

**Зельдіна О.Р.**

*доктор юридичних наук, професор,  
завідувачка сектором Інституту  
економіко-правових досліджень  
НАН України  
(м. Київ)*

## **ПОДАТКОВЕ ЗАКОНОДАВСТВО: ДЕКЛАРАЦІЇ ТА РЕАЛІЇ**

У статті проаналізовано зміни до Податкового кодексу України, які було прийнято 28.12.2014 р. та показано їх негативний вплив на економіко-правове становище суб'єктів підприємництва. Обґрунтована необхідність зменшити податкове навантаження на суб'єктів малого і середнього бізнесу. Запропоновано законодавчо встановити відповідальність за порушення норми Податкового кодексу щодо стабільності податкового законодавства.

*Ключові слова: оподаткування, суб'єкт підприємництва, податковий кодекс, стабільність податкового законодавства*

Держава для реалізації своєї економічної політики використовує різні методи, які утворюють інструментарій державного регулювання економіки. Свої регулюючі функції держава при змішаній економіці виконує за допомогою розумного поєднання адміністративних і економічних напрямів дії на суб'єктів підприємництва. Одним із таких напрямів дії держави на економіку України є податкова політика, яка згідно з ч. 8 ст. 10 Господарського кодексу України [1] повинна забезпечити економічно обґрунтоване податкове навантаження на суб'єктів господарювання, стимулювання суспільно необхідної економічної діяльності суб'єктів, а також дотримання принципу соціальної справедливості й конституційних гарантій прав громадян при оподаткуванні їх доходів. Стаття 12 Господарського кодексу України передбачає основні засоби регулюючого впливу держави на

діяльність суб'єктів господарювання, а саме: державне замовлення; ліцензування, квотування і патентування; сертифікація і стандартизація; застосування нормативів і лімітів; регулювання цін і тарифів; надання інвестиційних, податкових та інших пільг; надання дотацій, компенсацій, цільових інновацій і субсидій.

Дані норми права дозволяють розглядати податкову систему як важливий економічний інструмент регулювання і стимулювання підприємницької діяльності в умовах змішаної економіки України. Від того, наскільки правильно побудована податкова система багато у чому залежить ефективність розвитку економіки держави. Стаття 17 Господарського кодексу України [1] закріплює принципи податкової системи і визначає, що для забезпечення економічних завдань держави закони, регулюючі оподаткування суб'єктів господарювання, повинні передбачати оптимальне поєднання фіскальної і стимулюючої функцій оподаткування. Ефективність багато в чому визначається тим, які способи і принципи юридичної дії на поведінку учасників господарських відносин закладені у відповідних правових нормах [2, с. 27]. Норми Господарського кодексу України встановлюють реальні можливості для ефективного впливу на соціально-економічні процеси у суспільстві за допомогою податкового законодавства.

Протягом десятиліть незалежності України науковцями та практиками велися постійні дискусії щодо необхідності прийняття Податкового кодексу, який повинен був вирішити питання стабільності податкового законодавства, усунути прогалини, застарілі норми права, а також нестиковки в розрізних нормативно-правових актах, що регулювали питання оподаткування. Передбачалось, що прийняття Податкового кодексу у цілому поліпшить становище суб'єктів підприємництва, у тому числі при взаємовідносинах з податковими органами.

Після довгих і гарячих дискусій Податковий кодекс [3] був прийнятий та з 1 січня 2011 року набрав чинності. Прийняття Податкового кодексу

обнадіяло суб'єктів господарювання, що закріплені в ньому позитивні норми будуть реалізовані на практиці.

**Мета** цієї статті проаналізувати вплив змін та доповнень податкового законодавства на господарську діяльність суб'єктів підприємництва.

Питання пов'язані зі змінами податкового законодавства України нашли відображення в роботах: Ф. О. Ярошенко [4], О. В. Майстренко [5], Л. М. Єріс [6], М. П. Кучерявенко [7], Д. О. Гетманцева [8] та інших. Проте низка питань у цій сфері потребує подальшого аналізу.

Одним з основних аргументів ухвалення Податкового кодексу України була необхідність забезпечення стабільності податкового законодавства. Саме стабільність норм права про оподаткування дає можливість суб'єктам підприємництва 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. Законодавець повинен гарантувати стабільність податкової політики, що, у свою чергу, стимулюватиме інвестора у процесі ухвалення рішення. Різне зниження інвестиційної активності в Україні безпосередньо пов'язане з нестабільністю українського законодавства про оподаткування, відсутністю реальних, а не декларативних норм права про гарантії стабільності у сфері оподаткування з боку держави.

Тому одним з основних завдань ухвалення Податкового кодексу була побудова сучасної податкової системи, яка забезпечила б стабільність оподаткування не на словах, а на ділі.

Податковий кодекс України встановлює, що основним принципом податкового законодавства України є принцип стабільності (пп. 4.1.9 ст. 4 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».

Не дивлячись на дану норму права, до Податкового кодексу України тільки за перший рік його дії більше десяти разів вносилися зміни, які набували чинності після 1–2 місяці з моменту їх ухвалення. 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 та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур» від 19.05.2011 р. № 3387-VI [9], яким скасовані податкові пільги з ПДВ для окремих видів послуг і відновлення їх оподаткування. Закон опублікований 17.06.2011 р. і набув чинності з 01.07.2011 р. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення 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. Закон «Про внесення змін до Податкового кодексу України і деякі інші законодавчі акти України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності» від 04.11.2011 р. № 4014–17 [11] набув чинності з 01.01.2012 р. Цим Законом встановлюється новий порядок стягування єдиного податку. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання інвестицій у вітчизняну економіку» від 17.11.2011 р. № 4057-VI [12] набув чинності 01.01.2012 р. Закон передбачає відміну оподаткування доходів, які виникають у разі валютних коливань при вкладенні інвестицій в іноземній валюті.

Порушення базової норми Податкового кодексу, яка гарантує стабільність податкового законодавства, з кожним роком ставали більш витонченішими. Так, Закони України: «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII [13] та «Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним

ціноутворенням» № 72-VIII [14], які були прийняті Верховною Радою України 28 грудня 2014 року, закріплюють кардинальні зміни в Податковий кодекс, визначають нові правила і ставки оподаткування та вступили в дію 1 січня 2015 року, тобто через два дні після прийняття. Говорити про час для вивчення новацій суб'єктами підприємництва не доводиться, так як й у народних депутатів такої можливості не було. І досі в парламенті йдуть жваві дискусії щодо відповідності норм, які містяться в опублікованих текстах законів тим, що були проголосовані у Верховній Раді в поспіху напередодні новорічних свят.

Таким чином обіцяна законодавцем стабільність Податкового кодексу виявилася декларацією, яка постійно порушується самим же законодавцем. Але це не єдина декларативна норма Податкового кодексу, яка звучить красиво, а на практиці виявляється фікцією.

В умовах економічного кризису зменшення податкового навантаження має особливу актуальність для малого та середнього бізнесу, якій на сьогоднішній день опинився на межі виживання. Законами, якими внесено зміни до Податкового кодексу, що були прийняті 28 грудня 2014 року [13, 14], зменшено кількість податків до 9, що порадувало суб'єктів підприємництва та давало надію на зменшення податкового навантаження. Але сталося диво: кількість податків зменшилася, а податкове навантаження збільшилося.

Аналіз норм Податкового кодексу продемонстрував, що і з кількістю податків не все так просто, як здається на перший погляд. Податковий кодекс в редакції від 25 грудня 2014 року передбачав податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 265), плату за землю (ст. 269), збір за першу реєстрацію транспортного засобу (ст. 231). Податковий кодекс в редакції від 1 січня 2015 року не передбачає вище вказані податки, але ст. 265 встановлює податок на майно, якій складається з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 266), транспортного податку (ст. 267), плати за землю (ст. 269). Якби один новий податок, а насправді це три незалежних один від одного податків, які діяли й раніше.

Причому, якщо раніше плата при першій реєстрації транспортного засобу стягувалася одноразово, то в діючій редакції транспортний податок на новий автомобіль справляється щорічно в розмірі 25 000 гривень протягом п'яти років. Тобто на сьогодні треба мати кошти не тільки на купівлю, утримання автомобілю, але й на податок, який у разі перевищує середньомісячну заробітну плату по країні.

Діюча редакція Податкового кодексу встановлює, що платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є фізичні та юридичні особи, які є власниками об'єктів житлової та/або нежитлової нерухомості. П. 266.4 ст. 266 Податкового кодексу закріплює низку пільг щодо сплати цього податку. Наприклад: база оподаткування об'єктів житлової нерухомості зменшується для квартири - на 60 м<sup>2</sup>, для житлового будинку на - 120 м<sup>2</sup>. Податковий кодекс в редакції від 25 грудня 2014 року передбачав оподаткування виключно об'єктів житлової нерухомості, нежитлові об'єкти оподаткуванню не підлягали, а п. 265.4 ст. 265 встановлював пільги з оплати податку для квартири - на 120 м<sup>2</sup>, для житлового будинку - на 250 м<sup>2</sup>. Дані норми права наглядно демонструють суттєво збільшення об'єктів оподаткування, а значить і збільшення податкового навантаження.

Пп. 266.4.2 ст. 266 діючій редакції Податкового кодексу встановлює, що пільги з податку, які сплачується на відповідній території з об'єктів нежитлової нерухомості, встановлюється в залежності від майна, яке є об'єктом оподаткування. Відомості стосовно пільг органи місцевого самоврядування подають у контролюючий орган до 1 лютого. Таким чином законодавець закріплює право органів місцевого самоврядування самостійно визначати, на які об'єкти нежитлової нерухомості встановлювати пільги, причому відсутні будь-які зрозумілі критерії щодо цих пільг, а це свідчить про корупційну складову даної норми права. Держава роками веде непосильну боротьбу з корупцією в органах влади, місцевого

самоврядування й сама закріплює норму права, яка створює корупційне середовище.

Повернемося до кількісної характеристики податків. В редакції Податкового кодексу від 25 грудня 2014 року був передбачений єдиний податок (ст. 291) і окремо фіксований сільськогосподарський податок (ст. 301). В діючій редакції Податкового кодексу фіксований сільськогосподарський податок не встановлено, а єдиний податок передбачає чотири групи платників податків. Четверта група це сільськогосподарські товаровиробники, в яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній рік дорівнює або перевищує 75%.

Таким чином, єдиний податок включає в себе фіксований сільськогосподарський податок, при чому зі збільшеними ставками оподаткування.

Наведемо ще один приклад. Податковий кодекс в редакції від 25 грудня 2014 року передбачав рентну плату за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України (п. 9.1.7 ст. 9); плату за користування надрами (п. 9.1.9 ст. 9), збір за спеціальне використання води (п. 9.1.12 ст. 9); збір за спеціальне використання лісових ресурсів (п. 9.1.13 ст. 9); збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства (п. 9.1.15 ст. 9); збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками (п. 9.1.17 ст. 9); збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності (п. 9.1.18 ст. 9).

Діюча редакція Податкового кодексу не передбачає всіх вищеперелічених зборів, але передбачає такий вид загальнодержавних податків і зборів як рентна плата, яка складається з рентної плати за користування надрами для видобування корисних копалин; користування

надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин; користування радіочастотним ресурсом України; спеціальне використання води; спеціальне використання лісових ресурсів; транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України (п. 251.1. ст .251).

Таким чином, всі вище перераховані збори залишилися, тільки по іншому звуться і є не окремими зборами, а різновидами рентної плати. Але як нас вчили ще в школі від зміни місць доданків сума не змінюється, а у нашому випадку ще й збільшується.

**На підставі вищевикладеного можна зробити наступні висновки:**

1. Законодавець у черговий раз замість якісного поліпшення у сфері оподаткування суб'єктів підприємництва вирішив «замилити» очі зовнішніми декларативними нормами, які на практиці погіршують фінансове становище суб'єктів підприємництва, особливо малого та середнього бізнесу.

2. Треба у найкоротші терміни реально, а не декларативно зменшити податкове навантаження на суб'єктів малого і середнього бізнесу.

3. Необхідно законодавчо встановити відповідальність для народних депутатів за порушення норми Податкового кодексу щодо стабільності податкового законодавства.

**СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:**

1. Господарський кодекс України: Закон України від від 16.01.2003 № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – №№ 18, 19-20, 21-22. – Ст.144.

2. Хозяйственное право / В.К. Мамутов, Г.Л. Знаменский, В.В. Хахулин и др.; под ред. Мамутова В.К. – К.: Юринком Интер, 2002. – 912 с.



3. Податковий кодекс України: Закон України від 02.12.2010 № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№ 13-14, 15-16, 17. – Ст.112.

4. 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.

5. Майстренко О.В. Прийняття Податкового кодексу як шлях до ефективності системи оподаткування України / О.В. Майстренко // Право України. – 2010. – № 6. – С. 128 – 134.

6. Єріс Л.М. Податкове планування як засіб збільшення фінансових ресурсів підприємств / Л.М. Єріс // Актуальні проблеми економіки. – 2004. – № 2 (32). – С. 76 – 86.

7. Кучерявенко М.П. Природа нормотворчих процедур при регулюванні відносин оподаткування / М.П. Кучерявенко / Юридична наука і практика. – 2011. – № 2. – С. 80–84.

8. Гетманцев Д.О. Непряме оподаткування. Правова сутність та адміністрування / Д.О. Гетманцев. – К., Юрінком Інтер, 2013. – 323 с.

9. Про внесення змін до Податкового кодексу України та про ставки вивізного (експортного) мита на деякі види зернових культур: Закон України від 19.05.2011 р. № 3387-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – № 47. – Ст. 529.

10. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо вдосконалення окремих норм Податкового кодексу України: Закон України від 07.07.2011 р. № 3609-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 60. – Ст. 2403.

11. Про внесення змін до Податкового кодексу України і деякі інші законодавчі акти України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності: Закон України від 04.11.2011 р. № 4014-17 // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 24. – Ст. 248.

12. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо стимулювання інвестицій у вітчизняну економіку: Закон України від 17.11.2011 р. № 4057-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 27. – Ст. 278.

13. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи: Закон України від 28.12.2014 р. № 71-VIII // Офіційний вісник України. – 2015. – № 3. – Ст. 46.

14. Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення податкового контролю за трансфертним ціноутворенням: Закон України від 28.12.2014 р. № 72-VIII // Офіційний вісник України. – 2015. – № 3. – Ст. 47.

### **Анотація**

У статті проаналізовано зміни до Податкового кодексу України, які було прийнято 28.12.2014 р. та показано їх негативний вплив на економіко-правове становище суб'єктів підприємництва. Обґрунтована необхідність зменшити податкове навантаження на суб'єктів малого і середнього бізнесу. Запропоновано законодавчо встановити відповідальність за порушення норми Податкового кодексу щодо стабільності податкового законодавства.