

УДК 336.225.673

Лекарь С. І., д.ю.н, к.е.н, доцент

Університет державної фіскальної служби України

ГОРИЗОНТАЛЬНИЙ МОНІТОРИНГ ЯК ПРОГРЕСИВНИЙ МЕХАНІЗМ ПОДАТКОВОГО КОНТРОЛЮ

В статті проаналізовано міжнародний досвід здійснення горизонтального (податкового) моніторингу. Наведено передумови використання даного механізму, визначені Організацією економічного співробітництва та розвитку. Систематизовано переваги використання горизонтального моніторингу для держави та платників податків, а також виокремлено проблемні питання такої новації. Вивчено урядові ініціативи щодо можливостей запровадження горизонтального моніторингу в Україні.

Ключові слова: горизонтальний (податковий) моніторинг, податковий контроль, фіскальні органи, платник податків, податкові відносини, електронний аудит.

Lekar S.

HORIZONTAL MONITORING AS A PROGRESSIVE MECHANISM OF TAX CONTROL

The article analyzed the international experience of the horizontal (tax) monitoring. Followed several conditions of using of this mechanism, which defined by the Organization for Economic Cooperation and Development. Systematized the benefits of using of horizontal monitoring for the state and taxpayers and highlighted the problematic issues of such innovations. Studied government initiatives about the possibilities of implementation of horizontal monitoring in Ukraine.

Keywords: horizontal (tax) monitoring, tax control, fiscal authorities, taxpayer, tax relations, electronic audit.

Лекарь С. И.

ГОРИЗОНТАЛЬНЫЙ МОНИТОРИНГ КАК ПРОГРЕССИВНЫЙ МЕХАНИЗМ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ

В статье проанализировано международный опыт осуществления горизонтального (налогового) мониторинга. Приведено предпосылки использования данного механизма, определенные Организацией экономического сотрудничества и развития. Систематизировано преимущества использования горизонтального мониторинга для государства и налогоплательщиков, а также выделено проблемные вопросы такого новшества. Изучено правительственные инициативы о возможностях внедрения горизонтального мониторинга в Украине.

Ключевые слова: горизонтальный (налоговый) мониторинг, налоговый контроль, фискальные органы, налогоплательщик, налоговые отношения, электронный аудит.

Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими та практичними завданнями. Одним з найважливіших інструментів державного регулювання економіки країни є податкова система, ефективність функціонування якої заключається у врегулюванні відносин між фіскальними органами та платниками податків (суб'єктами господарювання), що у межах адміністрування податків виражається у формі податкового контролю. Складний механізм податкового контролю, його недосконалість призводить до постійного внесення змін у процес його здійснення. На сьогодні у світовій податковій практиці все більше уваги приділяється прогресивним та альтернативним підходам до реформування сфер, пов'язаних з оподаткуванням.

Так, у межах досліджуваної проблематики однією із таких новацій у сфері податкового контролю є горизонтальний (податковий) моніторинг, в основі якого лежать партнерські відносини між платником податків та фіскальними органами, які, маючи доступ до їх бухгалтерської та податкової звітності, можуть виявити ризикові операції та попередити його про наслідки порушення податкового законодавства.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. В економічній науці є чимало праць, присвяченим теоретичним та емпіричним дослідженням інструментів податкового контролю, а також взаємодії учасників податкових відносин. Зокрема, в Україні дана проблематика підіймалася у працях: В. Л. Андрущенко, О. С. Ватаманюка, Ю. Б. Іванова, А. І. Крисоватого, Н. І. Рубана, Л. А. Савченко, А. М. Соколовської, О. В. Сторожука, Л. Л. Тарангул, В. І. Теремецького, В. П. Хомутенко та інших науковців. Проте, зважаючи на динамічність внесення змін у вітчизняне податкове законодавство, чимало теоретичних аспектів залишаються дискусійними та потребують подальших досліджень.

Цілі статті полягають у вивченні міжнародного досвіду та вітчизняних урядових ініціатив щодо особливостей здійснення горизонтального (податкового) моніторингу як прогресивного механізму податкового контролю.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. На сьогодні у більшості платників податків склалася думка, що відношення фіскальних органів до них засноване на упередженому ставленні. З огляду на це, суб'єкти господарювання всіляко уникають конфронтації з контролюючими органами і остерігаються податкових перевірок. Однак податковий контроль є не лише одним з обов'язкових елементів адміністрування податків та зборів, яким не можна нехтувати, але і необхідною умовою існування ефективної податкової системи. Саме тому у світовій практиці досить ефективним є використання нового прогресивного механізму податкового контролю як горизонтальний (податковий) моніторинг. Його суть полягає у підписанні фіскальними органами з платником податків – юридичною особою угоди, яке передбачає, що компанія у режимі он-лайн повідомляє свого інспектора про всі можливі податкові ризики і отримує роз'яснення, як діяти в тій або іншій ситуації, і тільки після відповіді інспектора здійснює відповідну господарську операцію [1].

Так, експерти Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) у своїх дослідженнях зазначають ряд передумов застосування горизонтального моніторингу, а саме [2, с. 6–10]:

1. Розуміння ділової мети (*commercial awareness*) проведених платником податків операцій. Це означає, що фіскальний орган обізнаний про особливості ведення бізнесу платниками податків в тій чи іншій сфері економіки, тобто для фіскальних органів стає більш зрозумілою специфіка бізнес-процесів підприємств певної галузі. Це дозволяє вивести взаємовідносини фіскальних органів з платниками податків на якісно новий рівень і значно скоротити витрати на захист під час податкових перевірок і судових розглядів.

2. Неупереджений підхід фіскального органу (*an impartial approach*) при визначенні податкових наслідків платника податків. Мета фіскальних органів, що заключається у «максимальному нарахуванні податків» може стати перешкодою до добровільного розкриття інформації платником податків. Цей підхід може бути реалізований за допомогою використання методів альтернативного вирішення податкових спорів.

3. Пропорційність (*proportionality*) при оподаткуванні. Визначення загальної суми податку, що підлягає сплаті до бюджету, часто супроводжується безліччю питань, кожне з яких може бути самостійним предметом спору. Фіскальному органу важливо визначити коло найбільш значущих для оподаткування питань, встановити потенційні податкові ризики і мінімізувати кількість спірних питань.

4. Відкритість і прозорість сторін (*disclosure and transparency*). Так, фіскальний орган на ранніх стадіях пояснює застосування нового законодавства (можливо, за участю податкових консультантів і платників податків) та готує роз'яснення щодо застосування цих нововведень. На макрорівні даний принцип реалізується у праві платника податків «бути почутим» при зміні податкової політики.

5. Відповідна реакція (*responsiveness*). Платник податків очікує від фіскальних органів швидких, неупереджених та компетентних відповідей на надані запити. Такі дії додадуть платнику податків впевненості, а також підвищать рівень розкриття ним податкової інформації.

З огляду на міжнародний досвід, засновником концепції податкового горизонтального моніторингу вважаються Нідерланди (2005 р.). Передумовою для впровадження даного механізму стали рекомендації Наукової ради з державної політики (*Scientific Council for Government Policy*), опубліковані у 2002 р. Так, першими учасниками експерименту стали 20 великих корпоративних платників. Програма являла собою спробу поглибити довіру Нідерландської Податкової та Митної адміністрації (*The Netherlands Tax and Customs Administration*) до платників податків з метою усунення податкових невизначеностей та ризиків неплатежу, що зобов'язувала платника повідомляти фіскальним органам про будь-які проблемні питання, які приховують у собі потенційні ризики. Головною умовою договору була наявність у підприємства високого рівня внутрішнього податкового контролю (*Tax Control Framework*) [3, с. 63]. Зокрема, відповідно до таких угод підприємство зобов'язувалося звернутися до фіскальної служби у разі виникнення податкового ризику, а інспектор, у свою чергу, – прояснити ситуацію з цього приводу протягом певного часу. До речі, формат угод між сторонами горизонтального моніторингу завжди був індивідуальним для різних платників, проте вихідні пункти і зміст договору були однаковими. Угоди, звісно, мали відповідати національному законодавству і фіскальній політиці Нідерландів [4, с. 214]. Потрібно зауважити, що така новація досить позитивно була прийнята бізнесом, адже практично усі 20 платників податків виявили бажання продовжувати роботу з використанням горизонтального моніторингу.

Потрібно зазначити, що на сьогодні у Нідерландах реалізується три основних напрями горизонтального податкового моніторингу, зокрема взаємодія з великими корпораціями, підприємствами середнього і малого бізнесу. Відносини з великим і середнім бізнесом базуються на укладенні індивідуальних угод (*compliance agreement*), а з малим – здійснюється за участю аудиторських фірм та податкових консультантів.

Національна податкова служба Республіки Корея, використовуючи успішний досвід Нідерландів, у 2009 р. почала експериментальний проект із запровадження горизонтального моніторингу. Основними мотивами впровадження даної системи контролю в країні були зменшення адміністративного тиску і прискорення внесення ясності з різних питань оподаткування [5, с. 1]. Що стосується ірландського підходу, то він базується на застосуванні схеми добровільних домовленостей між фіскальною адміністрацією та платниками податків, які не є формальними угодами, подібними до тих, що використовуються у Нідерландах [6, с. 9].

У сучасній світовій практиці горизонтальний моніторинг кваліфікують також як один з видів альтернативних способів запобігання та вирішення податкових спорів, який застосовується у розвинених країнах, зокрема: США, Великобританії, Австралії, Канаді, Франції, Німеччині та ін. У Великобританії, наприклад, на відміну від Нідерландів замість угод і меморандумів законодавчою вимогою є підписання заяви про контроль за податками, яка підтверджує контроль власних податкових ризиків з боку платника податків. Що стосується США, то в американській корпоративній практиці податкового планування широко застосовується укладання угод з податковим органом (*Pre-Filing Agreement*). У звіті провідної аудиторської фірми *Ernst & Young* відзначається про підвищення інтересу до використання даних угод в якості механізму стратегічного податкового контролю і управління податковими ризиками. У звіті серед основних переваг укладення цих угод зазначається зниження невизначеності у взаєминах з фіскальними органами, а також можливість врегулювати спірних питань в досудовому порядку [7].

У табл. 1 на основі узагальнення світової практики використання горизонтального моніторингу наведемо ще ряд інших його переваг як для держави, так і для самого платника податків.

Таблиця 1

Переваги горизонтального моніторингу*

Сторона податкових відносин	Переваги
Держава	зменшення ризику застосування бізнесом різних схем уникнення від сплати податків
	скорочення кількості податкових перевірок та пов'язаних з ними адміністративних витрат
	здійснення моніторингу не тільки поточної господарської діяльності платника податків, але й нарахування та сплати податків за минулі періоди
	високий ступінь відкритості платника податків
	постійний доступ до документообігу господарських операцій в електронному режимі
Платник податків	відсутність раптових додаткових нарахувань податків, пені, штрафів
	повне або часткове звільнення від податкових перевірок
	скорочення коштів і часу, що витрачаються на врегулювання спорів у суді
	підвищення ефективності управління податковими ризиками
	зменшення невизначеності, що виникає у процесі тлумачення і застосування податкового законодавства
	отримання оперативних консультацій з питань оподаткування операцій для коригування своєї економічної політики

*Джерело: складено автором на основі узагальнень.

Разом з тим, горизонтальний моніторинг не є ідеальним по своїй природі. Так, одним із серйозних невизначеностей можна вважати питання про конфіденційність – податкову таємницю. Співробітники фіскальних органів, які мають доступ до документації платника податків, отримують інформацію, яка могла б стати цінною для компанії-конкурента. Якщо в період роботи податкового інспектора витік інформації суворо відстежується, то після його звільнення питання про дотримання податкової

таємниці залишається відкритим. Однак переваг все ж таки більше ніж недоліків, адже останні можна з часом мінімізувати за рахунок удосконалення механізму горизонтального моніторингу.

З огляду на міжнародний досвід горизонтальний моніторинг використовується в більшій мірі до великих платників податків. Саме тому цей досвід є цікавим у вітчизняних реаліях, адже в Україні кількість великих платників податків у 2017 р. порівняно з попереднім стрімко збільшилася з 1 725 до 2 512 суб'єктів господарювання [8], що у відсотковому співвідношенні становить майже 46 %-ве зростання (рис. 1).

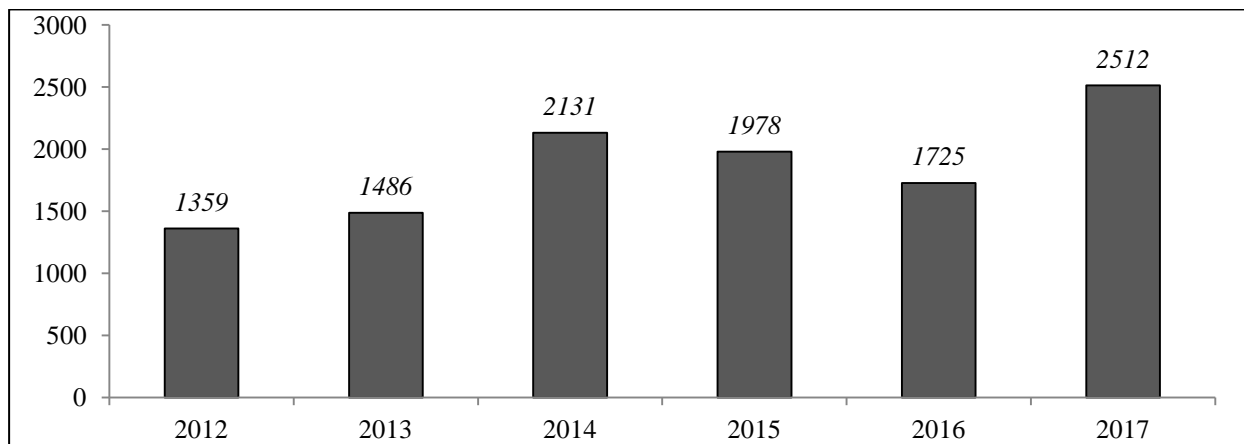


Рис. 1. Динаміка кількості великих платників податків в Україні*

*Джерело: складено автором на основі Реєстрів великих платників податків на відповідний рік.

З рис. 1 також видно, що за останні роки їх кількість хоч і варіює то у сторону зменшення то у сторону збільшення, однак потрібно зауважити, що ця категорія платників податків забезпечує в середньому близько 70 % доходу бюджету України.

Саме тому у 2011 р. тогочасна Державна податкова адміністрація України почала реформу для покращення адміністрування податків, що сплачуються великими платниками. Даній категорії платників податків пропонувався новий сервіс – горизонтальний моніторинг – як один із напрямів ефективної співпраці з бізнесом та механізм попередження виникнення проблемних питань та вдосконалення обслуговування таких підприємств. Участь у цьому експерименті була добровільною. Важливо, що платник податків не зобов'язаний був погоджуватися з інспектором, а в разі виникнення спірних питань мав право звернутися до суду.

У межах експерименту Державною податковою адміністрацією України було укладено меморандуми про роботу в тестовому режимі тільки з п'ятьма українськими компаніями, а саме: McDonald's, «Лукойл – Україна», «АрселорМіттал Кривий Ріг», «Нібулон» та «METRO Cash & Carry Україна». Нечіткі умови співпраці, відсутність відповідальності фіскальних органів та визначених ними консультуючих аудиторів спричинили відмову від участі в експерименті практично усіх компаній. Крім того, бізнес очікував, що разом з новим механізмом з'явиться і спрощена система повернення податку на додану вартість, а не тільки додатковий механізм впливу [9, с. 33-34], але очікування не було виправдано.

Однак невдала спроба не зупинила вітчизняного урядовця і вже у 2015 р. було внесено до Верховної Ради законопроект «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо податкового моніторингу)» від 10.04.2015 р. № 2633 [10] Зазначимо ключові моменти даного законопроекту.

Так, проектом пропонується запровадження нової форми взаємодії великих платників податків та фіскальної служби – податкового моніторингу. Для платника податків надається право звернутися до контролюючого органу із заявою про проведення податкового моніторингу. Разом із заявою, подається регламент інформаційної взаємодії, який встановлює порядок надання контролюючому органу в електронній формі документів (інформації), на підставі яких нараховуються (утримуються) податки та збори та доступ до інформаційних систем платника податків, в яких містяться зазначені документи. Проведення податкового моніторингу передбачається протягом року, наступного за роком, в якому платник податку подав до контролюючого органу заяву про проведення податкового моніторингу. Можливе і дострокове припинення податкового моніторингу, яке відбувається за рішенням контролюючого органу у випадках невиконання платником податку регламенту інформаційної взаємодії, виявлення факту недостовірності у поданій інформації чи систематичності даних порушень (два і більше рази).

Для відображення позиції контролюючого органу стосовно правильності обчислення, повноти і своєчасності сплати податків і зборів, контролюючий орган з власної ініціативи або за запитом платника податків складає мотивований висновок. При проведенні податкового моніторингу контролюючий орган не має права направляти платнику податків мотивований висновок з питань, пов'язаних із трансфертним ціноутворенням. У разі незгоди платника податків з мотивованим висновком проводиться процедура взаємного узгодження.

Штрафні (фінансові) санкції (штрафи) за порушення норм законів з питань оподаткування або іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, у випадку виконання платником податків мотивованого висновку контролюючого органу, прийнятого за процедурою податкового моніторингу, не застосовуються [11].

Однак, потрібно зауважити, що дана ініціатива на сьогодні так і залишилася на рівні законопроекту. Але на нашу думку, у разі необхідності прийняття політичного рішення щодо запровадження механізму горизонтального моніторингу із закріпленням його процедури у вітчизняному податковому законодавстві за основу можна взяти згаданий вище законопроект, проте доопрацювати його, наприклад, у частині визначення правового статусу сторін податкових правовідносин, відповідальності фіскальних органів за розголошення інформації, трансфертного ціноутворення тощо.

Потрібно також зауважити, що при впровадженні горизонтального моніторингу як елемента нового сервісу вводиться електронний аудит. Він передбачає комплекс контрольних заходів фіскального органу, який базується на обробці даних спеціалізованим програмним забезпеченням, з поглибленими основами статистики та статистичного аналізу, бухгалтерського обліку платника податків. Крім того, вводиться податкове посередництво – можливість визнання фіскальними органами висновків аудиторських компаній, які відповідають певним критеріям і стандартам, а також надання відповіді на запитання платника податків у максимально стислі терміни [12].

Отже, горизонтальний моніторинг дозволить привести процедуру аудиту у відповідність з загальноприйнятими світовими стандартами, за яких відмова від політики ревізії спонукає платника податків добровільно виконувати свої обов'язки. Це ще один крок на шляху до найменшого втручання фіскальної служби у діяльність суб'єктів господарювання [13, с. 106].

Висновки. Держава знаходиться у постійному пошуку альтернативних способів використання вже існуючих форм і методів податкового контролю з метою перевірки відповідності законодавству діяльності суб'єктів господарювання з урахуванням дотримання інтересів платників податків при здійсненні цих контрольних заходів. Так

одним із прогресивних механізмів податкового контролю є горизонтальний (податковий) моніторинг, використання якого свідчить про більш ліберальний підхід до проведення контрольно-перевірочної роботи.

Як бачимо, в Україні уже проведено значну роботу щодо можливості впровадження горизонтального моніторингу. Підтвердженням даної тези є зареєстрований у 2015 р. законопроект. Потрібно зауважити, що відповідно до цього законопроекту досліджуваним механізмом зможуть скористатися лише великі платники податків. Для представників середнього і тим більше малого бізнесу такі можливості закриті. Очевидно, що формат відносин фіскальних органів з платниками податків не може бути механічно перенесений на взаємини із середнім та малим бізнесом. Проте зарубіжний досвід показує, що механізм горизонтального моніторингу є досить гнучким і його можна пристосовувати до специфіки діяльності малих та середніх суб'єктів господарювання.

Разом з тим, на нашу думку, обмеженням для впровадження такого нового механізму на практиці може стати традиційна недовіра вітчизняних компаній до фіскальних органів. Очевидно, що для подолання цієї недовіри знадобиться тривалий адаптаційний період, а також підвищення рівня податкової культури платників податків.

Проте, якщо концепція горизонтального моніторингу отримає розвиток, а найголовніше – позитивну оцінку з боку суб'єктів господарювання – платників податків, то можна сподіватися на концептуально новий формат сервісних функцій фіскальних органів, а також суттєве скорочення корупційної складової за рахунок передбачуваності та послідовності контрольно-перевірочних дій.

Список використаних джерел:

1. *Huiskers-Stoop E.A.M.* (2015), *The Effectiveness of Horizontal Tax Monitoring*. Tax law and empirical analysis (diss. Rotterdam).
2. *Tax Intermediaries Study Working Paper 6 – The Enhanced Relationship / OECD*. – 31 p. www.oecd.org/dataoecd/59/61/39003880.pdf
3. *Verbič M.* (2014), *Some Evidence for Implementing an Enhanced Relationship in Slovenia / M. Verbič, M. Čok, D. Sinkovec // Financial Theory and Practice*. № 38. – pp. 61–80.
4. *Ватаманюк О. С.* Зарубіжний досвід супроводження великих платників податків та його актуальність для України / О. С. Ватаманюк // *Вісник ЖДТУ*. – 2016. – № 4 (78). – С. 211–217.
5. *Jong-Yul Lee* (2008), *Horizontal Monitoring System / Tax & Finance*. [http://www.kimchang.com/UserFiles/files/News_Updates-2008.12.11\(Tax\).pdf](http://www.kimchang.com/UserFiles/files/News_Updates-2008.12.11(Tax).pdf)
6. *Griffin, J.* (2006), *The Cooperative Approach to Tax Compliance – Working with Large Business*, *Tax Tribune* 23, pp. 8–10.
7. *Alternative Dispute Resolution: a new chapter emerges, (2011) / Ernst & Young* <http://www.ey.com/us/en/services/tax/tax-library>
8. Реєстр великих платників податків на 2017 рік : наказ Державної фіскальної служби України : від 26.12.2016 р. № 1036 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://sfs.gov.ua/dovidniki--reestri--perelik/reestri/280066.html>
9. Моніторинг как новая форма налогового контроля // *Вестник Приднестровского республиканского банка*. – 2014. – № 3. – С. 32-39.
10. Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо податкового моніторингу) : Проект Закону України : від 10.04.2015 р. № 2633 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54773
11. Пояснювальна записка до проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України (щодо податкового моніторингу)» : від 10.04.2015 р. № 2633 2633 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54773
12. *Пелех С.* Горизонтальний моніторинг – новий сервіс для сумлінних платників податків / С. Пелех, Т. Демків // *Вісник. Офіційно про податки* – 2012. – № 9 [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://www.visnuk.com.ua/ua/print/model/pubs/id/623>
13. *Сторожук О. В.* Горизонтальний моніторинг – новація в сфері податкового контролю / О. В. Сторожук, М. С. Прядко // *Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України (економіка, право)*. – 2012. – № 4. – С. 102-108.