

**НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВОГО ОБЛІКУ В УКРАЇНІ:
НЕВИРІШЕНІ ПРОБЛЕМИ ТА ШЛЯХИ РОЗВИТКУ**

Висвітлено ключові проблемні питання в сфері законодавчого регулювання податкового обліку в Україні, а також окреслено власне бачення автора щодо шляхів усунення системного безладу в даній царині

Постановка проблеми. Відповідно до результатів дослідження "Paying Taxes 2010", що було проведено Всесвітнім Банком, податкова система України є однією з найбільш ускладнених в світі. Приблизний час, що необхідний пересічному українському підприємству для

розрахунку та сплати існуючих 147 податків та зборів становить 736 годин на рік [15]. Таким чином, в рейтингу податкових систем країн світу Україна займає неприємно вражаюче 181 місце з 183 (табл. 1).

Таблиця 1. Рейтинг країн світу за простотою податкової системи в 2010 році [21]

Місце в рейтингу	Назва країни	Кількість платежів	Час, що витрачається на нарахування та сплату (год.)	Загальна податкова ставка (% прибутку)
1	Мальдіви	1	0	9,1
2	Катар	1	36	11,3
3	Гонконг	4	80	24,2
4	ОАЕ	14	12	14,1
5	Сінгапур	5	84	27,8
...
103	Російська Федерація	11	320	48,3
...
179	Центральноафриканська Республіка	54	504	203,8
180	Республіка Конго	62	606	65,5
181	Україна	147	736	57,2
182	Венесуела	71	864	61,1
183	Білорусь	107	901	99,7

Висновки Всесвітнього Банку підтверджуються і результатами опитування топ-менеджерів 988 підприємств, що було проведено компанією "Appleton Mayer" в другому кварталі 2010 року. За результатами дослідження 81 % опитаних керівників, що працюють в Україні, не задоволені існуючою податковою системою, серед ключових проблем абсолютна більшість вказала на нестабільність і неузгодженість податкового законодавства [2].

Варто також прийняти до уваги висновки експертів Міжнародної фінансової корпорації, які в своєму дослідженні "The Costs of Tax Compliance in Ukraine" зазначають, що на адміністрування податків український бізнес щороку витрачає більше 4 млрд. грн. Для прикладу, в період з 2007 по 2009 роки приватний бізнес, окрім сплати безпосередньо податків і зборів, що передбачені законодавством, витратив як мінімум 7,8 млрд. грн. на заходи, що пов'язані з їх адмініструванням (зазначена сума складає близько 1 % ВВП України за 2007 рік) [15].

Отже, зазначені дані свідчать про глибоку кризу в податковій системі країни та відповідно в одній з її складових – системі податкового обліку. І хоча сьогодні науковці в сфері бухгалтерського обліку намагаються знайти вирішення даної проблеми, вони часто зосереджують свою увагу лише на податковому обліку як технічному процесі накопичення та надання інформації, упускаючи з поля зору питання податкової політики держави, вважаючи це компетенцією макроекономічної науки, а не бухгалтерського обліку. Проте такий підхід – це ніщо інше як лікування симптому, а не самої хвороби.

Важливо розуміти, що податковий облік – це безпосередній наслідок податкової політики. І якщо ми дійсно бажаємо вирішити проблему складності ведення податкового обліку, то причини цієї проблеми необхідно шукати в податковій політиці держави (першопричині) та усувати їх там.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Значну увагу вивченню проблеми неефективності законодавчого регулювання податкового обліку в своїх публікаціях приділяли наступні вітчизняні та зарубіжні автори: Н. Воронєцька, І. Данильчук, Н. Дубцова, О. Кірш, Н.О. Коломієць, А. Лосєв, О.М. Мінаєва, О. Молдован, І.В. Мотора, А. Репа, М. Романюк, С.В. Сарана, С. Старицький, О.П. Угровецький та інші. Однак ряд питань в даній сфері досі залишаються недостатньо розкритими і вимагають подальших досліджень.

Мета даного дослідження полягає в тому, аби з'ясувати першопричини неефективності законодавчого регулювання податкового обліку в Україні (особливо ті, що закладені в проєкті Податкового кодексу), що, в свою чергу, дозволить зробити подальші кроки на шляху до їх усунення.

Викладення основного матеріалу дослідження. Важко не погодитись з С.В. Сараною [14, с. 379], що зазначає про необхідність розглядати удосконалення законодавства як постійний процес, оскільки створити раз і назавжди досконале податкове законодавство реально неможливо. Але, в той самий час, не можна і допускати ситуацію, коли кількість так званих "удосконалень" переходить розумну межу і, таким чином, руйнує стабільність податкової політики держави.

Однозначно, що українським законотворчим органом зазначена межа була не тільки пройдена, а й залишена далеко позаду, оскільки нестабільність національного податкового законодавства дійсно вражає. Наприклад, якщо прослідкувати історію редакцій Закону України "Про оприбуткування прибутку підприємств" та Закону України "Про податок на додану вартість", то можна прийти до висновку, що кожен з цих законодавчих актів з моменту свого прийняття (приблизно 15 років назад) зазнав більше 110 змін.

Не сприяє зрозумілості законодавчого регулювання оподаткування також і існування поряд із законами України великої кількості нормативних актів центральних органів виконавчої влади. Особливої уваги заслуговує проблема існування безлічі листів Державної податкової адміністрації України, яка, здається, користуючись "розмитістю" трактувань в законах, встановлює власні правила ведення податкового обліку залежно від необхідності виконання плану по надходженням до бюджету. Таким чином, вже не важливо, що саме зазначено в законі, адже через лист ДПА можна все пояснити та розтлумачити по-своєму.

Як зазначає О.П. Угровецький, колізії між правовими нормами призводять до порушення системності правового регулювання і тим самим знижують його ефективність. Законодавчі та підзаконні суперечності заважають нормальній роботі в сфері податкової системи, нерідко порушують права громадян, позначаються на ефективності правового регулювання, стані законності і правопорядку, правосвідомості та правовій культурі суспільства [16, с. 207].

Не варто забувати, що заплутаність законодавчої бази в сфері оподаткування, врешті-решт, має і свої згубні наслідки для економічної безпеки країни, збільшуючи величину транзакційних витрат для підприємств, що погіршує інвестиційний клімат та посилює негативний ефект від "тінізації" економіки. Далі вважаємо за доцільно розглянути зв'язок між неефективним податковим законодавством та тіньовою економікою через призму досить популярної останнім часом теорії транзакційних витрат.

Взагалі, вперше термін "транзакційні витрати" вжив відомий економіст Рональд Коуз в своїй праці "Природа фірми" (1937 р.). Під транзакційними витратами він розумів затрати та втрати, що неминуче виникають при укладанні та виконанні будь-яких угод (транзакцій). Як зазначає Р. Капелюшников, тут мова йде про затрати, пов'язані зі збором та переробкою інформації, пошуком партнерів, проведенням переговорів та прийняттям рішень, оформленням та юридичним захистом контрактів, контролем за їх виконанням тощо. Виділення затрат даного класу означає визнання "небезплатності" самого процесу взаємодії між економічними агентами [3].

Проте саме прямий зв'язок між транзакційними витратами та тіньовою економікою дещо пізніше показав перуанський економіст Ернадо де Сото в своїй книзі "Інший шлях" (1987 р.). Як зазначає Ю.В. Латов [6], головне наукове відкриття Е. де Сото полягає в принципово новому підході до пояснення генезису тіньової економіки. Перуанський економіст вважає, що основною причиною розростання миського неформального сектора є не відсталість сільських мігрантів, ніби-то не здатних знайти собі місце в легальному секторі економіки, а бюрократична заорганізованість, що перешкоджає вільному розвитку конкурентних відносин.

Таким чином, Е. де Сото пропонує альтернативні якісні оцінки тіньового і легального бізнесу в країнах "третього світу". За класичним підходом вважається, що легальний сектор є носієм сучасної економічної культури, тоді як тіньовий сектор – пережиток традиційної економіки. Проте перуанський економіст доводить, що легальна економіка країн, що розвиваються, облуптана меркантилістськими узами, тоді як саме суб'єкти тіньової економіки встановлюють істинно демократичний економічний порядок, організовуючи ведення свого приватного господарства на принципах вільної конкуренції.

Тобто, Е. де Сото вказує на те, що готовність перуанців діяти поза рамками закону в значній мірі є результатом раціональної оцінки витрат, а основною причиною тіньової економічної активності слід вважати нераціональний правовий режим, коли процвітання компанії у меншій мірі залежить від того, наскільки добре вона працює, і в більшій – від витрат, що накладаються на неї законом [6].

Інша оригінальна ідея Е. де Сото полягає в класифікації транзакційних витрат за критерієм їх легальності. Перша група такої класифікації отримала назву "ціна підпорядкування закону", тобто це витрати, які включають:

- витрати доступу до закону: витрати на реєстрацію юридичної особи, на одержання ліцензії, відкриття рахунку в банку, одержання юридичної адреси і виконання інших формальностей для отримання права займатися певним видом економічної діяльності;

- витрати на продовження діяльності в рамках закону: обумовлені необхідністю сплачувати податки, дотримуватися чинного законодавства в галузі трудових відносин, які регулюють тривалість робочого дня, мінімальну заробітну плату, соціальні гарантії, підкорятися бюрократичній регламентації виробничих стандартів, нести втрати через неефективну судову систему. Ціна підпорядкування закону включає не тільки прямі грошові витрати, але і витрати часу на виконання тих чи інших бюрократичних процедур [1].

Друга група транзакційних витрат за класифікацією Е. де Сото отримала назву "ціна позалегалності". Тобто це ті витрати, які несе підприємець, коли робить вибір на користь нелегальної діяльності. В дану групу транзакційних витрат входять: "ціна ухилення від покарань" (ризик покарання частково знижується хабарами як особливою формою

страхування), підвищені ставки на тіньовому ринку капіталів, неможливість брати участь в капіталомістких сферах виробництва, відносно слабка захищеність прав власності, "ціна неможливості ефективно використовувати систему укладання контрактів" (значна небезпека порушення ділових зобов'язань).

В цілому, на думку Е. де Сото, розшарування господарської діяльності на легальний і нелегальний сектори спричинює негативну дію на економіку, що виражається в зниженні продуктивності, скороченні інвестицій, уповільненні технічного прогресу і численних труднощах у формуванні макро економічної політики країни [6].

Таким чином, пояснення причин існування тіньової економіки на кшталт: "Підприємці ідуть в "тінь", бо хочуть весь прибуток залишати собі і не ділитися з державою" – втрачають свій авторитет, оскільки ідуть в "тінь" не тому, що не хочуть віддати частину прибутку у вигляді податку, а тому, що держава створює велику кількість бар'єрів та не забезпечує нормальних умов для діяльності в межах закону, створює таку ситуацію, коли "ціна підпорядкування закону" перевищує "ціну позалегалності". І тому вирішення проблеми тіньової економіки пов'язане не з притягненням до адміністративної та кримінальної відповідальності, а зі створенням зрозумілого та чіткого законодавства в сфері оподаткування, що зменшить можливості їм маніпулювати, а, отже, знизить "ціну підпорядкування закону". Логіка проста: за таких умов підприємству буде вигідніше вести свою діяльність в межах закону, ніж ризикувати та шукати нелегальні схеми функціонування.

Вважаємо, що роздуми Е. де Сото не повинні залишитись без уваги, вони досі не втрачають своєї актуальності для України. За різними статистичними даними від 30 до 50% національної економіки перебуває в тіньовому секторі. Без зайвих питань зрозуміло, що "корінь зла" криється в бюрократичному законодавстві, яке породжує корупцію. Сама ж корупція, в свою чергу, дає можливість фінансовим групам лобювати свої інтереси в парламенті та приймати закони "під свій бізнес". Таким чином, коло замикається, одне зло породжує інше.

Вже давно в наукових та політичних колах точиться дискусія навколо питання прийняття Податкового кодексу, який би мав усунути причини зазначених проблем. Нарешті, після декількох років невдалих спроб, 17 червня 2010 року Верховною Радою України в першому читанні все ж таки був прийнятий підготовлений Кабінетом Міністрів України проект Податкового кодексу. Що ж до проекту Податкового кодексу розробленого опозицією, то він був відхилений народними депутатами напередодні [10].

І хоча обсяг прийнятого документу становить приблизно 600 сторінок, перевагою Податкового кодексу є те, що він являє собою єдиний документ, який консолідує та замінює численні закони та нормативні акти, що сьогодні регулюють питання оподаткування. Якщо говорити про обсяг, то, для прикладу, Податковий кодекс США містить більше 1000 сторінок, а все податкове законодавство займає 17000 сторінок чи 260 томів [13]. Проте важливо усвідомлювати, що проблема навіть не в тому, на скільки сторінках розміщується податкове законодавство, головне – це зміст самого документу, те як зрозуміло та однозначно розкриті його положення.

Ознайомившись з прийнятим в першому читанні документом, вважаємо, що замість того, щоб стати першим реальним кроком на шляху до виправлення ситуації з безладом в українському податковому законодавстві, він несе з собою лише розчарування від невинуватих очікувань.

Сьогодні авторами даного законопроекту широко рекламується зниження кількості загальнодержавних податків з 29 до 17, крім того підлягають відміні і 10 місцевих податків та зборів. Але, якщо заглибитись в суть таких змін, то одразу стає зрозуміло, що це лише реклама. Оскільки ті податки, які підлягають відміні (наприклад, податок з власників собак, податок на використання місцевої символіки, податок на виграш на іподромних бігах тощо), не становили реального тягаря для економіки (до відома, в бюджеті різних рівнів в

2009 році від даних податків надійшло лише 8 млн. грн.) [7]. Уряд прагне відмінити дані податки не тому, що хоче спростити податкове навантаження на платників податків, насправді причина набагато банальніша: просто адміністрування даних податків обходиться дорожче, ніж фактично зібрана сума за даними платежами.

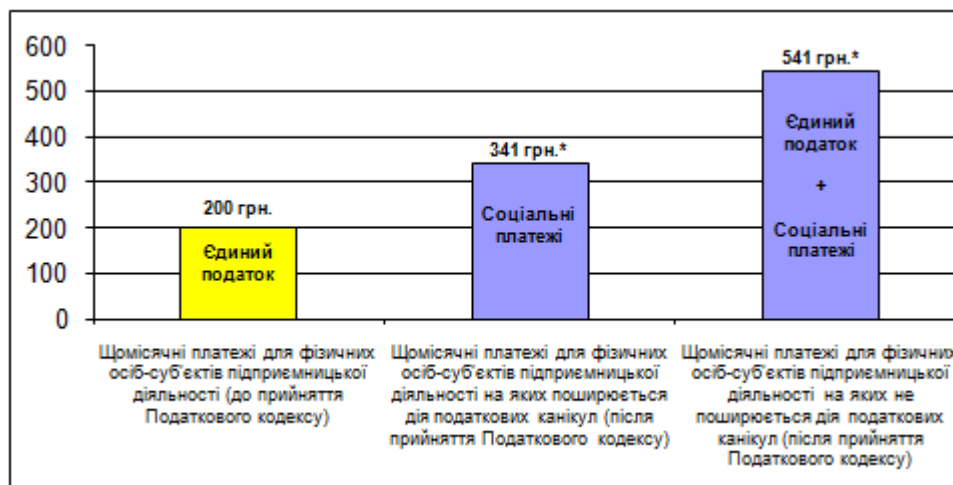
Також проект Податкового кодексу залишає незмінними максимальні ставки ПДВ і податку на прибуток як в 2011 році, так і після 2015 року. Обіцяне щорічне зниження ставки ПДВ на 1 процентний пункт (до 17 %) діятиме лише впродовж трьох років – з 2012 по 2014 рік, потім ставка знову складатиме 20 %. В цей же період очікується і щорічне зниження на 1 процентний пункт базової ставки податку на прибуток – до 17 %. Потім ставку підвищать до 20 %, хоча з врахуванням максимальних додаткових ставок місцевих органів влади її загальний розмір складе нинішні 25 %. Адже ключовою в реформі стане можливість встановлювати в різних населених пунктах України різні ставки податку на прибуток. Згідно Ст. 20 розділу III проекту, Верховна рада Автономної республіки Крим, обласні ради, а також міськради Києва і Севастополя зможуть встановлювати понад базову (17-20 %) додаткову ставку до 2 %, а райради і ради міст обласного значення – до 3 % [18].

Як зазначає В.М. Пинзеник, деклароване зниження податків обернеться для економіки посиленням податкового тиску. Адже при наростаючому дефіциті державного бюджету, який у 2010 році може сягнути 170 млрд. грн, або майже 16 % ВВП, неминуче включаються у дію не передбачені жодним законодавчим актом нові форми "податкових" вилучень. Він вважає, що деяку частину таких вилучень уже зараз добре відчуває економіка – неповернення ПДВ, стягнення податків наперед, непроплата зобов'язань (виконаних для бюджетних установ робіт, наданих послуг чи поставлених товарів). Таким чином, це є нічим іншим, як примусовим вилученням коштів з економіки, додатковими податками для неї [17].

Насамперед вражає те, що в урядовому проекті Податкового кодексу втрачається сама суть спрощеного оподаткування. Відповідно до прийнятого документу, спрощена система оподаткування не поширюється на підприємців-фізичних осіб, які здійснюють аудиторську, рекламну, бухгалтерську, адвокатську діяльність, діяльність в сфері права, інжинірингу, здійснюють консультування з питань комерційної діяльності і управління, ведуть допоміжну діяльність в сфері державного управління, надають посередницькі послуги з придбання, продажу, оренди та оцінки нерухомого майна. Це означає, що даний законопроект не несе жодного спрощення для перерахованих суб'єктів підприємницької діяльності, а, навпаки, обтяжує їх великим обсягом додаткової облікової роботи.

Багато видів діяльності, що здійснюються сегментом малого бізнесу, можуть бути рентабельними лише за наявності спрощеної системи оподаткування. На думку О. Молдована, очевидно неправильно змушувати вести баланс та готувати повну податкову звітність продавця газет чи монтажника пластикових вікон. Зазначений автор вважає, що слід врахувати, що скасування спрощеної системи не означатиме автоматичного переходу підприємців на загальну систему оподаткування, навпаки, наслідком такого рішення стане перехід у тінь більшої частини малого бізнесу, що збільшить обсяги тіньової економіки та зменшить навіть наявні надходження до бюджету [9].

А щодо так званих "податкових канікул", то реально 80-90% суб'єктів малого бізнесу скористатися ними не зможуть, адже, щоб отримати право на такі канікули, оборот малих підприємств не має перевищувати 100 тисяч грн. на рік або 8 333 грн. на місяць. Для обороту навіть малого підприємства це дуже незначна сума. Для приватних підприємців максимальний поріг обороту становить 300 тисяч грн., але і в цьому випадку податкові канікули поширюються лише на підприємців, які надають побутові послуги населенню [12].



*в основу розрахунків закладено мінімальну заробітну плату станом на 1 грудня 2010 року, яка становить 922,00 грн.

Рис. 1. Суть змін, що стосуються фізичних осіб-суб'єктів підприємницької діяльності, що сплачують єдиний податок (відповідно до Податкового кодексу, прийнятого в першому читанні)

Фактично для підприємців, що перебувають на спрощеній системі і для яких, так би мовити, передбачаються податкові канікули, витрати не зменшуються. Хоча, по-суті, ті підприємці, обсяг діяльності яких за рік не перевищує 300 тис. грн., вже не будуть платити єдиний податок, але натомість їм прийдеться платити соціальні платежі в повній мірі. Таким чином, виникає питання, в чому ж полягає суть так масштабно розрекламованих податкових канікул, якщо підприємці будуть платити більше, а не менше? Отже, можна зробити висновок, що Податковий кодекс в прийнятій редакції в першому читанні не несе з собою ніякого спрощення для суб'єктів малого бізнесу – беззаперечний факт, що підтверджений розрахунками (рис. 1).

Вважаємо, що, закладаючи дані норми в проект Податкового кодексу, виконавча влада проявляє вузьке економічне мислення, оскільки вимірює корисний ефект від існування спрощеної системи оподаткування лише сумами зібраних платежів до бюджету, не розпізнаючи більшого по своїй суті ефекту від самозайнятості понад 2,5 млн. осіб-суб'єктів підприємницької діяльності, які не тільки самі забезпечили себе робочими місцями (жодна галузь на даний час не зможе поглинути таку кількість робочої сили), але й формують суттєву купівельну силу в системі агрегованого попиту країни, різке зменшення якої, очевидно, призведе до рецесії.

Негативне враження справляє також і ряд інших речей, наприклад, згаданий законопроект закріплює норму, відповідно до якої суб'єкти підприємницької діяльності на загальній системі не мають право відносити на валові витрати вартість товарів і послуг, придбаних у суб'єктів підприємницької діяльності, що перебувають на спрощеній системі. Таким чином, дана норма може призвести до підвищення цін на товари вітчизняного виробництва.

Не тішить і той факт, що в Податковому кодексі пропонується значне збільшення кількості штрафів та їх розмірів, за деякі порушення штрафи збільшуються в 10 разів. Наприклад, за повторне протягом року неподання декларації штраф накладатиметься вже в розмірі не 170, а 1700 грн. При самостійному визначенні податківцями податкових зобов'язань або їх донарахуванні штраф становитиме 100 відсотків від суми нарахованого податкового зобов'язання [5].

В результаті таких дій, на думку А. Лосєва, формується враження, що наповнення бюджету планується саме за рахунок штрафних санкцій, покладених на малий та середній бізнес, а не за рахунок реформування законодавства. Автор зазначає, що замість того, щоб за допомогою Податкового кодексу дати змогу малому бізнесу піднятися на ноги, а вже потім збільшувати за його рахунок податкові надходження до бюджету, слову Кодекс повертається його першочергове значення: латинське слово "codex" значило в Давньому Римі колоду, що прикріплювалась до ніг злочинця, та яку останній тягнув за собою [7].

Як відзначає В. Цибульський, некоректно виписана й сама система штрафних санкцій. За одне і теж порушення існує декілька видів стягнень, які накладаються на підприємця одночасно. Зазначений автор вказує і на несправедливу різницю в правах податкової, як контролюючого органу, та платників податків. Так, у проекті передбачено 22 статті, де в 70 пунктах прописана відповідальність підприємців, і лише 1 стаття, де зазначається про відповідальність держави [19].

Збільшилася і загальна тривалість перевірок: планова – 45 днів, позапланова і контрольна – по 15 (терміни вказано з урахуванням можливості продовження). При цьому кількість позапланових і контрольних перевірок не обмежується. Проект кодексу вводить таке поняття, як опитування фізичних осіб із можливістю виклику їх до податкових органів [11]. Підстав для проведення позапланової перевірки стало значно більше – 15 проти 9, які є сьогодні. До цього ще додається дев'ять підстав для проведення контрольної перевірки. Серед підстав значиться, зокрема, одержання податковим органом запиту від підрозділу, що проводить оперативно-розшукові заходи. Законопроект передбачає можливість не допуску перевіряючих лише у тому випадку, якщо немає направлення на перевірку. Якщо таке направлення є, то вже неважливо, що там написано. Якщо ж платник податків не допускає посадовців податкової до перевірки, то впродовж двох днів через суд податковий орган може зупинити будь-які операції на банківських рахунках такого платника [20].

Дослідник А. Лосєв [7] акцентує увагу також на положеннях про нові засоби впливу на суб'єктів підприємницької діяльності. Скасовується норма щодо узгодження податкових зобов'язань (з платником податків), вводиться безакцептне (без згоди власника) списання коштів з рахунку, право позасудового арешту рахунків. Податкова інспекція отримує право обстежувати будь-яку територію, що належить платнику податків (виробничі, складські приміщення тощо) та складати акти про результати такого обстеження. До того ж, у ДПАУ може з'явитися можливість проводити огляд особистого житла підприємців, адреси яких значаться в податкових документах. Крім того, помітно спрощується сама процедура отримання дозволу на обшук приміщень податківцями і огляд документів.

В проекті Податкового кодексу є і таке нововведення, як визначення розміру оподаткування непрямыми методами. Подібна методика використовується в багатьох розвинених країнах, але у випадку з національним

законопроектom ніде не зазначено, хто ж визначатиме об'єкт оподаткування для застосування даних непрямих методів. Залишення ж вибору непрямих методів оподаткування на розсуд фіскальних органів несе в собі пряму загрозу правам платників податків [7].

Щодо змін в сфері оподаткування прибутку підприємств, то ключова з них пов'язана зі Ст. 5.1 та Ст. 6.1 проекту Податкового кодексу, в яких зазначається, що для визначення об'єкта оподаткування не враховується сума попередньої оплати та авансів у рахунок оплати товарів, виконаних робіт, наданих послуг. А дохід від реалізації товарів визнається за датою переходу покупцеві права власності на такий товар. Дохід від надання послуг та виконання робіт визнається за датою складення акта, який підтверджує виконання робіт або надання послуг. Аналогічні зміни торкнулися і валових витрат [11]. Таким чином, було відмінено правило "першої події" по відношенню до доходів та витрат.

Що ж до такого проблемного податку як ПДВ, то проект Податкового кодексу в частині оподаткування доданої вартості залишає правило "першої події" для визначення дати виникнення податкових зобов'язань: або дата отримання грошових коштів в якості оплати товарів (послуг), або дата відвантаження товарів (дата оформлення акта виконаних робіт та послуг). Такий механізм не відповідає методиці визначення доходів від реалізації товарів, робіт, послуг для цілей визначення податку на прибуток. Таким чином, зближення фінансового та податкового обліку простежується тільки в частині оподаткування прибутку підприємств. Це призведе до невідповідності і непорівнянності показників податкових декларацій з податку на прибуток і ПДВ, а платники податків, як і колись, будуть змушені вести окремий податковий облік для цілей оподаткування ПДВ [8].

Вважаємо, що відхилений альтернативний проект Податкового кодексу, що був запропонований опозицією, дає раціональніші відповіді на більшість проблем, що пов'язані з адмініструванням ПДВ. Так, в альтернативному законопроекті пропонувалося запровадити податок на додану вартість односторонньої дії, тобто механізм, який не передбачає процедури відшкодування цього податку: ПДВ нараховується та сплачується тільки при операціях між платниками ПДВ та неплатниками ПДВ, тобто при кінцевому споживанні [4]. Такий підхід допоміг би уникнути використання популярних схем з незаконним відшкодуванням даного податку та усунював би одвічну проблему державного боргу за відшкодуванням ПДВ.

Якщо уважно ознайомитись зі статтями прийнятого в першому читанні законопроекту, то навіть його беззаперечна перевага – те, що тепер є один документ, який об'єднує положення більше сотні нормативних актів – нівелюється, оскільки даний документ містить велику кількість так званих "відсилочних" норм. Дані норми, по-суті, знову надають право виконавчій владі видавати безліч нових додаткових нормативних актів (наказів, листів-роз'яснень тощо), що стосуються ведення податкового обліку та складання податкової звітності. А це, в свою чергу, рано чи пізно знову поверне ситуацію до існуючого стану.

Висновки та перспективи подальших досліджень.

Норми прийнятого в першому читанні Податкового кодексу несуть з собою більше ускладнень, аніж реального спрощення. З'явиться більше додаткової облікової роботи для бухгалтерів (особливо, що стосується підприємств, яких зобов'язують перейти з спрощеної на загальну систему оподаткування). Надаючи необґрунтовані повноваження податковим органам, виникають прямі загрози щодо порушення прав платників податків. Хоча часто може здатися, що податкова система є складною не просто так, що за цією складністю криється певний глибокий зміст, що цей "хаос" має свою певну логіку, тобто щось таке, що забезпечує наповнення державного бюджету і без чого фінансова система країни може розсипатись як картковий будинок. Проте, це лише ілюзія. Вважаємо, що описаний безлад в сфері нормативного регулювання податкового обліку не має

жодної розумної логіки, окрім банального завдання закрити черговий бюджетний розрив. Складність податкового законодавства – це прямиий шлях до тіньової економіки, це одна з її причин.

Усвідомивши основні недоліки прийнятого в першому читанні проекту Податкового кодексу підготовленого КМУ, вважаємо, що необхідно повернутися до розгляду відкинутого альтернативного опозиційного проекту Податкового кодексу, оскільки в ньому прослідковується на порядок вища логіка вирішення сучасних викликів в сфері податкової системи та упорядкування податкового обліку зокрема.

Основною метою прийняття Податкового кодексу має стати узгодження та спрощення податкового законодавства, а не сам факт його прийняття. Науковці в сфері бухгалтерського обліку не повинні залишатись осторонь, оскільки сьогодні як ніколи гостро відчувається потреба в їх конкретних пропозиціях щодо даного питання. Саме від їхньої активної позиції залежить те, який основний податковий документ отримає країна, а значить, за якими правилами буде вестись податковий облік в найближчій перспективі.

Список використаної літератури:

1. *Данильчук І.* Трансакційні витрати в умовах ринкової економіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/soc_gum/Evu/2010_14/Danilchuk.pdf.
2. *Дидух О.* Налоговая система Украины - самая запутанная в мире [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://focus.ua/economy/114901>.
3. *Капелюшников Р.* Теорема Коуза [Електронний ресурс] / Р. Капелюшников // Отечественные записки. – 2004. – № 6 (20). – Режим доступу: <http://www.strana-oz.ru/?numid=21&article=982>.
4. *Катеренчук М.* Міфи податкової реформи та проблеми податкової системи [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eurorukh.org.ua/ua/internal-revenue-code/myths-of-tax-reform/index.html>.
5. *Кірш О.* Канікули суворого режиму, або за жадібність олігархів розплатиться малий бізнес [Електронний ресурс] / О. Кірш // Дзеркало тижня. – 2010. – № 24(804). – Режим доступу: <http://www.dt.ua/2000/2040/69895/>.
6. *Латов Ю.В.* Конкурентный неформальный бизнес — против меркантилистского государства [Електронний ресурс] / Ю.В. Латов // Экономическая теория преступлений и наказаний. – 2000. – № 2. – Режим доступу: <http://corruption.rshu.ru/magazine/2/n2-19.shtml>.
7. *Лосев А.* Налоговый кодекс оказался страшнее самих налогов [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.prostobiz.ua/biznes/gosregulirovanie/stati/nalogovy_kodeks_okazalsya_strashne_e_samih_nalogov/.
8. *Марков О.* Дрібна капость [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/~1/2/0/all/2010/07/08/202919>.
9. *Молдован О.* Єдиний податок: скасувати не можна реформувати [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/publications/2010/04/30/234326/>.
10. *Новости Украины.* Рада не поддержала оппозиционный Налоговый кодекс [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rus.newsru.ua/finance/15jun2010/kodex.html>.
11. *Проект Податкового кодексу України від 15.06.2010 р. № 6509* [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://gska2.rada.gov.ua/pls/zweb_n/webproc4_1?id=&pf3511=37984.
12. *РБК-Украина.* В урядовому проекті Податкового кодексу втрачається сама суть спрощеного оподаткування, – ФРУ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rbc.ua/ukr/finance/show/v-pravitelstvennom-proekte-nalogovogo-kodeksa-teryatsya-16062010120700>.
13. *Рела А.* Історія податків [Електронний ресурс] / А. Рела // Школа бухгалтера. – 2002. – № 44. – Режим доступу: <http://www.dtk.com.ua/engine/services/print.php>.
14. *Сарана С.В.* Систематизація як форма удосконалення податкового законодавства України [Електронний ресурс] / С.В. Сарана // Форум права. – 2009. – № 2. – С. 379–383. – Режим доступу: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2009-2/09scvpzu.pdf>.
15. *Спивак Р.* Налоговая система Украины: переоценка ценностей и идеологии в сфере налогообложения [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.appletonmayer.com/data/articles/2010/0420/>.
16. *Угровецкий О.П.* Правове регулювання податкової системи підзаконними актами [Електронний ресурс] / О.П. Угровецкий // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2009. – № 3(46). – С. 207–214. – Режим доступу: http://www.nbu.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnuodpsu/2009_3/2009_3_Ugroveckiy.pdf.
17. *Українські Новини.* Пинзенник прогнозує посилення податкового тиску на економіку в разі прийняття Податкового кодексу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/~1/0/all/2010/06/18/200939>.
18. *Цатурян М.* Налоговый кодекс играет со ставками [Електронний ресурс] / М. Цатурян // Коммерсантъ. – 2010. – № 18. – Режим доступу: <http://www.kommersant.ua/doc.html?path=\komua\2010\101\12582085.htm>.
19. *Цибульський В.* Налоговый кодекс: бедные заплатят за богатых, а богатые спасут бюджет [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ubr.ua/laws-and-business/expert-advice/nalogovyi-kodeks-bednye-zaplatyat-za-bogatyh-a-bogatye-spasut-budjet-50963>.
20. *NEWSru.ua.* Новый Податковий кодекс забезпечить підприємцям гірші умови, ніж у 90-х [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://newsru.ua/finance/27jun2010/podatk.html>.
21. *The World Bank Group.* Doing Business 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doingbusiness.org/economyrankings/default.aspx>.

ЛОЗИНСЬКИЙ Дмитро Леонідович – асистент кафедри бухгалтерського обліку Житомирського державного технологічного університету