

Віра КМІТЬ

ПРАВОВІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ПОДАТКОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ В УКРАЇНІ

Висвітлено проблеми неузгодженості, недосконалості та нестабільності податкового законодавства України, які мають негативний вплив на ефективне функціонування механізму справляння податкових платежів та формування цивілізованих правовідносин між суб'єктами податкового права.

Сучасний стан розвитку національної економіки та забезпечення високого рівня її конкурентоспроможності здебільшого залежать від ефективності податкового регулювання організаційно-правових та соціально-економічних процесів. Саме проблеми у сфері формування та реалізації податкової політики є найгострішими, оскільки спостерігається невідпрацьованість механізму взаємодії між різними гілками влади та висока динамічність податкового законодавства, які обумовлюють нестабільність умов оподаткування. Актуальними також є проблеми співвідношення українського і міжнародного податкового права та забезпечення їх гармонізації, адже їх вирішення є принципово важливими для подальшого розвитку не лише правової системи, а й національної економіки України, яка взяла курс на побудову правової європейської держави.

Останніми роками доволі багато представників вітчизняної науки: І. Алексєєв, С. Бобровник, В. Брижко, В. Геєць, А. Грицанова, А. Заєць, Р. Калужний, А. Колодій, О. Копиленко, А. Крисоватий, М. Матузов, А. Ластовецький, О. Лисенкова, О. Майстренко, П. Мельник, В. Попович, Н. Пришва, В. Цимбалюк, М. Швець, Ю. Шемшученко та інші, неодноразово у свої працях

висвітлювали питання теоретичного осмислення та практичної реалізації окремих аспектів податкового регулювання саме через призму удосконалення податкового законодавства України, щоб домогтися усунення спірних положень окремих нормативно-правових актів та різних інструктивно-методичних документів з питань адміністрування податків.

Попри те, що окремі аспекти проблеми наявності правових колізій у податковому законодавстві привертали увагу фахівців як у рамках юридичних, так і економічних наук, дотепер в Україні бракує комплексних системних досліджень із цієї проблематики. Саме це, на нашу думку, обумовлює актуальність теми дослідження та необхідність загальнотеоретичного і практичного аналізу широкого кола правових аспектів ефективності державного регулювання економічних процесів у сфері оподаткування.

Подальша розбудова вітчизняної податкової системи має характеризуватися комплексністю і системністю, що потребує консолідації усіх вітчизняних нормативно-правових актів на засадах визнання принципу верховенства права і базованих на ньому принципів верховенства Конституції, закону та підзаконних актів з питань оподаткування.

ня. Це дасть змогу встановити субординацію між різними нормативно-правовими актами, котрі часто видають всупереч змісту законів або на ускладнення їх виконання і, як правило, встановлюють додаткові приписи: постанови, розпорядження, інструкції, листи, роз'яснення, узгодження тощо.

Проте, як виявляється на практиці, не завжди зрозумілими й адекватними є критерії, за якими можна оцінювати ступінь такої субординації, а про наявність різних правових колізій, що мають місце в процесі податкового регулювання, дискусії в наукових колах тривають уже давно, але, на жаль, безрезультатно.

Отож, усунення випадків неузгодженості нормативно-правових актів, які регламентують процеси податкового регулювання, є важливим завданням здійснення економічно-правової реформи в Україні на сучасному етапі.

Метою дослідження є з'ясування особливостей правових аспектів ефективності податкового регулювання та їх ролі у забезпеченні належного адміністрування податків та формуванні цивілізованих взаємовідносин між суб'єктами податкового права.

Податкове законодавство України є одним із найскладніших у правовій системі України. При цьому спостерігається тенденція щодо його нестабільності, неузгодженості та недосконалості. Як свідчить практика, зміни, що вносяться до законів України з питань адміністрування податків, доволі часто спричиняють низку нових проблем, вирішити які "безболісно" для пересічних платників податків є доволі складно, а іноді й неможливо.

Часті зміни та доповнення законодавчо-нормативних актів з питань оподаткування призводять до колізії як усередині самого акта, так і до колізійності змінених норм із положеннями інших актів. Звичайно, стабільне податкове законодавство є

запорукою стабільності і безколізійності не лише правової, а й бюджетної і податкової систем держави. Проте практика законодавчої діяльності Верховної Ради України та результати роботи виконавчих органів державної влади свідчать про нехтування цими принциповими й основоположними засадами правотворчості.

Розглянемо один із прикладів законодавчої колізії, а саме ситуацію, яка тривалий час тримає у напруженні вітчизняних платників податків та стосується питань адміністрування податку на додану вартість, основним регламентуючим документом якого є Закон України "Про податок на додану вартість" (далі – Закон № 168) [1]. Вже вкотре упродовж 2009 р. вітчизняні підприємці – платники податків змушені боротися не з кризовими явищами, а із незаконними діями Уряду України та податкової служби.

Так, Кабінет Міністрів України неодноразово розглядав питання з адміністрування податків. Зокрема, розпорядження Уряду № 757 [2] від 1 липня та № 838 [3] від 17 липня не те що не вирішують проблеми несвоєчасного повернення ПДВ, його громіздкого і складного адміністрування, а, навпаки, руйнують механізм податкового кредиту та систему ПДВ як таку. Згаданими розпорядженнями було змінено встановлені законом підстави для виникнення податкового кредиту, обмежено відображення в податковому обліку податкових накладних, виписаних в іншому, ніж звітний періоді, встановлено нові незаконні підстави для анулювання реєстрації платника ПДВ та незаконні підстави для проведення позапланової перевірки. Зокрема, Кабмін своїм розпорядженням № 757 [2]:

- зобов'язав ДПА створити електронний реєстр осіб, пов'язаних з платниками податків;
- установив, що платники ПДВ повинні декларувати суму податкового кре-

диту в періоді виникнення податкового зобов'язання;

– попередив про анулювання реєстрації платників ПДВ за виписку податкових накладних без декларування податкових зобов'язань, обсяг яких за оподаткованими операціями перевищує суму, визначену п. 2.3.1 пункту 2.3 ст. 2 Закону № 168 [1].

Вважаємо за необхідне зауважити, що Закон № 168 [1], який має пріоритет над розпорядженням Кабміну, не містить норми, яка б обмежувала право платника податку на податковий кредит за запізнілими податковими накладними. Крім того, підстави для анулювання реєстрації платника ПДВ, визначені саме п. 9.8 ст. 9 цього закону, в якому відсутня підстава, вказана в останньому абзаці розпорядження № 757 [2], а саме – встановлення факту виписки податкових накладних, згідно з якими не задекларовано (не сплачено) податкове зобов'язання, обсяг яких за оподатковуваними операціями перевищує суму 360 тис. грн. (враховуючи ПДВ).

Цими розпорядженнями Кабмін уже вкотре перевищує свої повноваження, демонструє цілковитий правовий нігілізм, породжує у державі ситуацію нехтування права та всездозволеності. Вирішуючи проблеми наповнення бюджету винятково фіскальним шляхом (за рахунок підприємців), уряд не вирішує соціально-економічні питання, а перекладає власну відповідальність перед громадянами на плечі платників податків.

ДПА України у листі № 14927/16-1517 [4] від 15 липня, у якому роз'яснює деякі положення розпорядження № 757 [2], також порушує норми Закону № 168 [1] у частині підстав анулювання реєстрації платників ПДВ.

В сучасних умовах, не приймаючи звітність з ПДВ, вилучаючи податкові декларації, працівники податкових органів, на нашу

думку, свідомо порушують наступні положення вітчизняного законодавства:

1. Відповідно до ст. 75 Конституції України [5] “Єдиним органом законодавчої влади в Україні є Верховна Рада України”.

2. Згідно зі ст. 1 Закону “Про систему оподаткування” (далі Закон № 1251) ставки, механізм справляння податків і зборів (обов'язкових платежів), за винятком особливих видів мита та збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, збору у вигляді цільової надбавки до затвердженого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності, і пільги щодо оподаткування не можуть встановлюватися або змінюватися іншими законами України, крім законів про оподаткування.

3. Згідно з п. 7.5 Закону № 168[1] датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається дата здійснення першої з подій:

– або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) – в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;

– або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг).

4. Згідно з п. 11.4 Закону № 168 [1] “зміни порядку оподаткування податком на додану вартість можуть здійснюватися лише шляхом внесення змін до цього Закону окремим законом з питань оподаткування цим податком. У разі, якщо іншим законом, незалежно від часу його прийняття, встановлюються правила оподаткування цим податком, відмінні від зазначених у цьому Законі, пріоритет мають норми цього Закону”.

5. Згідно з п. 4.1.2 Закону України “Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними

цільовими фондами” (далі Закон № 2181 [7] прийняття податкової декларації є обов'язком контролюючого органу. Податкова декларація приймається без попередньої перевірки зазначених у ній показників через канцелярію, чий статус визначається відповідним нормативно-правовим актом. Відмова службової (посадової) особи контролюючого органу прийняти податкову декларацію з будь-яких причин або висування нею будь-яких передумов щодо такого прийняття (включаючи зміну показників такої декларації, зменшення або скасування від'ємного значення об'єктів оподаткування, сум бюджетних відшкодувань, незаконного збільшення податкових зобов'язань тощо) забороняється та розцінюється як перевищення службових повноважень такою особою, що тягне за собою її дисциплінарну та матеріальну відповідальність у порядку, визначеному законом.

Далі, як і передбачалося, 4 вересня Президент України підписав Указ № 706/2009 [8], яким зупинив дію п. 2 розпорядження Кабміну № 757[1] та дію розпорядження № 838 [2], оскільки такі “не відповідають Конституції України”, а сам Уряд “діяв із перевищенням повноважень та у спосіб, що не передбачений Конституцією та законами України”.

Цікавим також видається той факт, що коли вищезгаданий указ було офіційно опубліковано (9 вересня), Кабмін прийняв нове розпорядження з адміністрування ПДВ № 1120 [9], яким “самостійно” відмінив свої два розпорядження (№ 757 [1] та № 838 [2]) які добряче попсували нерви усім платникам ПДВ.

Однак не так уже й важливо хто і коли відмінив ці розпорядження, а головним є те, що вимог про обов'язкову відповідність періоду відображення податкового кредиту у покупця періоду нарахування податкових зобов'язань у його постачальника більше нема.

Також актуальним є питання щодо правомірності включення “старих” податкових накладних до складу податкового кредиту поточного звітного періоду, оскільки однозначної відповідь, на жаль, немає. Так, згідно з абзацом 1 п. 2 розпорядження № 1120 [9] платник податків в декларацію з ПДВ повинен самостійно внести відомості зі “старої” податкової накладної і з реєстру отриманих податкових накладних згідно з пп. 7.2.8 Закону № 168 [1]. При цьому не зовсім зрозумілим є й те, які саме відомості з податкової накладної і в якому рядку декларації (чи в додатку до декларації) треба вказувати.

Для того, аби зрозуміти, що ж мав на увазі Кабмін, звернемось до згаданого у розпорядженні пп. 7.2.8., де вказано, що “Платник податку веде реєстр отриманих і виданих податкових накладних в документальному або електронному вигляді за його вибором, в якому вказується порядковий номер податкової накладної, дата її виписки (отримання), загальна сума і сума нарахованого податку, а також реєстраційний номер платника ПДВ продавця, що надав податкову накладну такому платникові. За наявності оригіналу податкової накладної невключення її у вказаний реєстр не є підставою для відмови в зарахуванні суми податку, визначеної в такій податковій накладній, до складу податкового кредиту такого платника податку” [9]. Отже, якщо у покупця не було податкової накладної, то він її не те що в декларацію, а й у реєстр не може включити, оскільки, якщо відсутня податкова накладна, тобто немає жодних відомостей з неї, то немає й що відображати у реєстрі.

Цілком можливим є й те, що Кабмін міг мати на увазі дещо інше, оскільки, якщо суму “вхідного” ПДВ не включили до складу податкового кредиту через те, що податкову накладну просто “забули” відобразити в реєстрі отриманих податкових накладних,

тоді таке рішення є не зовсім законним. Адже написано: не включення податкової накладної у реєстр не є підставою для відмови в зарахуванні суми податку, вказаної у ній, до складу податкового кредиту. Тобто цю норму закону можна трактувати таким чином: платник податків не повинен відмовляти собі в праві на податковий кредит тільки через те, що він “забув” включити податкову накладну в реєстр. А якщо відобразити в податковому кредиті суму ПДВ із запізненням, то тоді треба довести, що її отримано із запізненням (через місяць, два, три, рік...). Якщо не довели, то значить, що отримали її вчасно. Отримавши накладну вчасно, але не відобразивши суму ПДВ у складі податкового кредиту за датою отримання, свідчитиме про порушення пп. 7.5.1 ст. 7 Закону № 168 [1].

Підтвердженням цього є абзац 2 п. 2 розпорядження № 1120 [9], де вказано: якщо на дату отримання податкової накладної (так як написано в пп. 7.5.1) платник податків не відобразив у складі податкового кредиту суму “вхідного” ПДВ, а зробив це дещо пізніше, то це є підставою для проведення позапланової виїзної перевірки органом ДПС. Тобто, якщо раніше платник зробив умисні перекручення в обліку, то це може повторно перевіряти орган ДПС і, якщо треба, “підкоригує”.

Не зовсім зрозумілим є й положення розпорядження № 1120 [9], згідно з яким “Платник самостійно... вносить до декларації... відомості, що вказані в такій податковій накладній і реєстрі отриманих і виданих податкових накладних”. На перший погляд, відповідь напрошується сама собою: платник має розшифрувати свого контрагента, за накладною якого він (хоча й із запізненням) формує у себе в обліку суму податкового кредиту з ПДВ. А це робиться в додатку 5 до Декларації – Розшифровки податкових зобов'язань і податкового кредиту в розрізі

контрагентів. Однак, ДПА України в своєму листі № 20400/7/16-1517 [10] від 21 вересня, яким, до речі, відкликала лист № 14927/16-1517 [4], у завуальованій формі вказала, що це треба робити шляхом виправлення помилки (“відображення в податковій звітності таких податкових накладних повинне здійснюватися шляхом внесення до неї відповідних коректувань в порядку, встановленому п. 4.4 Порядку № 166” [11]), тобто через рядок 16.1 або шляхом надання так званих уточнюючих розрахунків. Але про це не вказано в розпорядженні № 1120 [9], а отже, можна констатувати, що ДПА знову “перегинає палицю” і роз'яснює так, як їй вигідно. Добре вже хоча б те, що ДПС вистачило сміливості з часом відкликати свої фіскальні листи [15].

Зміст цих листів, як і розпорядження Кабміну перевищують конституційні повноваження, оскільки за своєю суттю є швидше законодавчими актами, що регулюють правовідносини у податковій сфері, на що має право тільки Верховна Рада України.

Далі ситуація для платників податків на стабілізувалася, а ще більше загострилась, оскільки Кабмін 23 вересня видав нове розпорядження № 1178 [12] “...з метою упорядкування адміністрування податку на додану вартість, вдосконалення податкового обліку та відповідно до пп. 7.2.8 Закону № 168” [1]. Зокрема, запровадив реєстрацію податкових накладних у Загальному реєстрі податкових накладних (далі – Реєстр) із сумою податку на додану вартість, зазначеною в одній накладній: понад 1 млн. грн. – з 1 листопада 2009 р.; понад 500 тис. грн. – з 1 січня 2010 р.; понад 100 тис. грн. – з 1 квітня 2010 р.

Уряд уповноважив ДПА встановити порядок ведення цього Реєстру та встановив, що податкова накладна надається покупцю товарів (робіт, послуг) після внесення відомостей про неї до Реєстру. У разі порушення

продавцем установленого порядку реєстрації податкових накладних орган ДПС має право проводити перевірку достовірності зазначених платником податку сум податкових зобов'язань з метою встановлення права покупця на включення сум податку на додану вартість до податкового кредиту.

Також цікавим є положення, згідно з яким, якщо орган ДПС отримав інформацію про виявлення розбіжностей у даних податкової накладної та Реєстру, то це є підставою для проведення позапланової виїзної перевірки продавця та покупця, а невідповідність даних, зазначених у податковій накладній, не звільняла продавця від обов'язку включення суми податку на додану вартість, зазначеної в ній, до суми податкових зобов'язань за відповідний звітний період. При цьому покупець втрачає право на податковий кредит відповідно до податкової накладної, якщо сума ПДВ згідно з накладною не відображена продавцем у податковій декларації або продавець не провів у повному обсязі розрахунки з бюджетом за такою декларацією.

Вважаємо за доцільне наголосити, що винятковий перелік підстав для проведення виїзних планових і позапланових перевірок визначений в п. 1 ст. 11 Закону "Про державну податкову службу" № 509 [13]. Тому навіть при усій повазі до такого акта законодавства, як розпорядження Кабміну, навряд чи уряд зміг своїм розпорядженням розширити зазначений перелік, як і обмежити передбачене законом право платника коригувати свої податкові декларації. Проте, без сумніву, проведення камеральних (невиїзних) перевірок на вищеописаних підставах може мати місце, що, на нашу думку, жодним чином не повинно лякати сумлінного платника податків.

Розпорядження № 1178 [12], на думку Президента, "...не відповідає Конституції України, за якою кожен зобов'язаний спла-

чувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом (ч. 1 ст. 67), система оподаткування, податки і збори встановлюються винятково законами України (п. 1 ч. 2 ст. 92), прийняття законів належить до повноважень парламенту (ст. 75, п. 3 ч. 1 ст. 85, ст. 91 Конституції" [14].

Таким чином, 29 жовтня Президент видав Указ № 872/2009 [14], яким зупинив дію розпорядження № 1178 [12], оскільки Кабмін "діяв із перевищенням повноважень та у спосіб, що не передбачений Конституцією та законами України, а отже, порушив, крім вищезазначених, і норми ч. 2 ст. 6 та ч. 2 ст. 19 Конституції України, які зобов'язують органи виконавчої влади здійснювати повноваження у встановлених Конституцією межах та діяти лише на підставі, в межах повноважень та у спосіб, що передбачені Конституцією та законами України, ч. 3 ст. 113, за якою Кабмін у своїй діяльності керується, зокрема, ч. 1 ст. 117 Конституції, за якою Кабмін видає постанови і розпорядження в межах своєї компетенції".

Враховуючи викладене вище, Президент здійснив конституційне подання, яким звернувся до Конституційного Суду України з проханням "розглянути питання щодо відповідності Конституції України (конституційності) розпорядження № 1178" [12].

Брати участь у конституційному провадженні за цим поданням було уповноважено тодішнього заступника Глави Секретаріату Президента України – Представника Президента України у Конституційному Суді України М. Ставнійчук. Тож будемо сподіватися, що вищезгадані проблеми, попри зміну політичної ситуації в державі, вирішаться найближчим часом, хоча й надія видається надто примарною.

Наступним кроком Кабміну після реалізації згаданих вище розпоряджень (з чергуванням із президентськими зупиненнями їх дії) стало затвердження Національного

плану дій з поліпшення адміністрування податків (далі – Національний план) [16], основними пунктами якого є: удосконалення контрольно-перевірочної роботи; посилення контролю за транскордонним ухиленням від оподаткування; удосконалення адміністрування ПДВ; поліпшення адміністрування податків, сплачуваних великими платниками податків; інтенсифікація процесу стягнення податкової заборгованості.

Згідно з документом планується вдосконалення контрольно-перевірочної роботи. Зокрема, буде введений періодичний перегляд критеріїв ризику діяльності платників податків, які використовуються під час планування перевірок, з метою удосконалення системи адміністрування податків та адекватного реагування на нові ризики, які з'являються в період економічної кризи. Починаючи з 1 грудня профільним міністерствам і відомствам доручено провести заходи щодо посилення контролю за транскордонним ухиленням від оподаткування, вдосконалення адміністрування податку на додану вартість, поліпшення адміністрування податків, що сплачуються великими платниками податків та щодо інтенсифікації процесу стягнення податкової заборгованості.

Згідно з затвердженим планом систему адміністрування податків хочуть зробити більш ризикоорієнтованою, що буде полягати у гнучкості вироблення критеріїв встановлення ризиків та прийняття рішень з використанням встановлених правил щодо ризиків (зокрема, при визначенні платників податків, що підлягатимуть перевірці, визначенні галузей, яким буде приділено найбільшу увагу тощо). Особливу увагу буде приділено так званим “великим платникам податків”, яких буде переведено на обслуговування до спеціального структурного підрозділу ДПА України, при цьому для розробки та затвердження переліку критеріїв, за якими визначатимуться великі платники

податків, Кабмін надав ДПА строк до 10 грудня.

Більшість фахівців вважають цей документ антипідприємницьким, оскільки він містить чергову спробу посилення фіскального тиску на бізнес. Проведення низки перелічених вище заходів, передбачених Національним планом, дійсно дозволить упорядкувати контрольно-перевірочну роботу, сконцентрувавши зусилля ДПС на платниках податку з високим ступенем ризику. Це дозволить іншим платникам податку уникнути додаткових витрат трудових ресурсів і часу, пов'язаних з відволіканням персоналу на обслуговування перевірок податкових органів. Але загалом реалізація Національного плану спрямована на досягнення єдиної мети – наповнити бюджет за рахунок підприємництва, використовуючи будь-які доступні державі методи з позиції сили.

Отже, чинним податковим законодавством чітко регламентоване застосування контролюючими органами непрямих методів. Згідно з п. 4.3.1 Закону № 2181 [7], якщо контролюючий орган не може самостійно визначити суму податкового зобов'язання платника податків у зв'язку з невстановленням фактичного місцезнаходження підприємства чи його відокремлених підрозділів, місцезнаходження фізичної особи або ухиленням платника податків чи його посадових осіб від надання відомостей, передбачених законодавством, а також якщо неможливо визначити суму податкових зобов'язань у зв'язку з неведенням платником податків податкового обліку або відсутністю визначених законодавством первинних документів, сума податкових зобов'язань платника може бути визначена за непрямим методом.

Цей метод може застосовуватися також у випадках, коли декларацію було подано, але під час документальної перевірки, що проводиться контролюючим органом, платник по-

датків не підтверджує розрахунки, наведені у декларації, наявними документами обліку у порядку, передбаченому законодавством.

Однак в Національному плані ще раз зафіксована вимога розроблення механізму визначення за непрямими методами об'єктів оподаткування та податкових зобов'язань підприємців, що перевіряються. Видається, що лише для того, аби в черговий раз обмежити права платників податків, чим погіршити й так нелегкі умови ведення бізнесу (за рейтингом, що був складений Світовим банком, Міжнародною фінансовою корпорацією й аудиторською компанією PriceWaterhouseCoopers, Україну визнано однією з країн із найскладнішою системою оподаткування – 181 місце серед 183 країн світу за показниками умов сплати податків [18]).

Важливо зазначити, що ухвалення Розпорядження № 1217 [16] відбулося з порушенням чинного закону про засади державної регуляторної політики, який вимагає проведення громадських обговорень нормативно-правових актів, громадських консультацій влади щодо законопроектів.

Таким чином, на нашу думку, доцільно скасувати вказані положення розпорядження № 1217 [16] та ухвалити таку редакцію, яка відповідає перспективам сталого розвитку підприємництва. Треба припинити таку практику, коли обурені нещадними поборами та контрольними перевітками підприємці вимушені йти в "тінь", а виконавча влада, відчуваючи нестачі в бюджеті, ще міцніше "закручує гайки". Наповнення поточного бюджету за будь-яку ціну без кореляції їх на перспективний довгостроковий розвиток України є хибною практикою, яка може призвести до руйнування національної економіки, зниження добробуту людей.

Радимо також платникам податків брати активну участь у нормотворенні, хоча б у тих випадках, коли контролюючі органи змушують до вчинення відповідних дій, по-

силаючись на такі акти, як розпорядження № 1217 [16]. Зокрема, непоганим прикладом може слугувати лист Міністерства юстиції № 24-7/200 [17], яким просить скасувати, на його думку, незаконні накази ДПА України.

Попри низку згаданих недоліків, треба зазначити, що затверджений Національний план є цілком реальним кроком до покращення діяльності держави в сфері оподаткування, її організованості та більшої прозорості.

Нестабільність сфери кримінально-правової регламентації пов'язана також з відсутністю чітких критеріїв визначення змісту багатьох понять, закріплених у Кримінальному кодексі (далі – КК). Високий рівень бланкетності, невиправдані зміни так званого регулюючого законодавства призводять до того, що обсяг кримінально-правових заборон змінюється часто і, переважно, безпідставно. При цьому формальних змін у тексті КК може й не відбуватися. Найбільш прикметно, на нашу думку, це виявляється у випадку відсутності послідовності у регламентації критеріїв для визначення розміру наслідків матеріального характеру, за наявності яких настає кримінальна відповідальність. КК 2001 р. був зорієнтований на врахування неоподаткованого мінімуму доходів громадян, розмір якого (17 грн.) було встановлено близько півтора десятка років тому та який давно втратив свій економічний зміст та сенс.

Треба зазначити, що законодавці, натомість, спробували виправити ситуацію, запровадивши як критерій для визначення розміру розкрадання, ухилення від оподаткування та низки інших наслідків іншу розрахункову одиницю – мінімальну соціальну пільгу. Але це не покращило ситуацію, а лише ускладнило її. Недоліки запровадження вказаного критерію різноманітні, а основні серед них такі: пору-

шується правило про те, що злочинність діяння повинна визначатися лише в КК. Адже те, що замість неоподаткованого мінімуму доходів громадян слід враховувати мінімальну податкову соціальну пільгу, її розмір визначено іншим Законом – “Про податок з доходів фізичних осіб”; розмір мінімальної податкової соціальної пільги змінювався упродовж трьох останніх років, причому істотно. Разом з тим не вирішено питання про визначення розміру наслідків при продовжуваних посяганнях; абсолютні величини мінімальної податкової соціальної пільги визначалися у відриві від потреб кримінального права. Як сума, що не обкладається податком, вона (з цим, мабуть, погодиться кожен) замала. Але як розмір, при трикратному перевищенні якого настає кримінальна відповідальність за найпоширеніші злочини – надто вже неадекватна, оскільки зараз в Україні, по суті, безкарними залишаються кишенькові крадіжки; утворився величезний розрив між розмірами шкоди, за наявності якої настає кримінальна відповідальність, та штрафом, який накладається за злочин.

Вказані питання, враховуючи злободенність проблеми (особливо для право-прикладної практики), безумовно, потребують підвищеної уваги як з боку Президента України, Верховної Ради та Уряду, так і пересічних громадян держави. Розуміємо і наголошуємо на тому, що критикувати “правовий нігілізм” дуже просто, значно складніше запропонувати комплексний системний підхід для вдосконалення низки правових аспектів, які усунули б наявні неточності та неузгодженості податкового законодавства, викоринили практику законотворення виконавчими органами, а отже, дозволили підвищити ефективність податкового регулювання.

Таким чином, підсумовуючи сказане, необхідно зазначити, що для ефективного

вирішення правових колізій у податковому законодавстві України слід виконувати, зокрема, наступне: 1) підвищити ефективність законотворчої діяльності законодавчого органу; 2) проводити правову експертизу усіх без винятку законопроектів з метою недопущення їх невідповідності Конституції та законам; 3) доопрацювати та прийняти Податковий кодекс. Саме з цією метою необхідно постійно, повсякденно, планово здійснювати “ручну доводку” законодавства у відповідність із Конституцією, а для цього в Україні має бути відповідна науково обґрунтована концепція та методологія, оскільки безпосередні дії з метою удосконалення організаційно-правових засад державного регулювання у сфері оподаткування пов’язані з правовою наукою.

Література

1. Закон України “Про податок на додану вартість” від 03.04.1997 р. №168/97-ВР. – <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=6&nreg>.
2. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Деякі питання адміністрування податків, зборів (обов’язкових платежів)” від 01.07.2009 р. № 757-р // Офіційний вісник України. – 2009. – № 52. – Ст. 1797 (пункт 2 Розпорядження втратив чинність). – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/newsnpd>.
3. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про врегулювання деяких питань адміністрування податку на додану вартість” від 17.07.2009 р. № 838-р // Офіційний вісник України. – 2009. – № 55. – С. 1919 (Розпорядження втратило чинність). – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/newsnpd>.
4. Лист ДПА України “Про податок на додану вартість” з урахуванням вимог розпорядження Уряду від 01.07.2009 р. № 757-р” від 15.07.2009 р. № 14927/7/16-1517. // Вісник податкової служби України. – 2009. – № 28.

5. Конституція України. Прийнята Верховною Радою України 28.06.96 р. № 254/96-ВР. – Режим доступу: <http://constitution.org.ua>.

6. Закон України “Про систему оподаткування” від 25.06.1991 р. № 1251-XII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1251-12>.

7. Закон України “Про порядок погашення зобов’язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами” від 21.12.2000 р. № 2181-III. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=5&nreg=2181-14>.

8. Указ Президента України “Про зупинення дії пункту 2 розпорядження Кабінету Міністрів України від 1 липня 2009 р. № 757-р та розпорядження Кабінету Міністрів України від 17 липня 2009 р. № 838-р” від 04.09.2009 р. № 706/20092. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/9799>.

9. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Деякі питання адміністрування податку на додану вартість” від 09.09.09 р. № 1120-р. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua>.

10. Лист ДПА України “Про розпорядження Уряду від 09.09.2009 р. № 1120-р” від 21.09.2009 р. № 20400/7/16-1517. – Режим доступу: <http://www.dpa.dp.ua/section.phtml>.

11. Порядок заповнення та подання податкової декларації з податку на додану вартість, затверджений наказом ДПА України від 30.05.1997 р. № 166. – Режим доступу: <http://www.dpa.dp.ua/section.phtml?I1=21&I2=118&I3=11001>.

12. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Питання Загального реєстру податкових накладних” від 23.09.2009 р. № 1178-р (дію Розпорядження зупинено згідно з Указом Президента № 872/2009 від 29.10.2009 р.). – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg>

13. Закон України “Про державну податкову службу в Україні “ від 04.12.1990р. №509-XII. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=2&nreg=509-12>.

14. Указ Президента України “Про зупинення дії розпорядження Кабінету Міністрів України від 23.09.2009 р. № 1178-р.” від 29.10.2009 р. № 872/2009. – Режим доступу: <http://www.president.gov.ua/documents/9996>.

15. НДС “по-кабминовски”-6: не все так гладко, как хотелось бы // Бухгалтерия. – 2009. – № 29. – С. 33–36; № 32. – С. 8. – Режим доступу: <http://www.buhgalteria.com.ua/sh3.html>.

16. Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про затвердження Національного плану дій з поліпшення адміністрування податків” від 14.10.09 р. № 1217-р. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1095.5381>.

17. Лист Міністерства юстиції України “Щодо незаконності наказів ДПАУ” від 05.10.2009 р. № 24-7/200. – Режим доступу: <http://news.yurist-online.com/laws/7619/>.

18. http://www.rbc.ua/rus/top/show/vsemirnyy_bank_v_ukraine_30102009.