

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ ЮРИДИЧНОЇ НАУКИ**КОЛОМОЄЦЬ Т. О.,**

доктор юридичних наук, професор,
член-кореспондент НАПрН України,
заслужений юрист України,
декан юридичного факультету,
Запорізький національний університет

ТИТАРЕНКО М. В.,

PhD,
доцент кафедри конституційного та
адміністративного права,
Запорізький національний університет

КОЛПАКОВ В. К.,

доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри конституційного
та адміністративного права,
Запорізький національний університет

УДК 342.95:347.73

DOI <https://doi.org/10.32842/2078-3736/2023.2.2.41>**ОСОБЛИВОСТІ ПРОЯВУ ВІДНОСИН МІЖ ПЛАТНИКОМ ПОДАТКІВ
ТА СУБ'ЄКТАМИ ПУБЛІЧНОГО АДМІНІСТРУВАННЯ
В СУЧАСНИХ УМОВАХ**

Особливості прояву відносин між платником податків та суб'єктами публічного адміністрування в сучасних умовах.

В статті на підставі аналізу наукових та нормативних джерел були розкриті особливості відносин між платником податків та суб'єктами публічного адміністрування в сучасних умовах. Значну увагу приділено розкриттю науково-теоретичних аспектів взаємодії між державою та платниками податків. Зазначено, що таких моделей взаємодії є три основні, а саме: 1) панування публічних інтересів держави над приватними інтересами платників податків; 2) панування платника у взаємовідносинах «державою – платники податків»; 3) модель «взаємних зобов'язань». В статті розглянута сутність кожної моделі і зазначено, що взаємодія між державою та платниками податків є важливим аспектом податкових відносин, який визначає спільну відповідальність обох сторін у підтриманні стабільності та розвитку країни. Ця взаємодія базується на принципах справедливості, прозорості та ефективності. Висвітлено пріоритетні аспекти трансформації відносин між платником податку та суб'єктами публічного адміністрування в сучасних умовах, а саме: зниження податкового тиску, впровадження програм антикорупційних заходів у сфері адміністрування податків та інше. Проведене дослідження показало, що відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування в сучасних умовах стають дедалі більше складними. Національний



економічний простір постійно трансформується під впливом різноманітних змін та факторів. Така нестабільність вимагає неперервного удосконалення та адаптації податкових відносин до нових умов. Платники податків стають дедалі більше освіченими та вимогливими, активно висловлюють свої погляди, беруть активну участь у формуванні податкової політики й більше вимагають виконання правових зобов'язань держави перед ними та досягнення більшої ефективності в діяльності суб'єктів публічного адміністрування. З іншого боку, суб'єкти публічного адміністрування повинні забезпечити ефективне адміністрування податків, враховуючи інтереси як суспільства, так і держави. Вони мають дотримуватися принципів прозорості та добросовісності, сприяти виконанню податкових зобов'язань та активно протидіяти податковим порушенням.

Ключові слова: адміністрування податків, відносини між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування, концепція людиноцентризму, механізм адміністративно-правового регулювання, платники податків, податкове регулювання, податок, правовий статус суб'єктів, публічне адміністрування, суб'єкти публічного адміністрування.

Kolomoiets T. O., Tytarenko M. V., Kolpakov V. K. Peculiarities of the relationship between the taxpayer and subjects of public administration in modern conditions

The article, based on the analysis of scientific and regulatory sources, revealed the peculiarities of the relationship between the taxpayer and subjects of public administration in modern conditions. Considerable attention is paid to the disclosure of scientific and theoretical aspects of interaction between the state and taxpayers. It is noted that there are three main such models of interaction, namely: 1) dominance of the public interests of the state over the private interests of taxpayers; 2) the dominance of the payer in the relationship “state – taxpayers”; 3) the model of “mutual obligations”. The article examines the essence of each model and states that the interaction between the state and taxpayers is an important aspect of tax relations, which determines the joint responsibility of both parties in maintaining the stability and development of the country. This interaction is based on the principles of fairness, transparency and efficiency. The priority aspects of the transformation of the relationship between the tax payer and subjects of public administration in modern conditions are highlighted, namely: reduction of tax pressure, implementation of programs of anti-corruption measures in the field of tax administration, etc. The conducted research showed that the relations between taxpayers and subjects of public administration in modern conditions are becoming more and more complicated. The national economic space is constantly transformed under the influence of various changes and factors. Such instability requires continuous improvement and adaptation of tax relations to new conditions. Taxpayers are becoming more and more educated and demanding, actively express their views, take an active part in the formation of tax policy and demand more the fulfillment of the state's legal obligations to them and the achievement of greater efficiency in the activities of public administration entities. On the other hand, public administration entities must ensure effective tax administration, taking into account the interests of both society and the state. They must adhere to the principles of transparency and good faith, promote the fulfillment of tax obligations and actively oppose tax violations.

Key words: tax administration, relations between taxpayers and subjects of public administration, the concept of people-centeredness, the mechanism of administrative and legal regulation, taxpayers, tax regulation, tax, legal status of subjects, public administration, subjects of public administration.



Постановка проблеми у загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями. Сучасні умови вимагають ефективного державного регулювання соціально-економічними процесами та зовнішньоекономічними зв'язками. Адміністрування податків, особливо у періоди кризи та інтеграційних процесів, відіграє ключову роль у цьому процесі. Однак, при виборі моделі інтеграції для України важливо враховувати адаптацію податкового законодавства до стандартів ЄС, оскільки податки можуть обмежити вільний рух товарів та послуг в межах внутрішнього ринку. Ця адаптація призведе до змін у відносинах між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування. Науковий підхід до цього питання передбачає системність і створення ефективного законодавства, яке відповідає стандартам ЄС.

Усе це вимагає дослідження характеру відносин між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування в сучасних умовах. Такий науковий аналіз допоможе побудувати раціональну систему взаємовідносин, яка враховує потреби і інтереси всіх сторін і сприятиме стабільності та розвитку економіки.

Аналіз останніх досліджень і публікацій, в яких започатковано розв'язання даної проблеми і на які спирається автор. Питання взаємовідносин між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування досліджувалась в працях таких вчених, як: В. Андрущенко, Н. Гришанової, С. Єсімова, А. Зінкевича, Х. Кайдровича, М. Коваліва, М. Крупки, М. Кучерявенко, А. Крисоватого, І. Лещуха, Ю. Майдана, М. Мельника, А. Миколаєць, О. Найденко, І. Проць, О. Пугаченко, Е. Романюта, Д. Сахно, Д. Серебрянського, Р.Скриньковського, М. Слатвинської, А. Соколовської, Ю. Соловйової, О. Лобанова, Ю. Лозинського, О. Шевчук, С. Юрія та інші. Безумовно, багато вчених звертали увагу на дану тематику, і їх дослідження мають велике значення. Проте, важливо відзначити, що проблематика гармонізації взаємовідносин між платниками та суб'єктами публічного адміністрування залишається актуальною і сьогодні.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). На підставі аналізу наукових та нормативних джерел розкрити особливості трансформації взаємодії платників податків з суб'єктами публічного адміністрування в сучасних умовах.

Виклад основного матеріалу дослідження. Для об'єктивного аналізу ситуації щодо характеру відносин між платником та суб'єктами публічного адміністрування в сучасних умовах, необхідно спершу розглянути правосуб'єктність суб'єктів податкових відносин.

Кожен суб'єкт податкового права автоматично наділений певним набором прав і обов'язків, незалежно від його участі в податкових відносинах. Ця сукупність прав і обов'язків складає податкову правосуб'єктність і є важливою складовою податково-правовий статусу конкретного суб'єкта. Таким чином, податкова правосуб'єктність має важливе значення для регулювання поведінки громадян, суб'єктів господарювання і державних органів у сфері адміністрування оподаткування, зборів та платежів, визначаючи їх взаємодію в цьому контексті.

Сучасні дослідження дають змогу дійти висновку, що зміст правосуб'єктності залежить від обраної моделі комунікації держави з платниками податків.

У світовій практиці виділяють три основні моделі взаємодії між державою та платниками податків: 1) панування публічних інтересів держави над приватними інтересами платників податків; 2) панування платника податку у взаємовідносинах «державна – платники податків»; 3) модель «взаємних зобов'язань».

1. Панування публічних інтересів держави над приватними інтересами платників податків. У взаємовідносинах між платниками податків та державою можна виокремити дисбаланс, який виявляється через нерівність обов'язків і прав сторін. Платники податків здебільшого навантажені великим обов'язковим тиском, тоді як держава має широкий спектр прав та можливостей. У такій моделі платники податків розглядаються як джерело фінансових ресурсів для державного бюджету. Зважаючи на обмежену кількість прав та відсутність багатьох стимулів, платники не завжди зацікавлені в добровільному та вчасному виконанні своїх податкових зобов'язань. Це призводить до підвищеного рівня ухилення від



оподаткування, що є негативним явищем для фіскальної системи. З іншого боку, держава, відчуваючи нестачу фінансових ресурсів, збільшує адміністративний тиск на платників податків, вживаючи дедалі більш жорсткі заходи контролю. Однак такий підхід може мати негативний ефект та наслідки, оскільки він сприяє зростанню тіньової економіки та підштовхує платників до пошуку альтернативних способів уникнення податкових обов'язків. Отже, важливо збалансувати взаємовідносини між державою та платниками податків, сприяючи більшій рівності обов'язків та прав між учасниками відносин. Такий підхід – шлях до покращення виконання податкових зобов'язань і зменшенню рівня тіньової економіки.

Наприклад, А.С.Зінкевич зазначає що «західний (американський) підхід – характеризується жорсткістю санкцій за податкові правопорушення, що передбачають кримінальну відповідальність, тюремне ув'язнення, застосування комбінованих штрафних санкцій» [1, с. 183].

О. Б. Пугаченко звертає увагу, що «податкові служби у західних країнах значною мірою наділені повноваженнями правоохоронних органів. ... створення в рамках цих служб підрозділів податкових розслідувань, які використовують специфічні методи роботи, характерні для спецслужб, що дає змогу істотно підвищити ефективність фінансового контролю у сфері оподаткування» [2, с. 173].

Д.С. Сахно висловлює думку, що «виникнення податкового обов'язку платника податку відбувається за певних обставин відповідно до Податкового кодексу України, натомість на податкові органи покладається обов'язок контролю за його виконанням» [3, с. 331–332].

Другою моделлю взаємодії платників податків з державою є панування платника податку у взаємовідносинах «держава – платники податків». Ця податкова модель притаманна для країн де органи публічного адміністрування податків діють недостатньою ефективно і обумовлює виникнення надмірних безконтрольних дій податкових суб'єктів, які намагаються уникнути податкових зобов'язань. Як наслідок, рівень ухилення від оподаткування, як і в попередній моделі, стає значно вищим.

Це явище призводить до декількох негативних наслідків. По-перше, обсяги податкових надходжень до державного бюджету зменшуються, що може створювати труднощі для фінансування публічних проектів та програм. По-друге, така модель знищує конкурентне середовище, оскільки платники податків, які ухиляються від оподаткування, отримують додаткові фінансові ресурси для подальшого інвестування у свій бізнес. Це може порушити рівновагу на ринку.

Також, необхідно зауважити, що модель домінування платника податків не може вважатися дієвою на довгострокову перспективу, бо наслідком функціонування такої моделі взаємодії буде криза публічних фінансів і посилення державного контролю до такого рівня, коли держава тотально буде контролювати платників податків.

У світлі цих викликів важливо розглядати альтернативні податкові моделі, які сприяють стабільності та ефективності фіскальної політики, зберігаючи при цьому рівноправ'я для всіх учасників податкових відносин.

Третьою є модель «взаємних зобов'язань», або «європейський підхід – більш демократичний, превентивний, спрямований на гармонізацію взаємовідносин між платниками податків і контролюючими податковими органами. За такого підходу кримінальні покарання можуть замінюватися у вигляді різних доплат до податків, розмір яких устанавлюється адміністративними органами» [4].

Згідно зі законом категоричного імперативу І. Канта, до людини необхідно завжди ставитися тільки як до мети і ніколи не можна лише як до засобу [5, с. 33].

Стійка основа гармонізації оподаткування буде закладена лише у випадку, коли процес оподаткування буде спрямований на людину як на мету, задля котрої справляють податки, а не як на засіб забезпечення держави грошовими коштами. Лише в такому випадку, коли буде застосовуватися принципи людиноцентризму, можливо говорити про створення сучасної системи адміністрування оподаткування. Дана позиція повністю корелюється із положеннями Цілей сталого розвитку України до 2030 року, де одним із орієнтирів розвитку



економіки є людина та поліпшення якості її життя у сприятливому соціально-економічному середовищі, що є важливим підґрунтям для забезпечення конкурентоспроможності країни у майбутньому.

А. І. Крисоватий, В. А. Валігура висловлюють думку, що дотримання балансу між публічними та приватними інтересами «тісно пов'язане з поняттями рівноваги за Ліндалем та оптимумом Парето. Суть методу рівноваги за Ліндалем у тому, що фіскальні внески платників податків є ціною суспільних благ, які отримує людина. І чим більша відповідність між сплаченими податками й отриманими суспільними благами, тим більший ступінь добровільності оподаткування та його гармонізації» [5, с. 33].

В той же час, В. Л. Андрущенко зазначає, що «оптимуму Парето досягають у тому випадку, якщо рівень пропозиції суспільного блага та його податкова «ціна» перебувають на такому ступені, коли підвищення забезпечення суспільними благами одних людей можливе лише за рахунок його скорочення для інших» [6, с. 68].

Всі суб'єкти податкових відносин є рівноправними, і діяльність кожного з них є підконтрольною та підзвітною. І держава, в особі органів контролю, і платники зобов'язані дотримуватись податкового законодавства та наділені однаковими гарантіями щодо дотримання й захисту своїх законних прав.

«Платник розглядається вже не як об'єкт контролю, а як рівний партнер, який сплачує платежі податкового характеру за отримання належних послуг та гарантій з боку держави» [7, с. 136]. Тому, розповсюдження концепції людиноцентризму на податкові відносини є вкрай необхідним та доцільним, хоча не отримало належного висвітлення в науковій літературі.

Сучасні дослідження наукової літератури та законодавства дають змогу дійти висновку, що національний правовий простір у сфері взаємодії платників податків із суб'єктами публічного адміністрування зорієнтований на запровадження саме третьої моделі комунікації – «взаємних зобов'язань», яка ґрунтується на подальшому розвитку партнерських взаємовідносин між платниками та податковими органами. Результатом такої трансформації відносин є те, що конституційний обов'язок громадян сплачувати платежі податкового характеру перетворюється із примусового на добровільний.

В той же час, модель «взаємних зобов'язань» передбачає існування певного кола обмежень для учасників податкових відносин, враховуючі необхідність забезпечення публічного інтересу, але на рівні законодавства.

Наприклад, Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень» № 5600 від 30.11.2021 р. [8] удосконалює положення Податкового кодексу України у частині, щодо регулювання процесуальних питань щодо права контролюючого органу на звернення до суду за встановленням тимчасового обмеження у праві виїзду керівника юридичної особи.

Важливою складовою взаємодії платників податків і відповідних органів публічної адміністрації є проведення податкового контролю. Саме стан відносин, пов'язаних із податковим контролем, виступає маркером відповідності цих відносин заявленим європейським вимогам та векторам розвитку податкового адміністрування.

Основні напрямки трансформації відносин між платниками податку та суб'єктами публічного адміністрування можливо визначити через напрямки модернізації податкового контролю. А. В. Зінкевич зазначає, що «податковий контроль ... дає змогу окреслити основні напрями його організації: орієнтація на гармонізацію взаємовідносин між платниками податків та органами державної влади; поступове зниження податкового тиску за допомогою спрощення як процедур адміністрування податків та зборів, так і здійснення податкового контролю; створення структури податкового відомства з орієнтацією на визначені категорії платників податків; формування повноцінної електронної бази даних для накопичення, обробки та зберігання інформації щодо обліку кожного платника податків, його податкових зобов'язань загалом та за окремими податками, постійного моніторингу



показників діяльності; впровадження програм антикорупційних заходів із метою усунення можливості проявів корупції під час податкових перевірок» [1, с. 184].

Дійсно, на шляху до створення стабільного та ефективного податкового середовища важливо враховувати кілька ключових аспектів. Один із них – це орієнтація на гармонізацію взаємовідносин між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування. Сприяючи взаєморозумінню та співпраці, забезпечується більш ефективне виконання податкових зобов'язань та зменшення кількості податкових спорів. Наприклад, відповідно до положень Закону України № 466-IX «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві» [9], з 2022 року, відповідно до Кроку 3 BEPS (від англ. «*Base erosion and Profit Shifting* – це міжнародний проект Організації економічного співробітництва та країн G20 з розробки заходів протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування), запроваджено концепцію оподаткування прибутку контрольованих іноземних компаній на рівні контролюючої особи – фізичної або юридичної особи, що є контролюючою особою такої компанії [10].

Другим важливим кроком у зміні відношення до платників податків є поступове зниження податкового тиску. Це можливо досягнути завдяки спрощенню процедур адміністрування податків та зборів, а також здійсненню податкового контролю з більшою ефективністю та толерантністю. Такий підхід дозволить стимулювати розвиток бізнесу та підтримувати конкурентоспроможність національної економіки. Певні кроки в цьому напрямку вже зроблені. Так, «упродовж 2022 року ДПС надало 3,6 млн. адмінпослуг. Їх перелік, якість, повнота та своєчасність з кожним роком зростають. Наразі платники можуть скористатися 145 видами адміністративних послуг. Податкова мережа обслуговування платників сьогодні – це 559 точок доступу по всій країні (без врахування 81 тимчасово припиненої). Вони надають адміністративні, інформаційно-консультативні послуги, приймають податкову звітність тощо» [11].

Також, для забезпечення ефективного контролю та точного обліку податкових зобов'язань надзвичайно важливо сформувати сучасну консолідовану електронну базу даних. Ця база даних відіграє стратегічну роль у зборі, обробці та зберіганні інформації про кожного платника податків, його загальних податкових зобов'язань та окремих податків. Завдяки такій системі, можливий постійний моніторинг фінансової діяльності платників. Це дозволяє вчасно виявляти можливі помилки, уникати податкових шахрайств і невиконання податкових зобов'язань. Крім того, така консолідована база даних сприяє підвищенню прозорості та відкритості в адмініструванні оподаткування, що є важливим для підтримання довіри до ДПС. Вона допомагає державі та платникам податків бути більш інформованими та відповідальними у виконанні своїх фінансових зобов'язань перед суспільством.

Не менш важливим аспектом є впровадження програм антикорупційних заходів у сфері адміністрування податків. Це спрямовано на усунення можливості проявів корупції та забезпечення прозорості та справедливості в податковій системі.

Зазначені вище дані є свідченням, що ДПС перетворюється на справжній взірць відкритості та інновацій, використовуючи передові технології. Ця служба надає платникам податків послуги високої якості та забезпечує максимальну зручність (враховуючи став в країні), впроваджуючи ефективне управління оподаткуванням, зборами і платежами, а також виражаючи нульову толерантність до будь-яких проявів корупції. Цей активний внесок в реалізацію державної податкової політики є важливим елементом у зміцненні довіри суспільства до податкової системи та сприяє її стабільності. ДПС – це справжня модель транспарентності та сучасності, яка рухається вперед завдяки передовим технологіям та прагне забезпечити громадянам комфортне соціально-економічне середовище.

Висновки. Сучасні наукові дослідження та аналіз законодавства свідчать про те, що національний правовий простір, який регулює взаємодію між платниками податків та органами публічного адміністрування, націлений на впровадження третьої моделі комунікації в Україні, відомої як «взаємні зобов'язання». Ця модель базується на подальшому розвитку партнерських стосунків між платниками податків та податковими органами. Відносини між



платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування в сучасних умовах стають дедалі більше складними. Сучасне економічне середовище, що постійно змінюється та піддається впливу різних факторів, вимагає постійного вдосконалення і адаптації податкових відносин до нових реалій. Платники податків стають більш інформованими та вимогливими, очікуючи прозорості, соціальної справедливості та ефективності від суб'єктів публічного адміністрування. Вони активно висловлюють свої погляди, беруть участь у формуванні податкової політики та вимагають відповідальності у виконанні їхніх правових обов'язків. Суб'єкти публічного адміністрування, у свою чергу, повинні забезпечувати ефективне адміністрування податків, враховуючи інтереси суспільства та держави. Вони повинні дотримуватися стандартів прозорості та добросовісності, сприяти виконанню податкових зобов'язань та боротьбі з податковими правопорушеннями. Зростання взаємодії та співпраці між платниками податків та суб'єктами публічного адміністрування є ключовим чинником у побудові стабільної та ефективної податкової системи в сучасних умовах. Дотримання взаємних інтересів та забезпечення взаємодії на основі діалогу та спільного розуміння відіграють важливу роль у цьому процесі.

Список використаних джерел:

1. Зінкевич А.В. Світові тенденції здійснення податкового контролю: досвід для України. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2020. Випуск 47. С. 180–185. URL: http://www.market-inf.fr.od.ua/journals/2020/47_2020_ukr/35.pdf
2. Пугаченко О.Б. Діяльність податкових органів у зарубіжних країнах. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2012. Вип. 22(2). С. 169–176
3. Сахно Д.С. Податкові правовідносини як сфера зловживання правом. *Актуальні проблеми вітчизняної юриспруденції* № 6. Том 4. 2017. С. 331–334.
4. Миколаєць А.П. Податковий контроль: теоретичні засади і практика застосування в умовах реформування економіки України. *Державне управління: удосконалення та розвиток*. 2016. № 12. URL: <http://www.dy.nauka.com.ua/?op=1&z=1073>
5. Крисоватий А. І., Валігура В. А. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори : Монографія. Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. 248 с. URL: <http://dspace.wnu.edu.ua/bitstream/316497/512/1/%D0%94%D0%BE%D0%BC%D1%96%D0%BD%D0%B0%D0%BD%D1%82%D0%B8%20%D0%B3%D0%B0%D1%80%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D0%B7%D0%B0%D1%86%D1%96%D1%97.pdf>
6. Андрущенко В. Л. Фінансова думка заходу в ХХ столітті: теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: [монографія] / Володимир Леонідович Андрущенко Львів: Каменяр, 2000. 303 с.
7. Паславська Р.Ю. Основні напрями реформування вітчизняної системи адміністрування податків. *Формування ринкової економіки в Україні : науковий збірник* Львів: ЛНУ ім. І. Франка, 2014. Вип. 31. Ч. 2. С. 135–140.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень: Закон України № 5600 від 30.11.2021 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/1914-20#Text>
9. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо вдосконалення адміністрування податків, усунення технічних та логічних неузгодженостей у податковому законодавстві : Закон України від 16.01.2020 № 466-IX. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/466-20#Text>
10. Гришанова Н. Основні новації податкового законодавства у 2023 році: ДПС підготувала огляд змін URL: https://jurliga.ligazakon.net/news/216442_osnovn-novats-podatkovogo-zakonodavstva-u-2023-rots-dps-pdgotuvala-oglyad-zmn
11. Публічний звіт ДПС за 2022 рік. URL: <https://tax.gov.ua/diyalnist-/plani-ta-zviti-roboti-/print-657704.html>

