

М.О. Мацелик,
кандидат юридичних наук,
доцент
В.А. Пригоцький,
здобувач

ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРОЕКТУ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ У ЧАСТИНІ ВПЛИВУ ЙОГО НЕДОЛІКІВ НА УРЕГУЛЮВАННЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПОДАТКОВИХ СПОРІВ

У даній статті наголошено на значні недоліки проекту Податкового кодексу від 21.09.2010 № 7101-1. Зокрема, розглянуто проблемні питання регулювання спрощеного режиму оподаткування; моментів оподаткування податком на прибуток та ПДВ: індивідуальної дії податкових роз'яснень.

Ключові слова: проект податкового кодексу, платник податку, податковий облік.

Значні зміни, які мають відбутись у житті держави внаслідок рішення КСУ немовби відсутні, чи просто потіснили в глибину законів, законопроектів, змін, постанов, рішень, блокувань, консенсусів тощо, не менш грандіозні податкові зміни.

Потрібно визнати, що сьогодні, в основному, суперечки навколо податкових новацій відбуваються в політичній площині. Це стосується захисників підприємців, які нічого не пропонують – тільки критикують. А як відомо, ця площина не має нічого спільного, або має зовсім мало з правом та з юридичною складовою новації в галузі податків.

Завдання даної статті полягає в тому, щоб охарактеризувати окремі пункти проекту Податкового кодексу в частині впливу його недоліків на урегулювання адміністративно-податкових спорів.

Не вдаючись до полеміки з приводу своєчасності, необхідності, професіоналізму, демократичності, адекватності такого серйозного документу спробуємо коротко подивитись на деякі новації кодексу. Зокрема, предметом нашого погляду буде вплив на порядок адміністративного урегулювання спорів за участю податкових органів (адміністративно-податкові спори). Крім того спробуємо за допомогою ретроспективи змодельовати можливі наслідки запропонованих змін.

Мета даної статті заключається в розкритті недоліків, які виникнуть при врегулюванні спорів у сфері оподаткування з прийняттям Податкового кодексу.

Порівняно з першим варіантом поточний проект кодексу містить більше позитивного та

більш збалансованих прав платників податків і держави. Він уже не містить таких одіозних норм, як безакцептне списання коштів з рахунків платників без рішення суду (хоча сьогодні це і не зовсім відповідає закону) чи, наприклад, входження до житла без рішення суду і всякої відповідальності фіскальних органів за збитки і паралізацію виробничого процесу.

Усі розуміють, що адміністрування оподаткування та врегулювання адміністративно-податкових спорів це похідні елементи податкової процедури, яка ґрунтується на податкових матеріальних нормах та нормах процедурних. Тому коротко оглянемо, з нашої точки зору, недоліки матеріальних норм проекту Податкового кодексу, які суттєво можуть вплинути на усю податкову політику.

Перше, на що звернули увагу усі коментатори це те, що значним недоліком запропонованого проекту є значне звуження можливості застосування єдиного податку у порівнянні з поточним законодавством. Це стає зрозуміло з перших рядків глави 1 розділу XIV Податкового кодексу «СПЕЦІАЛЬНІ ПОДАТКОВІ РЕЖИМИ» [1]. Пояснення авторів кодексу з цього приводу ніяким чином не можуть задовольнити суспільство та тих платників, які з 1 січня 2011 року будуть виключені з торгового обороту держави як клас. Тому, ми можемо допустити, що значна частина платників єдиного податку опиняться у тіні, що у свою чергу збільшить навантаження на податкову службу з приводу врегулювання спорів з цього приводу.

Проста істина про те, що збільшення фіскального навантаження не призводить до збільшення надходжень у бюджет, не знаходить

свого відображення у проекті податкового кодексу. Ця теза стосується також і значного обмеження того, що залишилось від єдиного податку. Зокрема, це стосується значних виключень галузей господарської діяльності, які є несумісними зі сплатою єдиного податку [1, ст. 291]. Перше, що спадає на думку – це дискримінація платників.

Далі, наприклад, обмеження можливості отримання всього доходу тільки від одного поставачальника нам видається надто різким, але доволі слушним, з огляду на його спрямування на обмеження можливості мінімізації оподаткування, яка здійснюється великими торгівельними мережами за допомогою регулярної зміни на протязі року певної кількості платників єдиного податку [1, п.1.1474 ст.300]. При цьому використовуються поточні прогалини та порушення закону в частині оподаткування посередників – повірених, комісіонерів, агентів та застосування, наприклад, звичайних цін тощо. З правовим статусом та оподаткуванням посередників поки-що не розібрались навіть у судах.

Майже згодні, але при створенні Податкового кодексу погрібно враховувати, що «Прагнення уникнути податків є своєрідна реакція платника на майже будь-які фіскальні заходи держави. В якомусь сенсі ця реакція є природною, оскільки обумовлена спробою власника так чи інакше захистити своє майно, капітал і доходи від будь-яких стягнень, навіть відповідно до Закону. Припускати інше - означає недооцінку й заперечення існуючої реальності» [10, с.4].

Вважаємо, що визначення об'єкту та порядку оподаткування єдиним податком посередників, зокрема, комісіонерів, уваги не приділено взагалі. У п.1.1429 ст.292 згадані тільки повірені та агенти. Проте загальновідомо, що правовий статус комісіонера значно відрізняється від правового статусу інших посередників [2, ст. 1000. ст. 1011], [3, ст. 295]. Це може стати сумним наслідком для служби юридичного забезпечення податкової.

Щодо включення в об'єкт оподаткування єдиним податком кредиторської заборгованості, за якою минув строк позовної давності [1, п.1.1430], то в даному випадку Кабінет міністрів не завершив свою думку, оскільки залишилась поза оподаткуванням інша безнадійна кредиторська заборгованість визначена у п.1.57.11.

Розділ проекту Податкового кодексу, який стосується єдиного податку мабуть стосується, найбільшої кількості платників податків, проте для нас також значний інтерес має оподаткуван-

ня основними бюджетоутворюючими податками. А це податок на прибуток підприємств [1, р.ІІІ] та податок на додану вартість [1, р.V], порядок їх адміністрування [1, р.ІІ], контролю [1, гл.5] та предмет можливості урегулювання спорів.

Основним проблемним питанням податкової реформи 1997 року стало введення в податкове поле так званої першої події. Ця історична подія стала основним базовим елементом обох законів: «Про оподаткування прибутку підприємств» [4] та «Про податок на додану вартість» [5]. І вона ж стала основним каменем спотикання обох названих законів і усієї податкової системи.

Головною особливістю податкового обліку стало те, що він від самого початку 90-х років «вирослав» із бухгалтерського обліку, що було розумним, адекватним, відповідним та справедливим. Він дійсно становив підсистему бухгалтерського обліку. Проте в середині 1997 року відбулась кардинальна зміна природи податкового обліку. Він почав вестись не в розрізі продукції, а у розрізі часу. Бухгалтерський облік ведеться в розрізі продукції і прибуток утворюється з доходу мінус її собівартість. А податковий облік обчислює прибуток зовсім по-іншому: наші сьогоднішні продажі, до того ж ще й за першою подією, зіставляються не з витратами на те, що зараз продано, а з новими сьогоднішніми витратами сьогоднішнього періоду, із закупівлями зовсім іншого [9, с. 6].

Названа перша подія для виникнення валових доходів і валових витрат, податкових зобов'язань та податкового кредиту стала нищівною кулею для бухгалтерського обліку, на базі якого і ґрунтується облік податковий та інші його види [6, ст. 3].

Бухгалтерський облік став майже нікому не цікавий; податковий облік, як окремий вид обліку, без визначених рахунків та реєстрів, його значно ускладнив. Проте, визначивши реєстри і рахунки все ускладнилося б ще більше. З цим миритись не можна ні зараз, ні раніш. І всі це розуміли, як і те, що ці обліки потрібно зближувати, для виконання закону.

Отже, можна стверджувати, що в проекті Податкового кодексу податковий облік зробив крок назустріч бухгалтерському обліку (зворотного руху бути просто не може). Зокрема, в розділі проекту, який стосується податку на прибуток підприємств не передбачено першої події. Так, у п. 1.610 дохід від реалізації товарів, послуг визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар, послуги

(підписання акту), тобто за методом нарахування [1, ст. 137], як і бухгалтерський облік.

Разом з тим, про такий позитив проекту кодексу автори чи просто забули, чи не знали як розпорядитись. Тому, залишили першу подію для оподаткування податком на додану вартість. Так, згідно з п. 1.922:

«Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів/послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку ...;

б) дата відвантаження товарів, а в разі експорту товарів – дата оформлення митної декларації...».

А відтак податкові накладні залишились також [1, ст. 137], що у поєднанні з нормою п. 1.977, яка обмежує податковий кредит наявністю податкової накладної [1, ст. 198] не просто ускладнюють, а майже унеможливають комплексний податковий та бухгалтерський облік. Крім того, існує й така фіскальна норма, яка встановлює можливість отриманої податкової накладної бути включеною до податкового кредиту тільки на протязі 12 місяців з дати її виписки.

Ми вважаємо, що такий «перекіс» в оподаткуванні прибутку та податку на додану вартість не просто ускладнює порядок оподаткування для платників, але робить значно складнішим процес адміністрування податків.

Навіть сьогодні, коли такого перекосу немає, податкова служба не зовсім законно вимагає відповідності декларації з прибутку з сумою декларацій з ПДВ, що і в сучасних умовах майже неможливо. А в умовах принципової відмінного підходу до порядку моменту виникнення доходів з витратами і податкових зобов'язань з кредитом зробити аналіз шляхом порівняння об'єктів та баз різних декларацій буде зовсім неможливо.

Неможливість зазначеного аналізу значно ускладнить процес урегулювання адміністративно-податкових спорів, зробить його надто складним, дорогим та можливо – корупційним.

На наш погляд, краще усе залишити, ніж змінювати дату оподаткування для одного податку, а для іншого залишати як було. Якщо оподаткування прибутку буде за методом нарахувань, а ПДВ за методом першої події, то це рівнозначно переведенню частини автомашин на лівосторонній рух.

На цей факти зверталась увага ще на форумі «Влада і бізнес – партнери», що відбувся 30.01.2008 за участю Президента, Прем'єра, Голови Верховної ради, Голови ДПАУ та бізнесменів.

Те, що для оподаткування прибутку перша подія скасована, а для ПДВ залишилась, ми вважаємо технічним недоліком проекту кодексу. Адже за такий короткий час «зв'язати» усі елементи такого складного (мабуть, найскладнішого) нормативного документу, як Податковий кодекс, неймовірно складно.

Допустити, що це зроблено умисно ми не можемо. Тому відразу пропонуємо запровадити Податковий кодекс, як це було зроблено в Російській Федерації, – поступово [7]. У міру опрацювання певного масиву (глав) та підготовки до цього його застосовувачів – підприємців.

У порівнянні з таким недоліком кодексу, зниження ставки податку на прибуток та ПДВ виглядає не зовсім переконливим. Адже податок на прибуток хто зовсім не хотів – той і не платив, а ПДВ перетворилось у «кийок» держави.

Одним із основних чинників, які прямо сприяють виникненню спорів з приводу оподаткування є податкові роз'яснення. На сьогодні порядок їх надання регулюється Законом «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» [8, пп. 4.4.2].

Наразі потрібно відмітити характерний елемент Податкового кодексу щодо податкових роз'яснень. Він стосується того, що у ньому збережено норму про індивідуально-вибіркову дію податкового роз'яснення, яким може користуватись тільки платник податку, якому надано таку консультацію [1, пп. 1.195].

Аналогічна норма існує і зараз у пп.4.4.2 «Д» названого Закону. Проте, у Верховні Раді є законопроект про зміну цього положення, а саме: шляхом виключення з нього слів «наданого йому» і «такому платнику податків». З такою зміною погоджуються і Рада підприємців при Кабінеті Міністрів України (лист від 5.10.2008 № 184/1), і Міністерство фінансів (лист від 3.11.2008 № 31 -20010-3-8/7080), і Міністерство економіки (лист від 05.11.2008 №52-25/718 та від 04.09.2008р. № 52-25/562) [11, с. 17].

Отже, нам і державі, саме така редакція може сприяти замовним консультаціям і, як наслідок, виникнення адміністративно-податкового спору.

Як зазначає ДПА у Дніпропетровській області в частині адміністрування податків,

зборів (обов'язкових платежів) у проекті Податкового кодексу:

1) запроваджуються правові основи справляння податків, що включені до податкової системи. Визначаються відповідні механізми виконання податкового обов'язку платників податків;

2) закріплюється перелік контролюючих органів та межі їх компетенції, затверджуються на рівні закону умови повернення помилково та/або надмірно сплачених грошових зобов'язань платників податків, вдосконалюються процедури адміністрування податку з доходів фізичних осіб, які нараховуються та сплачуються податковими агентами;

3) скорочення термінів процедури оскарження рішень контролюючих органів шляхом запровадження дворівневої системи оскарження рішень контролюючих органів замість трирівневої, що сприятиме прискоренню надходжень грошових зобов'язань платників до бюджету;

4) встановлюються правові засади податкового контролю з чітким визначенням переліку способів такого контролю (облік платників податків, інформаційно-аналітичне забезпечення діяльності органів державної податкової служби, контрольо-перевірочна робота), деталізацією функцій, що виконуються в межах податкового контролю, визначенням вичерпного переліку прав контролюючих органів при реалізації цих функцій;

5) запроваджуються єдині правила примусового виконання податкового обов'язку платників податків;

6) вводиться вичерпний перелік фінансових санкцій, що можуть бути застосовані до платників податків, у зв'язку з порушенням податкового законодавства;

7) законодавчо закріплюється порядок застосування міжнародних договорів про уникнення подвійного оподаткування стосовно повного або часткового звільнення від оподаткування доходів нерезидентів із джерелом їх походження з України.

Проте, потрібно відмітити, що названі положення – не новація, – на 99 % це не є кодифіковані зміни, а проста консолідація правових норм, що являє собою спосіб систематизації законодавства, який полягає в об'єднанні декількох нормативно-правових актів (укрупнення), що діють в одній і тій же сфері суспільних відносин, у єдиний нормативно-правовий акт, як правило, без зміни змісту.

Це все не те, що ми та суспільство чекає від податкової реформи.

Таким чином, після першого ознайомлення з проектом Податкового кодексу можна зробити попередні висновки:

1) без уніфікації норм законопроекту кодексу, у частині виникнення моменту оподаткування податком на прибуток та ПДВ цілі та мета авторів досягнута не буде. «Доля» платників вкотре буде ускладнена і, як наслідок, буде ускладнено адміністрування податків та урегулювання адміністративно-податкових спорів;

2) звуження сфери застосування єдиного податку та неурегульованість окремих операцій його платників призведе до значної тінізації ВВП з відповідними наслідками;

3) залишення у поточній редакції норм Податкового кодексу, що стосуються індивідуально-вибіркової дії податкових роз'яснень залишиться каталізатором корупції та зловживання правом.

Насамкінець відмітимо, що хоча існуюча в Україні модель системи оподаткування розвивається в напрямку наближення до європейської моделі, що виявляється у широкому застосуванні непрямих податків, різному режимі оподаткування прибутку корпорацій та доходів громадян, ми вважаємо, що системні вади Податкового кодексу (наголошено тільки на деяких з них) виявляються у невідповідності моделі правового регулювання суспільно-економічним реаліям в Україні. Тобто, при цьому, не враховується сучасний стан економічного і політичного розвитку в Україні.

Усунути зазначені вище та інші недоліки можна тільки під час кодифікації законодавства, що регулює справляння податків та стягнення штрафних санкцій, застосування яких покладено на органи державної податкової служби. Тобто, прийняття збалансованого та адекватного реаліям України, кодексу, що не підвищує фіскальну спрямованість закону, а навпаки, її знижує та спрощує, при одночасному значному розширенні податкової бази.

Податкова реформа, як основа реформи економіки – звичайно потрібна, незважаючи на ні що.

У зв'язку із наведеним, пропонуємо законодавцям поступово внести відповідні зміни та запроваджувати Податковий кодекс частинами на протязі перехідного періоду достатнього для його опрацювання. Це допоможе уникнути одночасного впливу всього масиву його недоліків на систему оподаткування держави. А прийняти

бюджет на наступний рік можна і на існуючій податковій базі поки що більш зрозумілій.

Література

1. *Проект* Податкового кодексу України від 21.09.2010 № 7101-1 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=38590.

2. Цивільний кодекс України від 16.01.2003 року № 435-IV // Відомості Верховної Ради України, 2003 р., № 40, – С. 356.

3. Господарський кодекс України від 16 січня 2003 р. №436-IV // Відомості Верховної Ради України, 2003. – № 18. – С.144.

4. *Про оподаткування прибутку підприємств:* Закон України від 28.12.1994 № 334/94-ВР // Відомості Верховної Ради. – 1995. – № 4 / в редакції Закону № 283/97-ВР від 22.05.97 // Відомості Верховної Ради. – 1997. – № 27. – С. 181.

5. *Про податок на додану вартість:* Закон України від 3 квітня 1997 р. № 168/97-ВР // Офіційний вісник України. – 1997. – № 18.

6. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні:* Закон України від 15 липня 1999 р. № 996-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 40. – С. 365.

М.А. Мацелик, В.А. Пригоцький

Проблемные вопросы проекта Налогового кодекса в части влияния его недостатков на регулирование административно-налоговых споров.

В данной статье отмечено значительные недостатки проекта Налогового кодекса от 21.09.2010 № 7101-1. В частности, рассмотрены проблемные вопросы регулирования упрощенного режима налогообложения; моментов налогообложения налогом на прибыль и НДС; индивидуального действия налоговых разъяснений.

М.О. Matselyk, V.A. Prygotskyi

The article highlighted the serious weaknesses of the draft Tax Code from 21.09.2010 № 7101-1. In particular, the problems regulation simplified tax regime; moments income taxation and VAT tax explanations of individual actions.

7. *Налоговый кодекс Российской Федерации //* Собрание законодательства Российской Федерации, 1998. – № 31. – С.3824.

8. *Про порядок* погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України від 21 грудня 2000 р. № 2181-III // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – С.44.

9. Кіриш А. Оподаткування часу: навіщо? // А.Кіриш // Бухгалтер. – 2007. – № 6. – С.6.

10. Брызгалин А.В. Налоговая оптимизация: принципы, методы, рекомендации, арбитражная практика / Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н. // *Налоги и финансовое право.* – 2002. – № 6. – 139 с.

11. *Про внесення змін до Закону України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»* // Бухгалтер. – 2008. – № 42. – С.17.