

ЩОДО ДЕЯКИХ ШЛЯХІВ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА



П. В. Коломієць

кандидат юридичних наук, старший викладач кафедри правознавства Полтавського інституту економіки і права

Статтю присвячено аналізу чинного податкового законодавства України в частині проблематики правового регулювання порядків справляння єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку. Окреслено деякі пропозиції, спрямовані на вдосконалення чинного Податкового кодексу України.

Ключові слова: єдиний податок, фіксований сільськогосподарський податок, спеціальний податковий режим, Податковий кодекс України.

Стаття посвящена анализу действующего налогового законодательства Украины в части проблематики правового регулирования порядков взимания единого налога и фиксированного сельскохозяйственного налога. Обозначены некоторые предложения, направленные на совершенствование действующего Налогового кодекса Украины.

Ключевые слова: единый налог, фиксированный сельскохозяйственный налог, специальный налоговый режим, Налоговый кодекс Украины.

This article analyzes the current tax laws of Ukraine with regard to the problems of regulation the collection of the single tax and agriculture tax. The author outlines some suggestions to improve the current Tax Code of Ukraine.

Keywords: single tax, fixed agricultural tax, special tax regime, the Tax Code of Ukraine.

Незважаючи на накопичені теоретичні та практичні розробки стосовно спрощеного оподаткування суб'єктів малого і середнього підприємництва, актуальною на сьогодні залишається потреба у систематизації знань, всебічному аналізі й узагальненні напрацювань щодо правового регулювання суспільних відносин, які складаються у сфері справляння єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку суб'єктами малого і середнього підприємництва. Оскільки сучасний період розвитку України характеризується пошуканнями підприємницької діяльності, де спеціальні податкові режими, у формі зазначених вище податків, є переважно основним правовим інструментом, що регулює податкові правовідносини, то вони повинні бути більш пристосованими до сучасних умов підприємницької діяльності та кориснішими в їх практичному застосуванні платниками податків. Цим і визначена актуальність обраної теми, що спонукає до внесення деяких пропозицій, спрямованих на вдосконалення чинного податкового законодавства у сфері справляння єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку суб'єктами малого і середнього підприємництва.

Окремі проблеми правового регулювання та ефективної податкової політики держави щодо застосування спеціальних податкових режимів в Україні у формі єдиного податку і фіксованого сільськогосподарського податку розглядалися вітчизняними фахівцями як у галузі правознавства, так і економічної науки ще до прийняття Податкового кодексу України (далі – ПК України), конструктивні пропозиції яких сприяли вдосконаленню правових заasad та ефективності їх використання. Серед українських учених, які розробляли та досліджували правові проблеми цих податків, необхідно назвати К. В. Андрі-

євського, Л. К. Воронову, О. О. Костенко, М. П. Кучерявенка, М. А. Пожидаєву, Н. Ю. Пришву, О. Г. Свечнікову. З позиції вітчизняної економічної науки теорія і практика вдосконалення, стимулювання та оптимізації оподаткування цими податками були досліджені в працях М. Я. Дем'яненка, Ю. Б. Іванова, О. Р. Квасовського, А. І. Крисоватого, С. А. Музиченка, Є. А. Опрі, В. П. Синчака та ін. Комплексне дослідження проблем правового регулювання спеціальних податкових режимів після набрання чинності ПК України було проведено П. В. Коломійцем. На доцільність і необхідність збереження альтернативних систем оподаткування суб'єктів малого підприємництва у формі єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку вказувала М. О. Слатвінська.

Нормами Закону України «Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні» визначено, що серед основних напрямів сучасної державної політики у сфері розвитку малого і середнього підприємництва в Україні є удосконалення і спрощення порядку ведення обліку в цілях оподаткування та запровадження спрощеної системи оподаткування, обліку і звітності для суб'єктів малого підприємництва, які відповідають критеріям, встановленим у податковому законодавстві [1]. Виходячи з поставленої мети та враховуючи важливе значення розвитку малого і середнього підприємництва, як стратегічного вектора національної економіки, завдання нашої статті буде полягати у тому, щоб на підставі аналізу чинного вітчизняного законодавства і узагальнення практики його застосування дослідити правове регулювання спеціальних податкових режимів в Україні, окреслити проблеми їх правореалізації та шляхи вдосконалення їх правового регулювання.

Розгляд передумов зародження і процесу розвитку спрощеного оподаткування суб'єктів малого та середнього підприємництва в Україні свідчить про те, що податкові режими у формі єдиного податку і фіксованого сільськогосподарського податку ще до набрання чинності ПК України вже мали свою історію виникнення, пройшли кілька етапів розвитку – від встановлення (1998 р.) до розвинутого функціонування [2]. Зокрема податковий режим у формі єдиного податку було введено в дію Указом Президента України «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» [3], а податковий режим у формі фіксованого сільськогосподарського податку було закріплено нормами Закону України «Про фіксований сільськогосподарський податок» [4].

Багаторічний практичний досвід існування вказаних податкових режимів, які застосовувались до окремих категорій платників податків, довів їх дієвість, що й стало приводом для продовження існування цих податків у наш час, але вже у вигляді спеціальних податкових режимів. Єдиний податок та фіксований сільськогосподарський податок, як податкові режими, відповідно до імперативних вимог ПК України визначені в переліку загальнодержавних і місцевих податків і зборів. До загальнодержавних податків належить фіксований сільськогосподарський податок (пп. 9.1.14 п. 9.1 ст. 9 ПК України), а до місцевих податків належить єдиний податок, який визначено пп. 10.1.2 п. 10.1 ст. 10 ПК України [5].

Загальні засади встановлення податків і зборів, що визначені владно-імперативними положеннями ст. 7 ПК України, стосуються і спеціальних податкових режимів у формі єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку, під час встановлення яких, відповідно до п. 7.1 цієї статті, обов'язково по-

винні визначатися такі елементи податку: платники податку; об'єкт оподаткування; база оподаткування; ставка податку; порядок обчислення податку; податковий період; строк і порядок сплати податку; строк і порядок подання звітності про обчислення і сплату податку. Отже, оскільки спеціальні податкові режими, саме як податкові режими, у формі фіксованого сільськогосподарського податку та у формі єдиного податку, створені як модифікації первинного (загального) податково-правового режиму, то ці спеціальні податкові режими, як і загальні податкові режими, встановлюються згідно з вимогами ст. 7 ПК України, яка визначає загальні засади встановлення податків і зборів. Крім того, податкове законодавство України відповідно до положень пп. 4.1.11 п. 4.1 ст. 4 ПК України ґрунтується на принципі єдиного підходу до встановлення податків, тобто визначенні усіх обов'язкових елементів податку на законодавчому рівні. Разом з тим необхідно зазначити, що встановлення спеціальних податкових режимів виключно ПК України є виконанням вимог ст. 92 Конституції України, якою регламентовано, що податки встановлюються виключно законами України [6].

Правове регулювання порядків справляння єдиного податку та фіксованого сільськогосподарського податку отримало своє законодавче визначення в гл. 1 та 2 розд. XIV «Спеціальні податкові режими» ПК України, в юридичних нормах яких передбачено особливий порядок оподаткування окремих категорій платників податків у вигляді застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності. У зв'язку з цим запропоновано новий склад розд. XIV «Спеціальні податкові режими» ПК України, а саме – залишити у цьому розділі правове регулювання порядків застосування спеціальних податкових режимів лише у формі єдино-

го податку (гл. 1) та фіксованого сільськогосподарського податку (гл. 2).

Аналіз чинного податкового законодавства України, відомчих нормативних документів та майже чотирирічної практики їх реалізації, теоретичного осмислення наукових праць стосовно сучасного оподаткування суб'єктів підприємницької діяльності надає підстави щодо пропонування деяких шляхів удосконалення податкового законодавства у сфері справляння єдиного податку і фіксованого сільськогосподарського податку суб'єктами малого і середнього підприємництва [7].

1. Щодо удосконалення загальних засад правового регулювання єдиного податку. По-перше, у процесі дослідження нами було з'ясовано, що порядки застосування як загальних податкових режимів, так і спеціальних податкових режимів передбачені в окремих розділах ПК України. Проте є одна відмінність, яка полягає в тому, що кожному загальному податковому режиму, як податковому режиму (наприклад, податок на прибуток підприємства, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість та ін.) присвячено окремих розділ, який має назву, що відповідає найменуванню відповідного податку або збору. А спеціальним податковим режимам передбачено розд. XIV «Спеціальні податкові режими», в главах якого наведено правове регулювання відносин, що складаються у сфері застосування окремих спеціальних податкових режимів, а саме єдиного податку (гл. 1) та фіксованого сільськогосподарського податку (гл. 2). І, якщо глава 2 розділу XIV ПК України має назву «Фіксований сільськогосподарський податок», оскільки її нормами визначено особливості правового регулювання відносин, що виникають у сфері справляння спеціального податкового режиму у формі фіксованого сільськогосподарського податку, то гл. 1 цього ж розділу, на наш

погляд, також повинна мати назву «Єдиний податок», оскільки в ній регламентовано особливий порядок справляння цього податку. Проте глава 1 розділу XIV ПК України має назву «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності», оскільки з 1 січня 2012 р. набрав чинності Закон України «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності» від 4 листопада 2011 р. № 4014-VI, пп. 14 п. 1 ч. 1 якого визначено, що до розд. XIV ПК України включено гл. 1 «Спрощена система оподаткування, обліку та звітності» [8]. З метою удосконалення загальних засад правового регулювання єдиного податку, як спеціального податкового режиму, пропонуємо назву гл. 1 розд. XIV «Спеціальні податкові режими» ПК України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI викласти в такій редакції: «Глава 1. Єдиний податок» [7, с. 182].

По-друге, оскільки розділ XIV ПК України має назву «Спеціальні податкові режими», то в цьому розділі, на нашу думку, повинно бути наведено правове регулювання порядків застосування саме спеціальних податкових режимів і єдиного податку, зокрема. Проте, зазначаючи в пункті 291.1 статті 291 ПК України те, що гл. 1 розд. XIV Кодексу встановлює правові засади застосування спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності, ні в зазначеній ст. 291, ні в гл. 1 цього розділу, зокрема, не застосовується термін «спеціальний податковий режим» взагалі. Тому для удосконалення діючого податкового законодавства пропонуємо п. 291.1 ст. 291 ПК України викласти в такій редакції: «291.1. У цій главі встановлюються правові засади застосування спеціального податкового режиму у формі єдиного податку, яким передбачено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності».

По-третє, на нашу думку, також доцільно п. 291.2 ст. 291 ПК України викласти в такій редакції: «291.2. Єдиний податок – це спеціальний податковий режим, яким передбачено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності платників податків, що займаються підприємницькою діяльністю відповідно до положень цієї глави. Спрощена система оподаткування, обліку та звітності – це особливий механізм справляння податків і зборів, що встановлює заміну сплати окремих податків і зборів, встановлених пунктом 297.1 статті 297 цього Кодексу, на сплату єдиного податку в порядку та на умовах, визначених цією главою, з одночасним веденням спрощеного обліку та звітності.» [7, с. 88-107; 9].

По-четверте, відсутність у першій главі розділу XIV ПК України окремої норми, яка б передбачала визначення першого елементу єдиного податку – платників єдиного податку, надає нам підстави для авторського формулювання цього визначення та його закріплення в нормах п. 291.3 ст. 291 ПК України, який необхідно викласти в такій редакції: «291.3. Платником єдиного податку є юридична особа чи фізична особа-підприємець, яка зареєстрована платником єдиного податку в порядку, визначеному цією главою. Платники податків можуть самостійно обрати спеціальний податковий режим у формі єдиного податку, що передбачає спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, якщо такий платник податків відповідає вимогам, встановленим цією главою.».

По-п'яте, особливу увагу, на нашу думку, необхідно приділити проблемі недоцільного наскрізного використання в гл. 1 розд. XIV «Спеціальні податкові режими» ПК України терміна «суб'єкт господарювання». На наш погляд, оскільки ПК України регулює відносини, що виникають у сфері справляння податків

і зборів, а тому визначає платників цих податків і зборів, передбачаючи при цьому права та обов'язки цих платників податків, то терміном, який є власне податковим і який обслуговує процес оподаткування в Україні, є саме термін «платник податку», а не «господарюючий суб'єкт». Тому пропонуємо абзац 1 пункту 291.4 статті 291 ПК України викласти в такій редакції: «291.4. Платники єдиного податку, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, поділяються на такі групи:».

По-шосте, відсутність у першій главі окремої норми, яка б передбачала визначення другого елементу єдиного податку – об'єкта оподаткування єдиним податком, надає нам підстави для авторського формулювання визначення цього поняття для його законодавчого закріплення в нормах ст. 291 ПК України, зокрема: об'єктом оподаткування єдиним податком є майно, товари, дохід, обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), операції з постачання товарів (робіт, послуг) – для юридичних осіб четвертої та шостої груп платників єдиного податку, а також для фізичних осіб-підприємців третьої та п'ятої груп платників єдиного податку. Об'єктом оподаткування для фізичних осіб-підприємців першої та другої груп платників єдиного податку є розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року для фізичних осіб.

По-сьоме, оскільки у положеннях глави першої розділу XIV ПК України немає визначення поняття бази оподаткування, яке є третім обов'язковим елементом єдиного податку, пропонуємо сформулювати його у ст. 291 ПК України так: «Базою оподаткування єдиним податком є дохід від реалізації товарів (робіт, послуг) – для юридичних осіб четвертої та шостої груп платників єдиного податку, а також для фізичних осіб-підприємців третьої

та п'ятої груп платників єдиного податку. Базою оподаткування для фізичних осіб-підприємців першої та другої груп платників єдиного податку є розмір мінімальної заробітної плати, встановленої законом на 1 січня податкового (звітного) року для фізичних осіб.»

По-восьме, порядок обчислення податку є п'ятим обов'язковим елементом конструктивної складової встановлення податку відповідно до вимог пп. 7.1.5 п. 7.1 ст. 7 ПК України, якою визначено загальні засади встановлення податків і зборів у податковій системі України. Правове регулювання обчислення суми податку регламентовано ст. 29 ПК України, згідно з п. 29.1 якої обчислення суми податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування на ставку податку. Проте зі структури гл. 1 розд. XIV ПК України видно, що у ній немає загальних засад правового регулювання порядку обчислення єдиного податку за алгоритмом, встановленим п. 29.1 ст. 29 ПК України. Але при цьому платники єдиного податку несуть відповідальність відповідно до цього Кодексу за правильність обчислення сум єдиного податку, про що йдеться в ст. 300 ПК України. Крім того, стаття 295 Кодексу, яка має назву «Порядок нарахування та строки сплати єдиного податку», у своїх нормах, незважаючи на те, що назва статті передбачає порядок нарахування єдиного податку, не містить порядку обчислення єдиного податку. У зв'язку із розглянутим вище можемо сформулювати авторське визначення п'ятого обов'язкового елементу єдиного податку – «порядок обчислення податку», для його законодавчого закріплення в нормах ст. 295 ПК України, а саме: «Обчислення суми єдиного податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування відповідної групи платника єдиного податку на ставку єдиного податку, визначену нормами статті 293 Податкового кодексу України.»

2. За результатами проведеного наукового дослідження правового регулювання спеціального податкового режиму у формі фіксованого сільськогосподарського податку запропоновано внести зміни та доповнення до норм ПК України, зокрема:

- у зв'язку з тим, що у положеннях гл. 2 розд. XIV ПК України не визначено п'ятим обов'язковим елементом фіксованого сільськогосподарського податку «порядок обчислення податку», пропонуємо таке визначення цього поняття для його законодавчого закріплення в нормах ст. 306 ПК України: «Обчислення суми фіксованого сільськогосподарського податку здійснюється шляхом множення бази оподаткування фіксованим сільськогосподарським податком на розмір ставки фіксованого сільськогосподарського податку.»
- Визначення поняття фіксованого сільськогосподарського податку подано в положеннях пп. 14.1.256 п. 14.1 ст. 14 ПК України, відповідно до якого – це податок, який справляється з одиниці земельної площі у відсотках її нормативної грошової оцінки та сплата якого замінює сплату окремих податків і зборів. Перелік наведених вище податків визначено в ст. 307 ПК України, що передбачає особливості обкладення платників податку окремими податками і зборами. Проте, розглянувши особливості правового регулювання відносин, що виникають у сфері справляння фіксованого сільськогосподарського податку як спеціального податкового режиму, пропонуємо авторське визначення поняття фіксованого сільськогосподарського податку для його законодавчого закріплення в нормах гл. 2 розд. XIV ПК України, як спеціального податкового режиму: «Фіксований сільськогосподарський податок – це спеціальний податковий режим, яким перед-

бачено спрощену систему оподаткування, обліку та звітності платників податків, що займаються сільськогосподарським товаровиробництвом.» [10].

Отже, одним із наслідків реформування податкового законодавства України стало впровадження в практику державного регулювання фінансів дієвого інструменту податкової політики – спеціальних податкових режимів. Але їх встановлення та майже чотирирічний досвід застосування в Україні поставив перед наукою ряд питань щодо вдосконалення їх правового регулювання.

Встановлення та застосування в ПК України спеціальних податкових режимів

є необхідним і доцільним у сучасних умовах, оскільки ставить за мету забезпечити зростання ділової активності певного кола платників податків, які займаються підприємницькою діяльністю та виробництвом сільськогосподарської продукції, що, в свою чергу, надає поштовх розвитку підприємництву і підвищенню ефективності сільськогосподарського товаровиробництва в Україні.

Забезпечення економічно обґрунтованого податкового навантаження на ці категорії платників податків, стимулювання їх суспільно необхідної економічної діяльності є одним із основних напрямів податкової політики держави [11].

Список використаної літератури

1. Про розвиток та державну підтримку малого і середнього підприємництва в Україні : Закон України від 22 березня 2012 р. № 4618-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 3.
2. Про систему оподаткування : Закон України від 25 червня 1991 р. № 1251-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39.
3. Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва : Указ Президента України від 3 липня 1998 р. № 727/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 27.
4. Про фіксований сільськогосподарський податок : Закон України від 17 грудня 1998 р. № 320-XIV // Відомості Верховної Ради України. – 1999. – № 5.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2011. – №№ 13-17.
6. Конституція України : Закон України від 28 червня 1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30.
7. *Коломієць П. В.* Правове регулювання спеціальних податкових режимів в Україні : дис. ... канд. юрид. наук / П. В. Коломієць. – Ірпінь, 2013. – 273 с.
8. Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких інших законодавчих актів України щодо спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності : Закон України від 4 листопада 2011 р. № 4014-VI // Відомості Верховної Ради України. – 2012. – № 24.
9. *Касьяненко А. М.* Особливості правового регулювання елементів спрощеної системи оподаткування як традиційного виду спеціального податкового режиму / А. М. Касьяненко, П. В. Коломієць // Наук. праці Національного університету «Одеська юридична академія» / редкол. : С. В. Ківалов (гол. ред.) [та ін.] ; відп. за вип. В. М. Дрьомін. – Одеса : Юридична література, 2012. – Т. XI. – Ч. 2. – С. 68-74.
10. *Коломієць П. В.* Особливості сучасного правового регулювання елементів фіксованого сільськогосподарського податку / П. В. Коломієць // Наука і правоохорона. – 2012. – № 2 (16). – С. 177-180.
11. Господарський кодекс України : Закон України від 16 січня 2003 р. № 436-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 18.