

## КОНСТИТУЦІЙНЕ ПРАВО

УДК 342.1

Н. К. ІСАЄВА

### ВДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ ЗДІЙСНЕННЯ ПОДАТКОВОЇ РЕФОРМИ

*Розглядаються актуальні питання податкової реформи в Україні та вдосконалення податкового законодавства. Зокрема, на підставі наукового аналізу проекту змін до Податкового кодексу України зроблені конкретні висновки щодо ключових положень запропонованих Міністерством фінансів України, а також запропонованого Міністерством фінансів України проекту податкової реформи в Україні та аналогічного проекту, підготовленого у Верховній Раді України.*

**Ключові слова:** податкове законодавство, податкова реформа, соціальна справедливість, адміністрування податків, права платників податків.

**Исаева Н. К. Усовершенствование налогового законодательства Украины в контексте осуществления налоговой реформы**

*Рассматриваются актуальные вопросы налоговой реформы в Украине и совершенствования налогового законодательства. В*

*частности, на основании научного анализа проекта изменений в Налоговый кодекс Украины, сделаны конкретные выводы относительно ключевых положений, предложенных Министерством финансов Украины, а также предложенного Министерством финансов Украины проекта налоговой реформы в Украине и аналогичного проекта, подготовленного в Верховной Раде Украины.*

**Ключевые слова:** *налоговое законодательство, налоговая реформа, социальная справедливость, администрирование налогов, права плательщиков налогов.*

### **Isaeva Natalia. Improvement of the Ukrainian tax legislation in the context of tax reform**

*The actual issues of tax reform in Ukraine and the ways of improvement of tax legislation are considered. On the basis of scientific analysis of the draft amendments to the Tax Code of Ukraine the specific findings with respect to key provisions, proposed by the Ministry of Finance of Ukraine, are made. The analysis the draft of tax reform in Ukraine, proposed by the Ministry of Finance of Ukraine, and the similar draft, prepared by the Verkhovna Rada of Ukraine, and recommendations on their implementation are presented.*

**Key words:** *tax law, tax reform, social justice, tax administration, the rights of taxpayers.*

Здійснення податкової реформи в Україні в умовах економічної та політичної нестабільності є надзвичайно складною та важливою проблемою.

При цьому, багатопланова податкова реформа, яка передбачалась двома альтернативними проектами нового Податкового кодексу України, вже наприкінці 2015 року здійснена в повному обсязі не була. Причина полягала в гострій суперечливості цих двох альтернативних проектів нового Податкового кодексу України, які були підготовлені один – Урядом України, другий – у Верховній Раді України.

Як зазначалося експертами, в тому числі автором, обидва проекти містили доцільні та новаторські положення щодо вдоскона-

лення організації та функціонування податкової системи України, зменшення податкового тиску в цілому та створення сприятливих умов для функціонування важливих галузей економіки держави<sup>1</sup>. Проте суперечливість зазначених проектів Податкового кодексу один одному свідчила про те, що повною мірою обґрунтовано та на належному професійному рівні, як з точки зору економічної, так і з позиції законопроектної роботи, податкова реформа підготовлена не була. Тому цілком обґрунтовано висловлювалась думка щодо можливих небезпечних наслідків для бюджетної та економічної сфери держави і для багатьох категорій платників податків при прийнятті нового Податкового кодексу України за таких умов<sup>2</sup>.

Нещодавно Кабінет Міністрів України затвердив проект змін до Податкового кодексу України, розроблений Міністерством фінансів. Перед внесенням документу до Верховної Ради Уряд надішле проект до Ради реформ при Президенті України<sup>3</sup>.

При цьому протягом 2015-2016 років вносились численні зміни до податкового законодавства України, які також містили як позитивні, так і недостатньо чіткі та доцільні положення. Особливо, на наш погляд, це стосується змін до податкової регламентації оподаткування прибутку підприємств, хоча зазначений недолік притаманний також змінам щодо правової регламентації й інших податків.

У зв'язку з цим доречно зауважити, що як справедливо зазначає М. П. Кучерявенко, початком правового регулювання є момент, коли абстрактна конструкція суспільних відносин, визначена і сформована в нормі права, накладається на певну сферу суспільного життя і таким чином «оживає», починає реалізовувати своє призначення і можливості. Цей процес безпосередньо пов'язується з набранням чинності нормами права. Однак, слід враховувати, що «робота» механізму правового регулювання починається до того, коли, на перший погляд, ніякі динамічні зміни у суспільних відносинах не відбуваються, але урегульованість їх правом, закріплення певних правових приписів вже відображають їх правову оцінку, формують уявлення суб'єктів про правові наслідки, що і кладеться в основу стимулів правової поведінки<sup>4</sup>.

Тим більше вищевикладене є справедливим під час динамічних змін в суспільному і державному житті, і це вимагає дуже ретельного опрацювання кожного положення нормативно-правового акту.

Раніше чинна редакція III Розділу Податкового кодексу України «Податок на прибуток підприємств» була перевантажена зайвою деталізацією, що обтяжувало закон і давало підстави податковим органам необґрунтовано ставити питання про зменшення об'єкту оподаткування платником податку, оскільки деякі види доходів та витрат не були включені в дуже великий перелік доходів та витрат, передбачений законом. Тобто, податкові органи в кожному конкретному випадку вирішували ситуацію виходячи з позиції, що дозволено лише те, що прямо перелічено в законі. Це спричинило багато конфліктів та судових спорів, враховуючи, що господарська діяльність є дуже різноманітною і в процесі її розвитку з'являються нові види доходів і види витрат, які не могли бути передбачені законом. Ситуація вирішувалась таким чином, що ці нові види потім включалися до закону у перелік доходів або витрат, внаслідок чого закон все більше і більше зростав в обсязі. Але все одно стаття 135 Податкового кодексу України :« Порядок визначення доходів та їх складу « закінчувалась пунктом 135.5.15, який містив положення, що до складу доходів включаються інші доходи платника податку за звітний податковий період. Аналогічну норму містив пункт 138.12.2 статті 138 «Склад витрат та порядок їх визначення», зокрема що до складу витрат включаються інші витрати господарської діяльності, до яких цим розділом прямо не встановлено обмежень щодо віднесення до складу витрат.

Водночас стаття 134 «Об'єкт оподаткування» в попередній редакції цього розділу Податкового кодексу України чітко визначала об'єкт оподаткування, а саме: об'єктом оподаткування є: 134.1.1, прибуток є джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду, визначених статтями 135 – 137 Кодексу, на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду, визначених згідно зі статтями

138 – 143 Кодексу з урахуванням правил, встановлених статтею 152 Кодексу; 134.1.2 дохід (прибуток) нерезидента, що підлягає оподаткуванню згідно зі статтею 160 цього Кодексу, з джерелом походження з України.

При тому, що попередня редакція закону достатньо чітко визначала поняття «доходи», «собівартість», «витрати», сам механізм податку з прибутку підприємств та відповідно механізм закону, який його регулює, був достатньо зрозумілим та чітко викладеним в законі. Проблеми починалися, як зазначалося вище, з його переважаності та зайвої невиправданої деталізації.

Нова редакція статті 134 «Об'єкт оподаткування» визначає, що об'єктом оподаткування є: 134.1 прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом коригування (збільшення або зменшення) фінансового результату до оподаткування (прибутку або збитку), визначеного у фінансовій звітності підприємства відповідно до національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку або міжнародних стандартів фінансової звітності, на різниці, які виникають відповідно до положень цього розділу.

Далі положення цього пункту містять суто бухгалтерські положення, з якими платнику податків без відповідної бухгалтерської освіти розібратися дуже важко.

Крім того, не визначено чітко поняття «фінансовий результат» в новій редакції зазначеного розділу Податкового кодексу України.

Водночас, стаття 135 «База оподаткування» визначає, що базою оподаткування є грошове вираження об'єкту оподаткування, визначеного згідно із статтею 134 цього Кодексу з урахуванням положень цього Кодексу.

Таким чином, при значному спрощенні порядку сплати податку з прибутку підприємств на практиці, з точки зору формування положень закону, сам механізм податку і механізм закону, який його регулює, платнику податків без спеціальної освіти зрозуміти, а відтак, і виконати, дуже важко. При тому, що розрахунок та сплату податку з прибутку підприємств здійснюють бухгалтери, закон

повинен бути чітким та зрозумілим для всіх платників податків, оскільки стосується однієї з найважливіших сфер їх інтересів – майнової сфери. Крім того, слід враховувати, що за порушення податкового законодавства передбачена сувора відповідальність.

Зрозумілість та чіткість податкових законів повинна бути одним з принципів податкового законодавства України.

Окреме питання стосується того, наскільки доцільно скорочувати податковий закон. Безперечно, що його обсяг повинен бути оптимальним. Водночас, зайве скорочення об'єктивно призведе до збільшення підзаконних нормативно-правових актів та податкових консультацій, що створює умови для неправомірних або неграмотних роз'яснень і вимог органів фіскальної служби.

Вище розглянутий лише один з важливих аспектів податкової реформи в Україні і, зокрема, її правових засад, проте зазначене стосується проблем підготовки нової редакції Податкового кодексу України в цілому.

Притому, що податкова реформа є нагальною потребою в Україні в сучасний період так само, як і підготовка нової редакції Податкового кодексу України, і що зволікати з нею неможна, поспішність та недостатня розробка положень закону є також неприпустимими.

В контексті здійснення податкової реформи в Україні необхідно взяти до уваги також те, що в демократичній державі пріоритетним є забезпечення законних прав та інтересів особи і громадянина. Це стосується всіх сфер відносин, а для гарантії забезпечення прав і свобод громадян необхідним є створення дієвого механізму їх реалізації, закріпленого законодавчо.

М.П. Кучерявенко цілком слушно вважає, що реалізація прав платників податків має бути підтверджена процедурними гарантіями їх захисту. Крім того, потрібно зважати на те, що встановлення прав платників податків матеріальними нормами не забезпечує їх реалізації й захисту, які здійснюються в режимі процесуального регулювання. Своєчасне і точне виконання обов'язків, закріплених матеріальним правом, запобігає реалізації охоронних прав. Водночас,

у разі протиправної поведінки здійснюється охоронний механізм опосередкування процесуальними нормами. Отже, забезпечення прав платників податків може бути реалізоване:

а) процедурною реалізацією приписів матеріальних норм, якими визначені правила поведінки платника податків;

б) можливістю здійснювати захист своїх прав (у режимі адміністративного узгодження або в межах податкового процесу) активними діями платників податків;

в) деталізацією прав платників податків у межах окремих податкових повноважень<sup>5</sup>.

Перелік прав платників податків закріплений статтею 17 Податкового кодексу України включає право користуватися податковими пільгами, за наявності підстав, у порядку, встановленому Податковим кодексом України<sup>6</sup>. Сьогодні це одне з важливих прав платників податків в державі, враховуючи складні економічні проблеми в країні та низькій рівень соціальної захищеності населення. Тому необхідно звернути увагу на його реалізацію при здійсненні податкової реформи в Україні.

Слід зазначити, що стаття 169 чинного Податкового кодексу України передбачає, що платник податку з доходів фізичних осіб має право на зменшення суми загального місячного оподаткованого доходу, отриманого від одного роботодавця у вигляді заробітної плати на суму, що дорівнює 100 відсоткам розміру прожиткового мінімуму для працездатної особи (у розрахунку на місяць), встановленому законом на 1 січня для будь-якого платника податку. При цьому, зазначена пільга обмежена розміром доходів, що сьогодні фактично зводить її нанівець. Тому, безперечно, позитивним є зняття таких обмежень в проекті податкової реформи, підготовленому Міністерством фінансів України.

Водночас, чинний Податковий кодекс також передбачає надання податкової соціальної пільги у розмірі 100 відсотків прожиткового мінімуму для платників податків, який утримує двоє чи більше дітей віком до 18 років – у розрахунку на кожну дитину. Ще більше податкова соціальна пільга у розмірі 150 відсотків прожиткового мі-

німуму передбачена для одиноких матерів (батьків), осіб, які утримують дітей-інвалідів, а також особам, які постраждали внаслідок Чорнобильської катастрофи, учням, студентам, аспірантам, інвалідам I та II груп, особам, яким присуджено довічну стипендію за правозахисну діяльність, учасникам бойових дій на території інших країн. Максимальний розмір податкової соціальної пільги – 200 відсотків прожиткового мінімуму, передбачений Героям України, Героям Радянського Союзу, Героям Соціалістичної праці, кавалерам ордена Слави чи ордена Трудової Слави, учасникам бойових дій під час Другої світової війни та особам, які до них прирівняні, колишнім в'язням концтаборів та гетто, особам, які були насильно вивезені під час Другої світової війни та особам, які перебували на території колишнього Ленінграду під час блокади<sup>7</sup>. Вважаємо, що такий диференційований підхід щодо надання податкової соціальної пільги для соціально незахищених категорій осіб та осіб, які мають заслуги перед державою, повинний бути збережений, оскільки Конституцією України закріплено, що Україна є соціальною державою<sup>8</sup>.

Окремо слід звернути увагу на зміну адміністрування податків та зборів, передбачену проектом податкової реформи підготовленим Міністерством фінансів України. Передбачається позбавитись від нечітких формулювань положень статей в новій редакції Податкового кодексу України з метою позбавити контролюючі органи можливості маніпулювати законодавством, приймаючи рішення не на користь платника податків, якщо норма закону має подвійне тлумачення.

До цього необхідно додати, що нова редакція Податкового кодексу України, на нашу думку, повинна не лише мати таку чіткість формулювань, яка не дозволить подвійного тлумачення його положень, а також необхідно забезпечити оптимальний рівень їх деталізованості, який би виключав можливість прийняття зайвих підзаконних нормативних актів, які б збільшували права контролюючих органів і ускладнювали б реалізацію прав платників податків.

Варто звернути увагу на особливість податкового закону, визначену М.П. Кучерявенком, яка полягає у тому, що податковий закон являє нормативне відображення інтересів держави в сфері



оподаткування, узгодження інтересів суб'єктів, які представляють владну та зобов'язану сторони податкового правовідношення<sup>9</sup>.

Це є особливо важливим, враховуючи, що Конституція України закріпила, що Україна є також соціальною та правовою державою.

Не можна не погодитись з думкою експертів, що податкова реформа – це не скорочення податків, а зміна відносин між державою і платниками. Для цього можна змінити принцип збирання, структуру податкового тиску, навіть не змінюючи загальної суми податкових надходжень<sup>10</sup>.

Особливо це є актуальним та важливим, враховуючи критичний стан економіки та фінансів України на сьогоднішній день та дуже віддалені перспективи досягнення економічної стабільності. Крім того, дуже великим навантаженням став для держави вимушений надшвидкий розвиток оборонної сфери.

Таким чином, податкова реформа, підготовка до якої активно відбувається в Україні, поряд з безумовно позитивними елементами реформування податкової системи та податкового законодавства, може мати також певні ризики для фінансової системи та економіки держави. Тому їх запровадження повинно здійснюватись поетапно та вивірено.

1. *Левкович О.* Бюджет-2016 vs «либеральная» налоговая реформа: кто кого? [Електронний ресурс] / Левкович О. – Режим доступу : <http://forbes.net.ua/nation/1405300-byudzhnet-2016-vs-liberalnaya-nalogovaya-reforma-kto-kogo>; Левкович О. Минфин vs парламент: 5 преимуществ двух проектов налоговой реформы [Електронний ресурс] / Левкович О. – Режим доступу : <http://forbes.net.ua/nation/1405498-minfin-vs-parlament-5-preimushchestv-dvuh-proektov-nalogovoj-reformy>; Левкович О. Налоговая реформа: что кроется за ее отсутствием [Електронний ресурс] / Левкович О. – Режим доступу : <http://forbes.net.ua/nation/1403813-nalogovaya-reforma-cto-kroetsya-za-ee-otsutstviem>

2. *Ісаєва Н. К.* Актуальні проблеми реформи податкового законодавства України / Ісаєва Н.К. // Європейська юридична освіта і наука : збірник наукових праць міжна-

родної науково-практичної конференції. 13-14 листопада 2015 року / пед. кол. Бошицький Ю.Л., Петік О.В., Чернецька О.В., Лазур Я.В. – Львів : Галицька видавнича спілка, 2015. – С. 108 – 110; Ісаєва Н. К. Правові проблеми податкової системи України / Ісаєва Н.К. // Сучасні проблеми правової системи України : збірник матеріалів VII Міжнародної науково-практичної конференції. 26 листопада 2015 р. (м. Київ). / за заг. ред. Ю.Л. Бошицького, О.В. Чернецької, Н.О. Армаш, О. О.Кваші, Л.Л. Кінащук, В.В. Луця, О.О. Харчука – Вип. 7. – Львів : Галицька видавнича спілка, 2015. – С. 87 – 88. **3.** *Кабмін* утвердив проект поправок в Налоговый кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://zn.ua/ECONOMICS/kabmin\\_utverdil\\_proekt\\_porpravok\\_v\\_nalogovuyu\\_kodeks\\_226312\\_html/](http://zn.ua/ECONOMICS/kabmin_utverdil_proekt_porpravok_v_nalogovuyu_kodeks_226312_html/)

**4.** *Кучерявенко М.П.* Податкові процедури: права природа і класифікація / Кучерявенко М.П. – Київ : Всеукраїнська асоціація видавців "Правова єдність" : Алерта : КНТ : ЦУЛ, 2009 . – С. 5.

**5.** Там само. – С. 198, 199. **6.** *Податковий Кодекс України* // Кодекси України. – 2015. № 7-8. **7.** Там само. **8.** *Конституція України* // ВВР України. – 1996. – № 30. **9.** *Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права : в УІ томах / Кучерявенко Н.П. – Т. II. – Харьков : Легас. – 2004. – С. 563. **10.** *Моисеенко А.* Бюджет 2016 vs «либеральная налоговая реформа: кто кого?» [Електронний ресурс] / Моисеенко А., Левкович О. – Режим доступу : <http://forbes.net.ua/nation/1405300-byudzhnet-2016-vs-liberalnaya-nalogovaya-reforma-kto-kogo>

### ***Isaeva Natalia.* Improvement of the Ukrainian tax legislation in the context of tax reform**

The complex tax reform, which envisaged by two alternative draft of the new Tax Code of Ukraine by the end of 2015, wasn't implemented in full. The reason is the sharp contradictions between two alternative draft of the new Tax Code, prepared by the Government of Ukraine and the Verkhovna Rada of Ukraine.

Both projects contain appropriate and innovative provisions for improving the organization and functioning of the tax system of Ukraine, reducing the tax burden in general and creating favorable con-

ditions for the functioning of important sectors of the national economy. However, these contradictory drafts of Tax Code showed that tax reform was not well prepared. So the adoption the new Tax Code of Ukraine under such conditions has dangerous implications for fiscal and economic spheres of the state and for many taxpayers.

The early version of Title III of the Tax Code of Ukraine «Corporate income tax» was overloaded with excessive detail that burdened the law and gave reason to the tax authorities unreasonably raise the issue of reducing the taxable taxpayer. In other words in each case the tax authorities decide the situation based on the position that only allowed that right listed in the law. This caused many conflicts and litigation, given that economic activity is very diverse and in the process of developing new types of income and types of expenditure, which could not be foreseen by law. The situation was solved by including these new types in the law for income or expenses, which caused increasingly growing the law in volume. Still, article 135 of the Tax Code of Ukraine: «The procedure for determining income and its composition» ended by item 135.5.15, which contained provisions that income includes other revenues of the taxpayer during the reporting fiscal period.

According to the author, intelligibility and clarity of tax laws should be one of the principles of tax law. The volume and detail of the tax law should be optimal, because otherwise inevitably increases the number of sub-legal acts and tax advice.

In the context of the implementation of the tax reform in Ukraine, it is important to guarantee the legitimate rights and interests of citizens. Particularly relevant in this context is the question of tax incentives for certain categories of citizens.

This also applies to changes of administration of taxes and duties stipulated by the draft tax reform. Tax authorities must prevent the law manipulation, making decisions not in favor of the tax payer, when the rule of law has a dual interpretation.

**Key words:** tax law, tax reform, social justice, tax administration, the rights of taxpayers.