

## ПРОБЛЕМИ КОДИФІКАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

*І. М. Бондаренко*

Стабільна та зрозуміла система оподаткування є необхідним елементом економічного розвитку держави. На жаль, в Україні стабільність в оподаткуванні поки що залишається лише мрією. Першим кроком у напрямку стабільності та прогнозованості державної політики у галузі оподаткування було оприлюднення Концепції реформування податкової системи України, яка передбачає забезпечення детальної законодавчої регламентації всіх аспектів податкових правовідносин та кодифікацію законодавства. Одним з етапів реалізації зазначеної концепції має бути прийняття Податкового кодексу України.

На сьогоднішній день в Україні існує ряд законодавчих актів, що регулюють сферу оподаткування, які були прийняті в різний час та до яких вносились велика кількість змін. Крім того, положення нормативно-правових актів, що визначають порядок оподаткування з конкретного виду податку, не завжди узгоджуються з положеннями інших нормативно-правових актів, що призводить до наявності колізійних норм і, як наслідок, - до виникнення спорів між суб'єктами податкових правовідносин.

Проект Податкового кодексу України має стати першим в Україні кодифікованим законодавчим актом, що буде направлений на комплексне регулювання питань, пов'язаних з оподаткуванням. Проект Податкового кодексу України розроблено з метою прийняття єдиного в Україні законодавчого акту, який об'єднає у собі узгоджені норми, пов'язані з нарахуванням та сплатою податків, зборів (обов'язкових платежів) у державі. Проектом Податкового кодексу

України визначатимуться правові основи побудови та функціонування податкової системи, її структура та елементи.

### **КЛЮЧОВІ СЛОВА:**

*кодифікація; система податкового права; податкове законодавство; прогалини та колізії; податкова система України; проект Податкового кодексу України; реформування податкової системи; загальні та спеціальні закони з питань оподаткування*

Податковий кодекс має замінити більше двадцяти законодавчих актів, серед яких Закони України «Про систему оподаткування», «Про податок на додану вартість», «Про оподаткування прибутку підприємств», «Про податок з доходів фізичних осіб», «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» та низки інших.

Основною метою розробки проекту Податкового кодексу України стала необхідність систематизації та узагальнення нормативно-правових актів, що регулюють відносини у сфері оподаткування. Необхідність розробки проекту виникла з огляду на те, що діючі нормативно-правові акти з питань оподаткування були прийняті в різний час, різними суб'єктами владних повноважень, що призвело до неузгодженості їх правових норм, або навіть прогалин у законодавстві з питань оподаткування.

Розроблений проект Податкового кодексу України, направлений на реалізацію положень програми Президента України В. Ющенко «Десять кроків

*Вісник Харківського національного університету  
імені В. Н. Каразіна № 817*

назустріч людям» та програми Кабінету Міністрів України «Назустріч людям», має на меті кодифікацію податкових законів, спрощення їх викладення, максимальне наближення принципів податкового та бухгалтерського обліків.

Прийняття вказаного акту має забезпечити адаптацію фінансового законодавства України до принципів та директив Європейського Союзу, а у сфері тарифно-митного законодавства - до стандартів Світової організації торгівлі (з урахуванням інтересів внутрішніх системних ринків на перехідному етапі). Крім того, введення його в дію забезпечить уніфікацію правил оподаткування з міжнародними стандартами обліку та скасування дискримінаційних норм щодо окремих сфер або видів діяльності.

Податковий кодекс України як єдиний консолідований нормативно-правовий акт надасть можливість запобігти штучній податковій збитковості суб'єктів господарювання, створення єдиних справедливих підходів та прозорих правил нарахування та сплати податків, зборів (обов'язкових платежів), забезпечить сталість податкового законодавства в державі. Прийняття Податкового кодексу України забезпечить встановлення єдиного механізму реалізації державою податкової політики, визначить єдині засади, правила та норми з питань оподаткування як для платників податків, так і органів державної влади, забезпечить уникнення колізійних норм, прогалин у законодавстві та різного тлумачення норм, які регулюють відносини у сфері оподаткування.

Прийняття Податкового кодексу України сприятиме об'єднанню в одному нормативно-правовому акті цілого масиву норм, що регулюють сферу податкових правовідносин в Україні, а також забезпечить спрощення орієнтування платників податків у цій сфері, прозорість дій органів державної влади, які уповноважені здійснювати контроль за своєчасністю нарахування та повнотою сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів, чітко

визначить засади функціонування системи оподаткування.

Податковий кодекс України має стати першим в Україні законодавчим актом, що буде направлений на комплексне регулювання питань, пов'язаних з оподаткуванням. Це питання пропонується вирішити шляхом включення до Податкового кодексу всіх податків і зборів (обов'язкових платежів), що складають систему оподаткування України і підлягають справлянню на території України. Прийняття Податкового кодексу України забезпечить уніфікацію та спрощення законодавства України з питань оподаткування і не потребує додаткових витрат з бюджету.

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.

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.

Враховуючи політичну ситуацію в країні, Податковий кодекс навряд чи є першочерговою турботою депутатів. Проте, незважаючи на досить примарні перспективи прийняття Податкового кодексу цього або наступного року, ми хотіли б стисло прокоментувати деякі аспекти з точки зору того, чи покращаться умови для платників податків з прийняттям даного акту.

Перш за все, ми хотіли б звернути увагу на суттєве розширення повноважень контролюючих органів, що передбачається проектом Податкового кодексу (ми розглядаємо проект, що мав бути внесений на розгляд Кабінету міністрів у червні 2007 року, з текстом якого можна ознайомитись на офіційному сайті Міністерства фінансів) [1].

## **ЛІОТЛЦІЯ**

*У статті позначені деякі проблемні питання щодо кодифікації податкового законодавства в умовах політичної кризи та розкрито їх зміст виходячи з критичного аналізу практики застосування.*

Так, зокрема, розширено перелік підстав для проведення позапланових виїзних документальних перевірок. Проектом передбачено проведення позапланової перевірки у випадку, коли платником податку на прибуток підприємств протягом чотирьох послідовних базових звітних періодів у податковій звітності відображаються збитки. До речі, проектом Податкового кодексу пропонується збільшити тривалість перевірок. Для великих платників податків, а також при проведенні "зустрічних" перевірок щодо відшкодування ПДВ тривалість може продовжуватися до 60 днів!

У проекті Податкового кодексу відсутня норма про конфлікт інтересів. Слід зазначити, що дана норма у діючому Законі України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року [2] на практиці застосовувалася досить рідко, проте її відсутність у кодексі не можна назвати позитивними змінами для платників податків.

Слід також звернути увагу на той факт, що у проекті Податкового кодексу відсутня норма, що призупиняє дію рішень контролюючих органів протягом процедури адміністративного оскарження.

Серед несприятливих для платників податків новацій проект Податкового кодексу визначає процедури визначення податкових зобов'язань за непрямими методами. Так, непрямі методи можуть бути застосовані, наприклад, коли платник податків не подав у

встановлені строки податкову декларацію і не веде обліку, чи у платника податків наявні активи, щодо яких немає

документального підтвердження джерел походження коштів, використаних для придбання таких активів. Для фізичних осіб непрямі методи можуть бути застосовані, зокрема, якщо платником податків понесені витрати, проте немає документального підтвердження джерел походження коштів на такі витрати.

Проектом Податкового кодексу передбачені такі непрямі методи як метод економічного аналізу (розрахунок доходів та витрат платника податків, взаємозв'язку різних економічних показників, що характеризують господарську діяльність), метод аналогій (порівняння економічних показників з попередніми періодами або 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).

Фіскальний характер проекту Податкового кодексу підтверджується посиленням відповідальності платників податків. Зокрема, підвищено розмір штрафів за несплату (неперерахування) податків до 100%, а розмір пені складатиме 300% річних облікової ставки Національного банку України. Штрафи передбачено, також, за подання платником податків податкових декларацій, відомостей з недостовірною інформацією, що може бути підставою для неправомірного відшкодування з бюджету податків - у розмірі 10% від суми, заявленої до відшкодування з бюджету.

На жаль, при такому суттєвому розширенні повноважень контролюючих

органів проект Податкового кодексу не передбачає відповідальності останніх, окрім загального положення: «посадові особи контролюючих органів несуть відповідальність у відповідності до чинного законодавства».

Так, вважаємо за доцільне закріпити у проекті Податкового кодексу норму щодо визначення нотаріусів податковими агентами. Ігнорування цієї позиції спричинить ситуацію, коли сотні тисяч громадян, які здійснили відчуження майна через нотаріуса та сплатили податок під час нотаріального посвідчення угод, повинні будуть задекларувати органам Державної податкової служби отримані ними доходи за результатами податкового року. Варто нагадати, що за несвоєчасне подання декларації передбачено накладення адміністративного штрафу. У той же час, норми діючого законодавства звільняють громадян від обов'язку подання податкової декларації (якщо прибуток отримано від податкового агента та сплачено податок).

У проекті Податкового кодексу наявні ще кілька проблемних питань, однак обсяг роботи не дає можливості розглянути та проаналізувати їх певним чином. Думається, що аналізу цих питань буде приділено увагу у наступних наукових роботах з урахуванням положень діючого та перспективного законодавства.

Слід наголосити, що прийняття Податкового кодексу сприятиме розвитку підприємництва в Україні за рахунок спрощення податкового законодавства. Створення прозорих правил ведення господарської діяльності

та оподаткування, а також забезпечення єдиних справедливих підходів до всіх суб'єктів податкових правовідносин сприятиме укріпленню партнерських відносин між громадянами, суб'єктами підприємництва та державою. Це має привести до збільшення надходжень до бюджетів усіх рівнів, зростання прибутків підприємств та доходів громадян.

Прийняття Податкового кодексу в Україні

автоматично не приведе до стабілізації податкового права. Це ілюзія. На відміну від економічно розвинутих країн, у яких кодифікація спрямовувалася передусім на зменшення дестабілізуючого впливу на податкове законодавство суб'єктивних чинників, пов'язаних з боротьбою інтересів різних політичних груп і партій. В Україні нестабільність податкового законодавства обумовлена насамперед впливом об'єктивних чинників: початковим етапом становлення податкового законодавства. Воно відбувається переважно методом спроб і помилок, виявлення яких супроводжується постійними корективами, а також хисткою ситуацією у соціально-економічній сфері, що спонукає до термінових заходів для збільшення надходжень до бюджету.

## АННОТАЦІЯ

В статті обозначены некоторые проблемные вопросы кодификации налогового законодательства в условиях политического кризиса и раскрыто их содержание исходя из критического анализа практики применения.

Усунути негативний вплив цих чинників, а отже, виконати функцію стабілізації податкового права, кодифікація як така не в змозі. Необхідний особливий підхід до кодифікації податкової системи України. Слід відмовитися від розробки Податкового кодексу в його загальноприйнятому вигляді як зведення усіх податкових законів з детально описаними елементами оподаткування. Податкове законодавство України спочатку має подолати довгий шлях вдосконалення, протягом якого до цього законодавства вноситимуться численні зміни, необхідні для підвищення його ефективності.

Традиційна кодифікація податкової системи створила б перешкоди для внесення таких змін. Тому можна запропонувати два варіанти порядку створення та прийняття Податкового кодексу України. Спочатку розробляється

перша частина кодексу - Загальна частина (загальні засади оподаткування), а потім, після створення відповідних умов, друга - Особлива частина (спеціальні закони щодо оподаткування).

Альтернативним варіантом передбачається розробка проекту Податкового кодексу в цілому, але у другій його частині варто додати не детально описані податкові закони, а загальні принципи оподаткування щодо кожного податку на рівні концептуальних підходів до визначення об'єкта, суб'єктів, податкової бази тощо.

Доцільність нетрадиційного підходу до розробки Податкового кодексу, крім особливостей сучасного податкового законодавства, пов'язаних з його нестабільністю, обумовлена також причинами фундаментального характеру. Вирішуючи такі завдання, Україна ще не визначилася зі стратегією свого розвитку, передусім з тим, яку модель економіки вона буде і якою має бути властива їй модель державного регулювання. Також було б стратегічною помилкою розробити Податковий кодекс на основі певної моделі податкової системи, не визначивши модель державного регулювання економіки. Адже одним із основних принципів оподаткування має бути принцип достатності податків для

виконання конституційно закріплених функцій держави, які визначаються концепцією державного регулювання економіки.

Податкова система країни є продуктом не лише економічного, а й політичного розвитку суспільства. Вона віддзеркалює інтереси різних суспільних груп та політичних партій і становить результат консенсусу, до якого прийшли ці сили в процесі ухвалення податкових законопроектів. На нашу думку, процес структуризації суспільства і парламенту в Україні ще не завершився, і досягнення консенсусу є проблематичним. Усе це й вимагає нетрадиційного підходу до кодифікації податкової системи України. Результатом такого підходу можуть бути, з одного боку, стабілізація основ оподаткування, закладення підвалин цілісної податкової бази, з другого - створення сприятливих умов для вдосконалення механізму нарахування і сплати податків.

*ЛІТЕРАТУРА-*

1. [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
2. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» від 21 грудня 2000 року // Відомості Верховної Ради України. - 2001. - №10. - Ст. 44.