

ОСОБЛИВОСТІ КОДИФІКАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ТА ПРОБЛЕМИ ЙОГО ПОДАЛЬШОГО ВДОСКОНАЛЕННЯ

У статті досліджено особливості процесу правотворчості в податковій сфері, здійснено аналіз окремих норм Податкового кодексу України, узагальнено проблеми і сформовано позиції щодо подальшого вдосконалення податкового законодавства

Ключові слова: податкове законодавство, кодифікація податкового законодавства, Податковий кодекс України.

З прийняттям Податкового кодексу України процес правотворчості у податковій сфері набув нової якості – кодифікований акт замінив сукупність податкових законів, що накопичувались у державі, починаючи з прийняття 25 червня 1991 року першого податкового закону - Закону України "Про систему оподаткування". Тим самим відбувся перехід від інкорпорації податкового законодавства до використання більш "розвиненої" форми його упорядкування.

Здійснена кодифікація податкового законодавства перервала процес перманентної трансформації правових норм в податковій сфері, однак, недостатня відпрацьованість окремих позицій Податкового кодексу, що призводить до певної невизначеності сприйняття, тлумачення і застосування, зумовлює необхідність подальших досліджень податкового законодавства як теоретичної основи його вдосконалення.

Розробка теорії кодифікації здійснювалася такими теоретиками права як А.М.Іодковський, Д.А.Керімов, А.С.Піголкін, О.П.Шебанов та інші.

Питанням кодифікації законодавства приділялася значна увага на початковому етапі формування незалежної української держави за одночасного створення нової правової системи як на рівні науково-практичного обговорення, так і діяльності комісій відповідного призначення. Значний внесок у розвиток вітчизняної юридичної науки даного спрямування здійснили В.Б.Авер'янов, В.Д.Білінський, В.К.Грищук, Є.В.Погорелов, О.Я.Рогач та інші.

Водночас слід зазначити, що увага дослідників до питання кодифікації податкового законодавства була об'єктивно обмежена недостатністю емпіричної бази. Наукова розробка кодифікації податкового законодавства не набула в юридичній літературі такого рівня розвитку, який би свідчив про відсутність потреби її подальшого дослідження.

Метою дослідження є формування теоретичних положень і практичних висновків спрямованих на виявлення проблемних норм Податкового кодексу України і визначення пріоритетних напрямків їх удосконалення.

Важливість наукових досліджень з питань податкового законодавства є беззаперечною у зв'язку з тим, що українська держава, а відтак, і українська юридична наука перебуває у постійному пошуку оптимальної системи оподаткування, яка б, з одного боку, забезпечувала податковими надходженнями бюджету та державні цільові фонди всіх рівнів, а з іншого – стимулювала економічну активність суб'єктів господарювання.

В Україні нестабільність податкового законодавства була зумовлена, насамперед, надшвидким процесом формуванням ринкової економічної системи, певною невизначеністю моделей економічної і політичної систем, а також механізму державного регулювання економіки. Нагромадження соціально-економічних проблем в умовах глобалізації світового економічного середовища, що зумовлює обмеження можливостей окремих країн щодо прийняття доцільних економічних рішень і їх правового закріплення, суттєво ускладнило і продовжує ускладнювати процес вдосконалення податкового законодавства.

Донедавна суттєвим недоліком процесу реформування податкового законодавства було недостатнє наукове опрацювання проєктів юридичних актів, спрямованих на регулювання податкової сфери, що призводило до проблемних ситуацій при їх застосуванні. Юридична недосконалість податкових законів проявлялася в неповноті податкової бази, суперечливості положень, розмитості визначень. Водночас, відомчі інструктивні документи податкових органів, які повинні були сприяти деталізації законодавчих актів, не завжди були спрямовані на роз'яснення окремих їх положень, а іноді прямо суперечили закону.

Здійснена в Україні кодифікація податкового законодавства перервала процес перманентної трансформації правових норм в податковій сфері.

В юридичній літературі кодифікацію розглядають як самостійну галузь науки, що розвивається на емпіричному ґрунті (теорію кодифікації) і як вид, форму правотворчої діяльності (кодифі-

каційну діяльність), [1, с. 24]. Кодифікація законодавства, як форма систематизації, є об'єктивно необхідним елементом правової політики держави, засобом зміцнення правового державного і громадського життя [2, с. 144]. Змістом кодифікації податкового законодавства є упорядкування нормативно-правових актів, що регулюють податкові правовідносини. Визначення кодифікації податкового законодавства як діяльності компетентних державних органів з упорядкування чинного податкового законодавства шляхом вдосконалення його форми та змісту, результатом якої є створення Податкового кодексу, що регулює відносини по формуванню публічних грошових фондів за рахунок податків, зборів (обов'язкових платежів), ставить наголос на технічній стороні процесу, але ігнорує його соціально-економічні наслідки [3, с. 6-7].

Ми пропонуємо розглядати кодифікацію податкового законодавства як спосіб його упорядкування, структуризації і оновлення з метою адекватного цілям і завданням економічної політики держави регулювання системи суспільних відносин у податковій сфері.

Податковий кодекс України, що набув чинності з 01.01.2011 року (низка положень передбачених пунктом 1 Прикінцевих положень Кодексу набирали чинності пізніше, наприклад, розділ III «Податок на прибуток підприємств» - з 01.04.2011 року), повною мірою відображає своліцію соціально-економічного та політико-правового розвитку української держави та суспільства, законодавчого регулювання податкових відносин в Україні.

Безперечним є те, що заміна декількох сотень норм податкового законодавства єдиним нормативним документом сприятиме уникненню несоднорідності та складності нормативно-правової бази оподаткування, що проявлялося в неузгодженості та суперечливості окремих законодавчих норм, застосуванні норм непрямої дії в податковому законодавстві, відсутності єдиної термінології [4, с.13-14].

Аналіз окремих норм Податкового кодексу дозволяє зробити висновок про вирішення питань упорядкування податкових пільг, посилення відповідальності платників податків за несвоєчасну та неповну сплату податкових платежів, приведення податкового законодавства у відповідність до стандартів ЄС, зокрема в частині визначення оподатковуваного прибутку за бухгалтерською звітністю.

До набуття чинності Податковим кодексом оподатковуваний прибуток визначався за Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств», внаслідок чого існували суттєві відмінності між податковим і бухгалтерським обліком за національними стандартами. Відтепер

об'єктом оподаткування для резидента визнається прибуток звітного податкового періоду, який визначається зменшенням доходів звітного податкового періоду на величину собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та на суму інших витрат звітного податкового періоду (пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу України). Статті 135-137 регламентують спеціальний порядок визначення доходу (як об'єкта оподаткування) за видами діяльності. Так, доходи підприємств обліковуються на підставі первинних документів у бухгалтерському обліку на рахунках 70-75. Склад собівартості реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг (у рахунках бухгалтерського обліку це рахунок 90 – «Собівартість реалізованої продукції») визначається ст. 138 (п. 138.8 і п. 138.9) Податкового кодексу [5]. Суттєвою новелою є врахування амортизації у складі собівартості реалізованих товарів (робіт, послуг).

Однак, ліквідація розбіжностей бухгалтерського і податкового обліку не вирішила всіх проблем неузгодженості нормативно-правових актів. Так, наприклад, відмінності щодо визначення прибутку за Податковим кодексом і Господарським кодексом не зникли, а змінилися, оскільки за останнім (ч. 1 ст. 142) прибуток (дохід) суб'єкта господарювання є показником фінансових результатів його господарської діяльності, що визначається шляхом зменшення суми валового доходу суб'єкта господарювання за певний період на суму витрат та амортизаційних відрахувань [6].

Важливою проблемою, що потребує вирішення, є проблема збалансування фіскальної та регулюючої функцій оподаткування. Реалізація фіскальної функції дозволяє забезпечити надходження коштів до бюджетної системи, а регулюючої – стимулювати економічну активність підприємницького сектору. За оперативними даними Міністерства фінансів України дефіцит Державного бюджету у 2010 році склав 64, 4 млрд. грн. [7]. Відтак, мобілізація коштів до бюджетів всіх рівнів залишається пріоритетним завданням в українській державі.

Однак, Податковим кодексом передбачене поступове зменшення фіскального тиску на бізнес через зниження загальної ставки податку на прибуток до 16 відсотків (з 01.01.2014 року). Натомість, запроваджено нові податки (на нерухомість, депозити); підвищені рента за видобування газу, нафти, ставки акцизного податку, граничні ставки єдиного податку, плата за землю; розширено перелік підакцизних товарів. Важливу роль у процесі забезпечення податкових надходжень до бюджетної системи відведено протидії мінімізації та ухилянню від сплати податків. За розрахунками експертів Національного інституту стра-

тегічних досліджень, лише через застосування схем мінімізації оподаткування ПДВ бюджет втрачає 25,6% обсягу потенційно можливих надходжень (майже 30 млрд грн.) [7].

З метою мінімізації оподаткування Податковим кодексом законодавчо обмежено можливість застосування схем ухилення від сплати податків (як, наприклад, обмеження терміну подачі ПДВ-накладних, заборонено віднесення роялті до складу витрат, реформування оподаткування страхової діяльності тощо) і розширено повноваження контролюючих органів (впровадження фактичної перевірки, розширення підстав для позапланових виїзних перевірок, запровадження непрямих методів тощо).

Щодо проблемних норм, пов'язаних із спрощеною системою оподаткування (єдиний податок), то згідно із пп. 139.1.12 п. 139.1 ст. 139 розділу III Податкового кодексу України не включаються до складу валових витрат витрати, понесені у зв'язку із придбанням товарів (робіт, послуг) та інших матеріальних і нематеріальних активів у фізичної особи – підприємця, що сплачує єдиний податок (крім витрат, понесених у зв'язку із придбанням робіт, послуг у фізичної особи – підприємця – платника єдиного податку, яка здійснює діяльність у сфері інформатизації) [8]. Таким чином, фактична заборона юридичним особам, починаючи з другого кварталу 2011 року, відносити на валові витрати на придбання матеріалів, сировини та послуг платників єдиного податку зумовлює обмеження діяльності фізичних осіб – підприємців з юридичними особами, а, відтак, і певне обмеження можливостей розвитку платників податків, що є спрощеннями (прояв регулюючої функції). Ця заборона була ініційована у зв'язку з тим, що система, яка існувала, дозволяла ухилятися від сплати податків - в цьому проявилася фіскальна функція оподаткування.

Проблемна ситуація, що виникла у зв'язку з новачками Податкового кодексу України щодо спрощеної системи оподаткування, спонукала до утворення робочої групи для розробки та внесення на розгляд Верховної Ради України законопроекту щодо реформування спрощеної системи оподаткування та обліку суб'єктів малого підприємництва з метою стимулювання розвитку цього сегменту ринку, створення для нього рівних конкурентних умов. До складу цієї групи, створеної за доручення Президента України В.Ф. Януковича від 20 грудня 2010 року №1-1/3016, включені представники Державної податкової служби України, Міністерства фінансів України, представники малого бізнесу, громадських організацій тощо.

До проблемних питань, що продукують подальше вдосконалення податкового законодавства, слід віднести позбавлення фізичних осіб – підприємців, які є платниками єдиного податку, мож-

ливостей бути платниками ПДВ при здійсненні операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України. Відповідно до підрозділу 8 розділу XX Податкового кодексу України з 01 січня 2011 року до внесення змін до розділу XIV цього Кодексу в частині оподаткування суб'єктів малого підприємництва відповідно до Указу Президента України від 03 липня 1998 року №727 “Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва” (з наступними змінами), платники єдиного податку не є платниками ПДВ з операцій з постачання товарів та послуг, місце надання яких розташоване на митній території України, за винятком ПДВ, що сплачується юридичними особами, які обрали ставку оподаткування шести відсотків. Постановою Кабінету Міністрів від 27 грудня 2010 року № 1196, внесено зміни до чинної з 2000 року Постанови № 507, які позбавили підприємців - платників єдиного податку права сплачувати ПДВ, внаслідок чого прогнозоване подальше скорочення діяльності фізичних осіб - підприємців з юридичними особами, оскільки виробники товарів і послуг не зможуть поставляти свою продукцію споживачам без посередників.

При цьому слід враховувати, що введення електронного порядку здачі платниками ПДВ декларацій (і п'ятого додатку до них) полегшило контроль з боку податківців. За даними ДПА в грудні 2010 року 212 тисяч платників ПДВ здали податкову звітність в електронному вигляді (89% від загальної кількості платників податків, що звітували). З метою покращення подання податкової звітності в електронному вигляді Департаментом інформаційно-аналітичного забезпечення процесів оподаткування ДПА України здійснено комплекс заходів по доопрацюванню програмного забезпечення по прийняттю реєстрів отриманих і виданих накладних великих обсягів, розроблено електронні форми запитів і відповідей для отримання інформації щодо розрахунків з бюджетом.

Необхідність подальшого вдосконалення податкового законодавства проявляється і стосовно забезпечення правових гарантій прав платників податків щодо прийняття їх декларацій органами ДПС України. За результатами 2010 року було відмічені факти неприйняття декларацій, незважаючи на те, що відповідно до Закону України від 21.12.2000 р. № 2181-III “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами”; (втратив чинність відповідно до пункту 2 розділу XIX “Перехідні положення” Податкового кодексу України), прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Контролюючі органи не можуть втручатися та здійснювати тиск при нара-

хуванні сум податків і зборів (обов'язкових платежів), які відображаються в будь-якій декларації платником податків самостійно: податкова декларація приймається без попередньої перевірки значених у ній показників через канцелярію. Відмова службової (посадової) особи контролюючого органу прийняти податкову декларацію з будь-яких причин або висування нею будь-яких передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо) забороняється та розцінюється як перевищення службових повноважень такою особою, що тягне за собою її дисциплінарну та матеріальну відповідальність у порядку, визначеному законом.

Про необхідність подальшого вдосконалення податкового законодавства свідчить також стаття, за якою недіючі підприємства зобов'язані подавати звітність до органів ДПС України. Відповідно до п. 49.2 ст. 41 р. II Податкового кодексу України, платник податків зобов'язаний за кожний встановлений цим Кодексом звітний період подавати податкові декларації, розрахунки щодо кожного окремого податку, платником якого він є, відповідно до цього Кодексу незалежно від того, чи провадив такий платник податку господарську діяльність у звітному періоді. Додатки до податкової декларації є її невід'ємною частиною (абзац 3 п. 46.1 ст. 46 Податкового кодексу України). Проблема може бути вирішена поданням заяви про тимчасове припинення діяльності.

Таким чином прийняття Податкового кодексу в Україні автоматично не призведе до стабілізації податкового права і податкового законодавства. У Податковому кодексі наявні проблемні питання, пов'язані, насамперед, з оподаткуванням суб'єктів малого підприємництва, розширенням прав контролюючих органів, забезпеченням прав платників податків. Вирішення проблемних питань оподаткування лежить в площині збалансування інтересів держави і платників податків шляхом відповідного вдосконалення норм Податкового кодексу.

В.С.Лисовская

Особенности кодификации налогового законодательства Украины и проблемы его дальнейшего совершенствования.

В статье исследованы особенности процесса правотворчества в налоговой сфере, осуществлен анализ отдельных норм Налогового кодекса Украины, обобщены проблемы и сформулированы позиции относительно дальнейшего совершенствования налогового законодательства.

V.S.Lisovska

The peculiarities of Ukrainian tax legislation codification and problems of its subsequent perfection. In the article the peculiarities of the process of legal regulation creation in the tax sphere is investigated, an analysis of legal regulations of the Tax code of Ukraine is made, positions of the subsequent perfection of tax legislation are formulated.

Відтак, набувають актуальності не тільки питання комплексного аналізу теоретичних засад й практичних умов кодифікації податкового законодавства, а й моніторингу її наслідків.

Література

1. Гришук В. К. Кодифікація кримінального законодавства України: проблеми історії, методології та теорії: Автореф. дис. докт. юрид. н.: 12.00.08 /Київськ. ун-т імені Тараса Шевченка. – К., 1992. – 50 с.

2. Адміністративне право України. Академічний курс: Підруч.: У двох томах. – Том 1. – Загальна частина /Ред. колегія: В.Б.Авер'янов (голова) та ін.. – К.: ТОВ «Видавництво «Юридична думка», 2007. – 592 с.

3. Білінський Д.О. Проблеми кодифікації податкового законодавства України. – Автореф. дис. канд. юрид. н.: 12.00.07 /Національна юридична академія України імені Ярослава Мудрого. – Харків, 2009. – 20 с.

4. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України в 3 томах /кол. авторів [заг. редакція, передмова Ф.О.Ярошенка]. – Т.1. – Ірпінь: НУДПСУ, 2010. – 596 с.

5. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. // Відомості Верховної Ради України. – № 2755-VI. – К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

6. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg

7. Молдован Олександр. Податковий кодекс: чи буде краще для України. – Дзеркало тижня. – 2010. – № 44 (824). [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dt.ua/articles/61549>

8. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. – К.: ДП «ІВЦ ДПА України», 2010. – 336 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>