

**МІНАЄВА О. М.,**

кандидат юридичних наук, суддя  
(Апеляційний адміністративний суд  
Харківської області)

УДК 347.73

### ПРОБЛЕМНІ ПИТАННЯ ПРОЦЕСІВ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

Стаття присвячена комплексному науково-аналітичному аналізу проблемних питань реформування вітчизняної податкової системи. Акцентується увага на значній частоті внесення змін та доповнень до Податкового кодексу України, що істотно ускладнює роботу контролюючих органів із забезпечення виконання платниками податків податкових зобов'язань та негативно позначається на діяльності суб'єктів підприємництва, а також знижує привабливість національної економіки для іноземних інвесторів, зокрема внаслідок обмежених можливостей щодо формування їх власної політики. Зазначається, що реформаційні процеси в перебудові податкової системи в деяких випадках не мають сталого характеру та орієнтовані на нетривалі терміни часу. Непоодинокі випадки незгодженості в зміні одних видів податків на інші.

**Ключові слова:** реформування, податкова система, податковий кодекс, бюджетний період, публічні кошти.

Статья посвящена комплексному научно-аналитическому анализу проблемных вопросов реформирования отечественной налоговой системы. Акцентируется внимание на значительной частоте внесении изменений и дополнений в Налоговый кодекс Украины, что существенно усложняет работу контролирующих органов по обеспечению исполнения налогоплательщиками налоговых обязательств и негативно отражается на деятельности субъектов предпринимательства, а также снижает привлекательность национальной экономики для иностранных инвесторов. Отмечается, что реформационные процессы в перестройке налоговой системы в некоторых случаях не имеют устойчивого характера и ориентированы на непродолжительные временные рамки. Нередки случаи несогласованности в смене одних видов налогов на другие.

**Ключевые слова:** реформирование, налоговая система, налоговый кодекс, бюджетный период, публичные средства.

The article is devoted to complex scientific and analytical analysis of problem of reforming domestic tax system. The focus is on frequency of significant changes and additions to Tax code of Ukraine, which significantly complicates work of regulatory bodies on ensuring of execution by taxpayers of tax obligations and adversely affects activities of businesses and reduces attractiveness of national economy for foreign investors, in particular due to limited opportunities for formation of their own policies. It is noted that reform processes in restructuring of tax system in some cases not sustainable, and focused on short periods of time. There are cases of inconsistency in change of one species to other taxes.

**Key words:** reform, tax system, tax code, budget period, public funds.

**Вступ.** Ефективне функціонування податкової системи детермінує фінансову незалежність будь-якої держави, створює умови для розвитку економіки та бізнесу. Разом із тим недооцінка та не раціональне використання функціональних можливостей податкової сис-



теми значною мірою знижують її ефективність та значення для збереження та існування суспільства і держави. Водночас не слід ідеалізувати систему оподаткування в силу обмеженості її функціонального потенціалу, якого явно не достатньо для вирішення та подолання всього конгломерату фінансових та соціально-економічних негараздів, які можуть спіткати державу та суспільство. Тому функціонування податкової системи повинно ґрунтуватися на наявному соціально-економічному потенціалі, та виходити з намірів його збереження та примноження. З цією метою держава повинна робити певні кроки, спрямовані на досягнення максимального рівня ефективності функціонування податкової системи.

**Постановка завдання.** Стаття спрямована на окреслення проблемних питань реформування вітчизняної податкової системи та пошук можливих шляхів подолання зазначених проблем в силу того, що діюча податкова система України не забезпечує збалансованого з реальними можливостями економіки податкового навантаження на суб'єктів господарювання, її реформування викликано необхідністю невідкладної стабілізації фінансової ситуації, підвищення фінансової незалежності органів місцевого самоврядування та стимулювання процесів економічного зростання.

**Результати дослідження.** Об'єктивно необхідним для регулювання відносин за участі суб'єкта владних повноважень є певний термін запізнення набуття чинності законодавчої норми відповідно до моменту її прийняття. Особливо важливим це стає при упорядкуванні обігу публічних коштів, тобто при регулюванні бюджетних та податкових відносин. На жаль, формується чітке уявлення, що законодавець або неосвічений в сенсі цього, або не вважає за необхідне дотримуватись приписів, які він сам і приймає.

Яскравим прикладом щодо цього є корегування законодавчого регулювання податкових відносин. Стаття 4 Податкового кодексу України, закріплюючи принцип стабільності, передбачає можливість внесення змін до будь-яких елементів податків та зборів не пізніше як за 6 місяців до початку нового бюджетного періоду [9, ст. 8]. При цьому податки та збори не можуть змінюватись протягом усього бюджетного періоду. Ця ж умова закріплювалась і в ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України, коли йшлося про те, що Закони України, що впливали на формування дохідної чи видаткової частин бюджетів, мали бути офіційно оприлюднені до 15 серпня року, який передує бюджетному. Бюджетне законодавство скорегували відповідно до сучасних запитів влади. Так, згідно з чинною редакцією ч. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України Закони України або їх окремі положення, які впливають на показники бюджету (зменшують надходження бюджету та/або збільшують витрати бюджету) і приймаються після 15 липня року, що передує плановому, вводяться в дію не раніше початку бюджетного періоду, що настає за плановим [1, ст. 9]. Таким чином, якщо йдеться про зміни, які збільшують надходження до бюджетів, вони можуть відбуватися коли завгодно. Але податкове законодавство залишилось незмінним.

Об'єктивність такого терміну запізнення обумовлена необхідністю платників податків пристосуватися до майбутніх змін, скорегувати свої можливості та узгодити їх із підвищенням податкового тиску. Але це не завадило прийняттю Податкового кодексу України 2 грудня 2010 року, який набув чинності з 1 січня 2011 року. Наприкінці 2014 року пішли ще далі – 28 грудня 2014 року була принципово скорегована податкова система України (до речі, дуже суперечливо та непрофесійно). Ці зміни набули чинності через 3 дні.

Ось останній приклад. 17.09.2015 року Верховною Радою України були внесені зміни до Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» [2, ст. 187] в частині збільшення прожиткового мінімуму та мінімальної заробітної плати. Мінімальна заробітна плата збільшується з 1218 грн. до 1378 грн. Підвищення мінімальної заробітної плати передбачено Законом України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» № 704-VIII з 1 вересня 2015 року [2]. Норми закону набувають зворотної сили. На перший погляд, вони покращують становище учасників відповідної групи однорідних суспільних відносин. Але це на перший погляд. З 15 вересня 2015 року Державне казначейство змінило реквізити для сплати ЄСВ. Припустимо, фізична особа-підприємець сплатив ЄСВ за вересень або за третій квартал 2015 року, виходячи з розрахунку 1218 грн. Він свій обов'язок виконав! Але тут виникає перерахунок і обов'язок додаткової сплати на нові реквізити. По-перше, зворотна дія норми в часі погіршила становище платника. По-друге, він може і не



здогадуватися про зміну реквізитів і навіть проплативши знов утворену різницю за старими реквізитами, все одно виявиться боржником. Доцільно в подібних ситуаціях для деяких суспільних відносин передбачати відкладну умову набрання законної сили норми закону, яка покращуючи погіршує. Саме в сенсі цього виглядає дуже примарним гасло щодо податкової реформи стосовно запровадження трирічного мораторію на зміни до Податкового кодексу України. Дійсно, стабільність в принципових аспектах регулювання податкових відносин необхідна, але чи не буде перебільшенням такий припис?

Узагальнюючи суперечності, які можуть принципово гальмувати реформаційні процеси в побудові виваженого законодавчого регулювання податкових відносин, їх можна розподілити на протиріччя при заміні одного податку чи збору на інший (тобто при реформуванні та узгодженні елементів податкової системи України) та протиріччя в закріпленні та співвідношенні елементів податкового механізму по кожному окремому податку чи збору.

*Неузгодженість в співвідношенні елементів податкової системи.*

Непоодинокі випадки неузгодженості в зміні одних видів податків на інші. Інколи це має несприятливі або навіть руйнівні наслідки для платників. Одним із таких випадків, на наш погляд, є виключення фіксованого сільськогосподарського податку із податкової системи України. Згідно з Законом України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» № 71-VIII [4, с. 18] було виключено фіксований сільськогосподарський податок. Скасування його з 1 січня 2015 року передбачало право до 20 лютого 2015 року особам, які виконували обов'язок щодо його сплати, стати платниками єдиного податку 4 групи (пп. 295.9.1 п. 295.9 ст. 295 Податкового кодексу України) [9, ст. 8]. Але знов-таки ми стикаємося з яскравим прикладом неузгодженості дій законодавця. По-перше, вже традиційним стає ігнорування законодавчо закріпленої вимоги піврічного запізнення прийняття норми та набуття нею чинності при регулюванні податкових відносин. По-друге, принципово погіршується стан платника. До вищевказаних змін у законодавстві відшкодуванню підлягали витрати на виплату та доставку пенсії особам, які працювали або працюють на роботах з особливо шкідливими і особливо важкими умовами праці, підприємством-платником фіксованого сільськогосподарського податку. З 1 січня 2015 року із скасуванням фіксованого сільськогосподарського продукту скасували і подібну пільгу, тоді як для платників єдиного податку 4 групи вона не передбачається, хоча така група, фактично, і створена виключно для сільгоспвиробників.

На жаль, реформаційні процеси в перебудові податкової системи в деяких випадках не мають сталого характеру та орієнтовані на нетривалі терміни часу. Хотілося б нагадати, що з прийняттям Податкового кодексу України було скасовано податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Кошти для фінансування тих потреб, які забезпечував цей податок, передбачили отримувати за рахунок частки акцизного податку та збору за першу реєстрацію транспортного засобу. Пройшло небагато часу, і на зміну збору за першу реєстрацію транспортного засобу фактично повернувся транспортний податок, але корегування механізму справляння акцизного податку не відбулося. Наочно – підсилення податкового тиску за рахунок лише цього податкового механізму. Відповідно до Закону України «Про податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» [5, ст. 150] (який втратив чинність з прийняттям Податкового кодексу України) платниками такого податку були особи, які мали зареєстровані в Україні згідно з чинним законодавством власні транспортні засоби (об'єкти оподаткування). В той же час податок із власників транспортних засобів мав чітке цільове призначення, яке визначалося ст. 3 розглядуваного Закону, – фінансування будівництва, реконструкції, ремонту та утримання автомобільних шляхів загального користування та проведення природоохоронних заходів на водоймищах.

Разом із цим прийняття у 2010 році Податкового кодексу України супроводжувалося гучними гаслами щодо зменшення податкового навантаження на платників податків. Одним із елементів реформування податкової системи та зменшення податкового навантаження було і скасування податку з власників транспортних засобів. Але фактичне скасування такого податку на практиці супроводжувалося суттєвим збільшенням ставок акцизного податку та розширенням об'єктів оподаткування (підакцизних товарів, до складу яких на сьогодні



входять і транспортні засоби, і нафтопродукти, і електрична енергія). Зрозуміло, що особа-платник акцизного податку (ті особи, які ввозять підакцизні товари на митну територію України, виробляють підакцизні товари або реалізують їх) буде закладати розмір такого податку у кінцеву вартість реалізованої продукції. В такому випадку особами, на яких реально відобразиться збільшення акцизного податку, будуть кінцеві покупці транспортних засобів, нафтопродуктів, електричної енергії. Тобто власник транспортного засобу, незалежно від того, чи заправляється він бензином чи електроенергією, буде нести додатковий податковий тягар не лише у випадку необхідності дозаправити свій автомобіль, а й при першочерговому бажанні стати власником цього самого автомобіля. За такої ситуації виникає питання не лише про доцільність запровадження таких змін з огляду на заявлену лібералізацію системи оподаткування, а й той момент, що акцизний податок цілком і повністю надходить до Державного бюджету України. Прослідкувати ж його подальше використання, на відміну від існуючого раніше податку з власників транспортних засобів, взагалі неможливо.

*Неузгодженість у співвідношенні елементів податкового механізму.* Вимагати від платника податку чи збору справляння обов'язку по його сплаті можна лише у випадку закріплення вичерпного переліку елементів податкового механізму [9, ст. 8]. Відсутність якогось-небудь із елементів або його некоректне, суперечливе визначення може бути підґрунтям для обґрунтування позиції платника щодо неможливості сплати податку. Не можна вважати виваженим стан чинного законодавства з визначення бази оподаткування по деяких платежах. Йдеться, перш за все, про єдиний соціальний внесок та військовий збір.

Одним із найбільш суперечливих та дискусійних на сьогодні є оподаткування пенсій. Суперечливість ця стосується як соціальної, так і правової площини регулювання цього явища. В деяких випадках намагаються аргументувати хибність оподаткування пенсій посиленнями на внутрішнє подвійне оподаткування. Але при цьому треба враховувати, що ЄСВ, за рахунок якого формується Пенсійний фонд, вилучається із бази оподаткування ще до того, як до неї застосовується ставка податку. Тобто, податковий обов'язок справляється з бази оподаткування, зменшеної на суму ЄСВ. Саме тому оподаткування пенсій, фактично, передбачає первісне оподаткування таких коштів.

Як зазначається в ст. 7 Податкового кодексу України, законодавче закріплення всіх елементів податку має безпосередній вплив на виникнення та виконання податкового обов'язку платником податків [9, ст. 8]. У свою чергу наявність такого нормативного припису не стала перешкодою для запровадження військового збору щонайменш без декількох елементів податкового механізму. Введення військового збору у 2014 році супроводжувалося однозначною риторикою законодавця щодо його тимчасовості та спрямованості на забезпечення Збройних Сил України. В 2015 році військовий збір став вже постійним збором, а порядок його адміністрування та часові рамки існування невизначені й досі [8].

Введення в дію нового податку або збору, як відомо, відбувається на підставі Закону України, яким вносяться зміни до Податкового кодексу України. Така схема запровадження податків передбачена чинним податковим законодавством, а саме п. 4.4 ст. 4 Податкового кодексу України. В свою чергу, як зазначається у п. 7.3 ст. 7 Податкового кодексу України, будь-які питання щодо оподаткування регулюються цим Кодексом і не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України [9, ст. 8]. Військовий збір був також запроваджений шляхом внесення відповідних змін до Податкового кодексу України, але таке запровадження було проведено певним чином завуальовано. Відповідно до ст. 9 та ст. 10 Податкового кодексу України, податковий обов'язок виникає виключно за платежами, закріпленими у вказаних статтях. І якщо ми подивимося на зміст наведених статей, то побачимо, що військовий збір там відсутній. Відсутність збору в статтях, якими визначається перелік місцевих та загальнодержавних податків, цілком логічно означає і те, що у платника податків відсутній обов'язок сплати того, що належним чином не закріплено та не визначено. Щодо місця військового збору в структурі Податкового кодексу України, то він встановлюється п. 16-1 підрозділу 10 розділу XX «Перехідні положення» [9, ст. 8].

Також варто звернути увагу і на те, що проведена трансформація військового збору значно посилила податковий тиск на платників такого збору. Так, раніше військовий збір сплачувався з доходів у формі заробітної плати, інших заохочувальних та компенсаційних



виплат або інших виплат і винагород, які нараховуються (виплачуються, надаються) платнику у зв'язку з трудовими відносинами та за цивільно-правовими договорами; виграшу у державну та недержавну грошову лотерею, виграш гравця (учасника), отриманий від організатора азартної гри. У ході проведення податкової реформи наприкінці 2014 року об'єкт оподаткування збором дещо змінився. Сьогодні він визначається ст. 163 Податкового кодексу України, яка закріплює об'єкт оподаткування щодо податку на доходи фізичних осіб. Зрозуміло, що новий варіант визначення об'єкта оподаткування аж ніяк не сприяє зменшенню податкового навантаження на платників військового збору, навпаки, він його значно збільшує.

Ще одним досить колізійним моментом існування військового збору є його існування без бази оподаткування. Говорити про базу оподаткування і об'єкт оподаткування, як про цілком тотожні категорії, не можливо. За наявності одного, але без відсутності іншого вираховувати податок або збір нереально. Більше того, у п. 23.2 ст. 23 Податкового кодексу України передбачено, що база оподаткування і порядок її визначення повинні встановлюватися Податковим кодексом для кожного податку окремо [9, ст. 8]. Що ж до військового збору, то ми маємо змогу спостерігати всі елементи правового механізму, окрім бази оподаткування. Взагалі незрозумілим залишається питання щодо можливості обчислення військового збору з огляду на нормативні приписи ст. 25 Податкового кодексу України, де говориться, що ставкою податку визнається розмір податкових нарахувань на (від) одиницю (одиниці) виміру бази оподаткування [9, ст. 8]. Як бачимо, відсутність бази оподаткування відносно конкретного податку або збору означає не лише відсутність можливості обчислити такий збір, а й відсутність можливості щодо його сплати до бюджету [8].

Зміна державного мита на судовий збір відбулася із некоректним корегуванням особливостей сплати такого платежу. Складно вважати виваженою трансформацію державного мита в судовий збір. Окремий аспект – розмір судового збору, який запроваджено з 1 вересня 2015 року та який скоріше обмежує доступ громадян до правосуддя, ніж передбачає можливість розв'язання спорів в судах для громадян з невеликими доходами. Багато питань та дискусій породила ст. 9 «Зарахування судового збору до Державного бюджету України» Закону України «Про судовий збір». Частиною 2 цієї статті визначено, що суд перед відкриттям (порушенням) провадження у справі, прийняттям до розгляду заяв (скарг) перевіряє зарахування судового збору до спеціального фонду Державного бюджету України [6, ст. 9]. Таким приписом суд, фактично, наділявся повноваженнями (безумовно, йшлося і про безпосередній обов'язок) органів Державного казначейства України. Перевірка зарахування судового збору на відповідний казначейський рахунок спеціального фонду Державного бюджету України можлива лише за умови застосування спеціальних процедур та методів обліку, якими забезпечується казначейське виконання бюджету. Таких можливостей у судів немає.

У той же час Кодекс адміністративного судочинства України вимагає підтвердження сплати судового збору та надання при цьому документа про сплату судового збору (ст.ст. 106, 187, 213, 248, 267 і т. д.). Але з'ясування наявності документа про сплату судового збору та перевірка зарахування коштів до спеціального фонду Державного бюджету України – принципово різні речі. Певним чином подібна колізія була роз'яснена в інформаційному листі Державної судової адміністрації України від 10.11.2011 року № 12-6621/11, де зазначається, що документом про сплату судового збору є квитанція установи банку або відділення зв'язку, які прийняли платіж або платіжне доручення, підписане уповноваженою посадовою особою банку і скріплене печаткою установи банку з відміткою про дату виконання платіжного доручення. При цьому такий документ додається до позовної заяви, апеляційних і касаційних скарг на рішення та постанову суду, до інших заяв щодо здійснення судом певних дій, за які передбачено сплату судового збору. При перерахуванні коштів із рахунку вкладника, відкритого в установі банку, в рахунок сплати судового збору додається довідка, засвідчена підписом контролера, та скріплена печаткою установи банку [7].

У той же час подібні роз'яснення Державної судової адміністрації України не позбавляють колізійності співвідношення норм Закону України «Про судовий збір» та Кодексу адміністративного судочинства України. Саме тому вважаємо більш послідовним зміну редакції ч. 2 ст. 9 Закону України «Про судовий збір» та викладення її в такій редакції: «Суд перед відкриттям (порушенням) провадження у справі, прийняттям до розгляду заяв (скарг)



перевіряє сплату судового збору до Державного бюджету України». Таким чином може бути забезпечена єдність у підході щодо регулювання єдиних за змістом відносин різними законодавчими актами та усунуто суперечності щодо їх застосування.

**Список використаних джерел:**

1. Бюджетний кодекс України від 8 липня 2010 року № 2456-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 59 – с. 9, ст. 2047.
2. Закон України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» від 28 грудня 2014 року № 80-VIII // Відомості Верховної Ради України. – 2015. – № 5 – с. 187, ст. 37.
3. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про Державний бюджет України на 2015 рік» від 17 вересня 2015 року № 704-VIII // Голос України. – 2015. – № 174.
4. Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи» від 28 грудня 2014 року № 71-VIII // Офіційний вісник України. – 2015. – № 3 – с. 18, ст. 46.
5. Закон України «Про податок із власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів» від 11 грудня 1991 року № 1963-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1992. – № 11 – ст. 150.
6. Закон України «Про судовий збір» від 8 липня 2011 року № 3674-VI // Офіційний вісник України. – 2011. – № 59. – Ст. 89.
7. Лист Державної судової адміністрації України від 10.11.2011 року № 12-6621/11 – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sv.lv.court.gov.ua/sud1320/77/infosyd/>.
8. М.П. Кучерявенко, Є.М. Смичок. Що нам коштує армію збудувати? – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yur-gazeta.com/publications/practice/podatкова-praktika/shcho-nam-koshtue-armiyu-zbuduvati.html>.
9. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Офіційний вісник України. – 2010. – № 92. – Ст. 88.

