

## КОЛІЗІЇ У ПРАВОВИХ ЗАСАДАХ ВСТАНОВЛЕННЯ ТА СКАСУВАННЯ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

**Постановка проблеми.** Побудова ефективної податкової системи – питання, яке є одним із найбільш актуальних в процесі розвитку в Україні ринкових відносин та інтегрування української економіки в світовий ринок. Її вирішення повинно здійснюватися шляхом вивчення, аналізу і творчого осмислення як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого у світі досвіду в сфері оподаткування. Найбільшою проблемою у встановленні та скасуванні податків в Україні є те, що більшість законів залежні один від одного із цього виникає потреба проведення податкової реформи та створення єдиного систематизованого законодавчого акту прямої дії, який охоплюватиме всі без виключення питання податкового права та відповідатиме адекватним засадам податкової політики держави.

Це дасть можливість прозоро та відповідно до сучасних вимог країни та громадян, без порушення прав останніх, поліпшити стан податкової системи в Україні та сприятиме її економічному зростанню.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблеми реформування податкової системи України у своїх працях досліджували вітчизняні фахівці права, зокрема, В. Федосова, П. Гега, В. Опарін, В. Федоров, Ю. Козак, Т. Савченко, та інші. [1-12]

Однак слід відмітити, що науково-теоретичне розроблення шляхів вирішення колізій у правових засадах встановлення та скасування податків в Україні потребує подальшого опрацювання.

Проте, варто зазначити, що увага науковців зосереджена на колізіях, які виникають на даний момент і стосуються лише теперішнього стану податкової системи України і ніяким чином не торкаються проблематики майбутніх протиріч котрі можуть виникнути, якщо не почати їх досліджувати у найближчий час.

**Мета статті.** Мета статті полягає в описанні способів вирішення податкових колізій у правових засадах як встановлення так і скасування податків в Україні та податкової системи в цілому.

**Виклад основного матеріалу.** Податкове законодавство України є одним із самих складних в правовій системі України. При цьому, спостерігається тенденція щодо його нестабільності. Проте, як показує практика його правозастосування, зміни, що вносяться до законів України з питань оподаткування, досить часто спричиняють нові проблеми.

Податки – дуже складна й надзвичайно впливова на всі економічні явища та процеси фінансова категорія. Можна без перебільшення сказати, що, з одного боку, податки – це фінансове підґрунтя існування держави, мірило її можливостей у світовому економічному просторі щодо розвитку науки, освіти, культури, гарантування економічної безпеки, зростання суспільного добробуту народу.

Із другого боку, податки – це знаряддя перерозподілу доходів юридичних і фізичних осіб у державі, їх мобілізація й використання зачіпає інтереси не тільки кожного підприємця чи громадянина, а й цілих верств населення і соціальних груп. На сьогодні податки – це найефективніший інструмент впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, на розвиток науки і техніки, масштаби соціальних гарантій населенню [2].

Податкова система є різновидом відкритої динамічної системи, це сукупність встановлених у країні податків. Її відкритість означає необхідність аналізу, передусім зовнішніх чинників, під впливом яких відбувається її становлення. Вимога системності полягає в тому, що податки мають бути взаємопов'язані, органічно доповнювати один одного, не суперечити системі в цілому та її елементам. Системний підхід означає, що

мають реалізовуватися обидві функції податків. З позиції фіскальної функції податкова система має забезпечити гарантоване і стабільне надходження доходів до бюджету, з позиції регулюючої забезпечувати державі можливість впливу на всі сторони соціально-економічного розвитку суспільства.

Податкова система повинна включати досить широке коло податків різної цілеспрямованості, оскільки практично неможливо щоб одночасно в одному податку цілком реалізувалися обидві функції[3].

Сукупність податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів та до державних цільових фондів, що справляються у встановленому законами України порядку, становить систему оподаткування. Платниками податків і зборів (обов'язкових платежів) є юридичні і фізичні особи, на яких згідно з законами України покладено обов'язок сплачувати податки і збори (обов'язкові платежі). Об'єктами оподаткування є доходи (прибуток), додана вартість продукції (робіт, послуг), вартість продукції (робіт, послуг), у тому числі митна або її натуральні показники, спеціальне використання природних ресурсів, майно юридичних і фізичних осіб та інші об'єкти, визначені законами України про оподаткування[4].

Чинна податкова система зазнає критики як з боку наукових кіл, так і з боку підприємців, політичних діячів, депутатів. Однак ймовірно, що ця критика ґрунтується на емоційних і поверхових оцінках економічної дійсності, вона позбавлена глибокого аналізу фінансових зв'язків в економіці, усвідомлення дійсних потреб держави у фінансових ресурсах для виконання покладених на неї функцій щодо регулювання темпів і пропорцій розвитку економіки, підтримання на належному рівні суспільного добробуту, обороноздатності, систем державного управління.

Потрібно зауважити, що при реформуванні податкової системи України слід говорити не лише про зниження рівня оподаткування. Нинішній рівень оподаткування в Україні має свої об'єктивні межі, зумовлені системою витрат бюджету.

Деякі фахівці вважають, що податкова система України має базуватися на таких принципах: погодження податкових ставок, рівність і справедливість, гнучкість податкової системи, однозначність тлумачення, недопустимість необґрунтованих пільг, автоматична індексація податків і зборів, відповідальність платників податків, системний підхід, численність податків тощо[5, 13].

Проблема побудови ефективної податкової системи – одна із найбільш актуальних в процесі розвитку в Україні ринкових відносин та інтегрування української економіки в світовий ринок. Її вирішення повинно здійснюватися шляхом вивчення, аналізу і творчого осмислення як існуючої в Україні законодавчої бази, так і накопиченого у світі досвіду в сфері оподаткування.

Створення податкової системи, адекватної потребам соціально орієнтованої економіки, повинне передбачати: по-перше, комплексність, по-друге, цілеспрямоване "портфельне" формування системи податків, по-третє, наукове визначення податкового потенціалу, по-четверте, формування адекватної правової основи.

Ефективність податкової системи визначається тим, наскільки цілеспрямовано вона вирішує комплекс завдань, пов'язаних із скерованістю економіки як системи, розвитком виробництва, підвищенням життєвого рівня населення.

Вимога комплексності полягає в тому, що податки повинні бути пов'язані між собою, органічно доповнювати один одного, не суперечити системі в цілому. Податки використовуються як фіскальний інструмент, з одного боку, і як інструмент економічної політики в цілому, з іншої.

Оподаткування має бути транспарентним і практичним. Транспарентність податкової системи передбачає максимально чітке і несуперечливе формування норм податкового права, що включає їх неоднозначне тлумачення. Це є необхідною передумовою практичного дотримання принципів рівності і загального характеру оподаткування.

Існуюча податкова система України характеризується наступними негативними рисами:

- велика кількість нормативно-правових актів та колізійність законів та підзаконних актів, які регулюють податкові відносини – станом на кінець 2005 року налічується близько 500 нормативних документів, пов'язаних з оподаткуванням;
- нестабільність податкового законодавства, а саме численні зміни до існуючих законів. Тільки відносно податку на додану вартість за останні два роки було прийнято 40 законів про внесення змін та видано більше 100 роз'яснень;
- наявність законів, які належать до інших галузей права, але регулюють податкові відносини.

Всі ці проблеми вказують на недосконалість та неефективність чинної податкової системи, на те, що вона не сприяє економічному зростанню країни. Виникає необхідність проведення податкової реформи та створення єдиного систематизованого законодавчого акту прямої дії, який охоплюватиме всі без виключення питання податкового права та відповідатиме адекватним засадам податкової політики держави.

Створення нової законодавчої бази в сфері оподаткування повинно віддзеркалювати традиції існуючої податкової системи та відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем. В Україні необхідно формувати податкову політику, направлену на побудову стабільної та зрозумілої системи оподаткування, зменшення податкового тягаря і забезпечення збалансованості інтересів держави та інтересів суб'єктів господарювання.

Зрозумілість норм та положень податкового законодавства України – це необхідна передумова його життєздатності та прийняття до застосування всіма суб'єктами відносин, що виникають в процесі оподаткування. Положення законодавчих актів, які регулюють питання оподаткування, повинні викладатися із використанням загальноприйнятої та широковживаної лексики. Специфічним поняттям та термінам потрібно надавати повне та однозначне визначення, які використовуються в усіх законодавчих актах, що відносяться до системи оподаткування.

Також до недоліків існуючої податкової системи, насамперед, варто віднести неврегульованість правових гарантій для учасників податкових відносин, відсутність прозорих і ефективних механізмів захисту прав платників податків та складність і недосконалість процедурної "підсистеми" адміністрування багатьох податків і неподаткових платежів, про що свідчить практика стягнення і відшкодування податку на додану вартість.

Удосконалення податку на додану вартість має здійснюватися за допомогою диференціації його ставок у розрізі окремих товарних груп. На моє переконання, слід скасувати оподаткування за нульовою ставкою. При цьому, уявляється доцільним диференціювати ставки податку на додану вартість між окремими групами товарів у залежності від їхньої соціальної значимості, як це робиться в інших країнах, наприклад у Франції[6, 67].

З метою вирівнювання умов господарювання і посилення контролю з боку держави за господарською діяльністю підприємницьких структур замість нульової ставки доцільно застосовувати мінімальну ставку в розмірі 5%.

Реалії сьогодення свідчать, що бюджетоформуючий податок на додану вартість перетворюється на бюджетовитратний. Деструктивною для економіки держави загалом є прогресивна динаміка відшкодування податку на додану вартість «живими» грішми як щодо внутрішніх оборотів, так і щодо зовнішньоекономічних операцій і відсутність такого ж зростання коштів у бюджеті. Процедура відшкодування податку на додану вартість має багато зловживань, проблем та неузгодженостей. Крім того, протягом останніх п'яти років Україна поступово наближається до балансу отриманого і відшкодованого з бюджету податку на додану вартість.

Я вважаю, що необхідно відмінити оподаткування доходів фізичних осіб від

операцій з майном. Натомість, слід запровадити податок на майно, що передбачатиме оподаткування нерухомості.

Об'єктом оподаткування майна слід визначити вартість землі, житлових будинків або їх частини (квартир), садових будинків, дач, гаражів тощо, а платниками податку – власників майна або уповноважених ними осіб.

Для підвищення ефективності роботи фондів соціального страхування необхідно запровадити єдиний соціальний податок, як консолідований страховий податок, що визначається на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування; загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття; у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням; від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності, і сплачується в обов'язковому порядку та на регулярній основі з метою забезпечення прав застрахованих осіб на отримання страхових виплат (послуг) за соціальним страхуванням.

Колізії між правовими нормами ведуть до порушення системності правового регулювання і тим самим знижують його ефективність. Законодавчі колізії заважають нормальній, злагодженій роботі правової системи, нерідко порушують права громадян, позначаються на ефективності правового регулювання, стані законності і правопорядку, правосвідомості і правовій культурі суспільства[7].

Неоднозначне трактування різними державними установами одних і тих же нормативно-правових актів призводить до конфліктів суб'єктів підприємницької діяльності з фіскальними органами.

Всупереч вимогам статті 1 Закону України „Про систему оподаткування”, якою передбачено, що встановлення і скасування податків та пільг здійснюється Верховною Радою України, а ставки податків та пільги не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законодавчими актами України, крім законів про оподаткування, центральні органи виконавчої влади протягом останніх років видавали нормативні акти, якими встановлювали або скасовували податкові пільги. Часто такі нормативні акти викликали непорозуміння в законодавстві, виникали колізійні ситуації, що призводили до всіляких порушень як з боку платників, так і з боку посадових осіб органів державної податкової служби.

Найважливішою проблемою законодавства України, що регулює оподаткування, є колізії, що існують між законами та підзаконними нормативно-правовими актами, котрі іноді видаються всупереч змісту законів або на ускладнення їх виконання і встановлюють додаткові приписи, інструкції, роз'яснення, узгодження тощо[8].

Наприклад, відповідно до пункту 4.3 статті 4 Закону України „Про податок з доходів фізичних осіб” до складу загального місячного або річного оподатковуваного доходу платника податку не включаються доходи, зокрема, сума державної матеріальної та соціальної допомоги у вигляді адресних виплат коштів та надання соціальних послуг відповідно до закону, сума внесків на обов'язкове страхування платника податку відповідно до закону, аліменти, що виплачуються платнику податку згідно з рішенням суду. А згідно з Наказом Державної податкової адміністрації від 29 вересня 2003 року № 451, яким затверджено Порядок заповнення та подання податковими агентами податкового розрахунку сум доходу, нарахованого (сплаченого) на користь платників податку, і сум утриманого з них податку, зазначено, що ознаками доходу є, зокрема, сума державної матеріальної та соціальної допомоги у вигляді адресних виплат коштів та надання соціальних послуг відповідно до закону, сума збору на державне пенсійне страхування та внесків на загальнообов'язкове державне соціальне страхування, аліменти, що виплачуються платнику податку.

Податки є важливою ланкою економічних відносин будь-якої держави. Україна вже чотирнадцять років існує як незалежна держава, але єдиного нормативного акту, який би регулював правовідносини в сфері оподаткування немає. Стало очевидним, що без

прийняття Податкового кодексу економіка держави приречена на нестабільність. Його прийняття повинно базуватись на відповідній концепції реформування податкової системи в Україні.

На даний час існує декілька таких концепцій. Так, група народних депутатів під керівництвом Б. Губського розробила проект однієї з таких концепцій. Позитивом цієї концепції є проведений аналіз існуючої податкової системи та запропоновані засади та шляхи її реформування[9].

Іншим прикладом концепції реформування податкової системи України є концепція, що розроблялася в контексті проведення загальнонаціонального зібрання „Сучасна податкова політика: від тиску до заохочення”, проведеного в рамках третього форуму „Влада і бізнес – партнери”, який відбувся 8 вересня 2005 року, і є предметом для обговорення широкого підприємницького та експертного загалу[10].

Однак, цей проект головним чином має інформаційний характер і не базується на програмному, детальному, підтверженому реальними показниками аналізі проблем, які є найбільш актуальними для чинної податкової системи України.

Проблема колізій у сфері оподаткування має вирішуватися не тільки шляхом приведення у відповідність законодавства із Конституцією України та усунення існуючих суперечностей між законами та підзаконними нормативно-правовими актами, а й застосування норм, що, спрямовані на вирішення колізій у праві.

Так, в проекті Податкового кодексу України зазначено, що нормативно-правові акти з питань оподаткування не можуть суперечити цьому Кодексу[11]. У разі існування суперечностей між нормами цього Кодексу та нормами інших нормативно-правових актів з питань оподаткування, застосовуються норми цього Кодексу.

Привабливість ідеї кодифікації податкового права зумовлена функціями, які повинен виконувати Кодекс. Ці функції полягають у стабілізації податкового права і створенні таким чином прогнозованого, певного економічного середовища; забезпеченні єдиної термінології, уніфікації правил оподаткування; узгодженні податкових законів, ліквідації колізій між ними, встановленні механізмів взаємодії всіх елементів податкової системи.

У Кодексі йдеться не про просте скорочення переліку податків та зниження їх ставок, хоч і ці заходи матимуть позитивний результат, а про розширення бази оподаткування, залучення до нього дедалі більшої кількості платників податків, а також про зміну самої ідеології оподаткування. На жаль, аналізуючи ситуацію, що склалася у зв'язку з обговоренням і ухваленням Податкового кодексу України, необхідно зауважити, що внаслідок специфічного поєднання процесів реформування і кодифікації податкового законодавства під час обговорення проекту Кодексу основна увага приділяється аспектам реформування, зокрема визначенню величини податкових ставок, пільг, податкової бази, і набагато менша – проблемам усунення правових прогалів, вирішенню податкових колізій, вдосконаленню правової регламентації всієї системи податкових відносин[12].

Прийняття Податкового кодексу може забезпечити поступовий перехід до періоду "податкової стабілізації" і частково-автоматичної фіскальної політики. Це значно поліпшить умови господарювання суб'єктів підприємницької діяльності, стане важливим фактором прискорення іноваційно-інвестиційних процесів.

**Висновки та пропозиції.** Проведені дослідження дають підставу для висновку, що в результаті здійснення податкової реформи в Україні, та як наслідок вирішення складних податкових колізій, має бути створена податкова система з базовими положеннями, при якому Податковий кодекс України буде єдиним нормативним документом, який регулюватиме відносини з приводу сплати податків. Він міститиме чіткі визначення всіх елементів податків та зборів, встановлюватиме права та обов'язки платників податків та податкових органів. Простота та зрозумілість норм (порівняно з діючим законодавством) дозволить уникнути подвійного тлумачення норм, протиріч та непорозумінь в застосуванні Податкового кодексу України на практиці. Це з одного боку, полегшить

становище платників податків, а з іншого, призведе до можливості чіткого виконання податковими органами своїх контролюючих функцій.

Також необхідно ввести контроль за електронними ресурсами, які пов'язані із податковою системою і слідкувати за їх постійним оновленням.

Встановлення «нових», а також скасування «старих» податків повинні бути внесені до окремих реєстрів, які повинні зберігатись мінімум 20 років з часу їх змін.

**Анотація.** Стаття присвячена дослідженню колізій, які виникають під час встановлення та скасування податків в Україні. А також проведено описання можливих способів та методів вирішення суперечностей, які можуть виникнути в податковому законодавстві щодо вище викладеного.

**Ключові слова:** спосіб вирішення податкових колізій, реформування податкової системи, концепція реформування, правові гарантії, Податковий кодекс.

**Анотация.** Статья посвящена исследованию коллизий, возникающих при установлении и отмене налогов в Украине. А также проведено описание возможных способов и методов разрешения противоречий, которые могут возникнуть в налоговом законодательстве относительно выше изложенного.

**Ключевые слова:** способ решения налоговых коллизий, реформирование налоговой системы, концепция реформирования, правовые гарантии, Налоговый кодекс

### Summary

The article investigates the impacts that occur during installation and the abolition of taxes in Ukraine. Also carried describe possible ways and methods of solving the contradictions that may arise regarding tax legislation outlined above.

**Keywords:** way to resolve conflicts of tax, reforming the tax system, the concept of reform, legal guarantees, tax code.

### Бібліографічний список використаної літератури

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс] <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> станом на 15.04.2017
2. Майстренко О. Деякі питання вирішення колізій у податковому законодавстві України // Право України. – 2005. – № 9. – С. 95 – 99.
3. Федосова В. М. Податкова система України. – К.: Либідь, – 1994. – С. 42 – 43.
4. Про систему оподаткування: Закон України від 25 червня 1991 року № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – ст. 510.
5. Гега П. Т. Правовий режим оподаткування в Україні. – К.: Юрінком, –1997 – С. 144.
6. Козак Ю.Г. Міжнародне оподаткування. – Київ, 2003 – С. 550.
7. Матузов Н.И. Коллизия в праве: причины, виды и способы разрешения // Правоведение. – 2000. – № 5 – С. 225 – 244.
8. Ластовецький А. Колізії у законодавстві про оподаткування // Право України. – 2003. – № 7.
9. Концепція реформування податкової системи України [//http://www.dkrp.gov.ua](http://www.dkrp.gov.ua).
10. Проект Податкового кодексу України прийнятий у другому читанні 14 травня 2002
11. Савченко Т. Податковий кодекс: кроки назустріч // Вісник Податкової Служби України. – 2001. – № 21. – С. 8 – 10.