

УДК 347.73

**О. О. СЕМЧИК,**  
кандидат юридичних наук

## **ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПРОЗОРОСТІ В УКРАЇНІ**

Підписання Україною Угоди про асоціацію з ЄС зумовило постановку нових питань та викликів для нашої держави. Це пов'язано із тим, що підписання Угоди передбачає як отримання державою нових можливостей для розвитку, так і завдання щодо приведення у відповідність до європейських норм і правил власного законодавства для того, щоб цими можливостями скористатися.

Незважаючи на складний стан у всіх сферах життя, політичну та економічну кризу, відсутність дієвих механізмів викорінення неефективних методів управління, постійні зміни у керівництві, і особливо воєнні дії на території України, держава в особі уповноважених органів прагне досягти поставленої мети й інтегруватися в європейське співтовариство. Центральне місце у законодавчих змінах у такий складний час займає питання акумулювання та використання публічних фондів коштів, адже саме за їх рахунок має забезпечуватись захист державного суверенітету. Втім, оминаючи увагою відсутність на даний момент чітко визначеного переліку дій у фінансовій сфері для реалізації стратегічно визначених цілей розвитку нашої держави, хотілося б розглянути питання, безпосередньо пов'язане зі змінами у регулюванні податкових відносин у контексті імплементації європейських стандартів у сфері фінансів.

Дедалі частіше сьогодні можна почути думку про необхідність втілення у життя «європейських цінностей». На це спрямовані зусилля усіх представників вищих органів державної влади, і дійсно саме життя диктує задоволення потреби суспільства в докорінних перетвореннях. Однак доводиться констатувати очевидну невідповідність законодавця до реалізації такої амбітної мети, як глобальна перебудова законодавства на європейський манер.

Повертаючись до питання про гармонізацію українського і європейського законодавства у фінансовій сфері, відмітимо, що певні кроки у цьому напрямі були здійснені наприкінці 2014 р. Тут необхідно згадати Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 р., який, докорінно не змінюючи підходів до оподаткування, збільшив фіскальне навантаження на населення, яке за останній час пережило девальвацію гривні у 2,5 рази, підвищення тарифів на оплату комунальних послуг, газ, електроенергію, втрату заощаджень у вигляді валютних вкладів та підвищення рівня безробіття. Підтримуючи позитивний, на наш погляд, напрям розширення бази оподаткування, все ж вважаємо, що, наслідуючи приклад європейських країн, варто прагнути до розвитку всередині країни і, на цій основі, збільшення податкових надходжень до публічних фондів коштів. Зазначений закон одразу викликав бурхливу реакцію юристів, економістів, політологів, підприємців та населен-

ня. Як зазначає Д. Гетьманцев, «юридична сторона документа, якість його підготовки і зміст норм нівелюють весь позитив нововведень, дискредитуючи саму ідею реформи» [1]. Відтак можна ствердно сказати, що кожна нова ініціатива, яка настільки суттєво впливає на реалізацію конституційного права людини на достатній життєвий рівень для себе і своєї сім'ї, а також на інвестиційний клімат у країні, має прийматися набагато виваженіше та ґрунтовніше із урахуванням головного конституційного обов'язку держави, закріпленого у ст. 3 Основного Закону, який полягає в утвердженні й забезпеченні прав та свобод людини.

Тож впровадження європейських приписів в українське законодавство із урахуванням характерних для нашої країни національних особливостей повинно допомогти у розв'язанні тих проблем, які виникають із прийняттям не до кінця узгоджених, а тому колізійних законодавчих актів.

Питання податкової прозорості у цьому контексті викликає сьогодні велику зацікавленість, адже європейські країни і США докладають значних зусиль для створення правової основи для попередження та унеможливлення ухилення від оподаткування. В українській фінансово-правовій думці наведене поняття окремо не зайшло комплексного висвітлення, а досліджувалось у контексті характеристики принципів фінансового чи податкового права, а також фінансової діяльності держави у працях таких відомих учених, як Л. Воронова, М. Кучерявенко, Т. Латковська, С. Ніщима, О. Орлюк, Л. Савченко та ін.

Водночас наведене поняття є характерним для європейського законодавства, і відповідно використовується у низці директив ЄС. Аналіз втілення принципів забезпечення податкової прозорості є нагальним також з огляду на наведений вище закон та деякі інші нововведення, які вводять систему електронного адміністрування ПДВ, контролю за трансфертним ціноутворенням та механізм податкового компромісу.

Тут варто згадати, що податки як інструмент наповнення публічних фондів коштів виконують не тільки основну фіскальну функцію, а й регулятивну, контрольну, розподільчу, стимулюючу та накопичувальну [2, с. 106–109]. Відтак говорити про те, що за рахунок збільшення фіскального навантаження та фіскального контролю вдасться досягти мети більш повного наповнення грошовими ресурсами відповідних фондів, вочевидь не доводиться. А тому застосовувати європейські підходи до забезпечення податкової прозорості можливо тільки у випадку вирівнювання у правовому полі податкового навантаження, зважаючи на всі функції податків у їх єдності. Цей принцип є тісно пов'язаним із принципом справедливості оподаткування, в основі якого лежить розуміння того, наскільки платник податків готовий віддати певний відсоток від своїх доходів для забезпечення функцій держави.

Водночас, як зазначається у літературі, «на основоположне питання філософії – питання про справедливість досі відсутня остаточна відповідь... З одного боку, справедливість лежить поза здатністю людини зрозуміти та досягнути всі її аспекти, прояви та багатшаровість змісту, а з другого – погляди на справедливість переломлюються через власне бачення, суб'єктивні інтереси,

конкретні історичні особливості» [3, с. 4]. Це свідчить про те, що у разі наявної можливості зменшити податкове навантаження суб'єкт оподаткування у більшості випадків намагатиметься це зробити або ухилитися від оподаткування.

Тож розглянемо ці два аспекти забезпечення податкової прозорості з метою унеможливлення ухилення від оподаткування у контексті останніх податково-правових новел. Так, 25 грудня 2014 р. був прийнятий Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо особливостей уточнення податкових зобов'язань з податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість у разі застосування податкового компромісу». Він урегулює відносини щодо звільнення платників податків від відповідальності за умови сплати незадекларованих платежів з податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств шляхом забезпечення сплати ними лише певного відсотка від податку, що мав би бути сплачений за незадекларований таким суб'єктом дохід.

І хоча з юридичного погляду це є податкова амністія [4, с. 393–397], однак, такий інструмент сьогодні широко використовується багатьма країнами з метою збільшення надходжень до публічних грошових фондів. Європейські країни запозичують американський досвід, за результатами якого з 2009 р. у США було зібрано близько 7 млрд дол. за програмою, яка давала змогу уникнути ув'язнення у випадку самостійного звернення із заявою про недоплату та подальшою сплатою штрафу. Італія запровадила 5 % плату за незадекларовані доходи, із встановленням чітких строків [5, с. 51].

В Україні, за словами І. Білоуса, за три тижні чинності закону про податковий компроміс запропонованим механізмом скористалися 305 платників податків. Вони подали до органів Державної фіскальної служби заяви та уточнюючі розрахунки, згідно з якими їхні податкові зобов'язання збільшено на 1,56 млрд гривень [6, с. 3]. Отже, перші результати демонструють у дії стимулюючу функцію податків і сприяють досягненню двох цілей – наповненню відповідних фондів та створення для суб'єктів сприятливих умов для взаємодії із державою.

Тож, говорячи про перший варіант запровадження механізму стимулювання до сплати недоакумульованих державою податків, можна сказати, що новела законодавства, яка корелює із європейським та американським досвідом, має свій позитивний ефект.

Зважаючи на викладене, механізм податкового компромісу, прийнятий в Україні, спрямований на те щоб: 1) створити систему заохочення суб'єктів, які добросовісно сплачують податок; 2) створити передумови для перевірки та покарання суб'єктів, які не сплачують податок; 3) забезпечити наповнення державної скарбниці; 4) стати елементом імплементації європейських норм у цій галузі у законодавство України.

Аналізуючи другий аспект, а саме ухилення від оподаткування, стикаємося із питанням необхідності імплементації у законодавство України тих самих директив ЄС, які були прийняті з метою забезпечення податкової прозорості (Tax transparency Directives). Всі вони розроблені Організацією економічного

співробітництва і розвитку (ОЕСР) і мають на меті забезпечити обмін інформацією між державами для унеможливлення ухилення платниками податків від виконання свого конституційного обов'язку. Одним із основних елементів цієї системи норм є створення правового механізму унеможливлення використання для цієї мети офшорів.

В Україні ж це питання на законодавчому рівні поки що не врегульовано. Згадуючи про діяльність через офшори, варто зауважити, що у літературі відображено різне ставлення до використання офшорних зон. Так, як зазначають деякі автори, основною метою виникнення і розвитку офшорних юрисдикцій є унеможливлення між прагненням держави повністю контролювати фінансову ситуацію на своїй території і небажанням громадян бути підконтрольними і віддавати свій прибуток у вигляді податків, і що саме офшорні юрисдикції спрямовані на захист капіталу, мінімізації податкових зобов'язань, більш сприятливого інвестиційного клімату, тасмницею щодо проведених угод та меншою корумпованістю органів державної влади [7, с. 137–145; 8, с. 65–67; 9, с. 18–24]. Більш усталеним підходом до цього явища є розуміння офшорних компаній як явища, що завдає значної шкоди інтересам інших держав у зв'язку з використанням недобросовісної податкової конкуренції [10; 11, с. 54–71; 12]. У дійсності «істина десь посередині», адже можна назвати і позитивні аспекти такої діяльності, і негативні, втім, європейське співтовариство рухається у напрямі забезпечення податкової прозорості таких «пільгових» податкових юрисдикцій з метою недопущення порушення норм європейського законодавства. Тому для України це є тим напрямом діяльності, у якому потрібно напрацьовувати правові механізми входження до системи обміну правовою інформацією.

Європейська комісія пропонує такі шляхи надання допомоги країнами для забезпечення податкової прозорості: поширити дію механізмів, визначених ОЕСР, на всі податки і збори; ввести обов'язки спонтанного обміну інформацією щодо відшкодування податків, здійснених національними податковими органами нерезидентам; надати можливість адміністративним структурам інших країн брати участь у адміністративних розслідуваннях на території іншої країни; спростити та раціоналізувати процедури надання країнами взаємної допомоги [13, с. 128].

Розглядаючи необхідність зміни правового регулювання у цій галузі відповідно до норм ЄС, масмо поглянути на причину того, чому платники податків шукають податкові юрисдикції з нижчими податковими ставками. Насамперед, можна припустити, що це економія фінансових ресурсів платника. Однак не менш важливим чинником виступає відсутність прозорих і стабільних умов діяльності і, відповідно, гарантій передбачуваності у змінах правового регулювання податкових відносин.

Тому у правовому регулюванні податкової прозорості в Україні потрібно виділити три основні напрями правотворчої діяльності:

інтеграція у систему протидії юрисдикціям, які відмовляються співпрацювати у сфері запобігання ухилення від оподаткування шляхом приєднання до виконання європейських директив у сфері податкової прозорості;

створення правових передумов для розвитку міжнародного співробітництва із країнами у сфері надання (отримання) інформації щодо платників податків, а також у сфері забезпечення належної сплати податків і зборів;

дотримання принципу справедливої податкової конкуренції.

Отже, удосконалення податково-правових норм та їх систематизація завжди будуть у центрі наукового пошуку вчених, які займаються вивченням проблем фінансового права. Ці питання сьогодні є дуже важливими з огляду на те, що у державотворчих перетвореннях та євроінтеграційних прагненнях України, перед країною постає доволі непросте завдання – розробити якісно нову модель правового регулювання податкових відносин, яка дасть змогу забезпечити баланс між правом людини на гідний рівень життя, та необхідністю фінансувати значну кількість функцій держави. А податкова система, що здатна швидко та з високою ефективністю реагувати на глобалізаційні зміни, якраз і зможе стати одним із елементів виходу країни з кризи.

З огляду на євроінтеграційний вектор розвитку нашої держави, можна дійти висновку, що в Україні мають бути розроблені нормативно-правові акти, які сприятимуть імплементації міжнародних вимог щодо забезпечення податкової прозорості в українське законодавство. Такі заходи є необхідними для створення прозорих умов діяльності платників податків, забезпечення стабільності правового регулювання і в остаточному підсумку покращення інвестиційного клімату в державі. Таким чином, важливо досягти не декларативного відображення європейських принципів у податковому законодавстві України, а створити таку систему правових норм із закріпленням ціннісних категорій, у якій вони могли б розвиватись залежно від потреб суспільства.

### Список використаних джерел

1. *Гетманцев Д. О.* Неевропейский путь: халтура вместо налоговой реформы [Електронний ресурс] / Д. О. Гетманцев // Дзеркало тижня. – 2015. – № 1. – Режим доступу : [http://gazeta.zn.ua/business/neeuropeyskiy-put-haltura-vmesto-nalogovoy-reformy\\_.html](http://gazeta.zn.ua/business/neeuropeyskiy-put-haltura-vmesto-nalogovoy-reformy_.html).

2. *Кучерявенко М. П.* Курс налогового права : в 6 т. / Кучерявенко М. П. – Харків : Легас; Право, 2005. – Т. III: Учение о налоге. – 600 с.

3. *Пряме реальне оподаткування. Правова сутність та адміністрування* : [наук.-практ. посібник] / Д. О. Гетманцев, І. М. Мусійчук, О. А. Шишканов, О. В. Шамрай. – К. : Юрінком Інтер, 2014. – 336 с.

4. *Семчик О. О.* Податковий компроміс як фінансово-правове поняття / О. О. Семчик // Поняття та категорії юридичної науки : зб. наук. праць V Міжнар. наук.-практ. конф., 18 листопада 2014 р., Київ / за заг. ред. Н. М. Пархоменко, М. М. Шумила. – К. : Ніка-Центр, 2014. – С. 393–397.

5. *Follow the money* // *The Economist*. – Febr. 7th. – 2015. – P. 51–52.

6. *Малолеткова О. Є.* перші результати податкового компромісу / О. Є. Малолеткова // *Урядовий кур'єр*. – 2015. – № 25. – С. 3.

7. *Лещенко Р. М.* Офшорні юрисдикції: історія виникнення, поняття та класифікація / Р. М. Лещенко // *Часопис Київського університету права*. – 2014. – № 3. – С. 137–145.

8. *Лещенко Р. М.* Поняття офшорної компанії в Україні / Р. М. Лещенко // *Проблеми теорії фінансового права в сучасний період* : матеріали Наук.-практ. круглого столу (Запоріжжя, 13 листопада 2013 р.). – Запоріжжя : КПУ, 2013. – С. 65–67.

9. Павлов П. В. Особый административно-правовой режим на территории офшорных зон: порядок применения и направления совершенствования / П. В. Павлов // Теоретическая и прикладная экономика. – 2012. – № 1. – С. 18–24.

10. Шатилова Е. Е. Правовое регулирование использования офшоров в деятельности российских предпринимателей : автореф. дис. на соискание учен. степени канд. юрид. наук : спец. 12.00.03 «Гражданское право; предпринимательское право; семейное право; международное частное право» / Е. Е. Шатилова. – 2007. – 18 с.

11. Павлов П. В. Офшорные зоны в России и за рубежом: экономико-правовые основы функционирования / П. В. Павлов // Тренды и управление. – 2013. – № 1. – С. 54–71.

12. Королюк Т. Д. Регулирование деятельности офшорных компаний: международно-правовой аспект [Электронный ресурс] / Т. Д. Королюк // Современные научные исследования и инновации. – 2014. – № 2. – Режим доступа : <http://web.snauka.ru/issues/2014/02/31134>.

13. Захаров А. С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / Захаров А. С. – М. : Волтерс Клувер, 2010. – 656 с.

### **Семчик О. О. Правове регулювання податкової прозорості в Україні**

Стаття присвячена аналізу змін до Податкового кодексу України, спрямованих на виконання важливих для інтеграції України у європейське співтовариство умов після підписання Україною Угоди про асоціацію з ЄС. Зроблено висновок, що податкова реформа, маючи позитивну мету, повинна наслідувати приклад європейських країн, втілюючи європейські цінності в українське законодавство, зокрема виконання головного конституційного обов'язку держави, який полягає в утвердженні й забезпеченні прав та свобод людини.

Питання податкової прозорості у цьому контексті викликає сьогодні велику зацікавленість, адже європейські країни та США докладають значних зусиль для створення правової основи для запобігання та унеможливлення ухилення від оподаткування. Охарактеризовано механізм застосування податкового компромісу як одного із способів забезпечення податкової прозорості. Констатовано, що механізм податкового компромісу, прийнятий в Україні, спрямований на: 1) створення системи заохочення суб'єктів, які добросовісно сплачують податок; 2) створення передумов для перевірки та покарання суб'єктів, які не сплачують податок; 3) забезпечення наповнення державної скарбниці; 4) імплементацію європейських норм у цій галузі у законодавство України.

Зроблено висновок, що правотворча діяльність у сфері регулювання відносин податкової прозорості в Україні має здійснюватися у таких напрямках: інтеграція у систему протидії юрисдикціям, які відмовляються співпрацювати у сфері запобігання ухилення від оподаткування шляхом приєднання до виконання європейських директив у сфері податкової прозорості; створення правових передумов для розвитку міжнародного співробітництва із країнами у сфері надання (отримання) інформації щодо платників податків, а також у сфері забезпечення належної сплати податків і зборів; дотримання принципу справедливої податкової конкуренції.

*Ключові слова:* податкова прозорість, Податковий кодекс, податковий компроміс.

### **Семчик О. А. Правовое регулирование налоговой прозрачности в Украине**

Статья посвящена анализу изменений в Налоговый кодекс Украины, направленных на выполнение важных для интеграции Украины в европейское сообщество условий после подписания Украиной Соглашения о ассоциации с ЕС. Сделан вывод, что налоговая реформа должна осуществляться по примеру европейских стран, воплощая европейские ценности и в украинское законодательство, в частности выполнение главной конституционной обязанности государства – утверждения и обеспечения прав и свобод человека.

Вопрос налоговой прозрачности в этом контексте вызывает сегодня большую заинтересованность, поскольку европейские страны и США прилагают значительные усилия для создания правовой основы для предупреждения и предотвращения уклонения от налогообложения. Охарактеризован механизм применения налогового компромисса как одного из способов обеспечения налоговой прозрачности. Констатировано, что механизм налогового компромисса, принятый в Украине, направлен на: 1) создание системы поощрения субъектов, добросовестно уплативших налог; 2) создание условий для проверки и наказания субъектов, не выполняющих налоговую обязанность; 3) обеспечение наполнения государственной казны; 4) имплементацию европейских норм в этой области в законодательство Украины.

Сделан вывод о том, что правотворческая деятельность в сфере регулирования отношений налоговой прозрачности в Украине должна осуществляться по следующим направлениям: интеграция в систему противодействия юрисдикциям, которые отказываются сотрудничать в сфере предотвращения уклонения от налогообложения путем присоединения к выполнению европейских директив в сфере налоговой прозрачности; создание правовых предпосылок для развития международного сотрудничества со странами в сфере предоставления (получения) информации в отношении налогоплательщиков, а также в сфере обеспечения надлежащей уплаты налогов и сборов, соблюдение принципа справедливой налоговой конкуренции.

*Ключевые слова:* налоговая прозрачность, Налоговый кодекс, налоговый компромисс.

#### ***Semchyk O. O. Legal regulation of the tax transparency in Ukraine***

This article analysis recent changes to the Tax Code of Ukraine aimed at achieving very important targets concerning the integration of Ukraine into the European community after signing The Association Agreement with the EU. It is stated that the issue of the accumulation and usage of public funds has greatly influenced any legislation amendment recently. Taking into account current dramatic circumstances this approach is obvious, because exactly these funds should be used to protect the sovereignty of the state.

The author analyses the changes to the Tax Code of Ukraine adopted in January 2014 and underlines that such amendments should be made after a profound analysis and consideration, taking into account the devaluation of the national currency, rise in energy bills and other utilities prices, trimming of savings in foreign currencies, increase of unemployment, etc. The author came to the conclusion that the tax reform, being a positive step, should take into account the experience of European countries and implement European values into Ukrainian legislation, namely to guarantee and preserve human rights and freedoms, as stipulated by the Constitution of Ukraine.

Therefore, the issue of tax transparency draws a lot of attention nowadays, because European countries and the US make considerable efforts to create a solid legal basis for prevention and fight against tax evasions. In Ukrainian legal and financial thought the above-mentioned issue has not been profoundly analyzed, instead it has been considered in terms of the principles of financial or fiscal law, and financial functions of the state. The above-mentioned term is more common for European legislation and is used in a list of the EU Directives.

Taxes as the instrument of creation of public funds have not only fiscal function but also regulatory, control, relocation, stimulation, and accumulation functions. Therefore, European approaches towards the tax transparency could be applied only if the tax burden is equalized in the legal field, taking into account all the functions of taxes. This principle is strongly related to the principle of taxation fairness, which is based on the understanding the readiness of a taxpayer to give away a part of his/her income to enable the state to perform its functions. It

means that the taxpayer with a high degree of certainty will try to reduce his/her tax burden or even evade taxes if any such possibility appear.

The recent changes to the Tax Code partly were aimed to solve the problem of tax evasion by means of a tax compromise, which regulates the relations concerning the release of taxpayers from responsibility for tax evasion if they pay only some part of undeclared VAT and income taxes.

Although this could be considered as a tax amnesty from the legal point of view, such an instrument is widely used across different countries in order to increase inflows to the public funds. The author came to the conclusion that the mechanism of tax compromise adopted in Ukraine is aimed to as follows: 1) create the system of encouragement of taxpayers which will pay taxes in good faith; 2) build the preconditions for control and punishment of taxpayers, which will evade taxation; 3) secure inflows to the state treasury; 4) implement European norms in this field of Ukrainian legislation.

In general, the legislative activity in Ukraine in the field of the tax transparency should be conducted in the following directions: integration to the system of counteraction against jurisdictions which do not cooperate in order to fight tax evasion by joining the implementation of the directives of the EU related to the tax transparency; creation legal preconditions to develop cooperation with other countries in order to improve the exchange of information concerning tax payers as well as the system of tax payment in general; adherence to the principle of fair tax competition.

*Key words:* tax transparency, the Tax Code, tax compromise.