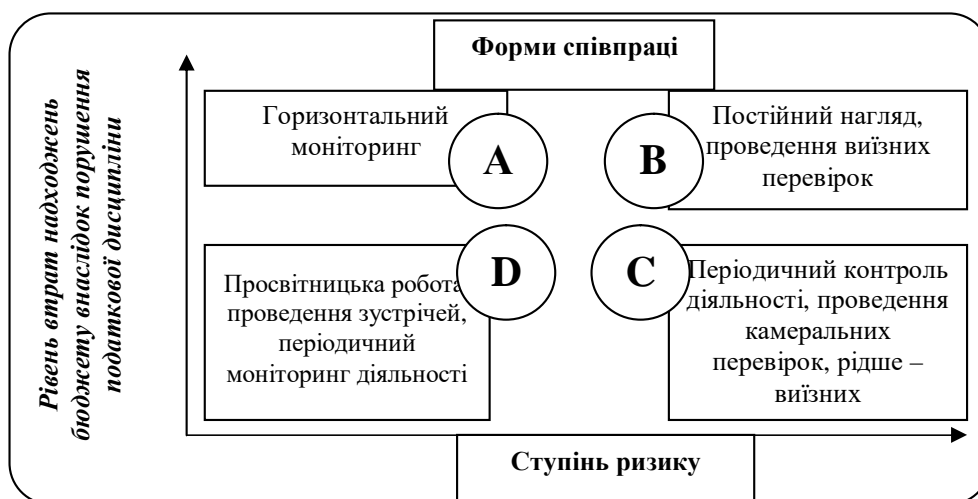


Рис. 1. Форми співпраці фіскальних органів та великих платників податків з урахуванням ступеня ризику невиконання податкового обов'язку

Джерело: розроблено автором.

Одним із напрямів розвитку партнерських відносин між великими платниками та ДФС є також посилення двостороннього зв'язку між ними. Реалізація цього завдання має ґрунтуватися на врахуванні податковими органами позиції ВПП щодо послуг, які надаються в процесі їх супроводження, і передбачати запровадження в Центральному офісі з обслуговування великих платників (далі – ЦО з ОВП) та його територіальних органах практики здійснення опитувань великих платників. На нашу думку, податковим органам доречно сформувати стандартизований пакет анонімних онлайн-анкет із переліком запитань до великих платників, який щороку у визначений період розміщуватиметься на сайті ЦО з ОВП. На основі одержаних відповідей фіскальні органи зможуть сформувати загальний висновок щодо основних проблем взаємодії з ВПП та дізнатися, які сервіси потрібно розвивати, а які навпаки – обмежити. Запитання ж повинні враховувати враження ВПП від співпраці з ЦО з ОВП за такими напрямками: загальна оцінка взаємодії із податковим органом; оцінка рівня культури супроводження; оцінка рівня кваліфікованості персоналу та якості обслуговування; ступінь налагодженості процесу комунікації.

Доцільним також, вважаємо, формування Державною фіскальною службою за наслідками проведених опитувань консолідованого звіту, що міститиме загальний аналіз результатів опитування. Якщо доступ до такої інформації буде відкритим, підприємства, які не перебувають на обслуговуванні в управліннях ЦО з ОВП, зможуть оцінити переваги переходу на облік у ці установи.

Не менш важливим перспективним напрямом роботи ЦО з ОВП та ДФС загалом є створення позитивного іміджу органів, що здійснюють обслуговування великих платників. Позитивний імідж створюється не тільки основною діяльністю організації, але й також цілеспрямованою інформаційною роботою, орієнтованою на цільові

групи громадськості [5, с. 167]. Фіскально-адміністративні методи на сучасному етапі розвитку економіки України повинні поступатися за значимістю морально-етичним факторам в оподаткуванні: довірі до податкових органів, самовідповідальності, самодисципліні громадян і бізнесу, запозиченню й адаптації раціональних нововведень зарубіжного досвіду [1, с. 12].

У цьому контексті погоджуємося із думкою про те, що лише із формування успішної комунікації громадськості і ДФС, створення її позитивного іміджу на маркетингових засадах можна пов'язувати суттєві зміни податкових відносин у сфері взаємодії «влада – суспільство» в цілому та ефективність організаційного забезпечення податкового регулювання соціального розвитку. Сприйняття податкових органів як до суто фіскальних може стати причиною негативної реакції на їх дії в той час, коли недосконала організація податкового процесу нівелює консультативну, просвітницьку та нормотворчу функції ДФС [8, с. 111].

Крім цього, перспективним є створення умов для набуття ВПП престижного статусу – поняття «великий платник» повинно асоціюватись із поняттям «престижний платник». Цього можна досягнути, зокрема, завдяки активній масово-роз'яснювальній роботі податкових органів [9, с. 199].

Загалом, рекомендації міжнародних організацій та країн із кращим досвідом супроводження великих платників багато в чому перегукуються щодо важливості формування партнерських відносин між податковими органами та платниками як передумови неухильного дотримання останніми податкового законодавства. При цьому європейська практика податкового супроводження значною мірою ґрунтується на добросовістності і сумлінності платників податків. Така ситуація пояснюється не лише діяльністю компетентних і невідкупних податкових служб, але й ставленням самого суспільства до сплати податків [1, с. 28-29].

**Висновки.** Таким чином, сучасні тенденції формування сервісної спрямованості діяльності фіскальних органів вимагають вдосконалення процедур адміністрування податків та супроводження платників. Саме великі платники податків представляють той сегмент бізнесу, розширення партнерської співпраці податкових органів з яким має першочергове значення як для модернізації фіскальної служби згідно з європейськими вимогами, так і для зростання податкових надходжень держави. Дієвими заходами у розвитку партнерської взаємодії між великими платниками податків та ДФС мають стати ризик-орієнтований підхід до супроводження ВПП, посилення двостороннього зв'язку із ними, створення позитивного іміджу органів, що здійснюють обслуговування великих платників.

Водночас, успішна комунікація ВПП та ДФС в Україні гальмується через ряд інституційних та економічних факторів, серед яких найбільш значущими є високий рівень корумпованості державних органів влади, неналежне фінансове забезпечення операційної діяльності податкових органів, а також відсутність стимулів щодо сумлінної сплати податків з боку платників. В стратегічному плані важливо, щоб держава не тільки сприяла сумлінному виконанню платниками податкового обов'язку через поглиблення співпраці на «горизонтальному» рівні, але й забезпечувала належні умови для стимулювання розширеного відтворення, підвищення інвестиційної активності підприємств України та зростання їх конкурентоспроможності. Дана проблематика має значне науково-практичне значення і становитиме основу подальших досліджень.

#### 4 Список використаних джерел

1. Андрущенко, В. Л. Морально-етичні імперативи податків та оподаткування (західна традиція) [Текст]: монографія / В. Л. Андрущенко, Т. В. Тучак. – К.: Алерта, 2013. – 384 с.
2. Бречко, О. В. Нові реалії побудови стратегії партнерських відносин в оподаткуванні [Текст] / О. В. Бречко // Інноваційна економіка. – 2013. – № 7(45). – С. 229-234.
3. Венедиктова, І. Юридична природа публічних послуг [Текст] / І. Венедиктова // Вісник Харківського національного університету. – 2009. – № 841. – С. 88-91.
4. Дема, Д. І. Спрощена система оподаткування: реалії та перспективи в Україні [Текст] / Д. І. Дема, І. В. Шевчук // Облік і фінанси АПК. – 2011. – № 1 – С. 146-149.
5. Колодка, А. В. Імідж організації як економічна категорія: сутність, зміст, основні етапи формування [Текст] / А. В. Колодка, С. М. Ілляшенко // Прометей. – 2012. – № 2(38). – С. 164-170.
6. Лещух, І. В. Податковий контроль великих платників податків: іноземний досвід та вітчизняна практика [Текст] / І. В. Лещух // Облік і фінанси. – 2014. – № 1(63). – С. 82-88.

7. Пилипів, В. В. Сучасні форми партнерської взаємодії у сфері оподаткування [Текст] / В. В. Пилипів, В. І. Тарангул // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2014. – № 1. – С. 188-194.

8. Ревенко, О. В. Маркетингові аспекти управління у податкових органах [Текст] / О. В. Ревенко // Вісник Хмельницького національного університету. – 2010. – № 5. Т. 4. – С. 110-113.

9. Ручкіна, В. М. Формування податкової культури в Україні [Текст] / В. М. Ручкіна // Економіка промисловості. – 2013. – № 1-2(61-62). – С. 194-200.

10. Щодо проблем адміністрування податків [Електронний ресурс]: Лист Державної податкової адміністрації України від 15 червня 2011 р. № 585/3/31-0011. – Режим доступу: <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2362-585.html>

#### 4 References

1. Andrushchenko, V. L. & Tuchak, T. V. (2013). *Moralno-etychni imperatyvy podatkiv ta opodatkuvannia (zakhidna tradytsiia)* [Moral and ethical imperatives of taxes and tax (western tradition)]. Kyiv: Alerta.
2. Brechko, O. V. (2013). *Novi realii pobudovy stratehii partnerskykh vidnosyn v opodatkuvanni* [The new realities of building partnerships strategy in taxation]. *Innovatsiina ekonomika*, No. 7(45), 229-234.
3. Venedyktova, I. (2009). *Yurydychna pryroda publichnykh posluh* [The legal nature of public services]. *Visnyk Kharkivskoho natsionalnoho universytetu*, No. 841, 88-91.
4. Dema, D. I. & Shevchuk, I. V. (2011). *Sproshchena systema opodatkuvannia: realii ta perspektyvy v Ukraini* [Simplified tax system: realities and prospects in Ukraine]. *Oblik i finansy APK*, No. 1, 146-149.
5. Kolodka, A. V. & Illiashenko, S. M. (2012). *Imidzh orhanizatsii yak ekonomichna katehoriia: sutnist, zmist, osnovni etapy formuvannia* [The image of the organization as an economic category: the nature, content and main stages of formation]. *Prometei*, No. 2(38), 164-170.
6. Leshchukh, I. V. (2014). *Podatkovyi kontrol velykykh platnykiv podatkiv: inozemnyi dosvid ta vitchyzniana praktyka* [Major taxpayers tax control: foreign experience and home practice]. *Oblik i finansy*, No. 1(63), 82-88.
7. Pylypiv, V. V. & Taranhul, V. I. (2014). *Suchasni formy partnerskoi vzaiemodii u sferi opodatkuvannia* [Modern forms of partnership in the taxation]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoho universytetu DPS Ukrainy (ekonomika, pravo)*, No. 1, 188-194.
8. Revenko, O. V. (2010). *Marketynhovi aspekty upravlinnia u podatkovykh orhanakh* [Marketing aspects of management in the tax authorities]. *Visnyk Khmelnytskoho natsionalnoho universytetu*, No. 5, Vol. 4, 110-113.
9. Ruchkina, V. M. (2013). *Formuvannia podatkovoi kultury v Ukraini* [Formation of tax culture in Ukraine]. *Ekonomika promyslovosti*, No. 1-2(61-62), 194-200.
10. State Tax Administration of Ukraine. (2011, June 15). *Shchodo problem administruvannia podatkiv* [About the problems of tax administration]. Retrieved from <http://www.profiwins.com.ua/uk/letters-and-orders/gna/2362-585.htm>