

Ю. О. Костенко

доцент кафедри теорії та історії держави
і права та адміністративного права
Донецького національного
університету імені Василя Стуса,
канд. юрид. наук

НОВЕ В ПОДАТКОВОМУ АДМІНІСТРУВАННІ УКРАЇНИ

Ключові слова: платник податків, податок, контролюючий орган, електронний кабінет платника податків, адміністрування податків.

Дослідженню питань організації податкового адміністрування присвячено достатню увагу в науці податкового права [1; 2; 3; 4]. Проте реформування та становлення податкової системи України, а особливо той фактор, що на сьогодні держава стоїть на порозі прийняття суттєвих змін до Податкового кодексу України (далі – ПКУ) обумовлює підвищений інтерес до цієї проблематики.

Відповідно до проекту Основних напрямів бюджетної політики на 2017 р. пріоритети в податковій реформі Міністерство фінансів України вбачає в ліквідуванні податкової міліції та створенні служби фінансових розслідувань; запровадженні електронного кабінету платника податків; спрощенні адміністрування податків; впровадженні одноразового декларування доходів громадян та непрямих методів контролю [5]. Такі тенденції знайшли своє відображення у поданому до парламенту проекті Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації» (реєстр. № 3357 від 26.10.2015 р.) [6].

Метою цього дослідження є правова оцінка проекту Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації» та обґрунтування пропозицій, спрямованих на удосконалення відповідних положень ПК України з урахуванням сучасної практики податкового адміністрування.

Положення зазначеного законопроекту передбачають суттєві зміни в адміністративній реформі щодо реалізації фіскальної політики держави, і спрямовані на запровадження нових податкових важелів в державі. Представляється важливим звернути увагу на ті з них, що докорінно змінюють сучасні підходи в оподаткуванні. І в цьому контексті доцільно почати з питань прибуткового та непрямого оподаткування.

З урахуванням позитивної практики оподаткування прибутку підприємств в Естонській Республіці, проектом Закону України № 3357 запропоновано з 1 січня 2018 р. введення замість податку на прибуток підприємств податку на виведений капітал (далі – ПВК) за ставкою 20 %. У такому випадку оподатко-

уватися будуть операції з виведення капіталу, в т. ч. при виплаті дивідендів на користь осіб, які не є платниками податку, розподілом коштів між власниками цінних паперів чи інвестиційних сертифікатів. Поряд із цим фактично передбачається включення до складу податку на доходи фізичних осіб (далі – ПДФО) воєнного збору із встановленням ставки на рівні 20 %.

Такий підхід зумовлений тим, що сучасна модель податку на прибуток підприємств призвела до того, що збитки бізнесу за підсумками останнього кварталу 2016 р. перевищили один трильйон гривень. Так, станом на серпень 2016 р. всього в Україні зареєстровано 269 215 платників податку на прибуток підприємств. Тільки за результатами декларування за останній квартал 2016 р. подали звітність 21 000 платників податку з обігом більше 20 млн грн. З них задекларували прибуток 12 935 компаній, які сплатили податок на загальну суму – 13,8 млрд грн. При цьому 82 % від цієї суми сплатили 1086 компаній з обігом понад 100 млн грн. У більшості це державні компанії та компанії з іноземним капіталом. На цьому фоні решта 8 000 компаній задекларувала сукупно 1,068 трлн збитків, з яких 63 % (в гривні це 672 млрд) – це збитки великих платників податків. 70 % пасивних операцій при виплаті доходів нерезидентам здійснюють саме такі збиткові компанії [7].

Саме тому запропонована модель оподаткування прибутку підприємств, що передбачає сплату податку при виплаті дивідендів та / чи частини інших пасивних доходів дозволить нівелювати зазначені вище недоліки, так як сплата податку не буде залежати ні від збитків, ні від прибутків, що представляється раціональним. В своїх розрахунках автори законопроекту передбачають й поступове, протягом трьох років, зниження ставок ПВК та ПДФО до 10 %.

Пропонуються зміни і в системі непрямого оподаткування, зокрема: зниження ставки податку на додану вартість до 15 % (чинна 20 %), зважаючи на те, що ставка 15 % є мінімальною стандартною ставкою за законодавством ЄС згідно Директиви Ради 2006/112/ЄС про спільну систему ПДВ; підвищення кількісного критерію реєстрації в якості платника податку на додану вартість (далі – ПДВ) до 5 млн грн; запровадження публічного Реєстру заяв на бюджетне відшкодування; оприлюднення інформації щодо стану відшкодування ПДВ в розрізі окремих платників податків та заявлених ними до відшкодування з бюджету сум ПДВ; виведення із системи електронного адміністрування ПДВ платників, які реалізують паливо в ємкостях до п'яти літрів та ін. [6].

У сфері майнового оподаткування також запропоновано низку змін, які, перш за все, пов'язані з базою оподаткування при стягненні податку з нерухомості. Так, передбачається перехід від обкладання податком на нерухомість квадратури до безпосередньої вартості нерухомості; виведення з числа об'єктів оподаткування господарських (присадибних) будівель та ін. В такий спосіб автори законопроекту

вбачають можливим стимулювати бізнес до розвитку, збільшити прибутковість підприємств та покращити інвестиційний клімат.

Поряд із цим ключові зміни запропонованого народними депутатами законопроекту стосуються подальшої адміністративної реформи, при якій відбувається розмежування функцій щодо «формування» та «реалізації» державної фіскальної політики, де Міністерство фінансів стає єдиним центром прийняття управлінських рішень у сфері бюджетно-фіскальної політики. Документом пропонуються такі новації щодо адміністрування податків:

1. Наділення Міністерства фінансів України правом надання письмових, електронних, узагальнюючих податкових консультацій платникам відповідно до п.п. 192.1.9 і п. 52.4 ПКУ, тоді як за податківцями залишиться право на надання тільки усних консультацій. З метою допомоги у сплаті податків, складанні звітності, представленні інтересів платника у судах та податкових органах пропонується введення інституту податкових консультантів (п.п. 158¹ ст. 14 ПКУ), під якими розуміються фізичні чи юридичні особи, які здійснюють діяльність податкового консультування на підставах та в порядку, передбачених законом. Діяльність податкового консультанта – це незалежна професійна діяльність щодо надання платнику податків передбачених законом видів послуг [6].

2. Заплановано закріплення у ПКУ поняття електронного кабінету платника податків, а також низки понять, пов'язаних з його функціонуванням. Роботу цього сервісу передбачається підняти на новий рівень. Так, усе «спілкування» з податківцями платник податків за бажанням зможе здійснювати в електронному вигляді через свій кабінет. Методологом електронного кабінету при цьому виступатиме Міністерство фінансів України. Відповідно до п.п. 1.271. ст. 14 законопроекту адміністратор Електронного кабінету платника податків – центральний орган виконавчої влади, що забезпечує формування державної фінансової політики або державне підприємство, що належить до сфери відання такого центрального органу виконавчої влади, відповідальне за організацію роботи з розробки програмного забезпечення Електронного кабінету платника податків, за виконання всіх етапів життєвого циклу програмного забезпечення Електронного кабінету платника податків, впровадження, функціонування, оновлення, модифікацію, усунення помилок, забезпечення цілісності та автентичності вихідного програмного коду Електронного кабінету платника податків, а також за безпосереднє щоденне адміністрування Електронного кабінету платника податків [6]. Тобто, Електронний кабінет платника податків – це персональне автоматизоване робоче місце платника податків, робота в якому здійснюється он-лайн (через мережу Інтернет у режимі реального часу) без використання спеціально встановленого клієнтського застосування.

При такому підході Електронний кабінет платника податків є захищеним, персоналізованим та безпечним електронним сервісом, який забезпечує безконтактну взаємодію платників податків та контролюючих органів з використанням сучасних інформаційно-комунікаційних технологій з питань, що виникають у зв'язку із реалізацією прав та обов'язків платника податків та / або контролюючого органу, визначених ПКУ. Можна констатувати, що запровадження Електронного кабінету платника податків – он-лайн доступ платників до управління особовим рахунком (облік платежів, авансів, переоплат, залік відповідних сум, податковий борг).

3. Передбачається перехід до нової системи апеляційних оскаржень платниками рішень контролюючих органів – другій рівень апеляцій переміщується до Міністерства фінансів України (останнє наділяється правом на скасування рішень контролюючих органів). Зокрема, до сфери відповідальності Міністерства фінансів переходять: функції аналізу та прогнозу сплати податків; блок інформаційного забезпечення – бази даних, окрім реєстрів (як результат – неможливість викривлення податкової інформації); політика обліку платників та планування їх перевірок.

4. Запропоновано нову структуру контролюючих органів. Зокрема, передбачено, що на базі податкової міліції створюється новий правоохоронний орган (Служба фінансових розслідувань), діяльність якого спрямовується та координується Кабінетом Міністрів через Міністерство фінансів України та до основних функцій якого належать: запобігання, виявлення, припинення, розслідування та розкриття фінансових злочинів; здійснення оперативно-розшукової діяльності, а також досудового розслідування злочинів.

5. З урахуванням розмежування функцій між ланками органів Державної фіскальної служби (далі – ДФС), передбачено низку змін й у сфері здійснення податкового контролю. Так, перевірна робота передбачається виключно на обласному рівні, районні податкові інспекції виконуватимуть виключно сервісні функції. Визначено, що план-графік документальних планових перевірок оприлюднюється на сайті ДФС та публікується у офіційному виданні ДФС. Також передбачається уточнити, що предметом камеральної перевірки може бути в тому числі і своєчасність подання податкових декларацій (розрахунків) та / або сплати погодженої суми податкового (грошового) зобов'язання виключно на підставі даних, що зберігаються (оброблюються) у відповідних інформаційних базах. При цьому камеральна перевірка, згідно з новими правилами, може бути проведена тільки протягом 30 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації (на сьогодні такий строк встановлений лише щодо ПДВ). Якщо така податкова декларація була подана пізніше – за днем її фактичного подання. Передбачено зміни й щодо встановлення строків з при-

воду надіслання податкових запитів, проведення зустрічних звірок, порядку проведення фактичних перевірок, визначення критеріїв суб'єктивної сторони податкового правопорушення тощо. Слід зазначити, що контролюючі органи позбавлені будь-якої законодавчої ініціативи та діють виключно за правилами та процедурами розробленими Міністерством фінансів України.

Сучасний низький рівень електронних сервісів, зловживання контролюючими органами своїми повноваженнями, комунікаційні прогалини між ДФС та платниками податків зумовили подальше реформування у галузі податкової та митної справи. Результатом прийняття підготовленого законопроекту може стати запровадження з 1 січня 2018 р. окреслених змін, за рахунок яких очікується підвищення прозорості адміністрування податків; скорочення інструментів тиску на бізнес з боку ДФС, покращення бізнес-клімату шляхом переходу ДФС до виконання сервісних функцій, налагодження партнерських відносин між бізнесом та контролюючими органами, підвищення ефективності виявлення злочинів у сфері фінансів.

У цілому підтримуючи запропоновані зміни доцільно звернути увагу на чергову реформу Держаної фіскальної служби, що врешті має перетворити її з органу, який може формувати фіскальну політику (наприклад, завдяки праву самостійної розробки підзаконних нормативно-правових актів), на власне сервісну службу, яка надає публічні послуги у сфері адміністрування податків та забезпечує виключно реалізацію державної фіскальної політики. У цьому контексті логічним вбачається рішення про наділення виключно Міністерства фінансів України правом розробки підзаконної бази та надання йому повноважень останньої ланки адміністративного оскарження. Проте, обговорення та доопрацювання вимагає питання щодо податкового консультування та організаційно-правових засад проведення податкових перевірок. І в цьому контексті потребують додаткової уваги декілька аспектів.

По-перше, законопроект № 3357, у разі його прийняття, суттєво змінить обсяг функцій та повноважень податкових органів у сфері податкового консультування. Навряд чи, в разі прийняття законопроекту в запропонованій редакції мету податкового консультування можна буде визначити, як надання допомоги контролюючим органом відповідному платнику податків щодо практичного використання конкретної норми закону або нормативно-правового акта з питань адміністрування податків чи зборів. Незрозумілим є те, яким чином буде реалізовано право платників податків безпосередньо на звернення до контролюючого органу з метою отримання відповіді щодо будь-яких питань практичного застосування норм податкового законодавства, якщо таким суб'єктом буде виключно Міністерство фінансів України. Представляється доцільним залишити право на надання усних, електронних та письмових податкових консультацій за податковими

інспекціями, тоді як право надання узагальнюючих податкових консультацій передати Міністерству фінансів. При такому підході введення інституту податкового консультанта як незалежної професійної діяльності виявляється не логічним.

По-друге, звуження повноважень посадових осіб контролюючих органів при проведенні податкових перевірок та зосередження перевіркової роботи виключно на обласному рівні призведе до руйнування інституту податкового контролю, лівовою часткою якого є саме податкові перевірки. Пріоритетом нової парадигми адміністрування податків має стати поточний контроль, який передбачає постійний контроль за процедурою податкової звітності платників податків, правовою формою якого є, зокрема, камеральні та планові документальні податкові перевірки. Законодавством не визначено підстав проведення камеральних перевірок, а це означає, що вся податкова звітність підлягає такій перевірці суцільним порядком. Можна стверджувати, що це – основний спосіб відбору з числа платників податків тих, діяльність яких потребує більш детального аналізу в процесі проведення документальних перевірок. І при такому підході є незрозумілим, яким чином виключно на обласному рівні можливо зосередити проведення всіх видів податкових перевірок, коли безпосереднє прийняття податкової звітності відбувається на рівні податкових інспекцій. Представляється логічним передання на обласний рівень проведення виключно позапланових податкових перевірок, у той час як поточний податковий контроль у формі камеральних та планових документальних податкових перевірок має здійснюватися контролюючими органами за місцем податкового обліку платників податків.

Таким чином, можна виділити наступні напрями реформування в системі адміністрування податків та зборів: 1) визначення Міністерства фінансів України центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну фінансову політику; 2) звуження податкових повноважень органів ДФС (позбавлення районних податкових інспекцій права проводити податкові перевірки); 3) закріплення за державними податковими інспекціями лише функції сервісного обслуговування, реєстрації та ведення обліку платників податків і платників єдиного внеску; здійснення контрольної-перевірочної роботи винятково органами ДФС обласного рівня; 4) запровадження електронного кабінету платника податків; 5) зміна критеріїв визначення великого платника податків та порядку надання податкових консультацій; 6) запровадження інституту персональної відповідальності працівників контролюючого органу за прийняття неправомірних рішень.

1. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: правова природа і класифікація: монографія / М. П. Кучерявенко. – К.: Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009 – 460 с.

2. *Криницький І. Є.* Теоретичні проблеми податкового процесу: монографія / І. Є. Криницький. – Х.: Право, 2009. – 320 с.
3. *Савченко Л. А.* Правові проблеми фінансового контролю: монографія / Л. А. Савченко, О. П. Мельник. – К.: КиМУ, 2009. – 236 с.
4. *Рева Д. М.* Правове регулювання податкового контролю в Україні: автореф. дис. ...канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / Д. М. Рева. – Х., 2005. – 20 с.
5. *Проект Постанови про Основні напрями бюджетної політики на 2017 р.* (реєстр. № 4971 від 13.07.2016 р.) [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59706
6. *Проект Закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо податкової лібералізації* (реєстр. № 3357 від 26.10.2015 р.) [Електронний ресурс] // Офіційний веб-портал Верховної Ради України. – Режим доступу: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56874
7. *Калачова Г.* Сучасна податкова реформа [Електронний ресурс] / Г. Калачова. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2016/06/29/597329/>

Стаття надійшла до редакції 05.09.2016 р.