

Пістун Т. Т.

КОДИФІКАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В УКРАЇНІ У КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ

Проаналізовано основні віхи кодифікації податкового законодавства в Україні на сучасному етапі. Охарактеризовано передумови і чинники, які визначили специфіку й окреслили головні особливості перебігу цього процесу. Зосереджено увагу на поворотних напрямках в ідеології його реалізації.

Ключові слова: податкова система, податкова реформа, кодифікація податкового законодавства, Податковий кодекс України.

Попри певні позитивні зрушення, що стали результатом проведення в Україні реформ у сфері оподаткування, досі ще наявний значний пласт проблем. Чимало з них зумовлено особливостями вітчизняного податкового законодавства. Специфіка умов його формування, подальший перебіг реформ у цьому напрямі (важливим етапом яких є і кодифікація норм податкового права) донині залишаються вагомими чинниками переважання фіскальних акцентів у процесі реалізації податкової та митної політики.

Удосконалення вітчизняного податкового законодавства вочевидь потребує глибоких змін в ідеології реалізації податкової і митної політики в Україні. При цьому ідеологічний вектор подальшого розвитку податкових взаємовідносин між платниками й державою завжди має формуватися на міцному науковому фундаменті. Вагомий внесок у його створення зробили насамперед такі вітчизняні вчені: В. Л. Андрущенко, О. Д. Василик, В. П. Вишневський, Т. І. Єфименко, А. І. Крисоватий, С. Л. Лондар, І. О. Луніна, А. М. Соколовська, В. М. Федосов, Л. М. Шаблиста, К. І. Швабій.

Мета статті полягає в тому, щоб крізь призму наявного у вітчизняній економічній літературі доробку в царині оподаткування розглянути і проаналізувати наважливіші події в перебігу процесу реформування податкового законодавства та особливості його кодифікації, характерні для сучасного етапу українського державотворення.

З-поміж головних особливостей становлення податкової системи України передусім привертає увагу та обставина, що перебіг цього процесу відбувався за відсутності чітких тенденцій у соціально-економічній динаміці, а отже, і за низького рівня їх передбачуваності. У таких умовах, як слушно зауважує В. Танзі: "...податкова політика (як, зрештою, й інші напрями державної політики. — Т. П.) часто є мистецтвом можливого, а не прагненням до оптимального"¹. Невирішеність цілої низки гострих проблем у податковій сфері та їх швидке накопичення, що мали місце уже на початковому етапі становлення вітчизняної податкової системи, й визначили специфіку правового регламентування цієї сфери.

¹ Танзи В. Налоговая политика для развивающихся стран / В. Танзи, Х. Зи // МВФ. Вопросы экономики. — 2001. — № 27. — С. 2 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: www.imf.org/external/pubs/ft/issues/issues27/rus/issue27r.pdf.

Таким чином, уже в середині 1990-х років в Україні назріла нагальна потреба реформування податкової сфери шляхом ґрунтовного вдосконалення правового масиву оподаткування. Адже, як підказує досвід кількох попередніх років, частковими змінами не вдалося ефективно розв'язати наявних проблем. Потрібні були зміни системного характеру, які потребували принципово нового підходу.

Комплекс підготовчих заходів у цьому напрямі, які передбачалося здійснити, визначався, зокрема, Указом Президента України “Про заходи щодо реформування податкової політики” від 31.07.1996 № 621/96, розпорядженням Президента України “Про невідкладні заходи щодо прискорення реформ і виведення економіки України з кризи” від 18.08.1997 № 298/97-рп, а також у постановях Верховної Ради України “Про Основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні” від 13.12.1995 № 466/95-ВР, “Про Основні положення податкової політики в Україні” від 04.12.1996 № 561/96-ВР та згодом у постанові Верховної Ради України “Про податкову політику в Україні та заходи щодо удосконалення податкового законодавства” від 12.05.1999 № 641-XIV.

Головною особливістю процесу реформування податкової системи України (як, зокрема, і в інших країнах пострадянського простору зі схожими вихідними соціально-економічними умовами) на початковому етапі стало неможливим одразу визначити параметри елементів оподаткування, які були б адекватними соціально-економічним і політичним умовам країни та потребам її розвитку внаслідок практики формування податкових систем методом спроб і помилок².

Стосовно актуалізації в Україні розроблення і прийняття Податкового кодексу, що є важливим і необхідним етапом податкових реформ, то на законодавчому рівні воно було порушено в постанові Верховної Ради України “Про Основні положення податкової політики і податкову реформу в Україні” від 13.12.1995 № 466/95-ВР. Відповідно до розпорядження Кабінету Міністрів України “Про утворення постійно діючої робочої групи з розроблення проекту Податкового кодексу України” від 18.02.1998 № 92-р розпочався активний процес підготовки проекту Кодексу. При цьому на розгляд Верховної Ради України, окрім урядового проекту Кодексу, народними депутатами різних фракцій було подано ще кілька проектів.

Однак Верховна Рада України, як свідчить текст постанови “Про прийняття за основу проекту Податкового кодексу України” від 13.07.2000 № 1868, зупинилася саме на урядовому проекті Кодексу.

В аспекті реформування правової сфери оподаткування прийняття Податкового кодексу, як уважалося, головним чином сприяло б розв'язанню проблем неузгодженості й нестабільності податкового законодавства. Очевидно, що уніфікація податкової термінології та правових норм, значна частина яких нерідко дублювалась у нормативно-правових актах різної

² Соколовська А. М. Податкова система держави: теорія і практика становлення / А. М. Соколовська. – К. : Знання-Прес, 2004. – С. 340.

юридичної сили³, певною мірою допомогла б виведенню правозастосовної техніки податкового законодавства на якісно новий рівень. Водночас прийняття Податкового кодексу аж ніяк не могло обмежуватися необхідністю вирішення лише таких завдань, як структурування і систематизація правового масиву, які фактично становлять тільки технічний бік процесу кодифікації й зводяться до технічного його спрощення.

Але наприкінці 2001 р. і урядовий проект Податкового кодексу України, який прийняли у першому й другому читаннях, був відхилений Верховною Радою України. І головною причиною цього стало не недотримання доволі стислих строків його прийняття (навіть з урахуванням спеціально розробленої процедури розгляду проекту у третьому читанні, яка мала б прискорити цей процес). Основні обставини, що унеможливили прийняття Кодексу у цей період, лежали в іншій площині.

Так, чи не найважливішою обставиною, що ускладнювала перебіг процесу кодифікації податкового законодавства не лише в Україні, а й у інших постсоціалістичних країнах, була незрілість податкових систем і їх невідповідність новим економічним реаліям. Виразною характеристикою такого стану був, зокрема, низький рівень проникнення правової сфери оподаткування у соціально-економічні процеси, які відбувались у цих країнах. Це нерідко проявлялось у значному відставанні внесення змін до податкового законодавства від загальної соціально-економічної динаміки.

Доречно звернути увагу на те, що перебіг процесу реформування податкового законодавства в Україні (отже, й розроблення та прийняття Податкового кодексу) був би значно спрощений за можливості використання уже напрацьованих механізмів, достатньо ефективних у практиці правотворчого процесу, передусім у країнах із схожими вихідними соціально-економічними умовами. Адже на початку 2000-х років у деяких постсоціалістичних країнах – Казахстані, Киргизії, Молдові, а згодом і в Російській Федерації податкові кодекси були вже прийняті. Втім, специфічні особливості соціально-економічного розвитку кожної із цих країн, навіть попри схожі початкові умови, значно ускладнювали можливості перейняття їх досвіду Україною та його використання у процесі кодифікації податкового законодавства.

Основи Світового податкового кодексу і Проект кодексу податкових законів для держав Центральної та Східної Європи, норми яких містили рекомендації й напрацювання західних країн щодо напрямів податкового реформування, навіть зважаючи на наявність у них цілої низки актуальних і прогресивних пропозицій, не могли претендувати на універсальність для пострадянських країн. І ось чому. Основною причиною, яка ускладнювала запозичення світового досвіду оподаткування в багатьох постсоціалістичних

³ Так, наприклад, Верховною Радою України 20.12.1991 був прийнятий Закон України “Про податок на добавлену вартість” № 2007-ХІІ, дію якого було зупинено згідно з Декретом Кабінету Міністрів України “Про податок на добавлену вартість” від 26.12.1992 № 14-92. Останній втратив чинність на підставі Закону України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 № 168/97-ВР.

країнах, був розрив не лише в рівнях соціально-економічного розвитку розвинутих і постсоціалістичних країн, а й у рівнях розвитку інститутів правової держави, а головне – відсутність податкових традицій і податкової культури⁴. Втім, норми кодексів, про які йдеться, все ж стали для багатьох країн пострадянського простору певними орієнтирами для розроблення власних податкових кодексів.

З-поміж інших обставин, які істотно ускладнювали перебіг процесу кодифікації вітчизняного податкового законодавства, треба назвати властиві Україні часті зміни владних еліт, що також стало важливим джерелом нестабільності податкової політики. Це не могло не позначитися на перебігу процесу кодифікації.

З позиції сьогодення видається дедалі очевиднішим, що штучне прискорення процесу розроблення (яке мало місце в Україні у цей період) і прийняття Податкового кодексу за наведених умов законсервувало б пласт проблем у сфері оподаткування і не створило реальних можливостей для конструктивного їх розв'язання у майбутньому.

Природно, що процес кодифікації вітчизняного податкового законодавства супроводжувався потребою подолання певного “порогу новизни”, сформованого в процесі розбудови в Україні нової економічної системи ринкового типу. Здавалося б, динаміка змін податкового законодавства після його подолання мала б певною мірою стабілізуватись у часі. Однак результати проведеного аналізу не підтверджують цього очевидного припущення (рис. 1).

Так, від моменту відхилення Верховною Радою України 20 грудня 2001 р. проекту Кодексу, про який ішлося, до прийняття 2 грудня 2010 р. Податкового кодексу України до базових правових актів, що регулювали справляння *фіскально найефективніших податків (податку на прибуток підприємств, податку на доходи фізичних осіб, податку на додану вартість, акцизів)*, було внесено мало не 300 змін. А загалом, як свідчать наведені на рис. 1 дані проведеного нами аналізу щомісячної динаміки змін, за увесь період із 1991 р. до моменту прийняття Податкового кодексу України до цих правових актів було внесено мало не 500 змін. Для порівняння: якщо навіть обмежитися лише змінами до основних податкових законів, які бралися до уваги, і умовно порівняти їх із динамікою змін, наприклад, до доволі мінливого цивільного чи господарського законодавства України за відповідний період, то можна стверджувати про наявність дуже значного кількісного переважання динаміки саме податкового законодавства, що аналізувалося.

Тут необхідно враховувати й ту обставину, що кількість змін сама собою ще не може слугувати вичерпною оцінкою, яка достатньою мірою характеризувала б ступінь нестабільності податкового законодавства. Дуже важливими є якісні параметри впливу таких змін на діяльність суб'єктів податкових взаємовідносин. Водночас ґрунтовну оцінку таким параметрам здебільшого дати непросто.

⁴ *Майбуров И. А.* Теория налогообложения: продвинутый курс : учебник / И. А. Майбуров, А. М. Соколовская. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2011. – С. 28. – (Сер. “Magister”).

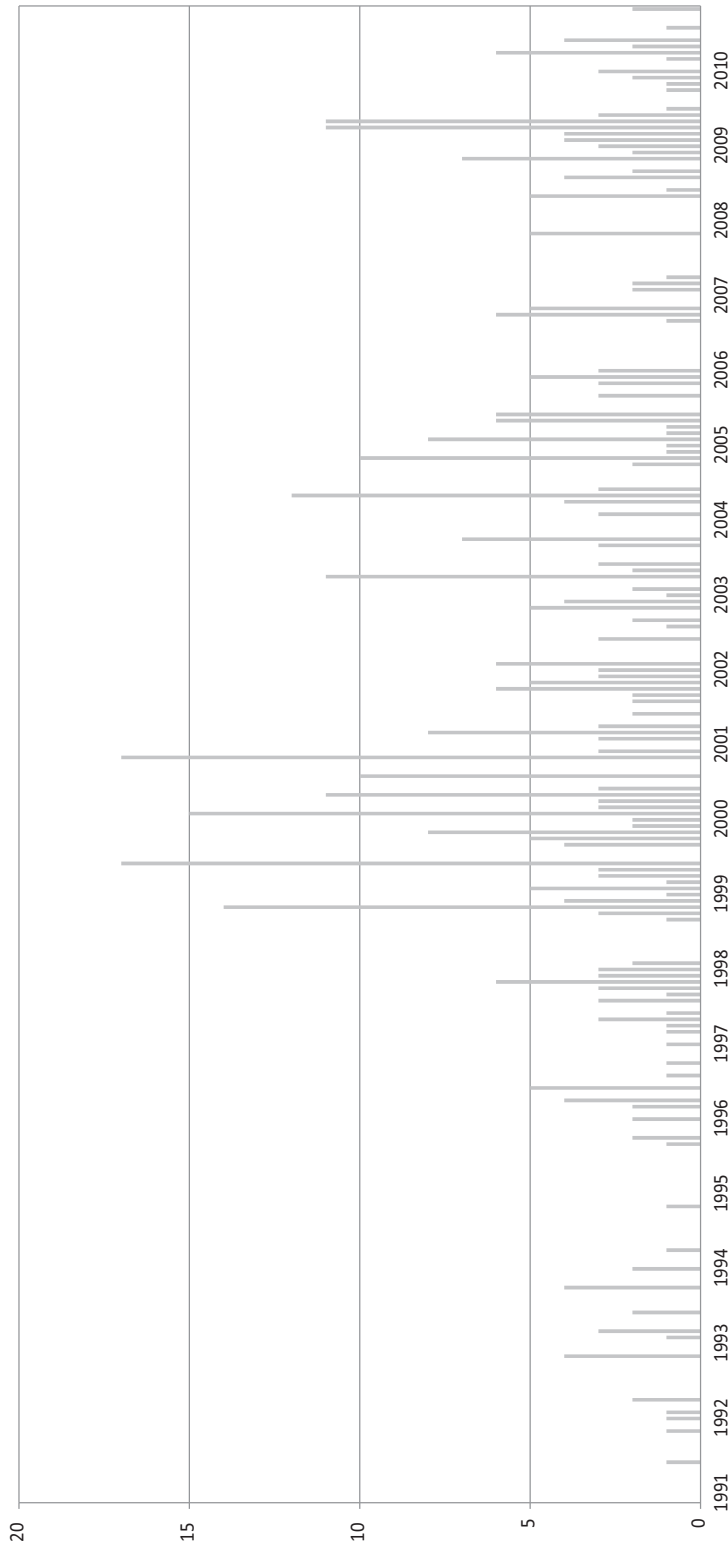


Рис. 1. Динаміка частоти щомісячних змін до податкового законодавства, що регулювало управління фіскально найефективніших податків в Україні

Розраховано за даними Верховної Ради України [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>.

Не можна також заперечити й факту, що така висока динаміка податкових змін до моменту прийняття у 2010 р. Податкового кодексу України може свідчити водночас і про те, що значний пласт проблем податкового законодавства все-таки вдалося вирішити завдяки якіснішій адаптації податкового законодавства до соціально-економічної динаміки. За таких обставин мало б сформуватися достатнє підґрунтя для якісної підготовки й прийняття Податкового кодексу.

Проте навіть за таких умов активізація⁵ і подальший розвиток процесу кодифікації податкового законодавства України, результатом чого й стало прийняття наприкінці 2010 р. Кодексу, виявились украй непростими, про що свідчила сфокусованість уваги як політичного й економічного істеблшменту, так і всього українського суспільства на перебігу цих процесів.

Окрім розв'язання вже накопичених проблем, які на етапі підготовки остаточного варіанта проекту Кодексу ще не мали найкращої модифікації вирішення, перед його розробниками постали нові виклики, пов'язані з істотним погіршенням економічної ситуації в Україні, що стало відгомонам проблем, із якими зіткнулась світова економіка наприкінці минулого десятиліття. Це, у свою чергу, зумовило необхідність ґрунтовного перегляду урядами країн курсу макроекономічної політики, передовсім боргової та фіскальної її складових. Таким чином, перед розробниками Кодексу стояло доволі непросте завдання, з одного боку, елімінувати наявні дискусійні питання у вітчизняній практиці (й теорії) оподаткування, з другого, – реформувати податкове законодавство в напрямі кращої адаптації податкової системи до нових економічних реалій. При цьому необхідно було врахувати й особливості та напрями реформування іншими країнами власних податкових систем за умов, що склалися.

У цьому напрямку серед найпрогресивніших норм Кодексу хотілося б виокремити такі:

- перекриття найпоширеніших як легальних, так і нелегальних оптимізаційних схем (мінімізації грошових зобов'язань), зокрема з податку на прибуток підприємств, – щодо операцій із надання послуг роялті й імпорту деяких інших видів послуг контрагентами з країн, які мають офшорний статус;
- зменшення ставок із податку на прибуток підприємств та податку на додану вартість;
- запровадження автоматичного відшкодування податку на додану вартість;
- запровадження податку на нерухомість.

Водночас у нормах прийнятого наприкінці 2010 р. Верховною Радою України Податкового кодексу України були враховані й досить різкі (як це згодом підтвердила вітчизняна практика, й не зовсім виправдані щодо платників) податкові новації, що кардинально змінювали умови провадження економічної діяльності. Саме цей тип змін найбільшою мірою асоціює-

⁵ Подання на розгляд Верховної Ради України проекту Податкового кодексу України від 30.10.2007 № 4099.

ться в суб'єктів-учасників податкових відносин із поняттям стабільності податкового законодавства, зважаючи на те, наскільки тісно з цим параметром пов'язані такі важливі характеристики, як визначеність і передбачуваність умов діяльності⁶ для конкретного суб'єкта у середньо- та довгостроковому періодах⁷.

Від підписання Президентом України (03.12.2010) прийнятого Верховною Радою України Кодексу до набрання чинності більшістю його норм (з 1 січня 2011 р.) минув менш як місяць. Принагідно зауважимо, що, відповідно до ст. 4 Кодексу, серед принципів, на яких ґрунтується податкове законодавство України, є принцип стабільності: зміни до будь-яких елементів податків і зборів не можуть вноситися пізніше як за шість місяців до початку нового бюджетного періоду, в якому діятимуть нові правила і ставки.

Очевидно, що великій кількості економічних суб'єктів об'єктивно був необхідний певний адаптаційний період до нових реалій податкового середовища, визначених Кодексом. Передусім це стосувалося змін в оподаткуванні суб'єктів малого підприємництва. У результаті таких змін уперше, починаючи з 2000 р., кількість платників єдиного податку в 2010 р. (порівняно з попереднім роком), за даними Державної податкової служби України, скоротилася на 31,2 тис. осіб, у 2011 р. — на 80,6 тис. осіб. Не вдаючись у вагомні аргументи на користь як за, так і проти таких податкових змін, як-от зміна критеріїв віднесення платників до суб'єктів малого підприємництва, заборона підприємствам, які працюють у загальній системі оподаткування, відносити на собівартість придбані у “спрощенців” товари, роботи і послуги, нагадаємо лише про ту особливу роль, яку відіграє малий бізнес у функціонуванні економічних систем, наприклад, країн Західної Європи, а також про те, що ця категорія платників податків — самозайняті особи, які власними силами створили робочі місця і для себе, і для інших громадян, сприяючи в такий спосіб спрощенню проблеми державних видатків у сфері зайнятості.

Простежимо, як змінювалася структура надходжень загальнодержавних і місцевих податків і зборів упродовж 2005—2011 рр. (табл. 1).

За адміністраторами доходів бюджету структуру надходжень податків і зборів до зведеного бюджету в аналізованому періоді наведено в табл. 2.

Як бачимо, простежується тенденція до збільшення питомої ваги податків і зборів, що адмініструються органами податкової служби. Так, із 2008 р. вона зросла на 5,8 в. п. Натомість питома вага податків і зборів, що адмініструються митними органами, за останні чотири роки скоротилася на 5,3 в. п. Чинником, що посилює нестабільність динаміки питомої ваги надходжень, забезпечених митною службою, є надходження до спеціального фонду державного бюджету податку на додану вартість за розмитнений газ минулих періодів (зокрема в 2008, 2009 та 2011 р.).

⁶ Соколовська А. М. Об'єктивна необхідність кодифікації податкової системи та особливості сучасного податкового законодавства України / А. М. Соколовська // Наукові праці НДФІ. — 1999. — № 7. — С. 11.

⁷ 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. 4.

Таблиця 1

**Динаміка структури надходжень податків і зборів до зведеного бюджету України
(у порівнянних умовах*), %**

Податки і збори	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2010 скориг.	2011
Податок на доходи фізичних осіб	16,9	17,1	20,3	19,1	20,5	20,7	19,4	18,0
Податок на прибуток підприємств	22,9	19,6	20,1	19,9	15,2	16,4	15,4	16,5
Податок на додану вартість із вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) з урахуванням бюджетного відшкодування ПДВ)	10,5	13,9	10,3	4,6	5,3	5,3	11,2**	10,2
Податок на додану вартість із ввезених на територію України товарів	22,4	23,9	24,4	33,6	33,7	29,8	27,9	28,7
Акцизний податок	7,7	6,4	6,2	5,3	10,0	11,5	10,8	10,1
Мито	6,4	5,4	5,8	5,0	3,1	3,6	3,4	3,5
Рентна плата	4,6	5,1	4,9	4,3	3,5	3,8	3,6	5,0
Інші податки і збори	8,6	8,6	8,0	8,2	8,7	8,9	8,3	8,0

* З метою порівнянності даних фактично надходження збору за першу реєстрацію транспортного засобу за 2004–2010 рр. враховувалися в обсязі 10 % (експертні оцінки) загальної суми надходжень податку з власників транспортних засобів за відповідний рік. Крім того, із загальної суми надходжень місцевих податків і зборів за вказаний період враховано суми надходжень збору за припаркування автотранспорту та курортного збору.

** Без урахування проведеного в 2010 р. бюджетного відшкодування ПДВ шляхом розміщення ОВДП на суму 16,4 млрд грн.

Розраховано за даними Міністерства фінансів України на основі уточненого переліку загальнодержавних і місцевих податків і зборів, визначеного статтями 9 і 10 Кодексу. До прийняття Кодексу такий перелік був неповним, визначався базовим на той час Законом України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 № 1251-ХІІ. До того ж перелік, про який ідеться, був не зовсім правильним і в концептуальному плані (див., наприклад, пп. 6, 24, 27 п. 1 ст. 14 цього Закону).

Таблиця 2

**Динаміка структури надходжень податків і зборів до зведеного бюджету України
(у порівнянних умовах*) за адміністраторами доходів бюджету, %**

Адміністратори доходів	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2010** скориг.	2011
Державна податкова служба України	69,0	68,0	67,5	59,2	60,8	64,3	66,5	65,0
Державна митна служба України	29,3	30,0	30,9	39,6	38,2	34,8	32,6	34,3
Інші	1,7	2,0	1,6	1,2	1,0	0,9	0,9	0,7

* З метою порівнянності даних фактично надходження збору за першу реєстрацію транспортного засобу за 2004–2010 рр. враховувалися в обсязі 10 % (експертні оцінки) загальної суми надходжень податку з власників транспортних засобів за відповідний рік. Крім того, із загальної суми надходжень місцевих податків і зборів за вказаний період враховано суми надходжень збору за припаркування автотранспорту та курортного збору.

** Без урахування проведеного в 2010 р. бюджетного відшкодування ПДВ шляхом розміщення ОВДП на суму 16,4 млрд грн.

Розраховано за даними Міністерства фінансів України.

Результати проведеного аналізу свідчать також про те, що вперше з 2009 р. темпи зростання надходжень податків і зборів до зведеного бюджету (у порівнянних умовах) у 2011 р. (135,7 %) випередили темпи зростання номінального ВВП (120,3 %) на 15,4 в. п. (рис. 2). При цьому в 2011 р. темпи зростання номінального ВВП, порівняно з відповідним показником за 2010 р., практично не змінилися. За аналізований період більше значення показника перевищення темпів зростання надходжень (154,7 %) над темпами зростання ВВП (127,9 %) – на 26,8 в. п. мало місце лише в докризовому 2005 р.

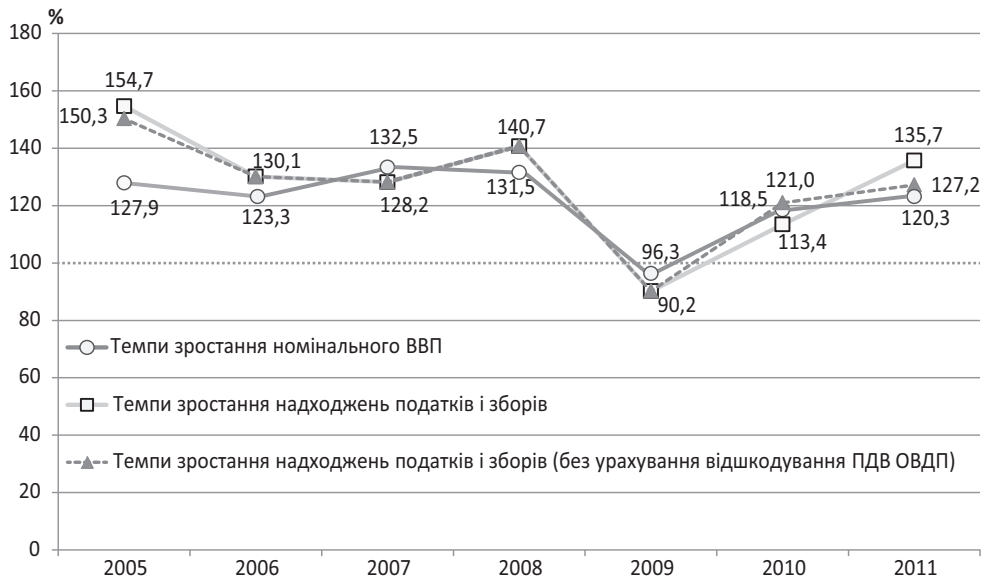


Рис. 2. Динаміка зростання надходжень податків і зборів до зведеного бюджету України (у порівнянних умовах*) та обсягів номінального ВВП, %

* З метою порівнянності даних фактичні надходження збору за першу реєстрацію транспортного засобу за 2004–2010 рр. враховувалися в обсязі 10 % (експертні оцінки) загальної суми надходжень податку з власників транспортних засобів за відповідний рік. Крім того, із загальної суми надходжень місцевих податків і зборів за вказаний період враховано суми надходжень збору за припаркування автотранспорту та курортного збору.

Розраховано за даними Міністерства фінансів України та Державної служби статистики України.

Очевидно, зростання надходжень податків і зборів до зведеного бюджету України певною мірою зумовлювалося детінізацією економічної діяльності в Україні, на чому неодноразово наголошували керівники уряду і відповідних профільних відомств.

Зрозуміло, що прийняття Податкового кодексу не є завершенням процесу реформування вітчизняної податкової системи, а тому треба шукати можливостей для подальшого її вдосконалення. Про це йдеться у постанові Верховної Ради України «Про Основні напрями бюджетної політики на

2013 рік” від 22.05.2012 № 4824-VI. Пріоритетними завданнями у сфері податкової політики на цей період визначено такі:

- розроблення і внесення змін до Податкового кодексу України з метою зміни ставок оподаткування, визначених в абсолютних значеннях, з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції щодо деяких податків і зборів;
- розширення бази оподаткування податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, для зміцнення фінансової основи місцевих бюджетів;
- адаптація податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу;
- підписання конвенцій про уникнення подвійного оподаткування з іншими державами;
- зменшення податкового навантаження на суб’єктів господарювання та удосконалення системи адміністрування податків із метою створення умов для зменшення тіньового сектору економіки, що сприятиме збільшенню обсягів власних коштів підприємств, які можуть бути спрямовані на інвестиційні цілі.
- детінізація економіки і доходів громадян, що забезпечить збільшення надходжень бюджетів та фондів загальнообов’язкового державного соціального і пенсійного страхування без посилення фіскального навантаження.

Грунтовніше оцінити результати впровадження Податкового кодексу й окреслити можливий подальший напрям змін окремих його норм можна буде лише згодом. Так чи інакше, визначені пріоритети залишаються основними цільовими орієнтирами в розбудові податкового середовища для пошуку оптимального формату податкових взаємовідносин суб’єктів.