

О. Ю. Подмар'юв,  
аспірант кафедри "Міжнародні фінанси", УДУ "ФМТ"

## ПОДАТКОВИЙ КОДЕКС — ПЕРШІ КРОКИ У СИТЕМІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРИБУТКУ ПІДПРИЄМСТВ

**Розкрито основні аспекти прийняття нового Податкового кодексу України. Визначено позитивні й негативні сторони нового Податкового кодексу. Висвітлено рекомендації щодо удосконалення системи оподаткування прибутку підприємств України.**

*Ключові слова: податковий кодекс, податкова система, оподаткування, прибуток підприємств.*

### АКТУАЛЬНІСТЬ ТЕМИ ДОСЛІДЖЕННЯ

На сучасному етапі розвитку фінансова система України має певні здобутки, що дозволяють її елементам нормально функціонувати. Проте існує велика кількість проблем, які потрібно вирішувати і тим самим вдосконалювати податкову систему держави.

Податкова система України поєднала в собі принципи двох податкових систем, найбільш характерних для світової практики — європейської й американської. Жорсткість української податкової системи визначена еклектичним поєднанням обох систем із метою ліквідації дефіцитності бюджету. Відсутність комплексного наукового аналізу та обґрунтованих підходів до послідовного реформування, зволікання із внесенням змін до податкового законодавства зумовили заострення суперечностей між фіскальними функціями податкової системи й потребами стимулювання економічної активності суб'єктів господарювання.

### ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

Сьогодні проблема побудови ефективної податкової системи та її реформування є однією з найбільш актуальних у 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 в світі досвіду у сфері оподаткування.

### АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Над питанням реформування податкової системи України працюють такі українські науковці, як В. Андрущенко, М. Бондаренка, О. Василик, С. Гасанов, В. Геєць, Н. Залуцької, Б. Карпінського, А. Крисоватий, П. Мельник, А. Соколовська, А. Тищенко, В. Федосов, Т. Єфименко, К. Швабія та інші. Проте ця проблема потребує подальшого дослідження.

### МЕТА СТАТТІ

Мета статті полягає в обґрунтуванні основних аспектів прийняття податкового кодексу та проаналізувати перші кроки в оподаткуванні прибутку підприємств.

### ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ

Чинна сьогодні в Україні податкова система сформувалась ще на старті трансформаційного процесу.

Вона відіграла свою позитивну роль на етапі становлення України як незалежної держави. Однак перехід української економіки на ринкові відносини потребує вдосконалення податкової системи для оптимального виконання нею своїх завдань і функцій.

Основними недоліками чинної податкової системи є:

— нерівномірність і несправедливість розподілу податкового навантаження;

— перетворення податкової системи у чинник пригнічення економічного зростання та інвестиційної активності, стимулювання ухилення від сплати податків і відтік капіталів за кордон;

— велика кількість нормативно-правових актів з питань оподаткування — більш як 500 нормативно-правових актів, нормами яких повинні володіти та керуватись на практиці як платники податків, так і працівники органів державної податкової служби України;

— неузгодженості та протиріччя окремих норм податкових законів, їх нестабільність, безсистемне надання пільг і перекручування суті окремих видів податків;

— неврегульованість правових гарантій для учасників податкових відносин, відсутність прозорих і ефективних механізмів захисту прав платників податків;

— проблема подвійного оподаткування;

— велика кількість малоефективних податків, які потребують істотних адміністративних витрат, що перевищують доходи бюджету, які забезпечуються за рахунок їх справляння [4].

На сьогоднішній день в Україні існує ряд законодавчих актів, що регулюють сферу оподаткування, які були прийняті в різний час та до яких вносились велика кількість змін. Крім того, положення нормативно-правових актів, що визначають порядок оподаткування з конкретного виду податку, не завжди узгоджуються з положеннями інших нормативно-правових актів, що призводить до наявності колізійних норм і, як наслідок, — до виникнення спорів між суб'єктами податкових правовідносин.

Відповідно до п.3.1. ст.3 Податкового кодексу — податкове законодавство України складається з:

- 1) Конституції України;
- 2) Податкового Кодексу;
- 3) Митного кодексу України;
- 4) інших законів з питань митної справи у частині регулювання правовідносин, що виникають у зв'язку з

оподаткуванням ввізним або вивізним митом операцій з переміщення товарів через митний кордон України (далі — законами з питань митної справи);

5) чинних міжнародних договорів, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України і якими регулюються питання оподаткування;

6) нормативно-правових актів, прийнятих на підставі та на виконання цього Кодексу;

7) законів з питань митної справи, рішень Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом. Якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені цим Кодексом, застосовуються правила міжнародного договору [1].

Таким чином, у царині суто податкових відносин (без митної справи) Податковий кодекс має стати єдиним податковим законом. Альтернативою можуть бути лише міжнародні договори і як додаток до Кодексу — рішення Верховної Ради Автономної Республіки Крим, органів місцевого самоврядування з питань місцевих податків та зборів, прийнятих за правилами, встановленими цим Кодексом. Характерно, що йдеться саме про "рішення" відповідних органів влади, а не про додаткові податкові закони.

Економічний зміст податкової системи полягає в тому, що вона перерозподіляє національний дохід, тому якщо хтось отримає більше коштів, то обов'язково будуть і ті, хто їх втрачає, відповідно ситуація, за якої всі залишаться задоволеними, априорі неможлива. Проте завдання податкової реформи саме в тому і полягає, щоб знайти оптимальний баланс інтересів, за якого кожна зі сторін, жертвуючи частиною власних економічних вигод, отримувала б нові можливості, реалізація яких принесе їй ще більшу вигоду.

З державної точки зору, "гарний" Податковий кодекс — це такий кодекс, який, попри утиск інтересів окремих груп, здійснить загальний позитивний ефект для соціально-економічного розвитку країни. Оцінюючи прогресивність документа під таким кутом зору, треба виходити з того, чи дає він змогу вирішити ключові завдання, які стоять перед нашою державою. Виділимо два із них:

- наповнення бюджету;
- стимулювання економічної активності.

Власне, це ті ключові завдання, які неможливо було вирішити в рамках чинного податкового законодавства і на виконання яких була спрямована ініційована урядом податкова реформа.

Даючи характеристику прогресивності Податкового кодексу для України загалом, а не для уряду чи окремих зацікавлених груп, необхідно чітко з'ясувати, чи допомагає він вирішити ці завдання в найбільш ефективний спосіб і чи не поглиблює поточних проблем.

В умовах значних розривів між доходами і видатками державного бюджету та інших публічних грошових фондів пріоритетом є і має бути мобілізація фінансових ресурсів до скарбниці. Необхідно чітко усвідомлювати, що кризові прояви в системі державних фінансів за масштабами негативних наслідків для економіки країни є найбільш небезпечними.

Сьогодні через гострий дефіцит коштів уряд відчуває складності з виконанням своїх зобов'язань. У поточному році очікуються планові дефіцити: загального

фонду державного бюджету — 30,3 млрд грн., спеціального фонду державного бюджету — 23,8 млрд грн., Пенсійного фонду України (навіть з урахуванням бюджетного трансферту в розмірі 39,3 млрд грн.) — 17,9 млрд, НАК "Нафтогаз України" — 10 млрд грн. При цьому станом на листопад 2010 р. було констатовано, що фактичні дефіцити будуть більшими, ніж планувалося.

Очевидно, що за таких обставин уряд шукатиме шляхи мобілізації додаткового обсягу фінансових ресурсів до бюджету. Відзначимо той позитив, що КМУ в Податковому кодексі відмовився від підвищення ставок ключових податків, як це зробила низка країн ЄС, бюджети яких також мають серйозні дефіцити. Були дещо підвищені рента за видобування газу, нафти, ставки акцизного податку на спирт, алкогольні напої та сигарети, граничні ставки єдиного податку, плата за землю, розширено перелік підакцизних товарів, запроваджено нові податки на нерухомість, депозити. Всі ці заходи не створюють відчутного фіскального тиску на бізнес і малозабезпечених громадян, тому є більш прийнятною альтернативою для України порівняно з тимчасовим підвищенням ПДВ чи відмовою від зниження (або навіть підвищення) податку на доходи фізичних осіб та корпорацій, що досить активно практикується в світі для оздоровлення системи державних фінансів.

Натомість уряд обгрунтовано віддав перевагу боротьбі з мінімізацією і ухилянням від сплати податків як головному напрямку збільшення доходів бюджету.

Це достатньо об'ємний ресурс податкових надходжень. За розрахунками експертів Національного інституту стратегічних досліджень, лише через застосування схем мінімізації оподаткування ПДВ бюджет втрачає 25,6% обсягу потенційно можливих надходжень, а це майже 30 млрд грн. Очевидно, що втрати бюджету від мінімізації сплати податку з доходів фізичних осіб та податку на прибуток підприємств також є значними [3].

Закономірно, що завдання перекриття таких схем є серед ключових пріоритетів податкової реформи. Більш неоднозначним є питання, чи запропоновано Податковим кодексом найбільш ефективні інструменти його реалізації.

У межах боротьби з мінімізацією оподаткування та ухилянням від сплати податків розробники кодексу намагалися:

— законодавчо обмежити можливість застосування даних схем (як, наприклад, обмеження терміну подачі ПДВ-накладних, заборона віднесення роялті до складу витрат, реформування оподаткування страхової діяльності тощо);

— розширити повноваження контролюючих органів, які дозволяють "вручну" боротися з цими явищами.

Головною проблемою ПК часто називають недотримання балансу між застосуванням цих інструментів. Справді, кодекс чітко віддає перевагу розширенню функцій контролюючих органів, ніж впровадженню "обмежувальних" законодавчих механізмів. Серед найбільш відчутних змін порівняно з чинним законодавством відзначимо наступне.

По-перше, впровадження нового виду перевірки — фактичної, що здійснюється за місцем фактичного провадження платником податків діяльності, розташування господарських або інших об'єктів права власності такого платника щодо дотримання порядку здійснення ним розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності

ліцензій, патентів, свідоцтв, виробництва та обігу підакцизованих товарів, дотримання роботодавцем законодавства щодо укладення та оформлення трудових відносин з працівниками, а також здійснення фізичною особою підприємницької діяльності без державної реєстрації.

До слова, за результатами такої перевірки контролюючі органи можуть самостійно визначати базу оподаткування податку на доходи фізичних осіб, пенсійного і соціальних внесків, якщо встановлять, що відносно підприємства за цивільно-правовим договором з певними особами, які здійснюють надання товарів і послуг, "фактично є трудовими".

Фактична перевірка здійснюється за наказом керівника органу державної податкової служби без попередження платника податків. Більше того, під час проведення перевірки посадовими особами може здійснюватися хронометраж господарських операцій, тобто спостереження за веденням господарської діяльності платника податків, який використовується з метою встановлення реальних показників діяльності платника податків.

По-друге, розширення підстав для позапланових виїзних перевірок (наприклад, за несвоєчасне подання податкової декларації та у випадку, якщо підприємство чотири квартали поспіль показує збиток), які до того ж тепер можуть ініціюватися просто за рішенням керівника органу податкової служби. Нагадаємо, що раніше це можливо було лише за рішенням суду.

По-третє, запровадження непрямих методів. Метод звичайних цін і зараз прописаний у Законі України "Про оподаткування прибутку підприємств", проте так і не реалізований на практиці. ПК розширює перелік обставин, за яких контролюючі органи можуть його застосовувати для визначення бази оподаткування та донорахування податків. Новацією є те, що він може поширюватися на операції платника податку із суб'єктами господарювання, які працюють за спрощеною системою оподаткування.

До слова, досить часто платників єдиного податку, справді, використовують для необгрунтованого збільшення собівартості продукції контрагентів ("дружніх" структур), переважно з метою роздування податкового кредиту.

Ще одним опосередкованим методом є розумна економічна причина — причина, яка може бути лише за умови, що платник податків має намір одержати економічний ефект у результаті господарської діяльності. Цей інструмент дає можливість податківцям оскаржувати господарські операції не за формальними ознаками, а за суттю. Загалом варто зазначити, що ці інструменти активно використовуються в розвинених країнах світу і розширюють можливості контролюючих органів у боротьбі з мінімізацією оподаткування.

По-четверте, розширення доступу податкової служби до інформації про платників податків. Згідно з кодексом, органи податкової служби можуть отримувати інформацію про фінансовий і майновий стан та операції платника податків від банків, нотаріусів, митниці, інших органів державної влади. Фактично, якщо будуть реалізовані всі нові повноваження контролюючих органів щодо розширення доступу до інформації, то вони зможуть формувати досить об'єктивну картину майнового стану платника податків та його співвідношення з обсягом сплаченого податку на доходи фізичних осіб.

Окрім згаданих нововведень, кодекс містить чис-

ленні деталі, які розширюють повноваження контролюючих органів у локальних питаннях.

Загалом, попри різку критику розширення повноважень податкової служби, яка особливо різко звучить з боку бізнесу, зазначимо, що з формальної точки зору в більшості випадків ці норми все-таки видаються адекватними. Але існує низка обставин, які можуть сприяти деструктивному застосуванню нових повноважень.

1. Асиметричність розширення прав та обов'язків контролюючих органів. У Податковому кодексі немає норм про посилення відповідальності посадових осіб принаймні за такі грубі порушення, як відмова від прийняття податкових декларацій, неповернення підтвердженої суми відшкодування ПДВ, розстрочення, відстрочення та списання заборгованості окремим компаніям без реальних для цього підстав, видача свідоцтв платників єдиного податку тим СПД, котрі не мають на це права, тощо. Коли ж стосовно деяких порушень документом і передбачена відповідальність, то її встановлення покладене на керівників відповідної установи контролюючого органу, що закладає конфлікт інтересів.

Викликає також певне незрозуміння норма, згідно з якою збитки, завдані діяльністю чи бездіяльністю працівників податкової служби, покриваються за рахунок коштів державного бюджету за відсутності майнової відповідальності посадових осіб.

2. Податкова дискримінація платників податків. Розширення повноважень контролюючих органів у ПК можна назвати прийнятним і прогресивним у випадку, якщо вони будуть застосовуватися для виявлення порушень податкового законодавства однаковою мірою для всіх фізичних осіб — платників податків незалежно від їх майнового стану, посади та наближеності до влади, а також до всіх підприємств, незалежно від того, хто є їх власником [2].

Кодекс надав значні можливості податковій службі виявляти реальні доходи фізичних осіб, але якщо вони будуть застосовуватися лише до простих громадян, тоді як політики, бізнесмени та чиновники й надалі декларуватимуть мізерні доходи, купуючи при цьому дорогі авто та замські будинки, то ПК навряд чи буде ефективним і знайде підтримку в суспільстві.

3. Існуюча практика застосування податкового законодавства. Бо, як показує український досвід, важливо не те, що написано в законі, а те, як він використовується на практиці.

Тому слід розуміти: навіть найбільш лояльний до бізнесу ПК не є гарантією поліпшення інвестиційного клімату, акцент необхідно робити не тільки на формальному аспекті, а й на формуванні конструктивних відносин між податковою та платниками податків. Ця проблема виходить за межі кодексу.

Існують ще два фундаментальні зауваження щодо ПК. По-перше, ефективні конкурентоспроможні податкові системи європейських країн побудовані на мінімізації спілкування інспектора та платника податку, відтак, суб'єктивного впливу на питання оподаткування. Зменшення втручання контролюючих органів у господарську діяльність підприємств призведе до зменшення трансакційних витрат бізнесу та видатків бюджету на утримання податкової служби.

По-друге, окремі питання необхідно вирішувати більш глибоко. Показовою є ситуація з мінімізацією

нарахування та сплати податку на прибуток. Податкова служба отримала колосальні повноваження щодо контролю за достовірністю і повнотою нарахування податку, в ПК детально регламентовано, що можна, а що не можна включати до валових витрат підприємства, але є очевидним, що кваліфікований бухгалтер навіть за таких умов знайде можливість звузити базу оподаткування легітимними методами. Тому розробники ПК мали би боротися не з наслідками, а з причиною тотальної мінімізації податку на прибуток [2].

В європейських країнах система оподаткування побудована в такий спосіб, що контроль над достовірністю та повнотою нарахування податку покладений власниками підприємств на менеджерів. Оскільки розподіл прибутку є єдиним механізмом легального отримання доходів від прав корпоративної власності, завдання максимізації прибутку (і, відповідно, бази оподаткування корпоративного податку) для керівників західних компаній є пріоритетним. Тому ефективне адміністрування податку не потребує ні колосального штату контролюючих органів, ні деталізованого до дрібниць законодавства.

Отже, підсумуємо вищесказане і визначимо основні позитивні і негативні норми Податкового кодексу України.

Є певні позитивні положення, а саме: зближення бухгалтерського і податкового обліку, план зменшення ставки податків, бажання в одному документі об'єднати адміністративні норми, більш чітко описати об'єкт оподаткування і т.д. Як не дивно, позитивним є намагання нарешті вирішити проблему введення податку на розкіш, адже мають бути чіткі джерела надходжень до місцевих бюджетів.

Проаналізувавши усі плюси, розуміємо: менші ставки — менше податків. Але і надходження до бюджету теж планують збільшити. Це можливо здійснити двома шляхами:

1) розширення бази оподаткування (податок менший, база оподаткування більша);

2) посилення адміністрування податків.

Що є негативними тенденціями? Низка норм, які внесені у розділ про адміністративні положення, є не просто фіскальними, а поліцейськими. Зокрема, норма про податкове опитування будь-якої фізичної особи при перевірці правильності нарахування сплати податків.

З'явився новий вид перевірки — контрольна: "контрольна перевірка здійснюється щодо дотримання порядку здійснення суб'єктами господарювання розрахункових операцій, ведення касових операцій, наявності ліцензій, патентів, свідоцтв, виробництва та обігу підказних товарів, а також здійснення господарської діяльності без державної реєстрації, приховування трудових відносин із найманою особою" [1]. І нижче — контрольна перевірка здійснюється без попередження платника податків (особи).

Також усі фонди підприємства потрібно буде перевести в інші групи (кожний об'єкт). Крім того, і на це потрібно звернути увагу, у кодексі часто згадуються первинні документи. Вони мають бути чітко оформлені відповідно до правил бухгалтерського обліку.

Податок на прибуток з першого січня 2011 р. становлять 19 %. Після прийняття Податкового кодексу доведеться вчитися працювати з цим податком по-новому.

На відміну від інших податків, законодавство з податку на прибуток викладено у новій редакції. Уже немає першої

з двох подій. Є тільки за нарахуванням: і доходи за нарахуванням, і витрати, і такі категорії, як собівартість реалізованих товарів (робіт, послуг), операційні витрати, адміністративні витрати тощо. Тобто все, як передбачено у положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку [9; 15; 16].

Єдине очевидно: не можуть усі витрати, відображені у бухгалтерському обліку, бути податковими витратами. І встановлено великі обмеження з віднесення до складу валових витрат. Наприклад, сум роялті. Якщо ви виплачуєте роялті нерезиденту чи резиденту — неплатнику податку на прибуток на загальних підставах, — то не маєте права відносити їх до складу податкових витрат.

Крім ставки 19 % з податку на прибуток, з першого січня 2011 р. з'являється нова — нульова ставка [1].

У проекті Податкового кодексу єдиного податку для юридичних осіб не передбачено.

Отже, юридичні особи зазнають значних змін як в податковому, так і в адміністративному плані.

## ВИСНОВКИ

Податковий кодекс України як єдиний консолідований нормативно-правовий акт надасть можливість запобігти штучній податковій збитковості суб'єктів господарювання, сприятиме створенню єдиних справедливих підходів та прозорих правил нарахування та сплати податків, зборів, обов'язкових платежів, забезпечить сталість податкового законодавства в державі. Прийняття нового Податкового кодексу України забезпечить встановлення єдиного механізму реалізації державою податкової політики, визначить єдині засади, правила та норми з питань оподаткування як для платників податків, так і органів державної влади, забезпечить уникнення колізійних норм, прогалин у законодавстві та різного тлумачення норм, які регулюють відносини у сфері оподаткування.

Новий Податковий кодекс України сприятиме об'єднанню в одному нормативно-правовому акті цілого масиву норм, що регулюють сферу податкових правовідносин в Україні, а також забезпечить спрощення орієнтування платників податків у цій сфері, прозорість дій органів державної влади, які уповноважені здійснювати контроль за своєчасністю нарахування та повнотою сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) до бюджетів, чітко визначить засади функціонування системи оподаткування.

### Література:

1. Податковий Кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI.

2. Бондаренко І.М. Проблеми кодифікації податкового законодавства // Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. — 2008. — № 817. — С. 128—131.

3. Іванов Ю.Б., Єськов О.Л. Сучасне оподаткування: мотиваційний аспект: монографія. — Х.: ВД "ІНЖЕК", 2007. — 328 с.

4. Карпінський Б.А., Залуцька Н.С. Особливості реформування податкової системи України // Науковий вісник Національного лісотехнічного університету України. — 2006. — № 16. — С. 186—190.

5. Швабій К.І. Методологічні підходи до розробки податкового кодексу України // Актуальні проблеми економіки. — 2006. — № 1. — С. 54—64.

*Стаття надійшла до редакції 25.02.2011 р.*