

*Т. А. Крушельницька,
к. е. н., доцент, докторант кафедри економічної теорії і історії
економіки, Національна академія державного управління при
Президенті України*

ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС ЯК ФАКТОР ГАРМОНІЗАЦІЇ ЕКОНОМІЧНИХ ВІДОСИН

Стаття присвячена дослідженню положень проекту Податкового кодексу України з метою визначення його впливу на формування гармонійних економічних відносин між учасниками податкового процесу.

Article describes the draft Tax Code of Ukraine to determine its impact on the formation of harmonious economic relations between the taxation process.

*Ключові слова: державне управління, податковий кодекс, податкова система, учасники податкового процесу, функції податкової системи.
Keywords: public administration, tax code, tax system, the taxation process, the functions of the tax system.*

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ У ЗАГАЛЬНОМУ ВИГЛЯДІ ТА ЇЇ ЗВ'ЯЗОК ІЗ ВАЖЛИВИМИ НАУКОВИМИ ЧИ ПРАКТИЧНИМИ ЗАВДАННЯМИ

Досліджуючи економічні процеси, що відбуваються сьогодні в Україні і в світі, спостерігаючи за динамікою і розвитком економічних відносин, не буде перебільшенням стверджувати, що методологічні засади цих відносин ґрунтуються на багатьох чинниках, найбільш вирішальним серед яких є податкові відносини суб'єктів господарювання. В свою чергу, податкові відносини стикаються з формальним конфліктом інтересів учасників процесу оподаткування. Тобто, з одного боку, учасником виступає уряд, він намагається максимально наповнити бюджет, щоб забезпечити такий рівень доходів, який би дозволив уникнути фінансових проблем у процесі виконання державних функцій, а з іншого — це платники податків, які прагнуть мінімізувати податкові зобов'язання задля забезпечення власного добробуту.

Наявність існування такого конфлікту визначає актуальність дослідження шляхів гармонізації податкових відносин через їх побудову на підставі синергетичних принципів. На сьогодні найбільш вагомим внеском до вирішення даного конфлікту, можливо, могло б стати прийняття податкового кодексу. Саме тому вивчення статей проекту Податкового кодексу та аналіз їх впливу на розвиток економічних відносин є першочерговим питанням і з кожним днем стає все актуальнішим.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ, У ЯКИХ ЗАПОЧАТКОВАНО РОЗВ'ЯЗАННЯ ДАНОЇ ПРОБЛЕМИ І НА ЯКІ ОПИРАЄТЬСЯ АВТОР, ВИДІЛЕННЯ НЕ ВИРІШЕНИХ РАНІШЕ ЧАСТИН ЗАГАЛЬНОЇ ПРОБЛЕМИ, КОТРИМ ПРИСВЯЧУЄТЬСЯ ДАНА СТАТТЯ

Недоліки і суперечності податкової системи України та напрями їх подолання вже досить тривалий час є предметом широкого обговорення. Проект Податкового кодексу України, що стоїть напередодні свого затвердження, сьогодні також широко обговорюється науковцями, політиками та практиками. Так, даному питанню в наукових розробках приділяють увагу Біленко Т.І., Бодров В.Г., Засанський В.В., Клименко В.В., Ковжарова Е. Ю. Мельник В.М., Меркулова Т.В., Скрипник А.В., Шабліста Л.М. та інші вчені.

У колі політиків та владних структур також точиться немало дискусій щодо переваг і недоліків Податкового кодексу України та доцільності його прийняття. Однак, навіть проект Податкового кодексу, тим більше в такому вигляді, як він поданий до розгляду, не вирішує всіх суперечностей в економічних відносинах.

ФОРМУЛЮВАННЯ ЦІЛЕЙ СТАТТІ (ПОСТАНОВКА ЗАВДАННЯ)

Метою написання даної статті є аналіз статей проекту Податкового кодексу України та виявлення їх впливу на формування гармонійних економіч-

них відносин між учасниками податкового процесу: державою, підприємцями, фізичними особами.

ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ З ОРИГІНАЛЬНИМИ ОБГРУНТУВАННЯМИ ОТРИМАНИХ НАУКОВИХ РЕЗУЛЬТАТІВ

В Концепції реформування податкової системи України зазначені основні недоліки і суперечності податкової системи України, які необхідно терміново усунути. Так, зокрема в документі зазначено, що податкова система України характеризується передусім фіскальною спрямованістю, що є лейтмотивом більшості змін до податкового законодавства. В даному документі також зазначено, що регулююча функція податкової системи, якщо вона не зазнає суттєвих змін, не спроможна буде зорієнтуватись на стаке економічне зростання. До того ж високе податкове навантаження на виробництво та низьке навантаження на природні ресурси робить її несприятливою для розвитку економіки.

Названі фактори гальмують зростання покращення позиції країни в податковій конкуренції, особливо виходячи з тих змін, що відбуваються в податкових системах постсоціалістичних країн-нових членів ЄС, де в процесі податкових реформ вдалося знизити податкове навантаження на капітал, так що в 2003 р. в Литві, Естонії та Словаччині він оподатковувався нижчими середніми ефективними ставками, ніж праця та споживання [1, с. 3]. Як справедливо зазначено в Концепції, "нормативно-правова база оподаткування в Україні є складною, неоднорідною та нестабільною, а окремі законодавчі норми — недостатньо узгодженими, а інколи й суперечливими" [1]. Окрім того, деякі положення нормативних актів мають неоднозначне тлумачення, що негативно позначається на діяльності підприємницьких структур та знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів. Суперечливий і нестабільний характер чинного податкового законодавства суттєво знижує якість податкової інформації, чим сприяє викривленню даних про об'єкт оподаткування. До того ж питання оподаткування й досі регулюються не тільки законами, але і підзаконними документами, як-то: декретами Кабінету Міністрів України, указами Президента України тощо. Така строкатість правової бази була виправданою на початкових етапах формування податкової системи України, в період її виникнення і становлення, але на сучасному рівні розвитку податкової системи, в період інтеграції України в світовий економічний простір, не є прийнятною.

Вважаємо за доцільне звернути увагу також ще на один з суттєвих недоліків чинної податкової системи України, відмічений в Концепції, це дорожнеча адміністрування: витрати на адміністрування окремих податків є значними порівняно із доходами бюджету, що забезпечуються за рахунок їх справляння [1]. Тобто не приходиться говорити про ефективність окремих видів податків, особливо місцевих, які не приносять значних надходжень, але є досить складними в стягненні, на-

приклад, збір за парковку автотранспорту, ринковий збір тощо.

Крім зазначених недоліків, існують також недоліки системного характеру, спричинені чинниками, що знаходяться за межами податкової системи. Серед них: зростання податкової заборгованості платників перед бюджетами та державними цільовими фондами, бюджетна заборгованість з відшкодування ПДВ, значні ухилення від оподаткування, нерівномірний розподіл податкового навантаження, в результаті чого найбільше податкове навантаження несуть законослухняні платники, позбавлені податкових пільг та ін.

Можна подовжувати перелік недоліків вітчизняної податкової системи, однак необхідно зауважити, що останніми роками законодавчі органи концептуально не змінювали підходу до удосконалення оподаткування: постійно щось відбувалось, уряд приймав певні поправки до чинних законів, потім їх відмінював, але загалом ситуація не зрушила з місця, а навпаки — загострювалась все більше і спонукала до негайного і кардинального реформування.

Саме задля усунення цих та інших недоліків і суперечностей розроблено і підготовлено до прийняття новий Податковий кодекс, на який суспільство покладає великі надії. Як зазначає Ковжарова Е., результатом реформування податкової системи має стати: "загальне спрощення правової бази оподаткування: механізм справляння податків та зборів мають регулювати виключно закони з оподаткування (ст. 92 Конституції України); зменшення кількості податків і скасування податків (зборів, обов'язкових платежів), витрати на адміністрування яких перевищують доходи від їх стягнення (більшою мірою це стосується місцевих податків); зниження ставок окремих податків і зборів з одночасним збільшенням податкової бази за рахунок скасування численних податкових пільг; підтримка розвитку малого підприємництва шляхом впровадження ефективних режимів оподаткування" [2].

Отже, метою реформування податкової системи повинно стати "приведення її у відповідність з пріоритетами державної політики соціально-економічного розвитку, сприяння сталому економічному зростанню на основі виваженої інвестиційно-інноваційної політики, забезпечення достатності сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та державних цільових фондів, виходячи з проведення збалансованої бюджетної політики на середньострокову перспективу" [1, с. 4]. Виходячи з цього, "основним очікуваним результатом реалізації проекту Податкового кодексу України є врегулювання відносин, пов'язаних з оподаткуванням в Україні. Проектом Податкового кодексу України визначитимуться правові основи побудови та функціонування податкової системи, її структури та елементів" [3].

Сьогодні відбувається кульмінація законодавчого процесу в оподаткуванні: розглядається Проект Податкового кодексу. Можливо, на момент публікації даної статті він вже буде прийнятий, хоч, на наш погляд, даний кон-

цептуальний документ далекий від ідеального.

Розглянемо деякі положення проекту Податкового кодексу. В першу чергу, необхідно звернути увагу на статтю 8 р.1 "Загальні засади встановлення податків", зокрема пункт 8.1., в якому визначаються обов'язкові елементи податку: "платники податку; об'єкт оподаткування; база та одиниця оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; строк та порядок сплати податку; момент виникнення податкових зобов'язань" [4, с. 4].

На наш погляд, дана стаття досить асиметрично підходить до визначення обов'язкових елементів податкового процесу, акцентуючи увагу на платниках податку і нехтуючи участю податкових органів в складі елементів податкового процесу. В даному контексті контролюючі органи та їх роль в стягненні податків взагалі не розглядається, що на думку автора, передчасно приречує зниженню ефективності оподаткування та унеможливує досягнення гармонійних економічних відносин у суспільстві.

Пропонуємо в статті 8 визначити всіх учасників податкового процесу, як-то платники податків (юридичні і фізичні особи), податкові агенти і податкові (контролюючі) органи. Саме в зазначеній послідовності, у відповідності з пріоритетним значенням відповідного учасника в процесі генерації об'єкта оподаткування, його визначенні й сплаті. Такий підхід до розстановки учасників податкового процесу за ієрархією цілком логічно викликає певний порядок визначення прав і обов'язків сторін податкового процесу. На наш погляд, у даній частині Податкового кодексу має місце суттєвий дисбаланс. Звернімося до розділу 1, де визначені права і обов'язки сторін: стаття 19 "Права платника податків" [4, с. 47—49], стаття 22 "Права органів державної податкової служби" [4, с. 49—54], Стаття 18. "Обов'язки платника податків" [4, с. 46—47], Стаття 23. "Обов'язки і відповідальність посадових осіб контролюючих органів" [4, с. 54—55], глава 8. "Відповідальність", яка стосується платників податків [4, с. 148—155] та інші. Навіть на перший погляд, оцінюючи лише за обсягом сторінок, впадає у око відвертий дисбаланс відносин не на користь платників податків.

Вивчення змісту названих статей ілюструє, що в даному випадку кількість не перейшла в якість: якщо обов'язки платників податків прописані досить детально, то їх права носять суто декларативний характер. Що стосовно посадових осіб, то їх обов'язки і відповідальність, які задекларовані лише в загальному вигляді підпорядковані не питанням дотримання податкового законодавства і унеможливленню зловживань з їх боку, а суто інтересам самих контролюючих органів або окремих посадовців.

Нагадаємо, що "за допомогою податків держава може впливати на хід, обсяги, пріоритети процесу суспільного відтворення, крім того, вирішувати соціальні проблеми по підтримці певних верств населення" [5], а також здійснювати стимулюючий вплив на розвиток економіки країни в цілому, що, на наш погляд, можливо лише за

умови гармонізації податкових відносин, які в свою чергу визначаються правами і обов'язками сторін.

Тому, на наш погляд, такий підхід заздалегідь ставить сторони в нерівні умови, обеззброює платників перед свавіллям посадовців на місцях. Пропонуємо розглянути можливість конкретизувати обов'язки, а головне, відповідальність посадових осіб контролюючих органів, скласти перелік можливих порушень і зловживань посадових осіб у сфері контролю за оподаткуванням та чітко визначити міру покарання за кожним з них. Таким чином, дисбаланс в економічних відносинах, закладений у проекті Податкового кодексу не буде формувати світогляд протистояння сторін, а натомість сприятиме їх прагненню до співпраці і гармонії.

Нами розглянуто й інші, вирішальні, чинні, проекти та пропозиції положення податкового законодавства, які для більшої наочності наведені в табл. 1.

Незважаючи на те, що проект Податкового кодексу України з кожною редакцією зростає в обсязі і вже утримує 581 сторінку (для порівняння, Податковий кодекс Росії утримує лише 407 сторінок [6]), в ньому накопичено досить як позитивних зрушень, так і певних недоліків.

Так, беззаперечними позитивними сторонами розгляду і, сподіваємось, прийняття Податкового кодексу є узгалянення в єдиному кодифікованому нормативно-правовому акті положень чинних норм по податкам і зборам, зменшення їх кількості, поступове зниження ставок за окремими податками, та спрощення механізму адміністрування. Ми однозначно схвалюємо зниження ставок основних податків, адже, спираючись на теорію А. Лаффера, можна очікувати, що в певних умовах зменшення податкових ставок може викликати збільшення податкових надходжень і, навпаки, надмірне підвищення норми оподаткування призводить до збільшення доходів тіньової економіки та згортання легального бізнесу [7]. Тим більш приємно вражає, що в проекті вперше в історії чинного податкового законодавства України застосовано термін "податкові канікули", які планується застосовувати "з метою залучення інвестицій в оновлення основних засобів, створення додаткових робочих місць, збільшення обсягів виробництва продукції, робіт, послуг, для новоутворених суб'єктів господарювання — юридичних осіб до 1 січня 2016 року" запроваджуються податкові канікули шляхом застосування понижуючого коефіцієнта до ставки оподаткування [4, с.209]. Щоправда, поки податкові канікули не знайшли достатньої підтримки серед законодавців.

Стосовно тривалості календарного періоду, ми вважаємо за доцільне максимально його подовжити, адже тривалість календарного періоду визначає терміни нарахування і сплати податків та подання відповідної звітності. Отже, чим коротший термін, тим більше звітності й більше витрат на адміністрування податків як в податкових органах, так і у суб'єктів підприємницької діяльності. Тому ми пропонуємо залишити в якості податкового періоду рік і місяць як найбільш оптимальні для всіх

сторін податкового процесу.

Звернімося до найбільш значних податків, які нараховуються в Державний бюджет — податку на прибуток та податку на додану вартість (ПДВ) — найбільш значний за обсягом з усіх податків. Так, лише ПДВ як найбільше за обсягом джерело доходів держави становить 39,7% від загальних доходів держбюджету за 2008 рік (35,7% в 2007 році) [8].

Але не тільки за обсягами надходжень ці два податки є найбільшими, вони також є найбільш трудомісткими у визначенні, документуванні, звітності. Саме тому вони займають провідне місце в чинному і проєктному податковому законодавстві і потребують ретельної уваги. На наш погляд, в проєкті Податкового кодексу допущена методична помилка, пов'язана з цими найбільшими податками, а саме — застосовано різні підходи до методу визначення податкових зобов'язань та права на витрати і податковий кредит. Для податку на прибуток застосовується метод нарахування, для ПДВ — метод визначення дати першої події [4, с. 290, 296, 297].

Такий підхід неприйнятний за кількох причин. По-перше, ускладнюється накопичення інформації та виникає загроза її викривлення, адже від об'єкта господарювання вимагається ведення подвійного обліку доходів і витрат. По-друге, ускладнюється можливість контролю, адже дані не прив'язані ні до податкового обліку, що застосовується для ПДВ, ні до вимог бухгалтерського обліку. По-третє, не сприяє формуванню гармонійних відносин між платниками податків та податковими органами через збільшення обсягів робіт та можливість викривлення інформаційних даних. Тому пропонуємо уніфікувати порядок визначення доходів і витрат (податкового кредиту) за одним методом.

ВИСНОВКИ, ЗРОБЛЕНІ В РЕЗУЛЬТАТІ ДОСЛІДЖЕННЯ І ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ РОЗВІДОК У ДАНОМУ НАПРЯМІ

Дослідження чинного законодавства з оподаткування та проєкту Податкового кодексу України довело, що узагальнення в єдиному кодифікованому нормативно-правовому акті положень чинних норм по податкам і зборам, зменшення їх кількості, поступове зниження ставок за окремими податками та спрощення механізму адміністрування є, безумовно, позитивним зрушенням. Однак, для забезпечення подальшого формування гармонійних економічних відносин між учасниками податкового процесу: державою, підприємцями, фізичними особами необхідно переглянути окремі положення.

З метою гармонізації економічних відносин пропонуємо:

Таблиця 1. Окремі положення податкового законодавства

Законодавча норма	За чинним законодавством	За проєктом Податкового кодексу	Пропозиції автора
1. Кількість загальнодержавних податків	27	19	17
2. Кількість місцевих податків і зборів	14	5	5
3. Ставка податку на прибуток	Основна ставка 25%	з 01.01.2011 р. – 25% з 01.01.2012 р. – 24%; з 01.01.2013 р. – 22 %; з 01.01.2014 р. – 20%; за ставкою 0 % -прибутку від страхової діяльності юридичних осіб [4, с.195]	з 01.01.2011 р. – 25% з 01.01.2012 р. – 24%; з 01.01.2013 р. – 22 %; з 01.01.2014 р. – 20%;
4. Ставка ПДВ	Основна ставка 20 %, пільгова ставка 0 %.	Основна ставка 17 %; пільгова ставка 0 %. [4, с. 307]	Основна ставка 17 %; пільгова ставка 0 %.
5. Ставка податку на доходи фізичних осіб	15%	15% (пільгові 5%,10%) [4, с. 247]	15%
6. Податковий період	календарний рік; календарний квартал; календарний місяць; календарний день	календарний рік; календарний квартал; календарний місяць; календарний день [4, с. 58]	календарний рік; календарний місяць;
7. Підстави для проведення перевірок	9 підстав	> 14 підстав. [4, с. 105]	10 підстав
8. Тривалість проведення перевірок	30 робочих днів – планова перевірка, 15 робочих днів – позачергова	30 робочих днів, для суб'єктів малого підприємництва - 20 робочих днів, позачергова - 15 робочих днів – [4, с. 105].	30 робочих днів, для суб'єктів малого підприємництва – 20 робочих днів, позачергова – 15 робочих днів
9. Визначення дати виникнення податкових зобов'язань (з податку на прибуток і ПДВ)	За датою першої події	По податку на прибуток – за методом нарахування; по ПДВ – за датою першої події	Уніфікувати за одним методом

— при визначенні обов'язкових елементів податкового процесу до статті 8 внести всіх учасників податкового процесу, як-то платники податків (юридичні і фізичні особи), податкові агенти і податкові (контролюючі) органи;

— розглянути можливість конкретизувати обов'язки, а головне, відповідальність посадових осіб контролюючих органів для стимулювання формування світогляду співпраці і гармонії. Для цього необхідно скласти і внести в Податковий кодекс перелік можливих порушень і зловживань посадових осіб у сфері контролю за оподаткуванням та чітко визначити міру покарання за кожним з них;

— залишити в якості податкового періоду лише рік і місяць як найбільш оптимальні для всіх сторін податкового процесу, чим скоротити обсяг звітності і витрат з адміністрування;

— уніфікувати порядок визначення доходів і витрат (податкового кредиту) за одним методом, чим привести у відповідність інформацію про доходи і витрати за податком на прибуток та податком на додану вартість.

Результати даного дослідження будуть використані в ході подальшого вивчення особливостей побудови і функціонування податкової системи України з метою їх використання в процесі гармонізації економічних відносин в суспільстві в сфері оподаткування.

Література:

1. Проєкт постанови Кабінету Міністрів України "Про схвалення Концепції реформування податкової системи України" [Електронний ресурс]. —

Режим доступу: http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/printable_article?art_id=65412.

2. Ковжарова Е. Проєкт податкового кодексу України: проблеми та перспективи / Е.Ковжарова // Юридичний журнал. — 2003. — № 4. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=189>.

3. Галич О. Щодо необхідності якнайскорішого прийняття Податкового кодексу України / О. Галич. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.polpravozhit.inf.ua/pod.htm>.

4. Проєкт Податкового кодексу України // Урядовий кур'єр. — 03.08.2010 р. — № 141 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.ligazakon.ua/sitemap>.

5. Кириленко О.П. Фінанси (Теорія та вітчизняна практика) / О.П.Кириленко: навч. посібник. — Тернопіль: Економічна думка, 2000. [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.vuzlib.net/fin_K/5-2.htm.

6. Налоговый кодекс Российской Федерации [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.info-law.ru/kodeks/12>.

7. Макроэкономика. Теория и российская практика: учебник / [Грязнова А.Г., Власов П.К., Луцких И.М. и др.]. Финансовая академия при Правительстве РФ. — 6-е изд., испр. и доп. — М.: КНОРУС. — 2006. — 624 с.

8. Податок на додану вартість. Матеріал з Вікіпедії — вільної енциклопедії [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://uk.wikipedia.org/wiki/Стаття_надійшла_до_редакції_30.11.2010_p.