

УДК 336.225:340.130(477)

О.Р. ЗЕЛЬДІНА, д-р юрид. наук, завідувачка сектору
Інститут економіко-правових досліджень НАН України, м. Київ

ПОДАТКОВЕ ЗАКОНОДАВСТВО: ДЕКЛАРАЦІЇ ТА РЕАЛІЇ

Ключові слова: оподаткування, суб'єкт підприємництва, Податковий кодекс, стабільність податкового законодавства.

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

Держава для реалізації своєї економічної політики використовує різні методи, які утворюють інструментарій державного регулювання економіки. Свої регуляторні функції держава за змішаної економіки 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 їхніх 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 в 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, що регулюють оподаткування суб'єктів господарювання, повинні передбачати оптимальне поєднання фіскальної та стимулювальної функцій оподаткування. Ефективність багато в чому визначається тим, які способи і принципи юридичної дії на поведінку учасників господарських відносин закладені у відповідних право-

вих нормах [2, С. 27]. Норми Господарського кодексу України встановлюють реальні можливості для ефективного впливу на соціально-економічні процеси в суспільстві за допомогою податкового законодавства.

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

Після довгих і гарячих дискусій Податковий кодекс [3] був прийнятий і з 1 січня 2011 р. набрав чинності. Ухвалення Податкового кодексу обнадіяло суб'єктів господарювання стосовно того, що закріплені в ньому позитивні норми будуть реалізовані на практиці.

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

Питання, пов'язані зі змінами податкового законодавства України, знайшли 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 цієї сфери 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. Різка 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 зважаючи на цю норму права, до Податкового кодексу України тільки за перший рік його дії більше десяти разів вносилися зміни, які набували чинності через 1–2 місяці після їх ухвалення. У такій ситуації про яку стабільність податкового законодавства і залучення інвесторів до України може йти мова? Наведемо 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 скасовано податкові пільги з ПДВ для окремих видів послуг і відновлення їх оподаткування (закон опублікований 17.06.2011 і набув чинності з 01.07.2011). 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 ухвалені Верховною Радою України 28 грудня 2014 р., закріплюють кардинальні зміни в Податковому кодексі, визначають нові правила і ставки оподаткування і вступили в дію 1 січня 2015 р., тобто через два дні після прийняття. Говорити про час для вивчення новачій суб'єктами підприємництва не доводиться, так як і у народних депутатів такої можливості не було, й 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 економічної кризи зменшення податкового навантаження має особливу актуальність для малого та середнього бізнесу, який сьогодні опинився на межі виживання. Законами, якими внесено зміни до Податкового кодексу, що були прийняті 28 грудня 2014 р. [13, 14], зменшено кількість податків до 9, що порадувало суб'єктів підприємництва й дало 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 р. 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 р. не передбачає вище вказані податки, але ст. 265 встановлює податок на майно, який склада-

ється з: податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки (ст. 266), транспортного податку (ст. 267), плати за землю (ст. 269). Як немов 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 грн протягом п'яти років. Тобто на сьогодні треба мати кошти не тільки на купівлю, утримання автомобіля, але й на податок, який у разі перевищує середньомісячну заробітну плату по країні.

Чинна 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 м², для житлового будинку — на 120 м². Податковий кодекс в редакції від 25 грудня 2014 р. 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 м², для житлового будинку — на 250 м². Дані норми права наочно демонструють суттєве збільшення об'єктів оподаткування, а отже і збільшення податкового навантаження.

Пп. 266.4.2 ст. 266 чинної редакції Податкового кодексу встановлює, що пільги з податку, які сплачуються на відповідній території з об'єктів нежитлової нерухомості, встановлюються залежно від майна, яке є об'єктом оподаткування. Відомості стосовно пільг органи місцевого самоврядування подають у орган контролю 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 і місцевого самоврядування, але сама закріплює норму права, яка створює корупційне середовище.

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

Отже, 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 р. 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).

Чинна редакція Податкового кодексу не передбачає всіх вищевказаних зборів, але встановлює 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 перераховані вище збори залишилися, тільки інакше називаються і є не окремими зборами, а різновидами рентної плати. Але як нас вчили ще у 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 та середнього бізнесу.

3. Треба забезпечити реалізацію ст. 17 Господарського кодексу України, яка закріплює принцип оптимального поєднання фіскальної та стимулювальної функцій оподаткування.

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

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

1. *Господарський кодекс України*: Закон України від 16.01.2003 р. № 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.: ЮрикомИнтер, 2002. — 912 с.
3. *Податковий кодекс України*: Закон України від 02.12.2010 р. № 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. 7—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.

Надійшла 29.04.2015

Е.Р. Зельдіна

Институт економіко-правових досліджень
НАН України, г. Київ

НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО: ДЕКЛАРАЦИИ И РЕАЛИИ

В статье проанализированы изменения в Налоговом кодексе Украины, которые были приняты 28.12.2014 г., и показано их негативное влияние на экономико-правовое состояние субъектов предпринимательства. Обоснована необходимость уменьшить налоговую нагрузку на субъектов малого и среднего бизнеса. Предложено законодательно установить ответственность за нарушения норм Налогового кодекса, дестабилизирующих налоговое законодательство.

Ключевые слова:налогообложение, субъект предпринимательства, Налоговый кодекс, стабильность налогового законодательства.

O.R. Zeldina

Institute of Economic and Legal Researches
of NAS of Ukraine, Kyiv

THE TAX LEGISLATION: DECLARATION AND REALITIES

The article analyzed the changes in the Tax Code of Ukraine, adopted 12/28/2014, at shows and their negative impact on the economic and legal status of business entities. The necessity to reduce the tax burden on small and medium-sized businesses. Proposed legislation to establish responsibility for the violations of the Tax Code, destabilizing the tax laws.

Key words: taxation, business entity, the Tax Code, the stability of the tax legislation.