

СФЕРА ДІЇ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ: НОВЕЛИ ТА ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ¹

У статті автор звертається до аналізу норм Податкового кодексу України, які регулюють сферу дії Кодексу та визначають правовідносини, на які його дія не поширюється, і доходить висновку, що Кодекс не усунув проблем, які існували із зазначених питань у попередньому податковому законодавстві.

Ключові слова: Податковий кодекс, податкове законодавство, адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів), банкрутство, мораторій.

Податковий кодекс України набрав чинності і нині є об'єктом активного вивчення його безпосередніх користувачів – платників податків та контролюючих органів, наукового дослідження, оскільки цей кодифікований закон увібрав у себе не лише досвід регулювання податкових правовідносин за дії попереднього податкового законодавства (у тому числі й проблемні), а й у ньому з'явилися численні норми – новели, яким ще тільки належить дати практичну та теоретичну оцінку.

Становлять інтерес загальні положення Податкового кодексу України (далі – ПК України або Кодекс) – сфера його дії, податкове законодавство, принципи податкового законодавства, поняття та категорії, що створюють правовий податковий механізм як його необхідні елементи тощо, які стали предметом обговорення учасників «круглого столу» щодо реформування українського податкового законодавства, що відбувся у Києво-Могилянській академії в січні цього року. Метою цієї статті є спроба виявити проблемні питання, які, на наш погляд, містяться у нормах Податкового кодексу України, і відповідь на які почне «вимальовуватися» лише із часом, коли напрацюються досвід застосування цього закону, наукові підходи до розуміння його норм. Проблемний характер цих питань, вважаємо, має викликати дискусію, обговорення з метою подальшого удосконалення податкового законодавства, що зумовлює актуальність дослідження. У цій статті розглянемо проблемні аспекти сфери дії Податкового кодексу.

Дослідники вже звернули увагу на те, що законодавець у першій частині статті 1 Кодексу спробував закріпити вичерпний перелік відносин, на регулювання яких спрямований вплив цього кодифікованого акта: 1) закріплення пере-

ліку податків та зборів; 2) порядок адміністрування податків та зборів; 3) закріплення правового статусу платників податків та зборів; 4) компетенцію контролюючих органів та повноваження їхніх посадових осіб; 5) регулювання відповідальності за порушення податкового законодавства. Аналізуючи такі поняття, як платник податків та зборів, посадова особа контролюючих органів, повноваження цих посадових осіб у контексті їх обсягу та змісту, фінансову відповідальність, вчені доводять висновок, що перелік відносин, які регулюються Кодексом, не можна вважати вичерпним, і що доцільніше було б закріпити їх відкритий перелік, включивши у нього регулювання й інших відносин, пов'язаних із справлянням податків і зборів [1, с. 4]. Заперечувати цей висновок було б неправильно та нелогічно, оскільки він, на нашу думку, підтверджується й установленнями статті 40 «Сфера застосування цього розділу» розділу II «Адміністрування податків, зборів (обов'язкових платежів)» Податкового кодексу, якою хоча і встановлюється сфера дії саме цього розділу, втім, її зміст безумовно перегукується із положеннями статті 1 Кодексу. Обидві статті звертаються до категорій «адміністрування», «контролюючі органи», «компетенція контролюючих органів», «повноваження посадових осіб контролюючих органів», що вже само по собі змушує до їх системного тлумачення, результатом якого стає висновок, що Податковим кодексом регулюється значно ширше коло правовідносин, ніж це зазначено у його статті 1. Розширення кола таких правовідносин відбувається за рахунок введення у розділі II Кодексу категорії «обов'язкові платежі», які не згадуються у його статті 1, та за рахунок поширення повноважень контролюючих органів, встановлених Кодексом, на здійснення

¹ Статтю опубліковано за результатами «круглого столу» «Реформування податкової системи в контексті принципу верховенства права», що відбувся в НаУКМА 26 січня 2011 р.

ними контролю іншого, ніж податкове, законодавства, якщо контроль дотримання такого законодавства покладений на контролюючі органи. Отже, можна говорити про такі новели головного податкового закону: окрім адміністрування податків та зборів і контролю за дотриманням податкового законодавства контролюючі органи здійснюють адміністрування обов'язкових платежів та контроль неподаткового законодавства. На такому підґрунті не можна вважати перелік відносин, визначених як об'єкт регулювання у статті 1 ПК України, вичерпним. А в контексті пункту 5.1 статті 5 Кодексу, який передбачає, що поняття, правила та положення, установлені цим Кодексом та законами з питань митної справи, застосовуються винятково для регулювання відносин, передбачених статтею 1 цього Кодексу, тобто суто податкових правовідносин, постає запитання: чи не конфліктують вищезазначені норми розділу I (п. 1.1 ст. 1) та розділу II (ст. 40) цього Кодексу, які фактично встановлюють сферу його дії? На наш погляд, не конфліктують, якщо вважати перелік відносин, які встановлено об'єктом регулювання у статті 1 ПК України, невичерпним. Водночас залишається відкритим питання, які ж відносини, що за своїм змістом не є податковими, але пов'язані із справлянням податків та зборів, як на це вказують вчені, мають становити предмет контролю контролюючих органів. Відсутність у ПК України хоча б натяку на порядок визначення таких відносин, на наш погляд, може призвести на практиці до необґрунтованого поширення контрольних повноважень контролюючих органів на будь-які відносини, що впливають із господарської діяльності платників податків. При цьому варто зауважити, що у Кодексі не дістали правового визначення ні термін «адміністрування», ні термін «обов'язкові платежі», що також не виключає будь-якого їх суб'єктивного тлумачення з боку контролюючих органів при здійсненні контролю, з боку судових органів під час вирішення судових спорів з приводу вищезазначених правовідносин. Таке тлумачення може мати місце і з боку суб'єктів, діяльність яких є об'єктом контролю (втім, чи прислухатимуться до них зазначені владні органи?).

Досліджуючи сферу дії Податкового кодексу України, слід звернути увагу і на норму пункту 1.3 ст. 1 Кодексу, яка хоч і не є новелою, однак є дуже важливою, оскільки встановлює правовідносини, що Кодексом не регулюються. Ця норма «перекочувала» до Кодексу із Закону України № 2181 «Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами» практично у незмінному вигляді. Так, у преамбулі цього Закону було встановлено, що він не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення по-

даткового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом», з банків, на які поширюються норми розділу V Закону України «Про банки і банківську діяльність», та погашення зобов'язань зі сплати страхових внесків на загальнообов'язкове державне пенсійне страхування. Чинний Податковий кодекс так само не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу з осіб, на яких поширюються судові процедури, визначені Законом України «Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом» (далі – Закон про банкрутство), з банків, на які поширюються норми розділу V Закону України «Про банки і банківську діяльність» (далі – Закон про банки), та погашення зобов'язань зі сплати єдиного внеску на загальнообов'язкове державне соціальне страхування. Питання про єдиний внесок тут опустимо, ретшту норми розглянемо за видами суб'єктів підприємництва – не банки і банки.

Буквальне тлумачення наведеної норми змушує до висновку, що Кодекс не регулює питання погашення (стягнення) податкових зобов'язань/податкового боргу суб'єктами підприємництва (не банками), які набули статусу боржника у відносинах неспроможності і щодо яких здійснюються судові процедури банкрутства. Однак звернемо увагу на деякі норми Закону про банкрутство.

1. Цим Законом передбачено, що мораторій на задоволення вимог кредиторів – це зупинення виконання боржником грошових зобов'язань і зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), термін виконання яких настав до дня введення мораторію, і припинення заходів, спрямованих на забезпечення виконання цих зобов'язань та зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів), застосованих до прийняття рішення про введення мораторію. Законом також передбачено судові процедури, які складають процедуру банкрутства як її стадії, – розпорядження майном, санацію, ліквідацію, мирову угоду. Такі процедури, як розпорядження майном, санація, мирова угода, передбачають можливість відновлення фінансового стану боржника. Запровадження цих реабілітаційних процедур практично не призводить до обмежень у господарській діяльності боржника (за деякими винятками в частині поточного розпорядження майном боржника), яка продовжується відповідно до статутних завдань. Якщо господарська діяльність боржника продовжується, то під час здійснення реабілітаційних процедур у нього не можуть виникати податкові зобов'язання, виконання яких контролюється контролюючими органами, а податкові зобов'яз-

зання відповідно до процесуальних строків у податковому процесі можуть трансформуватися у податковий борг. Таким чином, враховуючи, що дія мораторію поширюється лише на ті зобов'язання боржника (у тому числі і зобов'язання зі сплати податків, зборів), які виникли до порушення провадження у справі про банкрутство, і що під час дії реабілітаційних судових процедур банкрутства господарська діяльність боржника не припиняється, постає запитання, чому, визначаючи правовідносини неспроможності, як такі, під час існування яких Податковий кодекс не регулює питання погашення податкових зобов'язань або стягнення податкового боргу, законодавець не розмежував час виникнення податкових зобов'язань/податкового боргу? Адже є очевидним, що Кодекс не може регулювати погашення лише тих податкових зобов'язань/податкового боргу, які виникли до порушення провадження у справі про банкрутство боржника, і регулює ті, які виникають під час здійснення процедур банкрутства, у встановленому ним звичайному режимі. В силу статті 23 Закону про банкрутство податкові зобов'язання/податковий борг, якщо вони виникли і не погашені в розпорядженні майном, під час санації, мають бути заявлені в процедурі ліквідації. До того ж, Верховний Суд України висловив правову позицію, що порушення справи про банкрутство суб'єкта підприємницької діяльності не змінює його статусу платника податків, якщо він є таким відповідно до закону. Так само факт порушення справи про банкрутство суб'єкта підприємницької діяльності – платника податків не позбавляє відповідний податковий орган статусу контролюючого органу щодо податків і зборів (обов'язкових платежів), які справляються до бюджетів та державних цільових фондів цим платником податків [2].

2. Ще заплутанішою видається ситуація з банками. Розділ V «Тимчасова адміністрація та ліквідація банків» Закону про банки, на який посилається ПК України (п. 1.3 ст. 1), регулює відносини відновлення фінансового стану банку під час дії тимчасової адміністрації та відносини ліквідації банку, у якого відкликано ліцензію з підстав його неплатоспроможності. Отже, відносини банківської неспроможності так само поділяються на реабілітаційні та ліквідаційні. Розглянемо перші, до яких належить тимчасова адміністрація, головним завданням якої є відновлення платоспроможності банку (статті 73, 80 Закону про банки). З цієї метою з дня свого призначення тимчасовий адміністратор має повне і виняткове право управляти банком та зобов'язаний вживати всіх необхідних заходів для приведення діяльності банку в правову та фінансову відповідність із вимогами Закону про банки та нормативно-правовими актами Національного банку України з метою захисту інтересів

сів вкладників та інших кредиторів. Зокрема, тимчасовий адміністратор має право продовжувати або припиняти будь-які операції банку; виконувати будь-які дії, рішення від імені банку тощо. Отже, логічним є висновок, що під час здійснення тимчасової адміністрації банківська діяльність як така цілком не припиняється (можуть встановлюватися певні обмеження, але вони в жодному разі не змінюють статус банку як суб'єкта підприємницької діяльності, який має податковий обов'язок (якщо немає доходу/прибутку і податку на прибуток, то є інші об'єкти оподаткування – операції, які є об'єктом оподаткування ПДВ, земельні ділянки для сплати земельного податку, нерухомість як об'єкт податку на нерухомість; банк виступає податковим агентом з податку на доходи фізичних осіб). Під час дії тимчасової адміністрації Національний банк України вправі запровадити мораторій на виконання банком своїх зобов'язань. У Законі про банки мораторій визначено таким чином, що практично неможливо розтлумачити зобов'язання банку (вимоги кредиторів), на які він поширюється. Так, мораторій – це зупинення виконання банком зобов'язань перед кредиторами та зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів) та зупинення заходів, спрямованих на забезпечення виконання цих зобов'язань. Втім, попри таке визначення мораторію без зазначення строку виникнення зобов'язань банку, на які він поширюється, вважаємо, що поточні зобов'язання банку (у тому числі з податкових платежів), як і у загальному праві неспроможності, виникають, при цьому банківський мораторій на них не поширюється, за винятком нарахування неустойки (штраф, пеня), інших фінансових (економічних) санкцій за невиконання чи неналежне виконання зобов'язань перед кредиторами та зобов'язань щодо сплати податків і зборів (обов'язкових платежів). У протилежному випадку у неплатоспроможного банку, у якого ще не відкликано банківську ліцензію, немає шансів відновити задовільний фінансовий стан (хто вступатиме з ним у відносини під час дії тимчасової адміністрації, мораторію, знаючи, що поточні вимоги виконанням теж «заморожуються»).

Вбачається, що законодавець при викладенні норми пункту 1.3 ст. 1 Податкового кодексу України мав би врахувати зазначені положення Закону про банкрутство, Закону про банки та класифікувати податкові зобов'язання/податковий борг платника податків – боржника у справі про банкрутство на конкурсні, які не підпадають під регулювання Податкового кодексу, а регулюються законодавством про банкрутство, та поточні, регулювання яких не підпадає під законодавство про банкрутство і які, на наш погляд, мають регулюватися податковим законодавством.

1. Податковий кодекс України: постатейний коментар : у 2 ч. / В. В. Білоус, Л. К. Воронова, О. О. Головашевич та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка. – Х. : Право, 2011. – Ч. 1. – 704 с.
2. Постанова Верховного Суду України від 05.04.2005 р. // Практика розгляду господарських спорів судами України. Довідник на 2006 рік. – К. : Юридическая практика, 2006.

O. Lobach

SPHERE OF ACTION OF INTERNAL REVENUE CODE OF UKRAINE: SHORT STORIES AND PROBLEM ASPECTS

Of the article the author refers to the analysis of the norms of the Tax Code of Ukraine, which regulate the scope of the Code and determining the legal, which it does not apply, and concludes that the Code does not eliminate the problems that exist with these issues in the previous tax legislation.

Keywords: Tax Code, tax legislation, administration, taxes, duties (obligatory payments), bankruptcy, moratorium.

УДК 347.73:336.22(477)(094)

Якимчук Н. Я.

ВПЛИВ БЮДЖЕТНОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ НА ФОРМУВАННЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ДЕРЖАВИ ¹

У статті висвітлено питання взаємного впливу положень Бюджетного та Податкового кодексів України на формування податкової політики та необхідність вироблення цілісної бюджетно-податкової політики держави. Зазначено суперечності між Податковим та Бюджетним кодексами України, а також недосконалість регулювання ними відносин у сфері бюджетного відшкодування.

Ключові слова: бюджетно-податкова політика, бюджетно-правове регулювання; податково-правове регулювання; контроль щодо виконання бюджету за видатками.

Формування належного правового регулювання фінансових відносин можливо здійснювати лише за врахування стану економіки і на базі напрацьованої фінансової політики держави, яка комплексно реалізується за усіма напрямками публічної фінансової діяльності. Податково-бюджетна політика є центральним елементом фінансової політики держави, на вироблення якої впливає цілий комплекс чинників, як економічного і політичного, так і правового характеру. Проте важливо зазначити, що шляхи впровадження податкової та бюджетної реформ часто не відповідають поточним завданням економіч-

ної політики держави, через те, що здебільшого податковий і бюджетний напрями фінансової політики держави розглядаються як дві відокремлені категорії. Так, бюджетна та податкова політика мають власні цілі і напрями реалізації, однак вони є взаємопов'язаними, і неузгоджене їх здійснення призводить до розбалансування економіки держави. Відповідно, і положення основних нормативно-правових актів фінансового законодавства, таких як Бюджетний кодекс України та Податковий кодекс України, перебувають у взаємозв'язку, зміни до одного з них вимагають внесення адекватних змін до іншого. Систе-

¹ Статтю опубліковано за результатами «круглого столу» «Реформування податкової системи в контексті принципу верховенства права», що відбувся в НАУКМА 26 січня 2011 р.