

УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ: АНАЛІЗ ПРОЕКТУ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ М.КАТЕРИНЧУКА ТА К.ЛЯПІНОЇ

У статті розкрито основні положення, що мають бути реалізовані у податковому законодавстві. Проаналізовано проект Податкового кодексу М.Катеринчука та К.Ляпіної. Зокрема, виділено його переваги порівняно з існуючим податковим законодавством і зазначено напрями його удосконалення.

В умовах міжнародного поділу праці, регіоналізації та інтеграції національних економік, перед Україною особливо гостро постає проблема удосконалення податкової системи, її узгодження з існуючими податковими системами інших країн. Адже ставки податків на прибуток та податків на доходи фізичних осіб мають стимулююче значення для виробництва і впливають на транскордонний рух капіталу, інвестицій і робочої сили, зокрема, на розміщення виробництва за кордоном, виходячи з міркувань більш сприятливого податкового режиму. Керуючись цією логікою, треба концептуально виходити із запровадження порівняно менших ставок оподаткування в Україні, щоб утримувати капітал в національних територіальних кордонах і одночасно сприяти перетоку в Україну капіталу з інших країн, тим самим підтримуючи сприятливий внутрішній інвестиційний клімат.

Питанням оподаткування приділяється значна увага вітчизняних науковців і державних службовців. Насамперед, це наукові розробки Мельника В.М. [1], Меркулової Т.В. [2], Скрипника А.В. [3], Шаблистої Л.М. [4] та ін. Крім того, нині чимало дискусій точиться навколо прийняття Податкового кодексу України. Зокрема, наприкінці 2007 року прийнято до розгляду Верховною Радою України проект Податкового кодексу, розробленого робочою групою під керівництвом М.Азарова [5] та нещодавно, 14 березня 2008 року, народними депутатами М. Катеринчуком та К.Ляпіною [6] внесено новий проект Податкового кодексу. Обговорення останнього триває.

Метою даної наукової розвідки є розробка пропозицій щодо удосконалення механізму оподаткування в Україні. Для досягнення цієї мети необхідно

розв'язати низку завдань, зокрема:

- виокремити основні положення, що мають засадничий характер у податковому законодавстві;
- дослідити, як у проекті Податкового кодексу М.Катеринчука та К.Ляпіної реалізовано ці положення;
- порівняти основні правила діючого податкового законодавства та запропонованого проекту Податкового кодексу;
- обґрунтувати кореляцію прогнозованих бюджетних надходжень з показниками динаміки ВВП.

На нашу думку, у Податковому кодексі України мають бути відображені такі **суттєві питання**:

- 1) конвергенція Податкового кодексу з Директивами Ради ЄС;
- 2) застосування спеціальних податкових режимів;
- 3) відповідність Податкового кодексу загальнонаціональним інтересам щодо сприяння інноваційно-інвестиційному розвитку;
- 4) механізми компенсації частини зовнішнього боргу України в обмін на національне інвестування в охорону навколишнього середовища;
- 5) гнучкість податкової системи, можливості своєчасного коригування фіскальної політики держави;
- 6) узгодженість заходів державної податкової політики з грошово-кредитною задля досягнення синергійного ефекту;
- 7) блокування намагань ухилення від сплати податків, підвищення податкової дисципліни;
- 8) оптимізація координації та збалансованості інтересів держави і підприємницького сектору.

Проаналізуємо проект Податкового кодексу України, розроблений народними депутатами України Катеринчуком М.Д. і Ляпіною К.М., щодо врахування в ньому вищезазначених положень.

По-перше, проект Податкового кодексу України враховує основні стратегічні напрями, закладені Директивами Ради ЄС, які регулюють питання оподаткування. Зокрема, це стосується статті 25 «Податок на додану вартість», яку розроблено відповідно до вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 року про спільну систему податку на додану вартість, і статті 26 «Акциз», яка відповідає нормам Директиви Ради 92/12/ЄЕС.

Це вказує на стратегічну спрямованість відповідних статей Податкового кодексу. Але по цілому ряду питань такої податкової тотожності не прослідковується.

Наприклад, що стосується податку на транспортні засоби, то його необхідно включити у вартість бензину (дизельного або іншого виду палива). Тоді буде виконуватись принцип: хто більше їздить, той і більше платить. Крім того, цей податок буде узгоджуватись з відповідним податком, що застосовується в Європейському Союзі.

Що стосується європейської практики нарахування податку на нерухоме майно, то на сьогоднішній день в Україні майже неможливо об'єктивно обрахувати його ставку, оскільки в країні немає єдиного реєстру нерухомості та чітких нормативів, за якими можна оцінювати стан і вартість тієї чи іншої будівлі. Робити ж розрахунки лише за даними бюро технічної інвентаризації нелогічно, оскільки вони застарілі й не відповідають реальній вартості нерухомості. У Кодексі йдеться, що методику оцінки має визначити Кабінет Міністрів і передати її органам місцевого самоврядування. Але на чому ґрунтуватиметься ця методика і як часто вона буде змінюватись, залишається незрозумілим з тексту проекту Кодексу.

По-друге, згідно проекту Податкового кодексу, до спеціальних податкових режимів відносяться: спрощена система оподаткування суб'єктів малого підприємництва і особливий порядок оподаткування під час виконання угод про розподіл продукції. Проектом Податкового кодексу передбачено ліквідацію галузевих чи індивідуальних пільг та преференцій. Всі будуть платити рівні податки, а відтак будуть остаточно скасовані ВЕЗи та ТПРи, тобто підтримується механізм конкурентної економіки, що безумовно слід віднести до переваг нового проекту Податкового кодексу.

Також слід відзначити, що проект Податкового кодексу відповідає пріоритетам держави щодо стратегії інноваційно-інвестиційного розвитку. Зокрема, запроваджено прискорену амортизацію для виробників високотехнологічної продукції та інноваційних проектів. Крім того, оновлений ПДВ передбачає звільнення підприємств від оподаткування інвестицій.

Позитивним моментом є те, що у запропонованому проекті Податкового кодексу виокремлено:

- рентну плату за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобувається в Україні;

- плату за користування надрами;
- збори за спеціальне використання природних ресурсів (водних об'єктів, лісових ресурсів, об'єктів тваринного світу та спеціальне використання риби й інших водних живих ресурсів);
- екологічний податок із застосуванням до ставок податку коригуючих коефіцієнтів, які визначаються залежно від місця знаходження джерел забруднення, а також виконання природоохоронних заходів.

Загалом, планується змінити антиекологічне спрямування вітчизняних податків. Підприємці, що гублять навколишнє середовище, мають платити податків значно більше, ніж решта. Ці податки потім мають направлятися на підвищення екологічних стандартів захисту навколишнього середовища.

Проте, на жаль, в проекті Податкового кодексу не знайшов відображення цікавий зарубіжний досвід по застосування механізму компенсації частини зовнішнього боргу країни в обмін на інвестиції в охорону навколишнього середовища, як це було зроблено в компенсаторному режимі з погашенням частини зовнішнього державного боргу в Польщі.

Що стосується проблеми сталості податкової системи, відзначимо, перш за все, що основним очікуваним результатом реалізації проекту Податкового кодексу України є врегулювання відносин, пов'язаних з оподаткуванням в Україні. Проектом Податкового кодексу України визначатимуться правові основи побудови та функціонування податкової системи, її структури та елементів. Проектом Податкового кодексу України встановлюватиметься перелік податків, зборів (обов'язкових платежів), що включається до системи оподаткування, основні засади визначення суб'єктів податкових правовідносин, їх права та обов'язки, об'єкти та база оподаткування, розміри податкових ставок.

Податковий кодекс України є, перш за все, кодифікованим законом, що регулює відносини в сфері оподаткування, термін його дії є необмежений. Передбачається поетапне набуття чинності Податковим кодексом, при цьому перша частина кодексу (загальна) вводиться в дію з 2009 року, друга (особлива) – з 2010 року, а в повному обсязі документ набуде чинності протягом 5 років. Упродовж перших 5 років після набрання чинності Податковим кодексом, до нього не можуть вноситися зміни. Згодом, у разі зміни відповідних відносин в державі можливі внесення змін до цього регуляторного акта.

Важко погодитись з тим, що прийняття зазначеного регуляторного акта

дозволить забезпечити сталість та незмінність податкової системи держави, оскільки основним принципом побудови оптимальної податкової системи є її гнучкість (здатність швидко, а в деяких випадках – автоматично, відповідати на зміни економічної ситуації). Пропонований документ не містить системи вбудованих (автоматичних) стабілізаторів, які забезпечують природне пристосування економіки до фаз ділової кон'юнктури. Крім того, доцільно було б окремий розділ проекту присвятити питанням діапазонів коригування інструментів дискреційної фіскальної політики.

Водночас, на нашу думку, зважаючи на нестабільність національної економіки (зокрема, відчутні темпи інфляції) і необмежений термін дії Податкового кодексу, достатньо обґрунтованим в ньому є коригування ставок податків на індекс інфляції (коефіцієнт індексу цін виробників промислової продукції).

Фіскальна політика є складовою економічної політики держави. Її ефективність і вплив на національну економіку залежать не лише від характеру й методів її здійснення, а й від узгодженості з іншими видами макроекономічної політики, передусім із грошово-кредитною політикою, виходячи з прийнятих режимів валютного регулювання: чи то фіксований курс валют, чи плаваючий, чи прив'язаний до флуктуації певної валюти (наприклад, долара США). До речі, останні також можуть змінюватись, особливо виходячи із стратегічного напрямку входження до ЄС. Нажаль, у тексті документу не відображено узгодженість фіскальної політики з монетарною. Не зрозуміло також, яким саме інструментам (фіскальним чи нефіскальним) надаватиметься перевага. Немає чіткого акцентування на чільності тих чи інших інструментів.

Наступна проблема пов'язана з запропонованими проектом Податкового кодексу України шляхами врегулювання питань, пов'язаних з порядком ведення податкового обліку, забезпеченням виконання податкових зобов'язань та умовами настання відповідальності за порушення у сфері оподаткування.

Положення проекту Податкового кодексу України спрямовані, зокрема, на упорядкування механізму стягнення податків та посилення відповідальності за ухилення від сплати податків та їх несвоєчасну сплату. У проекті вводяться достатньо ефективні механізми боротьби з криміналом у сфері оподаткування:

1) суттєве розширення повноважень контролюючих органів. Так, зокрема, розширений перелік підстав для проведення позапланових виїзних документальних перевірок. Також пропонується збільшити тривалість

перевірок;

2) фіскальний характер проекту Податкового кодексу підтверджується посиленням відповідальності платників податків;

3) позитивним вважаємо встановлення чіткого переліку підстав для здійснення податкових перевірок. У проекті визначено умови допуску службових осіб органів державної податкової служби до проведення виїзних податкових перевірок, прав посадових (службових) органів державної податкової служби під час проведення перевірок, періодичність і строки їх проведення, порядок огляду та вилучення документів, оформлення результатів перевірок;

4) впровадження непрямих методів для визначення податкових зобов'язань. Так, непрямі методи можуть бути застосовані, наприклад, коли платник податків провадить підприємницьку діяльність без державної реєстрації, платник податків не подав у встановлені строки податкову декларацію і не веде обліку фінансово-господарської діяльності або не подає для перевірки визначені законодавством первинні документи. Проектом Податкового кодексу передбачені такі непрямі методи, як метод економічного аналізу (розрахунок доходів та витрат платника податків на основі взаємозв'язку різних економічних показників, які характеризують господарську діяльність), метод спостереження, метод аналогій (порівняння економічних показників з попередніми періодами або з іншими платниками податків, що провадять діяльність у подібних умовах), метод контролю витрат та доходів платників податків – фізичних осіб (порівняння витрат, здійснених платником податків, та задекларованих доходів);

5) з метою ліквідації значних ухилень від оподаткування окремими податками і зборами пропонується кардинально змінити підходи в їх оподаткуванні і відійти від принципу сплати податків «із рук в руки». Тому, проектом Податкового кодексу пропонується:

а) запровадити податок за торгові місця на ринку, яким змінюється підхід до визначення платників податку та бази оподаткування (платниками вважаються особи, які є власниками або користувачами земельної ділянки, що відведена для ринку, а об'єктом оподаткування є торговельне місце);

б) на заміну збору за парковку автотранспорту запроваджується податок за спеціально відведені місця для паркування транспортних засобів, платниками якого мають стати особи, уповноважені органом місцевого самоврядування організувати та здійснювати діяльність, пов'язану з парковкою транспортних

засобів;

в) внесення будівельного збору до системи оподаткування, що сприятиме контролю за використанням коштів від його сплати.

Водночас положення про сплату ПДВ тільки при покупці товару неплатником ПДВ у платника створює широкі можливості для зловживань. Оскільки достатньо, наприклад, об'єднатися і створити компанію, зареєструвати її як платника ПДВ і купувати товари і послуги без нарахування ПДВ. Крім того, пропонується нараховувати ПДВ тільки на кінцевого покупця. У такому випадку втрачаються бюджетні надходження в повному обсязі. Такі пропозиції можуть полегшити зацікавленим структурам ухилення від сплати ПДВ.

Що стосується питання загальної частки податкових нарахувань, то як відомо, норма паушального податку, що корелюється з податковими надходженнями, а отже і з податковою дисципліною, має загалом не перевищувати в Україні 33-34%, тоді як в проекті Податкового кодексу ця норма не обраховується ні на теперішній час, ні на 5-ти річну перспективу.

В якості висновку відзначимо, що податкова дисципліна в Україні має бути піднята до 98%, оскільки у 1993 році за експертними оцінками вона становила 28%, а зараз близько 70%. Це одночасно означає зменшення тіньового сектора в країні, і тому мають бути прописані чіткі конкретні заходи щодо досягнення високої податкової дисципліни.

У проекті Податкового кодексу України прослідковуються поступове зближення можливостей підприємця і вимог держави. Результатом створення прозорих та єдиних правил ведення господарської діяльності та оподаткування має стати укріплення партнерських відносин між громадянами, суб'єктами господарювання та державою, що призведе до збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів, а також збільшення доходів суб'єктів господарювання та громадян України. Податковим кодексом заплановано проведення у 2010 році податкової амністії – легалізації капіталів на прийнятних для держави і підприємців умовах.

Закладене в проекті Податкового кодексу зменшення нарахувань на фонд оплати праці є беззаперечно позитивним моментом. Розмір єдиного страхового внеску до фондів соціального страхування становить 20%, зокрема: до Пенсійного фонду України – 16%; до фонду соціального страхування з тимчасової втрати працездатності – 1,5%; до Фонду загальнообов'язкового державного соціального страхування України на випадок безробіття – 1%; до

фонду соціального страхування від нещасних випадків на виробництві та професійних захворювань України – 1,5%.

З боку держави завдяки єдиному кодифікованому нормативно-правовому акту буде забезпечено єдині підходи та правила нарахування та сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), уникнення колізійних норм, сталість та незмінність законодавства, що регулює вказану сферу, можливість прогнозування шляхів розвитку та модернізації податкової системи в Україні.

Основними очікуваними результатами прийняття Податкового кодексу є, безсумнівно, розвиток підприємництва в Україні за рахунок спрощення законодавства у сфері оподаткування, забезпечення його незмінності протягом тривалого часу, що дає можливість порівняти його певним чином із своєю податковою Конституцією.

Концентрація в єдиному кодифікованому нормативно-правовому акті положень щодо діючих в державі податків і зборів (обов'язкових платежів), зменшення їх кількості, зниження ставок та спрощення механізму адміністрування забезпечить покращення положення суб'єктів господарювання, збільшення їх доходів та спрощення обліку і звітності.

Позитивним для платників податків та посадових осіб податкових органів є спрощення у проекті Податкового кодексу України порядку розрахунку штрафних санкцій у разі, коли за результатами перевірки контролюючий орган визначає податкові зобов'язання платника податків.

Загалом, як позитивний момент слід відзначити, що прийняття Податкового кодексу України забезпечить уніфікацію та спрощення законодавства України з питань оподаткування і не потребуватиме додаткових витрат з бюджету. Водночас дискусійними, і такими, що потребують подальшого обговорення є такі питання:

1) Запровадження в нашій державі ПДВ односторонньої дії, поширеного в країнах Європи, дещо передчасне. Згідно з проектом, податком на додану вартість будуть обкладати лише операції з продажу на користь неплатників податку, до яких належать, насамперед, кінцеві споживачі - фізичні особи, а також суб'єкти спрощеної системи оподаткування.

2) Викликає сумнів доцільність застосування в певних випадках так званої «звичайної ціни» при визначенні бази оподаткування ПДВ. Пряме застосування цієї норми без урахування додаткових умов (витрат підприємства, рентабельності тощо) рівнозначно встановленню мінімальних державних цін на

товари і послуги широкого кола, які за певних умов можуть виявитися вищими від ринкових рівноважних цін і перетворитись на інструмент фіскального тиску через штучне розширення бази оподаткування. Доцільно відмовитись від застосування «звичайних цін» і визначати ПДВ виключно залежно від договірної (контрактної) вартості у випадку грошових розрахунків за продукцію.

3) Мають бути окремо прописані законодавчі норми щодо регулювання умов запровадження економічних експериментів у певних галузях промисловості по звільненню підприємств від сплати загальнодержавного податку поряд із запровадженням штрафних санкцій за нецільове використання вивільнених таким чином коштів, що мали витратитись на попередньо обумовлені цілі.

4) Фактично не відмінено податкові накладні (їх лише замінено на інший обов'язковий документ – рахунок, який є "звітним податковим документом і водночас розрахунковим документом").

5) Проект Податкового кодексу не передбачає відмову від авансових платежів, що за бажанням податківця дає йому змогу агресивно поповнювати бюджет, вимагаючи сплати податків наперед.

6) Проект містить норму про так зване мінусове значення доходів. Це може призвести до того, що у разі збиткової діяльності підприємство змушене буде показувати зменшені затрати аби сплатити податок. Інакше податкова матиме підстави не приймати звіти та внести підприємство до групи ризику. А це, в свою чергу, призведе до позапланових і зустрічних перевірок.

7) Не можна вважати повністю розв'язаною проблему щодо системи спрощеного оподаткування. З одного боку, це благо для дрібних підприємців, а з іншого — лазівка для власників гігантів індустрії, аби втекти від податків. Адже не таємниця, що багато великих фірм існують лише де-факто, натомість де-юре — це велика кількість малих фірм, що мають права на пільги, а серед топ-менеджменту — самі приватні підприємці.

8) Необґрунтовано довгим є термін визнання такими, що підлягають поверненню, надміру утриманих (сплачених) сум податку давністю 1095 днів від дня виникнення помилково сплаченої суми. Доцільно скоротити цей термін до двох років.

Цікавим є порівняльний аналіз норм існуючого законодавства та проекту Податкового кодексу (табл. 1).

Основні положення податкового законодавства

Норма	Існуючі правила	Положення проекту Податкового кодексу	Пропозиції авторів
1. Кількість загальнодержавних податків	27	17	17
2. Кількість місцевих податків	14	8	8
3. Ставка ПДВ	20%	15%	15%
4. Ставка податку на прибуток	25%	20%	20%
5. Підстави для проведення перевірок	9 підстав	> 15 підстав	10 підстав
6. Тривалість проведення перевірок	30 робочих днів – планова перевірка, 15 робочих днів – позачергова	50 робочих днів – планова перевірка, 15 робочих днів – позачергова	30 робочих днів – планова перевірка, 15 робочих днів – позачергова
7. Штраф за несвоєчасне погашення узгоджених податкових зобов'язань	10%, 20% або 50% від суми погашення (залежно від терміну затримки)	Не передбачено	20% від суми погашення
8. Штраф при донарахуванні податкового зобов'язання контролюючим органом	10% від суми донарахування за кожний прострочений податковий період, але не більше 50%	50% від суми донарахування	20% від суми донарахування

Певні висновки дозволяє зробити аналіз фінансово-економічного обґрунтування прогнозованих бюджетних надходжень, яке наведене в проекті Податкового кодексу

Показники динаміки податкових надходжень мають корелюватись з показниками динаміки ВВП. Виходячи з фінансово-економічного обґрунтування до проекту Податкового кодексу України, відношення суми податкових надходжень (161264 млн. грн.) до ВВП 2007 року (710119 млн. грн.) було близько 22,7%. За умови збереження цього співвідношення щодо запланованої суми податкових надходжень у 2010 році, ВВП України в кінці 2010 року має становити близько 1247709 млн. грн., тобто зросте порівняно з 2007 року майже на 73%.

Порівняймо цю цифру з закладеною в проекті кодексу 75,6%-ою динамікою зростання податкових надходжень у 2010 році порівняно з 2007 роком. Отже, можна говорити або про заплановане до 2010 року значне зростання номінального ВВП за рахунок інфляційної складової (зростання реального ВВП складе близько 10%). Або ж мова йде про запланований дещо збільшений, порівняно з динамікою ВВП, податковий тиск. Можна також дати і таку інтерпретацію факту 75,6%-го зростання запланованих податкових надходжень порівняно з 2007 роком. Мова йде, перш за все, не лише про порівняльну динаміку двох трендів – зростання номінального ВВП і зростання податкових надходжень, – але й про факт прискореної детінізації української економіки і за рахунок цього збільшення величини «статистичного» ВВП і, відповідно, збільшення збираємості податків.

Таким чином, загалом відображений у фінансово-економічному обґрунтуванні проекту Податкового кодексу позитивний варіант значного збільшення податкових надходжень скоріше завдячує збільшенню «білої» частини економіки і значному скороченню тіньової її частини, ніж здоровому динамізму реальних економічних показників виробництва, тобто реальному економічному зростанню.

Отже, аналіз проекту Податкового кодексу України, розробленого М.Катеринчуком та К.Ляпіною, дає можливість зробити **такі висновки**:

- 1) внесений проект об'єднує, спрощує і гармонізує положення діючого податкового законодавства та нормативної бази;
- 2) цей документ загалом узгоджується з Директивами Ради ЄС, а отже має стратегічну перспективу;
- 3) проект кодексу відповідає пріоритетам держави щодо стратегії інноваційно-інвестиційного розвитку країни;
- 4) в цьому документі держава йде назустріч інтересам малого і середнього підприємництва;
- 5) у проекті кодексу прописано шляхи блокування ухилень від сплати податків і підвищення податкової дисципліни в Україні.

Водночас, проект Податкового кодексу містить певні упущення і дискусійні положення. Зокрема, це стосується, насамперед, обрахування податку на транспортні засоби і податку на нерухоме майно, окремих положень щодо ПДВ і системи спрощеного оподаткування, узгодженості податкової політики з

грошово-кредитною політикою, можливості коригування фіскальної політики на базі інструментарію Податкового кодексу, а також фінансово-економічного обґрунтування прогнозованих бюджетних надходжень.

Список літератури

1. Мельник В. М. Домінанти податків і оподаткування та забезпечення повноти їх дії: автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.08 / Державна установа "Інститут економіки та прогнозування НАН України". — К., 2007. — 31с.
2. Меркулова Т. В. Інституційні основи оподаткування та податкового регулювання економіки: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.01.01 ; 08.04.01 / Державна установа "Інститут економіки та прогнозування НАН України". — К., 2006. — 36с.
3. Скрипник А. В. Моделювання податкової політики у трансформаційній економіці: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.03.02 / Київський національний економічний ун-т. — К., 2004. — 32с.
4. Шаблиста Л. М. Державне регулювання структурних зрушень в економіці України: Автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.02.03 / НАН України; Інститут економічного прогнозування. — К., 2003. — 32с.
5. Проект Податкового кодексу України, розроблений робочою групою під керівництвом М.Азарова // http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/category/main?cat_id=69879
6. Проект Податкового кодексу України, зареєстрований за №2215 від 14.03.2008, що внесений народними депутатами України Катеринчуком М.Д., Ляпіною К.М.