

О.Р. Зельдіна

*доктор юрид. наук
завідувачка сектором проблем
реалізації господарського
законодавства
Інституту економіко-правових
досліджень НАН України
м. Донецьк*

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС – ЯК ЕТАП КОДИФІКАЦІЇ ГОСПОДАРСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА

В Україні робота по кодифікації законодавства була почата ще в 90-х роках. «Політика кодифікації законодавства була закладена в Концепції судово-правової реформи, яка схвалена Верховною Радою України на початку 1992 р. Ця концепція ґрунтувалася на нашому власному досвіді. Отже в цій частині наша правова політика аналогічна політиці більшості інших країн Європи і ніякої адаптації тут не потрібно. Навпаки, давно має місце відповідність. Треба тільки послідовно дотримуватися політики кодифікації» [1, с. 8]. В процесі реалізації даної Концепції було прийнято ряд кодексів, а в 2003 році після тривалого обговорення декількома сесіями Верховної Ради України був прийнят Господарський кодекс України [2], який став основою для вирішення ряду проблем, що виникають при організації та здійсненні господарської діяльності. З першого січня 2004 року кодекс набув чинності. «Наявність Господарського кодексу України сприяє підвищенню рівня стабільності законодавства, що має важливе економічне і юридичне значення, полегшує системне вивчення і подальше вдосконалення законодавства» [3, с. 66]. Восьмирічна практика господарювання продемонструвала позитивну роль кодифікації норм права. Господарський кодекс України зводить в єдину систему регулювання більш 200 законів про господарську діяльність. Затвердження Господарського кодексу стало основним етапом кодифікації господарського законодавства, який

забезпечував корінну зовнішню і внутрішню переробку чинного господарського законодавства України. «Як відомо, масив господарського законодавства налічує багато сотень законів та інших нормативних актів. Кодифікувати цю множину потрібно і можна, але у декілька етапів. Створення Господарського кодексу України – це важливий, але все-таки не єдиний, а тільки перший етап кодифікації» [3, с. 65].

Питання про доцільність розробки і затвердження Верховною Радою України єдиного кодифікованого нормативно-правового акту, який регулює питання оподаткування, впродовж багатьох років, активно обговорювався в наукових і ділових кругах. На думку ряду учених і практиків, кодекс повинен був замінити ряд законів і підзаконних нормативно-правових актів про оподаткування, що дозволило б кодифікувати, систематизувати податкове законодавство України, усунути неузгодженість норм права, нестабільність податкового законодавства, громіздкість розрахунку основних податків і тому подібне. «Наявність системоутворюючих кодексів створює можливість нарощування цих стрижньових, основоположних законів, уточнення їх положень у зв'язку з розвитком суспільства замість нескінченного видання великої кількості нових законів. Велика кількість законів сама по собі не дозволяє забезпечити системне несуперечливе, прозоре правове регулювання. Велика кількість переходить в негативну якість законодавства, підриває його ефективність, ступінь реалізації» [1, с. 8].

02.12.2010 р. був прийнят Податковий кодекс України [4], який набув чинності з 01.01.2011 р.. В результаті ухвалення Податкового кодексу було скасовано великий ряд законів України, які протягом 20 років незалежності України регулювали оподаткування і служили об'єктом критики. У цьому, без сумніву, полягає прогресивна роль Податкового кодексу України.

Мета цієї статті – аналіз основних негативних і позитивних аспектів Податкового кодексу України і розробка пропозицій з модернізації норм Податкового кодексу.

На сьогоднішній день стало очевидне, що, з одного боку, ухвалення Податкового кодексу – позитивний крок у вдосконаленні господарського законодавства, але, з іншого боку, ряд проблем, які існували до ухвалення кодексу все ж таки не вирішено. З'явилися і деякі додаткові проблеми для суб'єктів господарювання, обумовлені окремими новелами Податкового кодексу. Створюється враження, що при підготовці Податкового кодексу домінували відомчі інтереси податкової адміністрації, а основоположні акти господарського законодавства, зокрема Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» від 11 вересня 2003 р.[5], були проігноровані.

Об'єктивний аналіз Податкового кодексу України дозволяє говорити як про позитивні так і про негативні аспекти даного документа.

До позитивних норм необхідно віднести наступні: неможливість притягання до відповідальності платників податків, які діяли відповідно до податкової консультації, навіть якщо в майбутньому така консультація буде змінена або скасована (п. 53.1); до введення в дію положення по спрощеній системі оподаткування суб'єктів малого підприємництва не проводиться фактична перевірка фізичної особи-підприємця, яка не зареєстрована платником ПДВ, і юридичної особи, яка застосовує спрощену систему оподаткування з включенням ПДВ в єдиний податок (пп. 75.1.3). Позитивно можна оцінити норму, яка встановлює, що посадові особи Державної податкової служби мають право приступити до документальної виїзної фактичної перевірки за наявності підстав, встановлених кодексом і пред'явленні документів, перелік і вимоги до яких чітко визначені кодексом (п. 81.1). Позитивний характер носить правило, яке свідчить, що у випадку коли норма Податкового кодексу України або іншого нормативно-правового акту, виданого на підставі цього кодексу, або коли норми різних законів або різних нормативно-правових актів, або коли норми одного і того ж нормативно-правового акту протиричать один одному і допускають неоднозначне (множинну) трактування прав та обов'язків платників податків

або контролюючих органів, унаслідок чого є можливість ухвалити рішення як платника податків, так і контролюючого органу, рішення ухвалюється на користь платника податків (п. 56.21). Не викликає сумніву позитивний характер норми права, яка дозволяє припинити податкову перевірку для проведення експертизи як за ініціативою суб'єкта господарювання, так і за ініціативою державної податкової служби (ст. 83).

Після ухвалення Податкового кодексу України виникає правомірне питання – чи вирішені проблеми, які характеризують систему оподаткування до набуття чинності Податкового кодексу? Практика показала, що багато проблем так і не було вирішено.

Зупинимося на основних проблемах, що виникають в процесі реалізації норм Податкового кодексу:

1. Одним з основних аргументів ухвалення Податкового кодексу України була необхідність забезпечення **стабільності** податкового законодавства. Саме стабільність норм права про оподаткування дає можливість суб'єктам господарювання спрогнозувати свої доходи і витрати на найближче майбутнє. Стабільність податкового законодавства є одним з основних вимог при виборі інвесторами країни для вкладення інвестицій, про необхідність залучення яких постійно говорять представники різних гілок влади в Україні. «Сьогодні кожному зрозуміло, що стабільність в оподаткуванні – основна умова успішного розвитку економіки» [6, с. 74]. «Головною метою ухвалення Податкового кодексу була побудова сучасної, справедливої податкової політики, яка забезпечила б стабільність оподаткування, рівність всіх платників податків перед законом, досягнення стратегічних цілей стійкого розвитку в оновленій системі державної регуляції економіки» [7, с. 48].

Податковий кодекс України встановлює, що основним принципом податкового законодавства України є принцип стабільності (пп. 4.1.9 ст. 4 Розділу 1 Податкового кодексу України), який має на увазі, що «зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше, ніж за

шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила і ставки. Податки і збори, їх ставки, а також податкові пільги не можуть змінюватися протягом бюджетного року». «Програма реформування податкової системи України передбачає: підвищення ефективності, збалансованості та прозорості податкової системи України з метою створення необхідних умов для виконання конституційно закріплених функцій держави, забезпечення конституційних гарантій громадян на достатній життєвий рівень, стабільності та визначеності умов ведення економічної діяльності на території України...» [8, с. 19].

Не дивлячись на дану норму права, до Податкового кодексу України за рік його дії більше **десяти** разів вносилися зміни. У такій ситуації про яку стабільність податкового законодавства і залучення інвесторів до України може йти мова? Приведемо приклади. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України і про ставку ввізного (експортною) мита на деякі види зернових культур» від **19.05.2011 р.** № 3387-VI [9], яким скасовано податкові пільги з ПДВ для окремих видів послуг і відновлення їх оподаткування опублікований **17.06.2011 р.** і набув чинності з **01.07.2011 р.** Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України і деякі інші законодавчі акти України щодо удосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від **07.07.2011 р.** № 3609-VI [10] набув чинності **06.08.2011 р.** Дані зміни стосуються практично всіх розділів Податкового кодексу. Залишається загадкою, коли суб'єкти господарювання повинні вивчати новели податкового законодавства, якщо вони не встигають стежити за блискавичною зміною норм права про оподаткування. Ситуація ускладнюється, перш за все, тим, що Податковий кодекс все ще продовжують удосконалювати по ходу справи.

Для вирішення цієї проблеми потрібні не декларативні норми права, а встановлення відповідальності для суб'єктів законотворчості, які порушують принцип стабільності, закріплений пп. 4.1.9 ст. 4 Податкові кодекси України. Інакше складається ситуація, що закони повинні виконуватися суб'єктами

господарювання, а для тих, хто їх приймає, «закон не писаний». Щоб вимагати з інших виконання законів, необхідно самим демонструвати шанобливе ставлення до закону.

2. Особливої уваги і аналізу заслуговують норми права, які з'явилися в Податковому кодексі України на основі Закону України «Про внесення змін до Податкового кодексу України і деякі інші законодавчі акти України щодо удосконалення окремих норм Податкового кодексу України» від 07.07.2011 р. № 3609-VI (далі – Закон № 3609-VI) [10]:

а) Пп. 20.1.2 ст. 20 Податкового кодексу України передбачає, на перший погляд, нешкідливий обов'язок платника податків, при перевірках податкової служби, готувати копії документів, які свідчать про порушення законодавства. Причому, якщо до змін Законом № 3609-VI такий обов'язок стосувався тільки **виїзних** перевірок, то на сьогоднішній день цей обов'язок відноситься до будь-якого виду перевірок, які передбачені Податковим кодексом України. Розглянемо, що виходить на практиці. Податкові служби різних рівнів постійно звертаються із запитом до суб'єктів господарювання з вимогою надати ті або інші копії документів. При цьому складається враження, що податкові служби різних рівнів діють розрізнено, не взаємодіють між собою. В результаті суб'єкт господарювання тільки і займається тим, що готує копії тих або інших документів. Але найцікавіше полягає в тому, що Податковий кодекс України передбачає обов'язок передавати «копії документів, які свідчать про **порушення** податкового законодавства». Тобто податкові служби, ще не вивчивши дані документи (витребування копій документів доцільне для їх детального вивчення), вже знають, що вони свідчать про порушення законодавства. Виходячи з сенсу цієї норми, суб'єкти господарювання, передаючи копії, завірені їх уповноваженими особами, підтверджують, що дані документи «свідчать про порушення ними законодавства». Виникає питання, а куди поділася презумпція невинності, і чи не податкові служби або правоохоронні органи повинні довести, що передані документи свідчать про порушення тих або

інших норм права. Викликає подив ще одна новела даної статті, де безапеляційно законодавець передбачає необхідність дачі пояснень **з питань**, що виникають під час перевірок. Практика показує, що перевіряючі чи то через недостатню компетентність, чи то через інші мотиви нерідко буквально завалюють різного роду питаннями, відповіді на яких зобов'язані знати самі по посаді та просто заважають працювати персоналу організацій, що перевіряються, – платників податків. Дана норма не стикується із ст. 63 Конституції України [11], де передбачена можливість відмови від дачі свідчень проти себе і близьких.

В зв'язку з цим доцільно дану статтю Податкового кодексу України привести у відповідність з вимогами Конституції і передбачити, що суб'єкт господарювання **має право, а не зобов'язаний** давати пояснення податковим службам з приводу питань, що виникають під час перевірок.

б) Після ухвалення Податкового кодексу України виникла проблема зареєструвати на законних підставах платником ПДВ знов створене підприємство. Для вирішення цієї проблеми Законом № 3609-VI п. 182.1 ст. 182 Податкового кодексу України доповнена другим абзацом, де йде мова про те, що для реєстрації суб'єкта господарювання як платника ПДВ необхідно, щоб статутний капітал або балансова вартість активів (основних засобів, нематеріальних активів, запасів) перевищувала 300 000 грн. Не ясне правове навантаження вказаної норми права. Згідно законодавства України оцінка майна, яке передається в статутній фонд суб'єкта господарювання, здійснюється самостійно засновниками, тому до статутного фонду можна внести старий комп'ютер і оцінити його в 300 000 грн. або інтелектуальну власність на ту ж суму.

Для роз'яснення п. 182.1 Податкового кодексу України Державна податкова служба України видала Лист № 4893/7/15-3317 від 01.11.2011 р. [12]. У даному Листі вказується, що з метою підтвердження достовірності відомостей, які стосуються формування статутного капіталу, орган державної

податкової служби може поводитися з письмовим запитом про надання відповідній інформації і копій необхідних документів.

Як вказано в Листі № 4893/7/15-3317 від 01.11.2011 р. (з посиланням на статті Податкового, Господарського, Цивільного кодексів) фінансові можливості засновників – юридичних осіб здійснювати відповідні внески в статутній капітал господарського суспільства, у **випадках передбачених законом**, повинні бути перевірені аудитором, а майновий стан засновника – громадянина підтверджується довідкою органу державної податкової служби про подану декларацію про майновий стан і доходи (податкова декларація), завіреною податковим органом. При цьому фразу «у випадках, передбачених законом» посадові особи податкової служби читають як: «за бажанням представників податкової служби».

Даний Лист Державної податкової служби надає можливість посадовим особам податкової служби самостійно визначати хто гідний стати платником ПДВ, а хто ні. В результаті нівелюється норма Податкового кодексу про **добровільність** отримання статусу платника ПДВ і створюється ґрунт для корупції.

Таким чином, обмеження, які встановлені ст. 181, 182 Податкового кодексу України, нічого не дають ні державі, ні суб'єкту господарювання, а створюють необхідність пошуку «обхідних шляхів» діючих норм права.

в) В процесі ухвалення Податкового кодексу України було анонсовано законодавцем, що буде встановлено чіткий механізм відповідальності посадових осіб податкової служби за відмову приймати звітність і порушення інших прав суб'єктів господарювання. Відповідна норма права була передбачена в проекті Податкового кодексу України, але потім якось непомітно зникла. Редакція Податкового кодексу України, що діє, не містить механізм відповідальності посадових осіб податкових служб за необґрунтовану відмову приймати податкову звітність. На думку законодавця, вирішити цю проблему повинна нова редакція п. 49.15 ст. 49 Податкового кодексу України, де встановлено критерії визнання податкової

декларації не поданої, яка надається поштою або засобами електронного зв'язку, і обов'язок податкової служби відправити письмову відмову суб'єктові господарювання в прийнятті податкової декларації. На наш погляд, дані нововведення жодним чином не вирішують позначену проблему, оскільки не виключають можливості наряду незаконної письмової відмови. Тим паче, що п. 49.15 ст. 49 Податкового кодексу України не вимагає обов'язкової вказівки підстави такої відмови, термін його наряду і можливість оспорити даний документ. Ще один приклад незаконних дій посадових осіб податкової служби пов'язаний з введенням електронної форми звітності. Це розглядається як позитивне нововведення, на практиці це вилилося у відмови посадових осіб податкової служби приймати звітність в паперовій формі. Фактично податкові органи вимагають від суб'єктів господарювання крім паперової звітності в обов'язковому порядку подавати електронну форму звітності.

На сьогоднішній день відсутня можливість притягати до відповідальності посадову особу, яка порушила норми права і дала незаконну відмову. Поки не буде законодавчо передбачена відповідальність представників податкової служби за неправомірне застосування тих або інших норм права або відмова належним чином застосовувати норми податкового законодавства, дані та аналогічні проблеми вирішені не будуть.

г) Закон № 3609-VI містить ряд норм, що розширюють повноваження Кабінету Міністрів України. Приведемо декілька прикладів. Пп. 229.5.16 ст. 229 Податкового кодексу України передбачає, що перелік підприємств, які здійснюють ввезення нафтопродуктів для використання як сировини для виробництва в хімічній промисловості, **затверджується Кабінетом Міністрів України**. Пп. 229.5.17 ст. 229 Податкового кодексу України визначає, що ввезення нафтопродуктів, які використовуються як сировина для виробництва в хімічній промисловості, здійснюється в межах **квот, встановлених Кабінетом Міністрів України**. Пп. 258.4.1 ст. 258 Податкового кодексу України встановлює, що перелік об'єктів ділянок надр,

на яких реалізуються інвестиційні проекти (програми), визначається **центральним органом виконавчої влади** з питань забезпечення реалізації державної політики в нафтогазовому комплексі. Пп. 258.4.2 ст. 258 Податкового кодексу України свідчить, що **порядок відбору і затвердження інвестиційних проектів (програм) визначається Кабінетом Міністрів України** за уявленням центрального органу виконавчої влади з питань економіки і торгівлі. Підрозділ 3 Розділи XX Податкового кодексу України визначає особливості стягування ПДВ у ході операцій по ввезенню на митну територію України, в режимі імпорту, устаткування і комплектуючих, які не виробляються в Україні для використання в господарській діяльності підприємствами суднобудівельної промисловості. Перелік такого устаткування і комплектуючих, які не виробляються в Україні, **встановлюється Кабінетом Міністрів України.**

«Очевидно, що політика, яка визначається центральними органами, менше враховує регіональні та місцеві умови при забезпеченні соціальних потреб, чим політика, що формується органами місцевої влади, які не тільки ближче до проблем влади, але і знаходяться під великим контролем з боку територіальної громади» [13, с. 28].

Підводячи підсумок, доцільно акцентувати увагу на наступному:

1). Держава повинна забезпечити **стабільність** податкового законодавства не декларативно, а за допомогою закріплення реальної відповідальності, зокрема народних депутатів, за порушення основоположного принципу оподаткування.

2). Необхідно передбачити відповідальність посадових осіб податкової служби за незаконну відмову приймати звітність у суб'єктів господарювання та інші порушення прав суб'єктів господарювання, що дозволить зменшити випадки незаконних дій і бездіяльності посадових осіб податкової служби України.

3). Необхідно спростити порядок відбору і затвердження інвестиційних проектів (Програм), якій передбачений Податковим кодексом

України за допомогою децентралізації цього процесу. При цьому поклавши на центральні органи влади функцію контролю за реалізацією норм права.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Мамутов В.К. Полнее использовать технико-юридические средства совершенствования законодательства // Экономика и право. – 2008. – № 1. – С. 5–10.
2. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18, № 19-20, № 20-21 – Ст. 144.
3. Мамутов В.К. Хозяйственный кодекс в системе правового обеспечения экономики в Украине // Государство и право. – 2008. – № 6. – С. 65–72.
4. Налоговый кодекс Украины от 02.12.2010 г. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 13–14, № 15–16, № 17. – Ст. 112.
5. Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності: Закон України від 11.09.2003 р. № 1160-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 9. – Ст. 79.
6. Демченко Т.М. Налоговая политика как инструмент регулирования видтворювального процесу / Т.М. Демченко // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2 (32). – С. 69 – 75.
7. Майстренко О.В. Податковий кодекс України: прогнози та реальність / О.В. Майстренко // Бюлетень Міністерства юстиції України. – № 5. – 2011. – С. 46–51.
8. Ярошенко Ф.О. Реформування податкової системи України в контексті прийняття Податкового кодексу (коментарі до пропозицій Міністерства фінансів України / Ф.О. Ярошенко // Фінанси України. – 2010 – № 7. – С. 3–21.
9. О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и о ставке ввозной (экспортной) пошлины на некоторые виды зерновых культур: Закон

Украины от 19.05.2011 г. № 3387–VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 45 (24.06.2011). – Ст. 1822.

10. О внесении изменений в Налоговый кодекс Украины и некоторые другие законодательные акты Украины относительно усовершенствования отдельных норм Налогового кодекса Украины: Закон Украины от 07.07.2011 г. № 3609–VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 60 – Ст. 2403.

11. Конституция Украины: Закон Украины от 28.06.1996 г. № 254к/96-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

12. Щодо проведення процедури реєстрації особи як платника ПДВ: Лист Державної податкової служби України від 01.11.2011 р. № 4893/7/15-3317 // Вісник податкової служби України. – 2011. – № 43.

13. Єфремова І. Децентралізація влади: шлях до самостійності місцевих бюджетів // Підприємництво, господарство і право. – 2009. – № 9. – С. 25 – 28.

Зельдина Е.Р. Налоговый кодекс – как этап кодификации хозяйственного законодательства

Аннотация. В настоящей статье проанализированы негативные и позитивные аспекты Налогового кодекса Украины как этапа кодификации хозяйственного законодательства. Разработаны рекомендации по модернизации норм Налогового кодекса.

Ключевые слова: кодификация, Налоговый кодекс, хозяйственное законодательство, модернизация законодательства.

Зельдіна О.Р. Податковий кодекс – як етап кодифікації господарського законодавства

Анотація. У статті проаналізовано негативні і позитивні аспекти Податкового кодексу України як етапу кодифікації господарського законодавства. Розроблено рекомендації з модернізації норм Податкового кодексу.

Ключові слова: кодифікація, Податковий кодекс, господарське законодавство, модернізація законодавства.