

ПЕРСПЕКТИВЫ И ПРОТИВОРЕЧИЯ РЕФОРМИРОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА УКРАИНЫ

© 2011 Н.П. Кучерявенко

доктор юридических наук, профессор,

академик Национальной академии правовых наук Украины

Национальный университет “Юридическая академия Украины им. Ярослава Мудрого”

E-mail: a.i.ashmarin@mail.ru

Рассматриваются актуальные вопросы трансформации налогового законодательства Украины. Дается общая характеристика вступившего в силу в 2011 г. Налогового кодекса Украины, обозначаются основные тенденции, заложенные в данном нормативно-правовом акте, раскрываются наиболее проблемные моменты, связанные с его применением на практике.

Ключевые слова: Налоговый кодекс Украины, налоговое законодательство, налоговая реформа, налогообложение.

В 2011 г. Украина вступила с кодифицированным налоговым законодательством. Хотелось бы подчеркнуть три момента. Во-первых, Украина фактически заканчивает процесс кодификации налоговых законодательств на постсоветском пространстве. Во-вторых, деятельность по созданию Налогового кодекса Украины связывается с тринадцатилетним периодом. Вряд ли кто-то помнит (во всяком случае не говорит) о том, что первый проект Налогового кодекса Украины был подготовлен рабочей группой под руководством Ю.В. Тимошенко (которая в то время возглавляла комитет Верховной Рады) в 1998 г. Примечательно, что практически параллельно эта же группа работала над проектом Бюджетного кодекса Украины, который увидел свет в 2000 г. Однако проект Налогового кодекса после презентации был незаслуженно забыт. В начале XXI в. оживает интерес к реформированию налогового законодательства, и первый вариант проекта Налогового кодекса Кабинета Министров Украины появляется в 2000 г. В дальнейшем динамика прохождения проекта данного акта становится очень схожей с траекторией качелей: активный интерес сменяется абсолютным забвением. Условные пики интереса и, соответственно, появление различных вариантов связываются с 2002, 2007, 2010 гг. На определенном этапе о Налоговом кодексе становится говорить модно, и обещание его принятия превращается в яркий политический лозунг. Как одно из предвыборных обещаний появление Налогового кодекса и реализовалось в конце 2010 г. В-третьих, это особенный законодательный акт. Главная его особенность,

на наш взгляд, обусловлена содержательной конфликтностью отношений, которые должны быть урегулированы. Давайте задумаемся: когда речь идет об Уголовном кодексе (мы ни в коей мере не акцентируем внимание на его меньшей значимости или поверхности, наоборот, это один из важнейших актов в регулировании общественных отношений), все достаточно ясно: убийца, вор, насильник должен быть наказан. Это однозначно с позиций и права, и этики, и морали. Иная ситуация с регулированием налоговых отношений, где очень зыбкая и болезненная грань между публичными и частными интересами как раз и выражается в содержании налогово-правовых норм. Почему у меня кто-то должен забрать часть того, что я честно заработал? Почему то, что у меня забрали в форме налогов и сборов, израсходовано так, что освещение на улицах отсутствует, дороги разбиты?.. Поэтому попытки принятия или совершенствования налоговых законодательных норм и наталкиваются на бурные обсуждения и прямые “антиналоговые” выступления и митинги.

Итак, попробуем сформулировать хотя бы поверхностное представление о том, что все-таки в принятом Налоговом кодексе Украины хорошего и что плохого. Позитивных аспектов этого акта несколько.

1. Видимо, положительной может рассматриваться определенная унификация налогового законодательства Украины в сравнении с уже кодифицированными законодательствами бывших союзных республик. Развитие интеграционных процессов обуславливает важность понимания и определенной “традиционности” в применении на-

логовых законодательных норм. Именно поэтому Налоговый кодекс - это та общепонимаемая и общевоспринимаемая форма, с которой связывается налогово-правовое регулирование на постсоветском пространстве.

2. Принятие Налогового кодекса рассматривалось в качестве пути снижения налогового давления. Прежде всего, речь шла об уменьшении количества налогов и сборов, снижении или поэтапном сокращении ставок действующих налогов и сборов. Действительно, количественно налоги, сборы (обязательные платежи), составляющие налоговую систему Украины, уменьшились.

3. Работа над проектом Налогового кодекса (и в итоге его принятие) рассматривалась как один из путей устранения или хотя бы минимизации коллизий между действовавшими законодательными актами в области налогообложения. Отдельные нормы их не только не согласовывались, но прямо противоречили или исключали друг друга. Качественное преобразование налогового законодательства, его кодификация и определяли в значительной мере преодоление этой негативной ситуации.

4. Принятие кодекса обуславливало и появление в украинском законодательстве конструкций, объективно необходимых для налогового регулирования, но отсутствующих до 1 января 2011 г. Речь идет, прежде всего, о концептуальных, важных для практических последствий понятиях и конструкциях: налоге (его соотношении с другими обязательными платежами); налоговом механизме и элементах, его составляющих; основаниях ответственности за нарушение налогового законодательства и виды правонарушений; согласовании статусов контролирующих органов и плательщиков. Вот только краткий перечень тех аспектов, которые являются объективно необходимыми и в то же время новыми для налогового законодательства Украины. Они нашли свое отражение в соответствующих статьях Кодекса.

Вместе с тем только слишком заинтересованный автор может видеть в этом акте исключительно положительные моменты. К сожалению, много противоречий и несуразностей не только "перетаскивали" из старого налогового законодательства, но и "творчески внесли" в виде "уникальных" законодательных предписаний. Позволим себе только краткий обзор наиболее ярких противоречий Налогового кодекса Украины.

1. Искусственное уменьшение количества налогов и сборов. Действительно, подобное намерение активно провозглашалось в качестве яркого политического лозунга. Ликвидированы либо неэффективные налоги и сборы, не обеспечивающие заметных поступлений в доходные части бюджетов (налог на промысел, сбор с владельцев собак), либо те, которые невозможно взимать на всей территории Украины (курортный сбор; единый сбор, взимаемый в пунктах пропуска через государственную границу Украины, и т.д.). Реальное сокращение налоговой системы Украины произошло за счет государственной пошлины и сбора на обязательное государственное пенсионное страхование. Последний, трансформировавшись во взнос, вообще исключен из сферы налогово-правового регулирования. Исчезновение платежей, которые связывались с относительно значимыми поступлениями в бюджеты, можно иллюстрировать также некоторыми видами местных налогов и сборов (коммунальный налог, налог на рекламу, сбор за использование местной символики). При этом такое "косметическое" уменьшение налоговых платежей произошло параллельно с появлением новых налогов (налог на недвижимое имущество, отличное от земельного участка). Расширена также налоговая база по многим налогам, сокращены налоговые освобождения.

2. Определение терминов (ст. 14 Налогового кодекса Украины). Одно из самых проблемных мест Налогового кодекса. Здравая идея - сформировать определенный законодательный глоссарий - завершилась провалом и примитивными "ляпами". Первоначально предполагалось включить в ст. 14 только те понятия, которые используются в двух и более разделах Налогового кодекса и имеют некое обобщающее содержание. В итоге все понятия, составившие ст. 14 (а на сегодня их 269) можно разделить на несколько групп: а) понятия, которые заимствованы из иного законодательства и воспроизведены без изменений, без какой-либо специфики для налогово-правового регулирования (земли сельскохозяйственного назначения, комиссионный доход и т.д.); б) понятия, которые применяются исключительно в отдельном разделе Налогового кодекса; в) понятия, которые вряд ли могут рассматриваться в качестве фундаментальных законодательных дефиниций, формирующих основные подходы к понятийному аппарату налогово-правового

го регулирования (пиво, хронометраж и т.д.); г) понятия, которые в принципе невозможно применить. Наиболее ярким примером последних является закрепление термина “обособленное подразделение”. В проекте Налогового кодекса, который был утвержден в первом чтении, в данном случае содержалась отсылка к определению этого термина Хозяйственным кодексом. Однако еще в 2005 г. данная статья Хозяйственного кодекса Украины была отменена. Как же предполагалось определять - что такое обособленное подразделение? В итоге - исправили. Отсылочная норма теперь в качестве ориентира связывает определение обособленного подразделения не с Хозяйственным кодексом Украины, а с Гражданским кодексом. Но и в этом акте нет понятия обособленного подразделения. Гражданским кодексом Украины определяются филиал и представительство как разновидности обособленного подразделения, но последнее не определено как самостоятельное понятие. В качестве альтернативы уместно обратить внимание на ст. 2 “Определение основных понятий” Бюджетного кодекса Украины, которая, выделяя 51 термин, не дублирует никакое иное законодательство, а включает понятия, имеющие исключительно бюджетно-правовую природу (бюджет, бюджетный период, дефицит бюджета, распорядитель бюджетных средств и т.д.).

3. Ответственность (ст. 111 Налогового кодекса Украины). Сложно понять “глубину” авторского проникновения в проблему специалиста, которому удалось ее написать и протащить. Вряд ли Налоговый кодекс должен содержать нормы, заимствованные из текста пособий по основам правоповедения для домохозяек. Тем не менее в ч. 1 ст. 111 закреплено, что за нарушение законов по вопросам налогообложения применяются такие виды юридической ответственности: финансовая, административная, уголовная. Даже поверхностный взгляд на ст. 212 Уголовного кодекса Украины или ст. 164¹, 164², 164⁵ Кодекса про административные правонарушения Украины позволит прийти к выводу, что в данных актах не перечисляются все возможные виды ответственности за нарушение налогового законодательства. Каждый занимается своим делом. Кроме того, открытым остается и вопрос о корректности использования здесь понятия “финансовая ответственность” (вполне уместно рассмотрение перспектив налоговой ответственности). Финансовая ответствен-

ность может быть представлена и институциональными разновидностями (например, бюджетная). Поэтому насколько Налоговый кодекс должен выражать и охватывать все содержание отраслевой природы ответственности - это еще вопрос. Во всяком случае, в Бюджетном кодексе Украины применяется конструкция “нарушения бюджетного законодательства”. Еще более “уникальна” ч. 2 ст. 111 Налогового кодекса Украины, которая содержит предписание о том, что финансовая ответственность применяется в виде штрафных (финансовых) санкций (штрафов) и (или) пени. Для начала, на наш взгляд, невозможно разобраться в тупиковой конструкции “штрафных (финансовых) санкций (штрафов)”. Кстати, такое же название имеет ст. 113 Налогового кодекса Украины. Возникает, по меньшей мере, два вопроса: в чем различие штрафа и санкции (тогда, когда штраф и выступает санкцией); почему речь идет о множественном числе, поскольку из всей системы финансовых санкций применяется аж одна - штраф. Видимо, автору показалось слишком примитивным и поверхностным назвать статью просто “Финансовые санкции”. Кроме того, в подобной редакции законодатель заложил бомбу замедленного действия: и штраф, и пеня выступают разновидностями санкций. Поэтому любой плательщик может оспорить акт, где ему начислена и пеня, и штраф, не говоря уже о том, что до 1 января 2011 г. пеня рассматривалась как способ обеспечения исполнения налоговых обязательств (см. Закон Украины “О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами”), каковым по своей природе, безусловно, и является.

4. Совершенная размытость подходов законодателя к выделению способов обеспечения исполнения налоговых обязательств. Чуть выше мы об этом уже писали, но достаточно и того, что при регулировании уплаты налога на доходы физических лиц ст. 176 “Обеспечение исполнения налоговых обязательств” содержит банальный перечень обязанностей физических лиц как плательщиков налога. То есть ни о каких особенностях обеспечительных процедур при исполнении налоговых обязательств здесь речи нет.

5. Сохранение некоторых уникальных по “тупиковости” норм законодателем или привнесение их в реформирование налогового законодательства. Например, в соответствии с п. 164.2.12

п. 164.2 ст. 164 “База налогообложения” закреплено, что при исчислении налога на доходы физических лиц в базу включаются средства или имущество (нематериальные активы), полученные плательщиком налога как взятка, украденные или найденные как клад и т.д. Данное предписание перекочевало в Налоговый кодекс из Закона Украины “О налоге с доходов физических лиц”, где оно появилось одновременно с регулированием статуса налогового агента. Может быть, на том этапе разработчики Закона № 889 собирались включить взяткодателей в перечень налоговых агентов, чтобы при передаче взятки лицо, ее получающее, было абсолютно спокойно - обязанность по уплате подоходного налога с взятки лежит на налоговом агенте - взяткодателе. Что же касается действующей нормы Налогового кодекса - возникает вопрос: а как она может быть реализована? Если получение определенной суммы или предметов признано по приговору суда получением взятки, то в большинстве случаев санкция предполагает и дополнительное наказание - конфискацию. Как в этом случае можно применить норму, когда у осужденного будут конфискованы все средства, объяснить сложно. Это лишь один пример нормы, которая вряд ли в ближайшее время будет требовать обобщения практики применения.

Однако следует задуматься и постараться ответить на вопрос: не чем плох Налоговый кодекс (видя его противоречия и ошибки их несложно устранить, если, конечно, этого хотеть!), а как применять его предписания? Это может быть и путь соблюдения правил поведения всеми участниками налоговых отношений в соответствии с нормами, которые закреплены в кодексе. Но это может быть и превращение отдельных положений кодекса или его в целом в своеобразную гильотину для налогоплательщиков. Как применять нормы налогового закона - вот в чем и вопрос и ответ одновременно. Очень показательным в данном случае является пример специфического понимания процедур сдачи налоговой отчетности налоговыми инспекциями во второй половине 2010 г. Значительная часть налоговых деклараций принималась либо с ничего не значащей пометкой “Принято к сведению”, либо вообще не

принималась по формальным основаниям, не связанным с нарушением каких-либо норм плательщиком (например, вместо нулей в декларации проставлены прочерки или наоборот). Это приводило к начислению санкций за несвоевременную сдачу налоговой отчетности, поскольку принятие к сведению еще не означало сдачу налоговой декларации. Кроме того, указанное обуславливало и невозможность плательщика получать (или инициировать получение) бюджетное возмещение, создавало сложности (подчас непреодолимые) с партнерами и контрагентами. Это только один из примеров об “индивидуальном” понимании содержания и применения норм налогового законодательства работниками налоговых органов.

Вот почему появление Налогового кодекса в Украине представляет собой двойное событие и порождает двойственный процесс. С одной стороны, это завершение определенного этапа преобразования налогового законодательства в Украине. С другой стороны, это объективное и необходимое начало процесса совершенствования норм данного кодифицированного акта, преодоления коллизий и, извините, глупостей, которые, к сожалению, присутствуют в данном акте. Причем без активной работы по устранению последних вряд ли можно прийти к выводу, что Налоговый кодекс вообще необходим был в Украине.

1. Налоговый кодекс Украины. URL: <http://pravoved.in.ua/section-kodeks/184-newnku.html>.

2. Кодекс Украины об административных правонарушениях. URL: <http://pravoved.in.ua/section-kodeks/34-kuoap.html>.

3. Уголовный кодекс Украины. URL: <http://meget.kiev.ua/kodeks/ugolovniy-kodeks/>.

4. Бюджетный кодекс Украины. URL: <http://pravoved.in.ua/section-kodeks/81-bku.html>.

5. О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами: закон Украины: [от 20.02.2003 г. № 550-IV]. URL: <http://www.dtki.com.ua/show/1cid11479.html>.

6. О налоге с доходов физических лиц: закон Украины: [от 22.05.2003 г. № 889-IV]. URL: http://www.sng.allbusiness.ru/content/document_r_8FE0483F-591D-48F4-BB62-B3B386F8FA6A.html.

Поступила в редакцию 06.09.2011 г.