



го наукового утворення можна віднести такі фактори: а) коло фахівців, які у свій час здійснювали на базі кафедри дослідження на дисертаційному рівні проблемних моментів правового регулювання у сфері оподаткування, значно ширше. Тільки під керівництвом М. П. Кучерявенка (фундатора наукової школи та беззмінного завідувача кафедри) підготовлено та успішно захищено понад 20 кандидатських дисертацій, він також здійснював наукове консультування 2 докторських дисертацій окресленого спрямування; б) широкий спектр тематики досліджень, теми, затверджені на кафедрі, не тільки цікаві та актуальні, вони відбивають системність та комплексність наукового пошуку цього структурного підрозділу. Праці охоплюють не просто широкий діапазон сучасних інституційних проблем, науковий аналіз здійснюється практично за всіма наявними векторами; в) учені не тільки чітко бачать перспективу доктринальних досліджень, але й пропонують законодавцю вирішення наявних завдань. Провідні фахівці кафедри постійно залучаються до підготовки нормативно-правових актів, зокрема, Кучерявенко М. П. та Лукашев О. А. брали участь у розробці Податкового кодексу України; г) професорсько-викладацький склад кафедри тісно співпрацює з Міністерством доходів і зборів України, його регіональними підрозділами, а також з органами судочинства. Кучерявенко М. П. та Лукашев О. А. є членами науково-консультативних рад при Верховному Суді України та при Вищому адміністративному суді України;

г) до роботи за податково-правовим спрямуванням залучаються практично всі працівники кафедри. І це не тільки викладання навчальної дисципліни «Податкове право». Фахівці плідно співпрацюють в авторських колективах при підготовці монографій, навчальної літератури та науково-практичних коментарів відповідної тематики. Активну участь учені кафедри, аспіранти, здобувачі беруть й у підготовці науково-практичних конференцій, круглих столів та інших комунікативних заходів.

Список використаної літератури

1. Налоговое право Украины / [Н. В. Барахтян, И. Е. Криницький, Н. П. Кучерявенко (руководитель авторского коллектива), В. В. Лазарев, Е. В. Шевердина]. – Харьков – Иловайск, 1994. – 266 с.
2. Налоговое право России : учебник для вузов / [отв. ред. Ю. А. Крохина]. – М. : Норма, 2003. – 641 с.; Дамирчиев М. И. Налоговое право Азербайджанской Республики : учебное пособие / Дамирчиев М. И., Кучерявенко Н. П., Рагимова С. М. ; отв. ред. А. М. Касумов. – Баку : Qanun, 2009. – 424 с.; Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 2 т. Т. 1 : Общая часть / Кучерявенко Н. П. – М. : Статут, 2009. – 863 с.; Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 2 т. Т. 2 : Особенная часть / Кучерявенко Н. П. – М. : Статут, 2009. – 560 с.
3. Кучерявенко М. П. Податкові процедури: права природа і класифікація / Кучерявенко Н. П. – К. : Алерта; КНТ; ЦУЛ, 2009. – 460 с.; Криницький І. Є. Теоретичні проблеми податкового процесу / Криницький І. Є. – Х. : Право, 2009. – 320 с.

Стаття надійшла до редакції 10.04.2014 р.

УДК 347.73

М. П. Кучерявенко,

д.ю.н., професор, завідувач кафедри фінансового права, Національний юридичний університет імені Ярослава Мудрого

КОЛІЗІЙНІ ПРОБЛЕМИ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ

У статті досліджено проблему колізійності норм у Податковому кодексі України. Визначено основні недоліки й суперечності, які зустрічаються у його змісті, та запропоновано можливі варіанти їх виправлення. Особливу увагу приділено дослідженню понять «податок» та «збір».

В статье исследована проблема коллизийности норм в Налоговом кодексе Украины. Определены основные недостатки и противоречия, которые встречаются в его содержании, и предложены возможные варианты их исправления. Особое внимание уделено исследованию понятий «налог» и «сбор».

This paper investigates the problem kolizyynosti rules in the Tax Code of Ukraine. The basic flaws and inconsistencies that are found in the content. Academics indicates the most problematic sections of code and possible ways to correct them. We investigate stories that can positively affect the regulation of tax law. Special attention is given to research terms "tax" and "collection".

It is observed that the Tax Code of Ukraine abolished or inefficient taxes and fees that do not provide significant revenue in the budget revenue (tax on hunting, gathering of dog owners), or those that cannot keep the entire territory of Ukraine (resort fee, the only fee, levied at checkpoints across the state border of Ukraine, etc.). The actual reduction in the tax system of Ukraine was due state fee and charge for compulsory pension insurance. Last transformed into a contribution generally been excluded from the scope of the tax-regulation. The disappearance of payments that were associated with relatively significant revenues in budgets – jets can also illustrate some types of local taxes (municipal tax, advertising, fees for the use of local symbols). In this case, a "cosmetic" reduction in tax payments occurred in parallel with the introduction of new taxes (tax on real property, other than land). Also expanded the tax base in many taxes, reduced tax exemption.

Special attention is given to research terms "tax" and "gathering". Tax is a very complicated category that combines both economic and legal significance. Content, analyzes the economic nature of the tax in the present study. However, it is clear that the definition of critical tax becomes precisely right. At the heart of this are their reasons. Firstly, a precise definition and consolidation of the category "tax" promotes a clear and uniform application of tax law. Secondly, the concept, the definition of tax should be one of the starting points in the preparation of tax laws. Thirdly, a clear definition of the tax form allows an objective and scope of authority to fix the tax authorities. Fourth, no precise definition of "tax" cannot be objective realitiestion of both financial and other types of liability.

Separation of taxes, charges are not only a theoretical problem, but largely a problem of practice. So when it comes to taxes, it is first of all, unconditional and non-earmarked payments, and after their arrival in the budget is impossible to trace the use of these funds, and it is not necessary. In the case of meeting the picture is different. This target revenue needed to finance certain activities and have a clear target binding. Therefore, we can raise the issue of misuse of funds (can we talk about even independent of the offense).

Ключові слова: податкові відносини, колізія, податковий механізм, новела, податок.

Фінансове право № 2 (28), 2014

© Кучерявенко М. П., 2014



Етапним для розвитку податкового законодавства України став період 2010–2011 років. Ухвалений 2 грудня 2010 року Податковий кодекс України (далі – ПК України) у цілому набрав чинності з 1 січня 2011 року (за винятком окремих статей та розділів). Необхідно зробити декілька зауважень. По-перше, Україною фактично завершується процес кодифікації податкових законодавств на пострадянському просторі. По-друге, діяльність з підготовки ПК України пов'язується із тринадцятирічним періодом. Навряд чи хтось пам'ятає про те, що перший проект ПК України було підготовлено робочою групою у 1998 році. Показово, що практично паралельно ця сама група працювала над проектом Бюджетного кодексу України, який побачив світ у 2000 році. Однак проект ПК України після презентації був незаслужено забутий. На початку ХХІ ст. поживаються інтереси до реформування податкового законодавства, і перший варіант проекту ПК України Кабінету Міністрів України з'являється у 2000 році. Умовний пік інтересу та відповідно поява різних варіантів пов'язуються з 2002, 2007, 2010 роками. По-третє, це особливий законодавчий акт. Головна його особливість зумовлена змістовною конфліктністю відносин, які мали бути врегульовані. Регулювання податкових відносин характеризується дуже хиткою межею між публічними та приватними інтересами, яка саме й виражається у змісті податково-правових норм. Тому спроби прийняти або вдосконалити податкові законодавчі норми і наштовхуються на бурхливі обговорення і прямі «антиподаткові» виступи та мітинги.

Позитивних аспектів цього акта декілька.

Цілком очевидно, що як позитивна може розглядатися певна уніфікація податкового законодавства України порівняно з уже кодифікованими законодавствами колишніх союзних республік. Розвиток інтеграційних процесів зумовлює важливість розуміння і певної «традиційності» у застосуванні податкових законодавчих норм. Саме тому ПК України – це та загальноприйнята форма, яка є загальнозрозумілою і з якою пов'язується податково-правове регулювання на пострадянському просторі.

Ухвалення ПК України розглядалося як шлях до зниження податкового тиску. Насамперед ішлося про зменшення кількості податків та зборів, зниження або поетапне скорочення ставок чинних податків та зборів. Дійсно, кількісно податки, збори (обов'язкові платежі), що становлять податкову систему України, дещо зменшилися.

Робота над проектом ПК України (і, зрештою, його прийняття) розглядалася як один зі шляхів усунення або хоча б мінімізації колізій між законодавчими актами у сфері оподаткування. Їх окремі норми не тільки не узгоджувалися, а й прямо суперечили або унеможливили одну одну.

Якісне перетворення податкового законодавства, його кодифікація й визначали значною мірою подолання цієї негативної ситуації.

Прийняття цього Кодексу зумовлювало й появу в українському законодавстві конструкцій, об'єктивно необхідних для податкового регулювання, але відсутніх до 1 січня 2011 року. Ідеться передусім про концептуальні, важливі для практич-

них наслідків поняття і конструкції: податок (його співвідношення з іншими обов'язковими платежами); податковий механізм та елементи, що його становлять; підстави відповідальності за порушення податкового законодавства та види правопорушень; узгодження статусів контролюючих органів та платників. Це лише короткий перелік тих аспектів, які є об'єктивно необхідними і разом з тим новими для податкового законодавства України. Вони відображені у відповідних статтях ПК України.

Водночас у чинній редакції ПК України є багато суперечностей.

1. Штучне зменшення кількості податків та зборів. Ліквідовано або неефективні податки та збори, що не забезпечують помітних надходжень у дохідні частини бюджетів (податок на промисел, збір з власників собак), або ті, які неможливо справляти на всій території України (курортний збір, єдиний збір, що справляється в пунктах пропуску через державний кордон України, тощо). Реальне скорочення податкової системи України сталося за рахунок державного мита та збору на обов'язкове державне пенсійне страхування. Останній, трансформувавшись у внесок, взагалі був вилучений зі сфери податково-правового регулювання. Зникнення платежів, які пов'язувалися з відносно значущими надходженнями в бюджети, можна ілюструвати також деякими видами місцевих податків та зборів (комунальний податок, податок на рекламу, збір за використання місцевої символіки). При цьому таке «косметичне» зменшення податкових платежів відбулося паралельно з появою нових податків (податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки). Розширено також податкову базу за багатьма податками, скорочено податкові звільнення.

2. Визначення термінів (ст. 14 ПК України) – одне із найбільш проблемних місць цього Кодексу. Здорова ідея сформулювати певний законодавчий глосарій завершилася невдачею. Спочатку передбачалося внести до ст. 14 тільки ті поняття, які використовуються у двох і більше розділах ПК та мають якесь узагальнювальне значення. Зрештою, всі поняття, що становили ст. 14 (а на сьогодні їх 269), можна поділити на декілька груп:

а) поняття, запозичені з іншого законодавства і відтворювані без змін, без якої-небудь специфіки для податково-правового регулювання (землі сільськогосподарського призначення, комісійний дохід і т. д.);

б) поняття, що застосовуються виключно в окремому розділі ПК України;

в) поняття, які навряд чи можуть розглядатися як фундаментальні законодавчі дефініції, що формують основні підходи до понятійного апарату податково-правового регулювання (пиво, хронометраж і т. д.);

г) поняття, які у принципі неможливо застосувати. Найбільш яскравим прикладом останніх є закріплення терміна «відокремлений підрозділ». У проекті ПК України, затвердженому в першому читанні, містилося відсилання до визначення даного терміна ГК України. Однак ще у 2005 році цю статтю Господарського кодексу України було скасовано. Як передбачалося визначити, що таке відокремлений підрозділ? У результаті – виправили. Відсильна норма тепер як орієнтир пов'язує



визначення відокремленого підрозділу не з Господарського кодексу України, а з Цивільного кодексу України. Але й у цьому акті немає поняття «відокремлений підрозділ». У Цивільному кодексі України розглядається філія і представництво як різновиди відокремленого підрозділу, але останнє не визначене як самостійне поняття. У такому разі доречно звернути увагу на ст. 2 «Визначення основних понять» Бюджетного кодексу України, яка, виділяючи 51 термін, не дублює жодне інше законодавство, а містить поняття, що мають виключно бюджетно-правову природу (бюджет, бюджетний період, дефіцит бюджету, розпорядник бюджетних коштів і т. д.).

3. Відповідальність (ст. 111 ПК України). У частині 1 ст. 111 закріплено, що за порушення законів з питань оподаткування застосовуються такі види юридичної відповідальності: фінансова, адміністративна, кримінальна. Навіть поверховий погляд на ст. 212 КК України або ст.ст. 1641, 1642, 1645 Кодексу України про адміністративні правопорушення дає змогу дійти висновку про те, що в цих актах не перелічуються всі можливі види відповідальності за порушення податкового законодавства. Крім того, відкритим залишається і питання коректності використання тут поняття «фінансова відповідальність» (цілком доречним є розгляд перспектив податкової відповідальності). Фінансова відповідальність може бути представлена й інституціональними різновидами (наприклад, бюджетна). Тому чи може ПК України виражати та охоплювати всю галузеву природу відповідальності – це ще питання. У будь-якому разі у Бюджетному кодексі України застосовується конструкція «порушення бюджетного законодавства». Ще більш «унікальною» є ч. 2 ст. 111 ПК України, яка містить припис про те, що фінансова відповідальність застосовується у вигляді штрафних (фінансових) санкцій (штрафів) і/або пені. Для початку неможливо розібратися в конструкції «штрафні (фінансові) санкції (штрафи)». До речі, таку саму назву має ст. 113 ПК України. Виникають щонайменше два запитання: у чому відмінність штрафу і санкції (тоді, коли штраф і виступає санкцією); чому йдеться про множину санкцій, якщо з усієї системи фінансових санкцій застосовується лише одна – штраф? Крім того, у подібній редакції законодавець заклав бомбу вповільненої дії: і штраф, і пеня виступають різновидами санкцій! Тому будь-який платник може оскаржити акт, де йому нараховано і пеню, і штраф. Потрібно зазначити, що до 1 січня 2011 року пеня розглядалася як спосіб забезпечення виконання податкових зобов'язань (див. Закон України «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами»), яким за своєю природою, звичайно, вона і є.

4. Зовсім розмитими є підходи законодавця до виділення способів забезпечення виконання податкових зобов'язань. Стаття 176 «Забезпечення виконання податкових зобов'язань» містить банальний перелік обов'язків фізичних осіб як платників податку, тобто ні про які особливості забезпечувальних процедур при виконанні податкових зобов'язань тут не йдеться. Та й у цілому чіткої системи забезпечувальних засобів ПК України нині не містить.

Після набрання чинності ПК України у період з 2011 по 2013 рік до нього було внесено значну кількість змін. Так, було ухвалено близько 40 законів, якими впроваджувалися відповідні зміни до податкового законодавства країни. Зміни торкнулися таких аспектів податково-правового регулювання, як справляння єдиного податку, закріплення переліку завдань і функцій органів Державної податкової служби України та податкової міліції, реформування системи контрольних органів тощо.

Податок являє собою досить складну категорію, що поєднує у собі і економічне, і юридичне значення. Змістовно аналізується економічна природа податку в сучасних дослідженнях. Однак, як слушно підкреслює І. С. Криницький, цілком очевидно, що вирішального значення дефініція податку набуває саме у праві. В основі цього лежать певні причини. По-перше, точне визначення і закріплення змісту категорії «податок» сприяють чіткому та однаковому застосуванню норм податкового законодавства. По-друге, саме визначення податку повинне бути однією з вихідних точок при підготовці податкових законів. По-третє, чітке визначення податку дозволяє об'єктивно сформулювати і закріпити обсяг повноважень податкових органів. По-четверте, без точного визначення категорії «податок» неможлива об'єктивна реалізація як фінансової, так й інших видів відповідальності.

Розмежування податків, зборів, платежів є не виключно теоретичною проблемою, але й значною мірою проблемою практики. По-перше, коли йдеться про податки, то це насамперед безумовні і нецільові платежі, і після їх надходження в бюджеті неможливо простежити використання цих коштів, та це й не потрібно. У ситуації зі зборами картина інша. Це цільові надходження, які необхідні для фінансування певних заходів і мають чітку цільову прив'язку. Тому можна порушувати питання нецільового використання коштів (може навіть ітися про самостійний склад правопорушення).

По-друге, податки в основному надходять до бюджетів, тоді як збори можуть формувати цільові (включаючи й позабюджетні) фонди. Тому, коли необхідно закріпити виключно стабільні надходження в бюджеті нецільового характеру, то це, безумовно, будуть податки. Якщо ми хочемо закріпити стійкий зв'язок між податковими надходженнями і джерелами, з яких вони направляються, то йтиметься про збори.

По-третє, якщо встановлення, зміна та скасування податків і всіх елементів правового механізму податків є виключною компетенцією органів державної влади, то деталізацію елементів зборів у перспективі можна розглядати як компетенцію виконавчих органів.

Таким чином, податок являє собою форму примусового відчуження результатів діяльності суб'єктів, які реалізують свій податковий обов'язок, що на підставі закону (або акта органу місцевого самоврядування) вноситься до бюджету відповідного рівня (або цільового фонду) і виступає як обов'язковий, безумовний, нецільовий, безоплатний, безповоротний грошовий платіж. У п. 6.1 ст. 6 «Поняття податку та збору» ПК України визначено, що податком є обов'язковий, безумовний платіж до відповідного