

УДК 342.9

DOI <https://doi.org/10.24144/2788-6018.2025.02.99>

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ВІДНОСИН ЩОДО ОЦІНЮВАННЯ РІВНЯ ЗАДОВОЛЕНOSTІ СУСПІЛЬСТВА ДІЯЛЬНІСТЮ ФІСКАЛЬНИХ ОРГАНІВ ДЕРЖАВИ

Мушенюк В.В.,*доктор юридичних наук, професор,
завідувач кафедри теорії права, міжнародного права та приватного права
Навчально-наукового інституту міжнародних відносин та права
ПЗВО «Київський міжнародний університет»***Данченко Т.В.,***кандидат юридичних наук, професор,
проректор з навчально-виховної роботи
ПЗВО «Київський міжнародний університет»***Бісюк О.С.,***кандидат юридичних наук, доцент,
директор Навчально-наукового інституту міжнародних відносин та права
ПЗВО «Київський міжнародний університет»*

Мушенюк В.В., Данченко Т.В., Бісюк О.С. Правове регулювання відносин щодо оцінювання рівня задоволеності суспільства діяльністю фіскальних органів держави.

У статті здійснено дослідження європейського досвіду правового регулювання відносин щодо оцінювання рівня задоволеності різних верств суспільства діяльністю фіскальних (податкових та митних) органів. Визначено, що результати такої діяльності мають істотний вплив на стан удосконалення публічно-приватних відносин у зарубіжних країнах. В результаті дослідження доктринальних позицій встановлено, що вітчизняні науковці підтримують необхідність формування розвиненої системи оцінювання діяльності суб'єктів публічного сектору, проте не в повній мірі надають пропозицій щодо законодавчого удосконалення таких суспільно-управлінських відносин. Розглянуто окремі приклади зарубіжного досвіду здійснення оцінювання рівня задоволеності платників діяльністю фіскальних органів Франції, Польщі, Іспанії. Встановлено наявність стабільного інструментарію такого оцінювання в зарубіжних країнах. Охарактеризовано консолідованість та послідовність діяльності публічної адміністрації зарубіжних країн по отриманню, опрацюванню та подальшому використанню результативних показників оцінювання. Визначено, що адміністративно-правова практика досліджуваного оцінювання є корисним інструментом сприяння організації публічного управління в європейських країнах, яка формується на засадах залучення до такого оцінювання представників різних верств суспільства (платників податків, користувачів податковими та митними послугами тощо) шляхом безпосереднього опитування чи застосовуючи технології дистанційного отримання інформації. Наслідком застосування такої практики оцінювання є наближення сервісної діяльності фіскальних органів до очікувань та потреб суспільства. Розглянуто можливість імплементації окремих елементів правового механізму зарубіжного оцінювання рівня задоволеності в законодавчий простір України. Визначено, що інструментами теоретико-правової моделі такого оцінювання в Україні повинні стати моніторинг, експертне опитування, аналіз тощо, а метою оцінювання: компетентність персоналу – здатність фахівців відповідати стандартам професійної етики; комфортність – забезпечення належних умов для отримання податкових та митних послуг. Запропоновано внесення змін до ст.ст. 71-72 Податкового кодексу України щодо розширення категорії інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючих органів елементами оцінювання рівня задоволеності платників податків діяльністю таких органів. Визначено доцільним створення в Україні структури по захисту прав платників податків як колегіального органу зі складом із представників органів публічного адміністрування, громадських організацій, платників податків тощо.

Ключові слова: законодавство, зарубіжний досвід, інституційне середовище, інструментарій, Податковий кодекс України, податкові та митні відносини, правове регулювання, оцінювання рівня задоволеності, фіскальна політика.

Mushenok V.V., Danchenko T.V., Bisyuk O.S. Legal regulation of relations regarding the assessment of the level of public satisfaction with the activities of state fiscal bodies.

The article studies the European experience of legal regulation of relations regarding the assessment of the level of satisfaction of different segments of society with the activities of fiscal (tax and customs) authorities. It is determined that the results of such activities have a significant impact on the state of improvement of public-private relations in foreign countries. As a result of the study of doctrinal positions, it was established that domestic scientists support the need to form a developed system for assessing the activities of public sector entities, but do not fully provide proposals for the legislative improvement of such public-administrative relations. Some examples of foreign experience in assessing the level of satisfaction of payers with the activities of fiscal authorities in France, Poland, and Spain are considered. The presence of a stable toolkit for such assessment in foreign countries is established. The consolidation and consistency of the activities of the public administration of foreign countries in obtaining, processing, and further using effective assessment indicators is characterized. It was determined that the administrative and legal practice of the studied assessment is a useful tool for promoting the organization of public administration in European countries, which is formed on the basis of involving representatives of different segments of society (taxpayers, users of tax and customs services, etc.) in such an assessment by direct questioning or using technologies for remote information retrieval. The result of using such an assessment practice is the approximation of the service activities of fiscal authorities to the expectations and needs of society. The possibility of implementing individual elements of the legal mechanism of foreign satisfaction assessment into the legislative space of Ukraine was considered. It was determined that the tools of the theoretical and legal model of such an assessment in Ukraine should be monitoring, expert survey, analysis, etc., and the purpose of the assessment: personnel competence - the ability of specialists to meet the standards of professional ethics; comfort - ensuring proper conditions for receiving tax and customs services. Amendments to Ar

t. 71-72 of the Tax Code of Ukraine on expanding the category of information and analytical support for the activities of regulatory authorities with elements of assessing the level of taxpayers' satisfaction with the activities of such authorities. It was determined that it would be appropriate to create a structure in Ukraine to protect taxpayers' rights as a collegial body composed of representatives of public administration bodies, public organizations, taxpayers, etc.

Key words: legislation, foreign experience, institutional environment, tools, Tax Code of Ukraine, tax and customs relations, legal regulation, assessment of the level of satisfaction, fiscal policy.

Постановка проблеми. Одним із суспільно-економічних показників ефективної реалізації податкової та митної політики (надалі – фіскальної політики) в країні є створення належного інституційного середовища, за допомогою якого забезпечується та координується формування сприятливих умов для здійснення підприємницької, неприбуткової та інших видів суспільно-економічної діяльності. Запровадження рядом європейських держав процедури оцінювання рівня задоволеності фіскально зобов'язаних осіб та інших представників суспільства контрольно-перевірочною, сервісною, консультаційною та іншими видами професійної діяльності податкових та митних (надалі – фіскальних) органів стало важливим аспектом удосконалення стану публічно-приватних відносин у таких країнах. Актуальність даного дослідження полягає у аналізі зазначеного вище європейського досвіду та визначенні можливості запровадження його окремих елементів для удосконалення фіскальної політики України.

Метою статті є дослідження досвіду нормативно-правового регулювання відносин щодо оцінювання рівня задоволеності різних верств суспільства діяльністю фіскальних органів в окремих державах-членах Європейського Союзу та формування пропозицій щодо імплементації окремих прикладів зарубіжного досвіду у законодавство України для наближення вітчизняних фіскальних відносин до стандартів ЄС.

Стан опрацювання проблематики. Наразі у науковій літературі можна знайти певну кількість пропозицій щодо доцільності оцінювання стану задоволеності платників податків діяльністю фіскальних органів як комплексного суспільно-економічного чинника. Зокрема, слід зазначити, що актуальними у даній царині є праці таких вітчизняних науковців галузі суспільно-правових та економічних наук як Бережнюк І., Вдовиченко А., Зубрицький А., Квеліашвілі І., Курило В., Маслова А., Макеєва О., Несторишен І., Орос Г., Руда Т., Серебрянський Д., Стадник М., Стародуб Д., Суббот А., Тімашов В. та інших.

Загалом науковці схилиються до застосування аналітичного і синтетичного підходу в оцінюванні діяльності фіскальних органів. Одним із основних факторів підвищення ефективності функціонування органів публічного сектору, в тому числі структур адміністрування державних доходів, фахівці визначають формування та закріплення розвиненої системи оцінювання результативності

показників діяльності таких органів. Зокрема, Несторишен І.В. та Руда Т.В. систематизували існуючі критерії економічного оцінювання ефективності діяльності митних органів та пропонують зосередитися на дослідженні суб'єктів оцінювання: держава, підприємці, міжнародні організації [1]. Квеліашвілі І.М. визначив основним критерієм задоволеності громадян діяльністю фіскальних органів у зарубіжних країнах – створення сприятливих умов для ведення бізнесу, які забезпечуються за допомогою інституційного середовища відповідно до обраної у країні структурно-організаційної моделі та підпорядкування фіскальних органів [2]. Мушенюк В.В. та Тімашов В.О. дослідили основні засади митного контролю відповідно до положень міжнародного та вітчизняного законодавства, проаналізували митні сервісні відносини як елемент митних процедур, визначили взаємозв'язок між метою митного контролю (митного оформлення) та сервісними можливостями митних органів [3].

Оскільки проаналізовані та інші наукові дослідження не містять достатніх пропозицій щодо нормативно-правового удосконалення відносин оцінювання задоволеності рівнем діяльності фіскальних органів як способу досягнення встановлених стратегічних орієнтирів фіскальної політики у нашій державі, тому доцільно деталізувати окремі позиції сформованого зарубіжного досвіду для його імплементації в українське законодавство.

Виклад основного матеріалу. В Україні набувають актуальності тенденції щодо формування правових механізмів оцінювання платниками податків рівня задоволеності від діяльності посадових та службових осіб фіскальних органів. Таке оцінювання може стати важливим способом впливу на ефективність функціонування фіскальних органів в Україні. З метою надання пропозицій щодо удосконалення зазначеного типу відносин в нашій державі, розглянемо окремі приклади наявного зарубіжного досвіду здійснення оцінювання діяльності представників публічних органів фіскальної діяльності.

У першу чергу, звернемо увагу на сформований у Франції відносно стабільний інструментарій оцінювання діяльності митних органів за допомогою консолідованого та послідовного комплексу показників, а також детально опрацьованих механізмів їх використання. Організація та здійснення процедури оцінювання контролюється Директоратом митної служби та акцизів Французької Республіки (Directorate general of customs and excise) (далі – Директорат). Для оцінювання діяльності митної служби, Директоратом визначено ряд показників задоволеності та суб'єктів їх очікування. 1. Для суспільства в цілому – забезпечення соціально-економічної ефективності від заходів боротьби з контрабандою, показниками досягнення якої є: недопущення обігу наркотичних засобів, вилучення контрафактних тютюнових виробів та інших товарів тощо. 2. Для широкого кола користувачів митними послугами – зниження вартості митних послуг, підвищення якості обслуговування шляхом надання митних послуг із меншими втратами часу для користувачів, що позитивно вплине на їх фінансові результати тощо. 3. Для платників податків – ефективність управління, а саме: збільшення присутності співробітників на робочих місцях, зниження фінансування на утримання митної служби тощо [4, с. 87].

Процедурними засобами реалізації оцінювання стану обслуговування податковими органами у Франції є застосування регулярних опитувань платників податків щодо якості отримуваних ними послуг, що дозволяє виявляти недоліки та удосконалювати роботу усіх фіскальних органів країни. Також у Франції розвинені електронні сервіси для платників податків, застосування яких підвищує рівень задоволеності підприємницьких структур швидкістю та зручністю обслуговування. Важливість збалансованості системи критеріїв для оцінювання рівня задоволеності діяльністю податкової служби, а також виважене та стримане використання результатів оцінювання, мають значення для удосконалення відносин управління податковим адмініструванням у цій країні.

Проаналізований досвід оцінювання рівня задоволеності різних верств французького суспільства професійною діяльністю суб'єктів системи фіскальних органів дає підстави здійснити наступні узагальнення. Адміністративно-правова практика оцінювання ефективності діяльності французьких фіскальних органів з боку усього суспільства, користувачів послугами та платників податків є корисним додатковим підґрунтям для удосконалення публічного управління в країні. Наслідком аналізу результатів практики оцінювання стають сформовані шляхи перетворень у структурі та порядку діяльності фіскальних органів країни. Хоча, на нашу думку, використовувати ці показники необхідно досить виважено та стримано, щоб не спровокувати хибні висновки про стан діяльності публічних службовців. Адже керівні посадові особи фіскальних органів можуть сприйняти показники опитування задоволеністю як підставу для висновків. Однак отриманий показник дозволяє лише вимірювати стан прогресу, але не визначає, яких заходів необхідно вжити для його удосконалення.

Отже, основною метою оцінювання задоволеності від виконання професійної діяльності представниками фіскальних органів є забезпечення їх керівництва об'єктивними відомостями про ре-

зультати діяльності окремих структур публічної служби. Такі відомості можуть стати лише одним із джерел інформації для прийняття управлінських рішень чи здійснення організаційно-дисциплінарних висновків.

У межах даного дослідження, слід також звернути увагу на приклади оцінювання діяльності податкових органів у Республіці Польща, де у рамках програми «Клієнт у центрі уваги KAS» (Krajowa Administracja Skarbowa – Національна скарбова адміністрація Республіки Польща) проводиться онлайн-опитування відвідувачів податкових інспекцій. Наприклад, за період квітень 2021 – березень 2022 року було здійснено понад 108 тис. опитувань [6].

Метою запровадження опитування щодо оцінювання рівня задоволеності діяльністю податкових органів стало прагнення органів виконавчої влади зробити податкову службу в Польщі ще більш професійною та зосередженою на потребах платників податків. Таке опитування є анонімним, добровільним, постійним та проводиться при здійсненні візитів відвідувачів до податкових інспекцій або в електронній формі. Посилання на анкету, розроблену фахівцями, надсилається керівництвом податкової служби на електронну адресу платника податків. Слід звернути увагу на той факт, що в опитуванні беруть участь різні групи респондентів: фізичні особи, суб'єкти підприємництва, державні службовці, аудиторські, бухгалтерські, юридичні фірми тощо. Об'єктом дослідження для респондентів є такі якості співробітників офісу податкової служби: компетентність, ввічливість, комунікабельність та доброзичливість.

Узагальнення польського досвіду адміністрування результатів оцінювання рівня задоволеності діяльністю фіскальних органів дає підстави зазначити, що опрацювання результатів такого опитування проводиться Міністерством фінансів на підставі аналізу таких основних показників: задоволеність клієнтів візитом до офісу податкової служби, рекомендації іншим клієнтам скористатися послугою у податковому офісі, оцінка відносної легкості вирішення справи, позитивні емоції клієнтів від візиту, ймовірність вирішення справи під час першого візиту. Результати опитувань також систематично аналізуються в кожному регіональному офісі податкової служби.

У контексті дослідження правового регулювання відносин щодо оцінювання рівня задоволеності членів суспільства діяльністю фіскальних органів, звернемо увагу на суб'єктний склад опитуваних осіб. У даній царині цікавим є досвід Інституту фіскальних досліджень Міністерства фінансів Іспанії, який у 2023 році провів дослідження «Думки та фіскальні настрої іспанців у 2022 році» [7]. Дослідження було проведено на вибірці з трьох тисяч громадян, розподілених на п'ять сегментів: підприємці, фермери, самозайняті особи, наймані працівники, незайняті особи (безробітні, пенсіонери, студенти тощо). Респондентів для опитування відбирали за критеріями місця проживання, статі та віку. Опитування проводилося методом особистого інтерв'ю із застосуванням структурованого опитувальника. Крім того, у цьому дослідженні аналізувалася думка громадян щодо посадових осіб податкової служби, які вважаються хорошими фахівцями, неупередженими та коректними при виконанні своїх обов'язків. Податкове агентство Іспанії вивчало позицію респондентів щодо широкого спектра видів контрольно-перевірочної діяльності податкової служби: організація податкового контролю великих платників; міжнародне оподаткування (трансфертне ціноутворення); боротьба з тіньовою економікою та контрабандою; перевірки, обшуки, слідчі дії; зменшення від'ємного значення об'єкта оподаткування; стягнення заборгованості тощо [7].

Актуальним для імплементації в національне законодавство України є досвід Іспанії щодо існування Ради захисту платників податків, яка сформована як колегіальний орган при Державному секретаріаті фінансів та здійснює нагляд за дотриманням прав платників, розглядає їх скарги на дії державних органів, а також вносить відповідні пропозиції та зауваження в порядку, визначеному нормативно-правовими актами. Зазначена Рада є гарантом прав громадян у їхніх податкових відносинах та наближає податкову адміністрацію до суспільства [8].

Здійснений аналіз досвіду регулювання відносин щодо оцінювання рівня задоволеності членів суспільства, у тому числі платників податкових та митних платежів, діяльністю фіскальних органів у окремих країнах-членах ЄС, дає підстави визначити таке оцінювання як дієвий інструмент сприяння реалізації державної фіскальної політики в цих країнах. Однак застосування такого оцінювання повинно бути скориговане відповідно до обсягу законодавчо закріплених повноважень податкових та митних служб у різних країнах. Адже шаблонне формування критеріїв системи оцінювання рівня задоволеності діяльністю може слугувати передумовою для хибних висновків чи помилкових організаційно-управлінських рішень.

Аналізуючи загальні засади системи оцінювання рівня задоволеності діяльністю фіскальних органів в Україні, у першу чергу, доцільно погодитися з думкою вітчизняного авторського колективу науково-аналітичної доповіді про те, що неприпустимим є формування критеріїв оцінювання рівня задоволеності діяльністю представників фіскальної служби, відхилення від яких матиме правові

наслідки при тому, що досягнення таких критеріїв не буде залежати безпосередньо від діяльності цих органів. Рішення, прийняті на підставі подібних критеріїв, не матимуть під собою належного правового підґрунтя [9, с. 37].

Проведені дослідження показують, що наразі основними проблемами, які впливають на негативний результат оцінювання рівня задоволеності членів українського суспільства діяльністю фіскальних органів, наразі є: наявність корупційних ризиків у законодавстві та факторів у практиці роботи цих органів; не висока ефективність системи адміністративного оскарження їх неправомірних дій чи бездіяльності; необ'єктивний розгляд скарг платників податків тощо. В зазначених умовах об'єктивність досліджуваного оцінювання може бути забезпечено лише за допомогою професійного експертного опитування платників податків та інших користувачів послугами фіскальних органів.

На нашу думку, наразі першочерговими критеріями оцінювання рівня задоволеності суспільства діяльністю фіскальних органів в Україні повинні стати: 1) компетентність персоналу як здатність фахівців відповідати стандартам загальної та професійної компетентності, професійної етики, нульової толерантності до корупційних проявів; 2) комфортність отримання послуг як забезпечення належних умов, у яких надаються податкові та митні послуги. Платники податків повинні визначати рівень задоволеності від діяльності фіскальних органів також шляхом співставлення відповідності таких послуг нормам чинного законодавства та ефективності реалізації адміністративних процедур.

Таким чином, формування адміністративно-правового механізму оцінювання рівня задоволеності суспільства діяльністю фіскальних органів в Україні є складним процесом, який потребує постійного вивчення органами державної виконавчої влади позицій всіх груп платників податків, а також інших суб'єктів суспільно-економічних відносин. Для збору об'єктивної інформації про рівень задоволеності та для забезпечення прозорості та ефективності цієї процедури також пропонується здійснення моніторингу громадськими об'єднаннями.

Враховуючи результати досліджень зарубіжного досвіду, вносимо пропозиції щодо удосконалення норм податкового законодавства шляхом внесення змін до Глави 7. «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів» Податкового кодексу України [10]:

- до статті 71. «Визначення інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу», виклавши п. 71.1. у наступній редакції: «Інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності контролюючих органів – комплекс заходів, що координується центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику, щодо збору, опрацювання та використання інформації, необхідної для виконання покладених на контролюючі органи функцій, а також інформації про показники оцінювання рівня задоволеності платників податків чи інших осіб професійною діяльністю контролюючих органів»;

- до статті 72. «Збір податкової інформації», доповнивши п. 72.1 (Для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності контролюючого органу використовується інформація, що надійшла від платників податків та податкових агентів) п.п. 72.1.8 такого змісту: для інформаційно-аналітичного забезпечення діяльності податкових органів надається інформація про оцінювання рівня задоволеності платників податків їх діяльністю як результатом здійсненого процесу вимірювання та аналізу ставлення працівниками податкової служби до виконання своїх професійних обов'язків.

Висновки. Зарубіжний досвід оцінювання рівня задоволеності платників податків та інших суб'єктів суспільно-економічних відносин діяльністю фіскальних органів повинен бути використаний для удосконалення організаційно-управлінського механізму діяльності митних та податкових органів в Україні. Аналіз теорії та практики зазначеного вище досвіду дозволяє констатувати необхідність впровадження оцінювання за допомогою використання електронних сервісів, централізованих систем збору відгуків та регулярних опитувань різних груп респондентів. Необхідним є законодавче закріплення низки елементів системи оцінювання, серед яких: 1) диференціація показників результативності та ефективності діяльності фіскальних органів; 2) використання лише показових, вимірюваних, зрозумілих та об'єктивних критеріїв; 3) збалансованість системи критеріїв та визначення ступеня професійних цілей для оцінювання діяльності фіскальних органів; 4) виважене та стримане використання показників рівня оцінювання процедур фіскального адміністрування тощо.

Перспективами подальших досліджень визначаємо необхідність імплементації в національне законодавство України зарубіжного досвіду щодо створення публічно-громадського органу захисту прав платників податків як колегіальної структури, до складу якої повинні входити представники органів публічного адміністрування, міжнародних та національних недержавних і громадських організацій, платники податків різних організаційно-правових форм та форм власності тощо.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Несторишен І.В., Руда Т.В. Систематизація критеріїв оцінювання ефективності діяльності митних органів. *Електронний репозитарій Ужгородського національного університету*. URL: <https://dspace.uzhnu.edu.ua>.
2. Квеліашвілі І.М. Реформування державного управління митною справою України в умовах європейської інтеграції: автореф. дис. ... докт. наук з держ. управління: 25.00.01. Дніпро, 2019. 39 с.
3. Мушенюк В.В., Тімашов В.О. Правовий інститут митного контролю, його принципи, види. *Приватне та публічне право*, 2020, № 2. С. 102–107.
4. Маслова А.Б. Органи, що реалізують державну митну політику, як складова системи публічного адміністрування: організаційно-правові аспекти реформування: монографія. Запоріжжя: Вид. дім «Гельветика», 2020. С. 302.
5. Концептуалізація оцінювання митних процедур в умовах активізації зовнішньоекономічної діяльності: монографія; за заг. ред. І.Г. Бережнюка. Хмельницький: ПП Мельник А.А., 2015. С. 51.
6. Jak klienci oceniają wizytę w urzędzie skarbowym – wyniki badania. *Ministerstwo Finansów*. URL: http://www.pdu-journal.kpu.zp.ua/archive/4_2020/39.pdf. (дата звернення: 22.02.2025 р.).
7. PRINCIPALES RESULTADOS 2023. Septiembre de 2024. *Agencia Tributaria*. URL: https://sede.agenciatributaria.gob.es/static_files/Sede/Actualidad/Notas_prensa/2024/Principales_resultados_control_tributario_2023.pdf (дата звернення: 22.02.2025 р.).
8. Valoración de la Agencia Tributaria por los ciudadanos. *Sede electronica Agencia Tributaria*. URL: https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/informacion-institucional/memorias/memoria-2023/2-informacion-institucional/2_5-valoracion-agencia-tributaria-ciudadanos.html. (дата звернення: 22.02.2025 р.).
9. Серебрянський Д., Вдовиченко А., Зубрицький А., Стадник М., Орос Г. Оцінка ефективності роботи митних підрозділів ДФС України: науково-аналітична доповідь. Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. 59 с.
10. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 22.02.2025 р.).