

УДК 346.9

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

ЗМІНА ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА: ПРОБЛЕМИ І ШЛЯХИ ЇХ ВИРІШЕННЯ

Ключові слова: оподаткування суб'єктів господарювання, зміна податкового законодавства, стабільність податкового законодавства, транспортний податок, спрощена система оподаткування.

Проаналізовано зміни та доповнення до законодавства України про оподаткування суб'єктів господарювання. Зазначено, що зміни торкнулися практично усіх розділів Податкового кодексу України. Виявлено наявні проблеми у сфері законодавчого регулювання оподаткування та запропоновано шляхи їхнього вирішення. Наголошено, що процес усунення застарілих норм права про оподаткування повинен здійснюватися з урахуванням сучасних умов економічного розвитку України і дотриманням принципу стабільності.

Вступ. Податкова система повинна забезпечувати раціональне співвідношення між інтересами держави в отриманні джерел для покриття державних витрат і інтересами суб'єктів підприємництва зі сплати такого розміру податку, щоб це не суперечило їх особистим і виробничим інтересам. Необхідність розумного поєднання приватних і публічних інтересів закріплена Законом України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» від 11.09.2003 р. № 1160-IV [1], який передбачає принцип збалансованості, а саме: забезпечення у регуляторній діяльності балансу інтересів суб'єктів господарювання, громадян і держави. Особливе значення принцип збалансованості має у сфері оподаткування.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням, пов'язаним з оподаткуванням суб'єктів господарювання, присвячено праці таких вчених як: Кучерявенко М.П. [2], Гетманцев Д.О. [3], Мамутов В.К. [4], Ярошенко Ф.О. [5], Демченко Т.М. [6] та інші. Проте низка питань у сфері оподаткування залишилась без належної уваги вчених та вимагає подальшого дослідження.

Мета статті: проаналізувати зміни законодавства України про оподаткування суб'єктів господарювання, виявити наявні проблеми та запропонувати напрями їхнього вирішення.

Результати дослідження. 24.12.2015 Верховна Рада України прийняла Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 р.», який набув чинності з 01.01.2016 р. (надалі — Закон від 24.12.2015 р.) [7].

У першу чергу доцільно з'ясувати, наскільки глобальні зміни були внесені законодавцем і яким чином вони можуть вплинути на господарську діяльність. Законом від 24.12.2015 р. було змінено або доповнено більше 70 норм права у Податковому кодексу України (надалі — ПК України), зміни стосувалися практично усіх розділів ПК

України. Необхідно наголосити, що здебільшого мова йде про зміну правового сенсу норм права. Також Закон від 24.12.2015 р. передбачає внесення змін до наступних Законів: «Про збір на обов'язкове пенсійне страхування», «Про збір та облік єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування», «Про митний тариф України», «Про мобілізаційну підготовку та мобілізацію», «Про державну реєстрацію юридичних осіб та фізичних осіб-підприємців», «Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування», «Про лікарські засоби», «Про зайнятість населення», «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності».

Кількість статей ПК України, що були змінені та доповнені, а також перелік Законів України, які було приведено у відповідність до нових положень ПК України, дає деяке уявлення про масштаб проведеної роботи. Законодавець надав суб'єктам господарювання сім днів, щоб вивчити ці численні зміни у ПК України і почати їх застосовувати у господарській діяльності, не дивлячись на те, що пп. 4.1.9 ст. 4 ПК України закріплює *принцип стабільності*, який передбачає, що зміни «до будь-яких елементів податків та зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому будуть діяти нові правила та ставки». Необхідність забезпечення стабільності податкового законодавства пропагується на різних рівнях влади, але на практиці не виконується. «Сьогодні кожному зрозуміло, що стабільність в оподаткуванні — основна умова успішного розвитку економіки» [6, С. 74].

Наприклад, для вирішення проблеми неогрунтованої і частой зміни норм права Закон України «Про засади державної регуляторної політики у сфері господарської діяльності» передбачає у процесі ухвалення законів і змін, доповнень до них обов'язкову підготовку аналізу регуляторного впливу, в якому зазначається і аналізується проблема, яку пропонується вирішити за допомогою ухвалення даних норм права; обґрунтовується, чому чинні нормативно-правові акти не можуть вирішити дану проблему, дається економічний розрахунок ефективності реалізації пропонованого закону. Це дозволить зрозуміти, до яких економічних наслідків призведуть запропоновані норми права, чи є в них соціально-економічна

необхідність. Проте на практиці ця норма права не завжди виконується, а точніше сказати, виконується в поодиноких випадках [8].

Для збереження справедливості варто зазначити, що такий підхід законодавця до внесення змін у ПК України не є новелою. Аналогічна ситуація мала місце в 2011 р. (наприклад Закон України від 4.11.2011 р. № 4014-VI), у 2012 р. (наприклад Закон України від 06.12.2012 р. № 5519-VI), у 2014 р. (наприклад Закони України від 28.12.2014 р. № 71-VIII, № 72-VIII). І, що цікаво, з кожним роком законодавець зменшує час на вивчення новел ПК України: якщо в 2011 р. зміни до податкового законодавства були прийняті в листопаді, то в 2014—2015 рр. це вже було на останньому тижні грудня. «Кожна нова владна «еліта» вважає себе розумнішою за всі попередні покоління і знищує накопичене ними. У цьому варварському ставленні до інтелектуального багатства, акумульованого в законах, і полягає одна з головних відмінностей нашого підходу до законодавства від підходу дійсно європейського. Названа практика свідчить також про недооцінювання значення стабільності і «впізнаваності» основоположних законів у справі формування правової держави. Без стабільних норм, що увійшли до свідомості, у кров і плоть суспільства, такої держави не сформувати» [4, С. 6]. У цій ситуації виникає закономірне питання: як законодавець може вимагати від суб'єктів господарювання неухильного дотримання норм права, якщо сам їх постійно порушує, але при цьому не несе жодної відповідальності? Напевно настав час вже не просто задекларувати стабільність податкового законодавства, а встановити персональну адміністративну відповідальність для депутатів, які з року в рік, не замислюючись, порушують норми права. Якщо адміністративна відповідальність не дасть позитивного результату, тоді повинна настати політична відповідальність, і депутат, який більше трьох разів під час голосування порушив вимоги законодавства, повинен бути позбавлений мандата і можливості балотуватися на наступний термін. Може, у цьому випадку депутати почнуть замислюватися над наслідками тих рішень, які вони ухвалюють, адже це стосуватиметься особисто депутата, що куди відчутніше.

Повертаючись безпосередньо до Закону від 24.12.2015 р., доцільно зупинитися на декіль-

кох концептуальних новелах, що впливають на правове і фінансове становище суб'єктів господарювання.

1. Нова редакція пп. 78.1.1. ст. 78 ПК України передбачає можливість проведення документальної позапланової перевірки у разі «отримання податкової інформації, що свідчить про порушення платником податків валютного та іншого, не врегульованого цим кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків відповідно валютного та іншого, не врегульованого цим Кодексом законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту».

У редакції, що діяла до 01.01.2016 р. було вказано таке: «за наслідками перевірок інших платників податків або отримання податкової інформації виявлено факти, що свідчать про порушення платником податків податкового, валютного та іншого законодавства, контроль за дотриманням якого покладено на контролюючі органи, якщо платник податків не надасть пояснення та їх документальні підтвердження на обов'язковий письмовий запит контролюючого органу, в якому зазначаються порушення цим платником податків податкового, валютного та іншого законодавства протягом 10 робочих днів з дня отримання запиту».

Нововведенням ПК України є фраза: «не врегульованого цим кодексом законодавства». Пункт 1.1 ст. 1 ПК України встановлює, що «Податковий кодекс регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів.....», п. 1.3. ст. 1 ПК України передбачає, що «цей Кодекс не регулює питання.....». Таким чином ПК України може регулювати або не регулювати відносини, питання. Словосполучення «не врегульоване цим кодексом законодавства» є юридичним нонсенсом. Можна було б не звертати уваги на деякі теоретичні нісенітниці, але не зрозуміло, як на практиці органи контролю повинні реалізовувати цю норму права. Мова йде про підстави проведення позапланових перевірок, а в цьому питанні потрібно мати чітко сформульовані норми права, щоб запобігти зловживанням контролюючих

органів. Також новітня редакція не передбачає можливості проведення позапланової перевірки за наслідками перевірок інших платників податків та виявлення фактів, що свідчать про порушення податкового законодавства. Таким чином, виявлені при перевірці факти порушення податкового законодавства не є підставою для позапланової перевірки порушника, але ж виявлення порушень саме податкового законодавства та негайне їхнє припинення є безпосереднім завданням контролюючих органів.

2. Зазнала значних змін ст. 267 ПК України. Так, з 01.01.2016 р. об'єктом оподаткування є легкові автомобілі, з року випуску яких пройшло не більше п'яти років (включно) і середня ринкова вартість яких становить понад 750 розмірів мінімальної заробітної плати, встановленої законом на перше січня податкового (звітного року). До 2016 року критерієм для оподаткування був об'єм двигуна більше 3000 куб. см.

Нова редакція ст. 267 ПК України встановлює, що вартість транспортного засобу визначається центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику економічного розвитку за методикою, затвердженою Кабінетом Міністрів України, виходячи з марки, моделі, року випуску, типу двигуна, об'єму циліндрів двигуна, типу коробки переключення передач, пробігу легкового автомобіля.

Хочу зазначити, що авторка є категоричним противником транспортного податку, але якщо законодавець встановлює той чи інший податок, то порядок його нарахування повинен бути простим і доступним. Тим паче, що платниками транспортного податку є не тільки юридичні особи, котрі мають юридичну службу, але й фізичні особи, які самостійно повинні розібратись у складних переплетіннях законодавства або витратити додаткові кошти на юридичну допомогу.

Порядок визначення вартості транспортного засобу, який закріплено змінами у ПК України, надає безліч можливостей чиновникам для зловживань. І це в той час, коли на кожному кроці високопосадовці заявляють про боротьбу з корупцією та недопущення прийняття норм права, що передбачають корупційну складову. «Відсутність чіткого (дієвого) механізму реалізації норм права про оподаткування дозволяє чиновникам довільно трактувати

ту або іншу норму права, встановлювати свої правила. Причому це може бути пов'язано як з низьким рівнем знань законодавства посадовими особами органів державної податкової служби, так і з бажанням чиновника змусити суб'єкт господарювання «преміювати» його за виконання норм законодавства» [8].

У першу чергу ПК України надає можливість КМ України, розробляючи методику, закласти привілеї для певних груп платників транспортного податку. Надалі центральний орган виконавчої влади, який реалізує державну політику економічного розвитку, має можливість з «власних міркувань» визначити вартість транспортного засобу.

Відповідно до ст. 5 Закону України «Про засади державної регуляторної політики в сфері господарської діяльності» викладати положення регуляторного акта необхідно у спосіб, який є «доступним та однозначним для розуміння особами, які повинні впроваджувати або виконувати вимоги цього регуляторного акта». Нову редакцію ст. 267 ПК України неможливо визначити ні як доступну, ні як однозначну.

Ще один момент, що потребує уваги. Методика встановлення вартості транспортного засобу не передбачає такого критерію як «фізичний стан транспортного засобу». Якщо транспортний засіб після аварії, і власник не має можливості його використовувати за призначенням, або після викрадення транспортний засіб повернуто в «нетоварному вигляді», то цей факт повинен позначитися на розмірі транспортного податку. Інакше створюється ситуація, коли власник не має можливості використовувати транспортний засіб, а податок платити зобов'язаний.

Поза увагою авторів Закону від 24.12.2015 р. залишилося питання зі сплатою транспортного податку переселенцями. Велика частина переселенців не може перевезти автомобіль через лінію зіткнення, та автомобіль зареєстрований за переселенцем, і відповідно до вимог ПК України він повинен платити транспортний податок. Згідно з п. 12 Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, яку затверджено постановою Кабінету Міністрів України від 18 лютого 2016 р. № 66 [9], у разі, коли фактичний середньорічний пробіг автомобілів є вищим за їхній нормативний середньорічний пробіг, середньоринкова вартість зменшується, а у разі, коли

фактичний середньорічний пробіг є нижчим за нормативний середньорічний пробіг, середньоринкова вартість збільшується. Таким чином, чим більше часу немає можливості користуватися автомобілем, тим нижчим є його фактичний середньорічний пробіг і вищою середньоринкова вартість, а значить збільшується ймовірність сплати податку. Постанова Кабінету Міністрів України від 18 лютого 2016 р. № 66 не тільки не вирішує, а ще більше погіршує ситуацію щодо сплати транспортного податку переселенцями, які не можуть вивезти автомобіль на територію, підконтрольну Україні. Тому доцільно окремим пунктом уточнити в ПК України: «якщо транспортний засіб, за даними контрольно-пропускного пункту із зони АТО, не перетинав лінію зіткнення, то власник звільняється від сплати транспортного податку».

3. Змін зазнала ст. 291 ПК України, що регулює загальні положення спрощеної системи оподаткування.

Згідно зі змінами до ПК України, третя група спрощеної системи оподаткування охоплює фізичних осіб-підприємців та юридичних осіб, сукупний дохід яких протягом календарного року не перевищує 5 млн гривень (до змін було 20 млн гривень). Також змінився п. 293.3 ст. 293 ПК України, який встановлює відсоткову ставку єдиного податку для платників третьої групи. Так, згідно з новою редакцією, необхідно буде сплачувати 3 % доходу у разі сплати податку на додану вартість (до цього було 2 %), а у разі включення податку на додану вартість до складу єдиного податку передбачено сплату 5 % доходу замість 4 %. Причому зміни було зроблено поспіхом: законодавець «забув» привести у відповідність з новою редакцією п. 293.3 ст. 293 ПК України п. 4 п. 293.8 ст. 293 ПК України, який продовжує передбачати ставку єдиного податку для третьої групи у розмірі 2 % від доходу. Пунктом 293.9 ст. 293 ПК України практично удвічі підвищено розмір ставок податку для четвертої групи платників спрощеного податку.

Висновки. Необхідно зазначити, що стабільність податкової системи не означає, що податки, пільги, санкції можуть бути встановлені раз і назавжди. Нерухомих податкових систем не існує. Податкова система повинна відображати характер суспільного устрою, стан економіки країни. Під час зміни економічних

умов податкова система перестає відповідати поставленим вимогам і вступає у протиріччя з об'єктивними умовами розвитку економіки держави. Тому виникає необхідність усунення застарілих норм права. Причому процес усунення застарілих норм права щодо оподаткування повинен здійснюватися з урахуванням сучасних умов економічного розвитку України і дотриманням принципу стабільності. Стабільність податкового законодавства є однією з основних вимог під час вибору 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. Згідно з даними Держстату з надходження в Україну прямих іноземних інвестицій, у 2015 р. їхній загальний розмір скоротився на 5,2 %. Так, станом на 31.12.2015 загальна сума отриманих за рік інвестицій становила 43,4 млрд грн, а у 2014 р. ця сума становила 45,7 млрд — на 2,4 млрд більше [10]. Різке зниження інвестиційної активності в Україні безпосередньо пов'язане з нестабільністю українського законодавства щодо оподаткування, відсутністю реальних, а не декларативних норм права про гарантії стабільності у сфері оподаткування з боку держави. Законодавець зобов'язаний забезпечити взаємозв'язок принципу стабільності податкового законодавства і доцільності усунення застарілих норм права щодо оподаткування. Податковій системі властива одночасно стабільність і рухливість. І цю особливість податкової системи необхідно грамотно відобразити у податковому законодавстві, а не бездумно із року в рік змінювати порядок і ставки оподаткування. За п'ять років в ПК України більше 100 разів було внесено зміни і доповнення, однак цей нормативно-правовий акт не є досконалим, тому, мабуть, пора припинити безсистемні зміни порядку оподаткування, а чітко виконувати чинні норми права.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ:

1. *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.
2. *Кучерявенко М.П.* Податкові процедури: правова природа і класифікація : монографія / М.П. Кучерявенко. — К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. — 460 с.

3. *Гетманцев Д.* Либерализация «упрощенки» или тактическая уступка правительства? / Д. Гетманцев // Зеркало недели. — 2011. — 28 окт. (№ 39).
4. *Мамутов В.К.* Полнее использовать технико-юридические средства совершенствования законодательства / В.К. Мамутов // Экономика и право. — 2008. — № 1. — С. 5—10.
5. *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.
6. *Демченко Т.М.* Податкова політика як інструмент регулювання відтворювального процесу / Т.М. Демченко // Актуальні проблеми економіки. — 2004. — № 2 (32). — С. 69—75.
7. *Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо забезпечення збалансованості бюджетних надходжень у 2016 році* : Закон України від 24.12.2016 р. № 909-VIII // Відомості Верховної Ради України. — 2016. — № 5. — Ст. 47.
8. *Зельдина Е.Р.* Налоговый кодекс как инструмент государственного регулирования экономики : монографія / Е.Р. Зельдина / НАН Украины ; Ин-т економіко-правових исследований. — Донецк : Юго-Восток, 2012. — 136 с.
9. *Про затвердження Методики визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів та внесення змін у додатки 1 і 2 до Порядку визначення середньоринкової вартості легкових автомобілів, мотоциклів, мопедів* : Постанова Кабінету Міністрів України від 18 лютого 2016 р. № 66 [Електронний ресурс]. — Режим доступу : <http://www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=248841560>
10. *Прямые иностранные инвестиции в Украину в 2015 году сократились на 5,2 %* [Электронный ресурс]. — Режим доступа : <http://metronews.ua/economics/finansy/kolichestvo-inostrannyh-investitsij-v-ukrainu-sokratilos-na-5>

REFERENCES

1. The Verkhovna Rada of Ukraine (2004), The Law of Ukraine "On Principles of Regulatory Policy in Economic Activity", *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, vol. 9, article 79.
2. Kucheriavenko M.P. (2009), *Podatkovi protsedury: pravova pryroda i klasyfikatsiia* [Tax procedures, legal nature and classification], Alerta, Kyiv, Ukraine.
3. Hetmantsev D. (2011), "Liberalization "simplified taxation" or a tactical concession to the government?". *Zerkalo nedeli* 2011; 39.
4. Mamutov V.K. (2010), "Make fuller use of the technical and legal means of improving the legislation", *Ekonomika ta pravo*, vol. 1, pp. 5-10.
5. Yaroshenko F.O. (2010), "Reforming the tax system of Ukraine in the context of the Tax Code (comments to the proposals of the Ministry of Finance of Ukraine)", *Finansy Ukrainy*, vol. 7, pp. 3-21.
6. Demchenko T.M. (2004), "Politics Of taxes as a tool to regulate the reproductive process", *Aktual'ni problemy ekonomiky*, vol. 2, pp. 69-75.

7. The Verkhovna Rada of Ukraine (2016), The Law of Ukraine "On Amendments to the Tax Code of Ukraine and laws of Ukraine on ensuring balance budgetary receipts in 2016", *Vidomosti Verkhovnoi Rady Ukrainy*, vol. 5, article 47.
8. Zel'dyna E.R. (2012), *Nalohovyy kodeks kak ynstrument hosudarstvennoho rehulyrovanyia ekonomyky* [The Tax Code as an instrument of state regulation of economy], Yugo-Vostok, Donetsk, Ukraine.
9. Cabinet of Ministers of Ukraine (2016), "Resolution of the Cabinet of Ministers of Ukraine "On approval of Methodology for determining the average cost of cars and amendments to Annexes 1 and 2 to the Order determining the average cost of cars, motorcycles, mopeds", available at: <http://www.kmu.gov.ua/control/ru/cardnpd?docid=-248841560> (Accessed 25 Feb. 2016).
10. *Metro News* (2016), Foreign direct investment in Ukraine in 2015 decreased by 5.2 % — State Statistics, available at: <http://metronews.ua/economics/finansy/kolichestvo-inostrannyh-investitsij-v-ukrainu-sokratilos-na-5>
Надійшла 01.03.2016

Е.Р. Зельдина

Институт экономико-правовых исследований
НАН Украины, г. Киев

ИЗМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА: ПРОБЛЕМЫ И ПУТИ РЕШЕНИЯ

Проанализированы изменения и дополнения в законодательство Украины о налогообложении субъектов хозяйствования. Указано, что изменения коснулись практически всех разделов Налогового кодекса Украины.

Выявлены существующие проблемы в сфере законодательного регулирования налогообложения и предложены пути их решения. Отмечено, что процесс устранения устаревших норм права о налогообложении должен осуществляться с учетом современных условий экономического развития Украины и с соблюдением принципа стабильности.

Ключевые слова: налогообложение субъектов хозяйствования, изменение налогового законодательства, стабильность налогового законодательства, транспортный налог, упрощенная система налогообложения.

О.Р. Зельдина

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

CHANGES IN TAX LEGISLATION: PROBLEMS AND SOLUTIONS

The article analyzes the changes and additions to the Ukrainian legislation on the taxation of business entities. It is indicated that the changes have affected almost all sections of the Tax Code of Ukraine. Identified the existing problems in the sphere of legal regulation of taxation and suggests ways to address them. It is noted that the process of removing outdated law on taxation should take into account the current conditions of economic development of Ukraine and the principle of stability.

Key words: taxation of business entities, changes in tax legislation, stability in tax legislation, motor vehicle tax, a simplified system of taxation.