

# **I. КОНСТИТУЦІЙНЕ ТА МУНІЦИПАЛЬНЕ ПРАВО. АДМІНІСТРАТИВНЕ, ФІНАНСОВЕ, ПОДАТКОВЕ ПРАВО**

УДК 347.73

**Долженков О. В.**,  
аспірант кафедри  
адміністративного та фінансового права  
Національного університету  
«Одеська юридична академія»

## **ЩОДО ДЕЯКИХ СКЛАДОВИХ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СТАБІЛЬНОСТІ ТА ПОДОЛАННЯ НЕОДНОЗНАЧНОСТІ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА І ПІДВИЩЕННЯ ІНВЕСТИЦІЙНОЇ ПРИВАБЛИВОСТІ УКРАЇНИ**

У статті на підставі аналізу деяких проблемних питань податкової системи України запропоновано напрями їх вирішення, зокрема, шляхом запровадження інституту попередніх податкових роз'яснень (tax ruling) та встановлення мораторію на певний період на внесення змін до податкового законодавства, окрім змін, які стосуються адміністрування та/або поліпшують становище платників податків, зборів, з метою подолання нестабільності та неоднозначності податкового законодавства, задля стимулювання процесів економічного зростання вітчизняного виробництва зокрема, та підвищення інвестиційної привабливості і конкурентоспроможності України на міжнародній арені в цілому.

*Ключові слова:* податкова система, податкова консультація, інститут попередніх податкових роз'яснень (tax ruling), податкове законодавство.

В статье на основе анализа некоторых проблемных вопросов налоговой системы Украины предложены варианты их решения, в частности, путем внедрения института предыдущих налоговых разъяснений (tax ruling) и установления моратория на

определенный период на внесение изменений в налоговое законодательство, кроме изменений, касающихся администрирования и/или тех, что улучшают положение налогоплательщиков, с целью преодоления нестабильности и неоднозначности налогового законодательства, стимулирования процессов экономического роста отечественного производства в частности, и повышения инвестиционной привлекательности и конкурентоспособности Украины на международной арене в целом.

*Ключевые слова:* налоговая система, налоговая консультация, институт предыдущих налоговых разъяснений (tax ruling),

In the article, based on the analysis of some problematic issues of the tax system of Ukraine, options are offered for their solution, in particular, by introducing the institution of previous tax explanations (tax ruling) and establishing a moratorium for a certain period to amend the tax legislation, except for changes related to administration and/or improve the position of taxpayers, in order to overcome the instability and ambiguity of tax legislation, to stimulate the economic growth of domestic pro in particular, and to increase the investment attractiveness and competitiveness of Ukraine in the international arena as a whole.

*Keywords:* tax system, tax advice, the institution of previous tax explanations (tax ruling),

**Постановка проблеми.** Призначення податкової системи, яка є відображенням і органічною складовою економічної моделі розвитку країни, полягає не лише у збиранні податків та забезпеченні доходної частини бюджету для виконання державою своїх функцій, а й у сприянні досягненню стратегічної мети розвитку національної економіки.

Податкова система повинна забезпечувати раціональне співвідношення між інтересами держави в отриманні джерел для покриття державних витрат і інтересами суб'єктів підприємництва зі сплати такого розміру податку, щоб це не суперечило їх особистим і виробничим інтересам.

Українська податкова система за зовнішніми ознаками є дуже подібною до більшості податкових систем європейських країн. Проте, на відміну від країн Європейського Співтовариства, податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер, що, в свою чергу, потребує подальшого ґрунтового дослідження та проведення комплексної податкової реформи.

**Мета дослідження:** виявити наявні проблеми та запропонувати напрями вирішення, зокрема з метою подолання нестабільності й неоднозначності податкового законодавства задля стимулювання процесів економічного зростання вітчизняного виробництва зокрема, та підвищення інвестиційної привабливості і конкурентоспроможності України на міжнародній арені в цілому.

**Виклад основного матеріалу.** В Україні реформаційні процеси в перебудові податкової системи за останні роки не мають сталого характеру, безсистемно врегульовуються лише окремі питання, а зміни в податковому законодавстві орієнтовані на нетривалі терміни часу.

Ефективне функціонування податкової системи детермінує фінансову незалежність будь-якої держави, створює умови для розвитку економіки та бізнесу.

Сучасна податкова система України зберігає низку суттєвих недоліків, які є системними.

Оцінку податкової системи певної держави можна дати на основі рейтингу «Paying Taxes». Цей рейтинг відображає величину податкового та адміністративного тягаря на середню за величиною компанію в різних країнах світу, складається Світовим банком спільно з аудиторською компанією PricewaterhouseCoopers (PwC) і є частиною рейтингу по легкості ведення бізнесу Doing Business.

Україна в останньому рейтингу «Paying Taxes 2017» займає 84 місце. Загальне податкове навантаження у нашій країні –

51,9%. Цей показник дещо нижчий, аніж у сусідній Білорусі, однак вищий, аніж в інших сусідів, зокрема, Польщі, Росії чи Румунії. У порівнянні з сусідніми країнами, в Україні доводиться витратити багато часу на оформлення та подання звітності – 356 годин (в Румунії, наприклад, на це піде лише 161 година). Отже, вітчизняна податкова система не є ефективною, виходячи, найперше, із складного механізму її функціонування.

Такі показники говорять про те, що Україна в очах світової фінансової спільноти поки що, на жаль, залишається країною з досить високим ступенем зарегульованості економіки і незначною інвестиційною привабливістю.

Парадоксальним залишається той факт, що зазначені експертами Світового банку нібито поліпшення у рейтингу «Paying Taxes 2017» (у рейтингу «Paying Taxes 2016» Україна займала 107 місце), жодним чином не відчули самі підприємці. При складанні рейтингу враховуються регуляторні поліпшення, які в Україні далеко не завжди означають реальні зміни. Так, експерти точно не враховували складності взаємодії підприємців з податківцями, кількість планових, а особливо позапланових перевірок і масштаби корупції. Тому поліпшення позицій України не відзначиться і на інвестиційній привабливості країни. Інвестори не готові працювати в Україні, поки держава не зможе гарантувати їм повний захист їх власності і капіталів.

Найбільш складною та проблемною є система адміністрування податків, яка характеризується, перш за все, низькою якістю консультаційно-роз'яснювальної роботи; розбалансуванням інтересів податкових органів та платників податків з приводу законного з'ясування суперечливих питань у законодавстві та можливості оптимізації оподаткування останніми через значну кількість проблемних аспектів у даному питанні, серед яких: запровадження строго індивідуального характеру податкової консультації; неможливість отримання платником консультації наперед з гіпотетичного питання для майбутнього напрямку діяльності; велика вірогідність отримання відмови у наданні консультації у зв'язку з тим, що на думку контролюючого органу, питання, порушене в отриманому запиті, не стосується сфери діяльності платника податків, який до них

звернувся, або не стосується оподаткування отримуваних ним доходів.

На жаль, податкових консультацій інформативного характеру стосовно постійних змін та доповнень до податкового законодавства, особливо в умовах надання інформації щодо типових випадків та повної відсутності аналітичних даних відносно нестандартних, для платників податків замало.

У чинному українському податковому законодавстві практично не розвинені механізми попереднього податкового узгодження і контролю, що дозволяють уникнути негативних для платника податків наслідків у випадках складної податкової кваліфікації тієї чи іншої економічної операції. Існуюча система індивідуальних податкових роз'яснень, наданих платнику податку за його запитом, не дозволяє в повній мірі захиститися від податкових донарахувань.

Таким чином, ситуація з податковим консультуванням платників податків залишається складною, оскільки податкова служба не здатна допомогти належним чином через вищенаведені недоліки.

Подолання вищезазначеної проблеми можливо за рахунок підвищення стабільності правового регулювання оподаткування, а також за рахунок його вдосконалення і визначеності. В іноземних юрисдикціях зазначені цілі досягаються за допомогою інституту попередніх податкових роз'яснень («tax ruling»), що особливо широко застосовується в США, Нідерландах, Франції, Естонії, Кіпрі та в багатьох інших країнах світу. Фактично, мова йде про офіційне підтвердження з податкового органу, яке дозволяє власникам бізнесу визначити задалегідь їх права і обов'язки, рівень податкового навантаження в конкретній ситуації при проведенні певної угоди.

У світовій практиці інститут попередніх податкових роз'яснень («tax ruling») широко використовується в якості механізму виявлення та мінімізації податкових ризиків у ситуаціях, коли податкові наслідки тієї чи іншої господарської операції складно спрогнозувати. До поширених механізмів відносяться, зокрема: попередні податкові роз'яснення (advance

tax ruling, private ruling); угоди про податкові зобов'язання (closing agreements); попередні цінові угоди (advance pricing agreements / arrangements).

Одним з найбільш поширених в світі способів є отримання попереднього роз'яснення (рішення) від податкової влади. Такі роз'яснення принципово відрізняються від офіційних і індивідуальних податкових роз'яснень, які надають українські податкові органи.

Суть даного інституту полягає в тому, що за запитом платника податків або групи платників податків державний податковий орган видає попередній висновок (рішення) про кваліфікацію для цілей оподаткування запланованої господарської операції. Результатом для платника податків є можливість спокійно здійснювати операцію, не побоюючись ніяких змін зі сторони податкового органу у регулюванні відповідного питання. Перевага для держави полягає в отриманні інформації про угоду на ранніх етапах.

У найзагальнішому вигляді, попередні податкові роз'яснення – це будь-які роз'яснення, надані податковим органом на адресу конкретного платника податків, стосовно запланованих ним операцій. При чому таке роз'яснення є обов'язковим як для платників податків, так і для податкових органів.

Наприклад, у Франції передбачена можливість для кожного платника податків отримати відповідь про правомірність операції, яку він збирається здійснити в майбутньому (rescrit fiscal). У США існує процедура письмової відповіді платнику податків, який попередньо звернувся із запитом щодо угоди, яку він має намір укласти в майбутньому. Оцінки та рекомендації, висловлені в таких письмових відповідях, фактично застосовуються по відношенню до всіх аналогічних ситуацій.

Спільною рисою для всіх видів попередніх податкових роз'яснень є те, що платники податків в результаті отримують від податкових органів попередній висновок про кваліфікацію для цілей оподаткування планованої угоди з метою запобігання податкових суперечок.

Для бізнесу цей інститут дає можливість спланувати свою діяльність на майбутнє, спрогнозувати податкові ризики ще на етапі укладання угоди. Для податкових органів в результаті отримання інформації про майбутні операції стають більш зрозумілими бізнес-процеси конкретного платника податків, визначеної галузі. При цьому в подальшому податкові органи контролюють виконання платниками податків наданих роз'яснень.

Цей інструмент податкового планування є досить привабливим для нашої країни, адже це не тільки додасть впевненості платникам податків, але і зробить правове податкове поле більш прозорим і доступним для розуміння іноземними інвесторами.

Закріплення і розвиток в Україні інституту попередніх податкових роз'яснень сприятиме стабільності і визначеності правового регулювання і стане ефективним способом позасудового вирішення податкових спорів, а також буде сприяти подальшому підвищенню передбачуваності та прозорості системи податкового контролю.

Можливість оперативного і особливо попереднього узгодження податкових позицій з податковим органом є важливою перевагою податкового моніторингу в порівнянні із традиційними формами податкового адміністрування.

Не менш важливим та проблемним питанням у сфері оподаткування є й неоднозначність підходів законодавця, що створює практичні проблеми у сфері оподаткування, у зв'язку із частим внесенням змін до податкового законодавства.

З часу прийняття у 2010 році Податкового кодексу України [1] до нього більш ніж 150 разів вносилися зміни, доповнення, поправки і досить часто – кардинальні, наприклад, змінювалися підходи до нарахування та сплати податків. Методики нарахування, сплати податків, форми податкової звітності, бюджетні рахунки для сплати податків, тощо можуть змінюватися протягом періоду подачі звітності. Це все зумовлює виникнення ситуацій, коли звіт не приймається через раптову зміну форми, коли одні підприємства здали звіт за однією формою, а інші вже повинні здавати за новою, що викликає

необхідність переоформлення звіту, вивчення нових форм звітності, стимулює та посилює стресові для бухгалтерів та підприємців ситуації.

Таким чином, нестабільне та неоднозначно визначене податкове законодавство згубно впливає на діяльність вітчизняних підприємств/підприємців та відлякує іноземних інвесторів, не сприяє підвищенню інвестиційної привабливості України.

Стабільність податкового законодавства є однією з основних вимог під час вибору іноземними інвесторами країни для вкладення інвестицій. Законодавець повинен гарантувати стабільність податкової політики, що, у свою чергу, стимулюватиме інвестора у процесі ухвалення рішення.

Різке зниження інвестиційної активності в Україні безпосередньо пов'язане саме з нестабільністю українського законодавства щодо оподаткування, відсутністю реальних, а не декларативних норм права про гарантії стабільності у сфері оподаткування з боку держави.

Значна частота внесення змін до Податкового кодексу України не тільки істотно ускладнює роботу контролюючих органів із забезпечення виконання платниками податків податкових зобов'язань, а й негативно позначається на діяльності суб'єктів підприємництва, зокрема внаслідок обмежених можливостей щодо формування їх власної політики.

Таким чином, необхідно припинити безсистемні зміни порядку оподаткування, а чітко виконувати чинні норми права. До реформування податкової системи України в цілому та внесення змін до Податкового кодексу України зокрема, необхідно підходити системно та комплексно.

Забезпеченню стабільності сприятиме запровадження мораторію на певний період на внесення змін до податкового законодавства, наприклад, до 2020 року, окрім змін, які стосуються адміністрування та/або поліпшують становище платників податків, зборів, встановлення зворотної дії в часі тільки для актів податкового законодавства України, якими вносяться зміни, доповнення, що передбачають пом'якшення



або скасування відповідальності за порушення податкового законодавства.

**Висновки.** Вищезазначені проблеми податкової системи України вимагають їх нагального вирішення на користь стимулювання розвитку підприємництва. Необхідно запровадити інститут попередніх вмотивованих податкових роз'яснень (tax rulling), які будуть надаватися центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну фінансову політику, за зверненням платників податків та відображатимуть його офіційну позицію з питань правильності, повноти нарахування та сплати податків, зборів щодо здійснених господарських операцій або тих господарських операцій, здійснення яких планується в майбутніх звітних (податкових) періодах; вмотивоване податкове роз'яснення, надане платнику податків, повинно бути обов'язковим для контролюючих органів під час проведення перевірок, звірок.

Крім цього, нагального врегулювання потребує проблема частой зміни податкового законодавства, шляхом вирішення якої є запровадження мораторію на певний період на внесення змін до податкового законодавства, з метою стимулювання залучення інвестицій у вітчизняну економіку, підвищення інвестиційної привабливості України, формуванням стабільного податкового законодавства.

Реалізація зазначених пропозицій слугуватиме підвищенню стабільності та однозначності податкового законодавства, що в свою чергу стимулюватиме процеси економічного зростання вітчизняного виробництва, сприятиме інвестиційній привабливості та призведе до залучення іноземних інвестицій в економіку країни, підвищить конкурентоспроможність України на міжнародній арені в цілому.

#### **Література:**

1. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 р. № 2753-VI. Відомості Верховної Ради. 2011. № 13.-14. № 15-16. № 17. Ст. 112.