

УДК 351.72:336.22(477)

## ПРОБЛЕМИ ТА СУПЕРЕЧНОСТІ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ В КОНТЕКСТІ МОНІТОРИНГУ ЙОГО ІМПЛЕМЕНТАЦІЇ

ІВАНОВ Юрій Борисович

*доктор економічних наук, професор*

НАЙДЕНКО Олексій Євгенович

*кандидат економічних наук, доцент*

Одним із ключових напрямків реформування в сфері економіки, які здійснює Уряд України, є реалізація податкової реформи. Характерною її особливістю є поєднання власне реформування та кодифікації податкового законодавства. Результатом цього процесу є прийняття Верховною Радою України 2 грудня 2010 року Податкового кодексу України [1].

Процес впровадження в життя норм цього законодавчого акту проявляє його внутрішні та зовнішні (з іншими законодавчими актами різних галузей права) суперечності, а також проблемні моменти, які в сукупності знижують ефективність системи оподаткування та призводять до необґрунтованих втрат часу платниками податків та контролюючими органами.

Частково ці суперечності та проблемні моменти були врегульовані змінами, які було внесено в Податковий кодекс України в квітні та липні 2011 року, але практика подальшого впровадження нової системи оподаткування потребує постійного контролю та аналізу цього процесу, що може бути здійснено в рамках моніторингу імплементації Податкового кодексу України.

Проблеми теоретичного обґрунтування та практики застосування моніторингу нормативних актів знайшли своє відображення в роботах багатьох вчених, таких як: Ю. Арзамасова, Д. Горохова, О. Дамаскіна, Т. Калінеску, Я. Наконечного, О. Невеселова, В. Негрובה, Є. Некрасова, Ю. Тихомирова.

Разом з тим, в роботах цих авторів недостатню увагу приділено моніторингу в такій специфічній сфері як імплементація податкового законодавства.

З огляду на це, метою статті є обґрунтування методичного підходу до здійснення моніторингу імплементації Податкового кодексу України з метою ідентифікації та систематизації проблем та суперечностей, що виникають.

В науковій літературі значна увага приділяється визначенню понять «моніторинг законодавства», «моніторинг нормативного акту».

Так, під моніторингом законодавства розуміється систематична комплексна діяльність органів влади, наукової спільноти, інститутів громадянського суспільства й громад-

ських організацій щодо оцінювання, аналізу, узагальнення й прогнозування стану законодавства й практики його застосування з метою підвищення якості законотворчості, удосконалення системи органами реалізації законодавства в інтересах дотримання й захисту конституційних прав і свобод людини й громадянина [8, с. 39].

Призначення моніторингу законодавства полягає в оцінці ефективності та якості нормативно-правових актів з метою послідувочої розробки на основі даних моніторингу пропозицій з усунення виявлених у ході моніторингу пробілів та колізій шляхом коригування нормативної бази [11].

Під моніторингом нормативних актів розуміється науково-методично обґрунтована система комплексної оцінки змісту та форми нормативних актів, що здійснюється на плановій основі шляхом отримання інформації, спостереження, аналізу, контролю та прогнозу [5].

Також в науковій літературі застосовується термін «правовий моніторинг» [6, 7, 9, 10, 12, 15, 16].

В роботі [13, с. 387] наведено сутність поняття податковий моніторинг – це механізм постійного спостереження за поточними результатами здійснення податкової політики, який розробляється на підприємстві в умовах постійних змін чинного законодавства та впливу зовнішніх чинників.

Розглянуті визначення понять та характеристики їх складових характерні для моніторингу нормативного акту чи моніторингу законодавства. Мета ж нашого дослідження спрямована на моніторинг імплементації Податкового кодексу України для виявлення недоліків та розробки пропозицій щодо усунення цих недоліків.

Імплементація (від латинського *impleo* – наповнюю) – здійснення державою міжнародних правових норм [14].

В українському податковому законодавстві імплементація розуміється як процес транспонування актів законодавства Європейського Союзу, включаючи створення порядку та процедур їх впровадження (імплементація в вузькому сенсі); цей процес також включає тлумачення, практику застосування, забезпечення дотримання та виконання норм права, які відповідають європейському праву, органами державної влади (імплементація в широкому сенсі) [2–4].

В нашому дослідженні термін «імплементація» слід розуміти як процес застосування Податкового кодексу України, включаючи тлумачення та оцінку внутрішньої відповідності його норм та відповідності нормам інших нормативно-правових актів.

З огляду на це, моніторинг імплементації ПКУ авторами розуміється як комплекс взаємопов'язаних дій, спрямований на постійне спостереження та контроль за зміною у динаміці результатів застосування положень ПКУ (виявлення позитивних та негативних моментів) для підприємств та держави, який ґрунтується на своєчасній оцінці внутрішньої відповідності норм ПКУ та його відповідності нормам інших нормативно-правових актів, й прогнозуванні стану ефективності державної податкової політики на базі отриманої інформації з наступним прийняттям рішення про внесення змін до ПКУ.

Процес моніторингу імплементації ПКУ пропонується здійснювати за такими етапами (рис. 1):

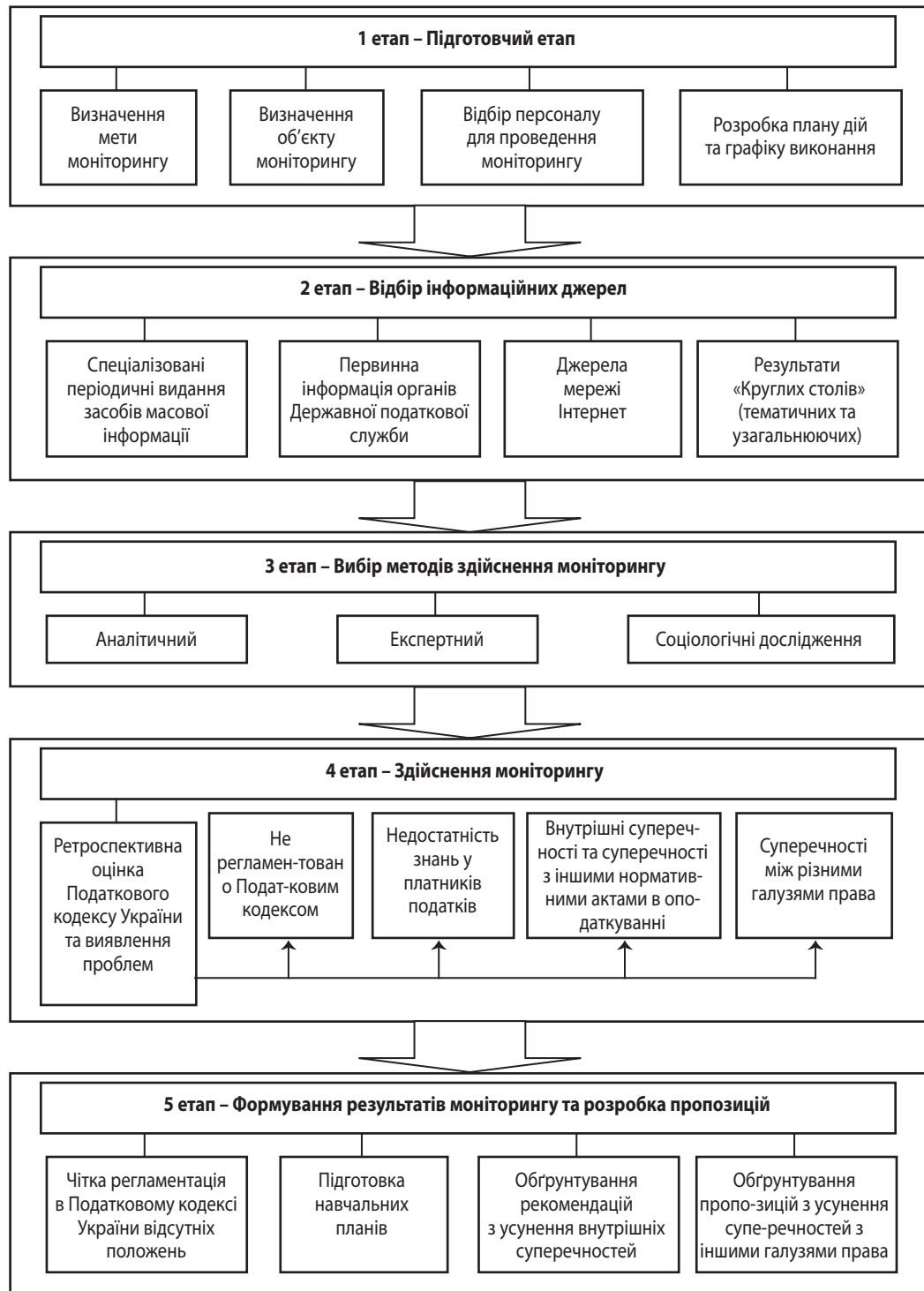


Рис. 1. Етапи моніторингу імплементації Податкового кодексу України

**1 етап – Підготовчий етап.**

На цьому етапі формулюється головна мета дослідження. Організаційна підготовка моніторингу містить у собі підбір персоналу для його проведення, визначення об'єкту моніторингу, розробка плану дій.

**2 етап – Вибір інформаційних джерел, за допомогою яких буде здійснюватися моніторинг податкового законодавства.**

При проведенні моніторингу слід використовувати матеріали спеціалізованих періодичних видань засобів масової інформації, первинна інформація податкових органів, джерела мережі Інтернет, результати «круглих столів».

**3 етап – вибір методів здійснення моніторингу.** На цьому етапі слід вибрати метод моніторингу (аналітичний та експертний методи дослідження).

**4 етап – Здійснення моніторингу.** В ході цього етапу слід визначити сфери суспільних відносин, які регулюються ПКУ; виявити нормативні акти, які були прийняті у розвиток цього нормативного акту; визначити нормативні акти, які мають бути прийняті у розвиток ПКУ; зіставити норми даного нормативного акту та інших нормативних актів.

В ході цього етапу здійснюється ідентифікація проблемних моментів імплементації ПКУ, які автори пропонують поділити на наступні:

- *не регламентовано Податковим кодексом.* Ці проблеми серйозним чином впливають на податкові правовідносини, оскільки сприяють виникненню ситуацій, пов'язаних з тим, що платники податків та податкові органи не мають можливості оперувати нормами податкового законодавства (через їх відсутність) при вирішенні спірних ситуацій. Ці проблеми багато в чому носять технічний характер;

- *відсутність необхідних знань у платників податків.* Ці проблеми більшості випадків пов'язані з тим, що більшість норм ПКУ не зовсім зрозумілі платникам податків. Крім того, робітники податкових органів теж не до кінця розуміють деякі норми податкового законодавства (особливо це стосується порядку складання декларації з податку на прибуток підприємств);
- *внутрішні суперечності Податкового кодексу України та суперечності із законами та нормативними актами в сфері оподаткування.* Ці проблеми пов'язані з тим, що більшість норм ПКУ базується на редакціях законодавчих актів, які діяли до набуття чинності ПКУ. Крім того, у розвиток ПКУ була прийнята низка нормативно-правових актів, окремі положення яких не відповідають нормам ПКУ;
- *суперечності між різними галузями права.* Ці проблеми пов'язані з тим, що в ПКУ не завжди враховувалися існуючі норми інших законодавчих актів, які регулюють різні сфери господарських відносин.

**5 етап – Формування результатів моніторингу та розробка пропозицій, щодо внесення змін до податкового законодавства.**

В рамках цього етапу здійснено детальне описання виявлених проблем в розрізі розділів ПКУ, з посиланням на статтю ПКУ чи статтю іншого нормативно-правового акту; зазначення частоти виникнення проблем за результатами імплементації ПКУ; описання можливих наслідків існування проблем для держави та платників податків, розробка обґрунтованих пропозицій щодо усунення виявлених проблем.

Проблемні питання, які виникали у платників податків за розділами Податкового кодексу, здебільшого стосувалися розділів 1 – 5, 14 та 20 (рис. 2.).

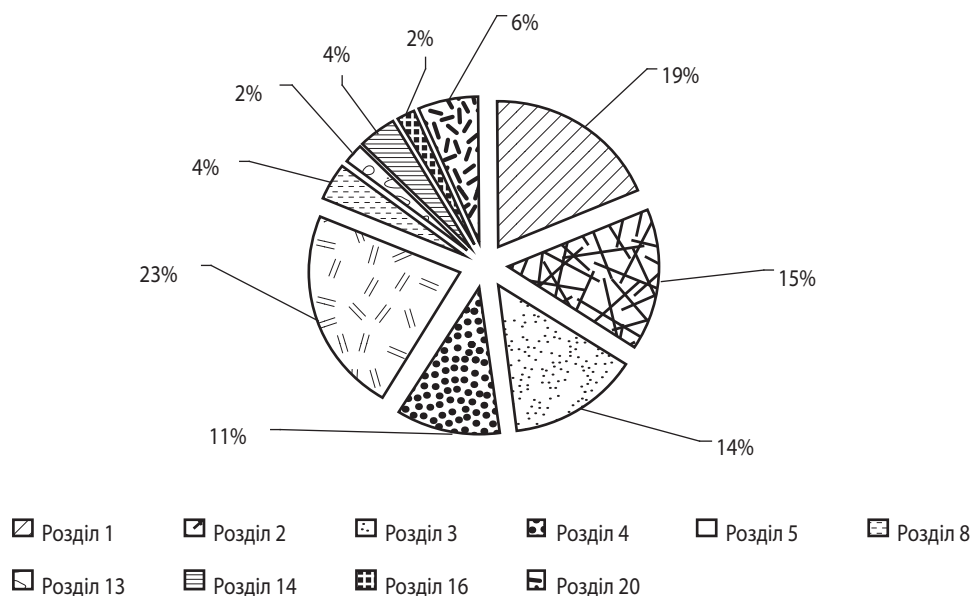


Рис. 2. Питома вага проблем, виявлених в розрізі розділів ПКУ

Класифікація проблем пов'язаних з нерегламентованістю положень в Податковому кодексі в розрізі його роз-

ділів в абсолютному та відносному значенні, наведена на рис. 3. та 4.

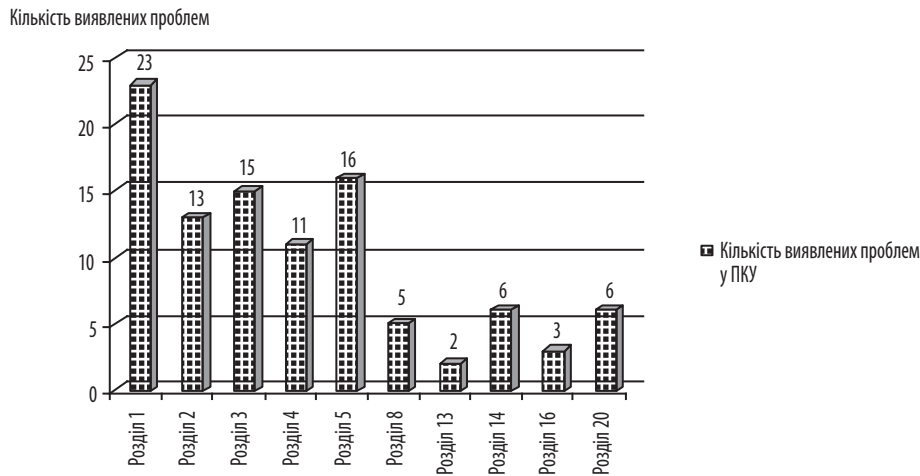


Рис. 3. Проблеми, пов'язані з нерегламентованістю положень у ПКУ в розрізі його розділів в абсолютному значенні

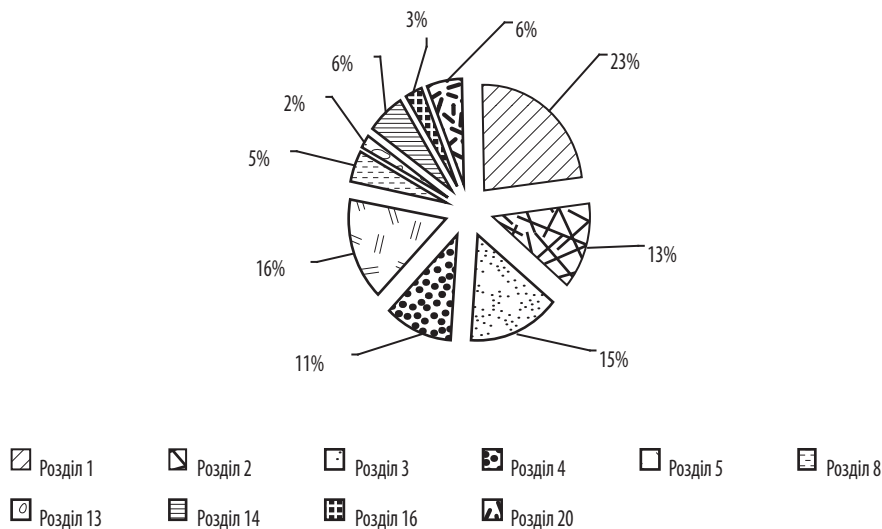


Рис. 4. Питома вага проблем, пов'язаних з нерегламентованістю положень у ПКУ в розрізі його розділів

Класифікація проблем, пов'язаних з нерегламентацією положень в Податковому кодексі, в розрізі джерел інформації в абсолютному та відносному значенні наведена на рис. 5. та 6.

Класифікація проблем, пов'язаних з відсутністю знань у платників податків за різними розділами Податкового кодексу України та джерелами інформації, наведено на рис. 7 – 10.

Класифікація проблем, пов'язаних із внутрішніми суперечностями в розрізі розділів ПКУ та джерел інформації, наведена на рис. 11 – 14.

Результати аналізу суперечностей між різними галузями права наведено на рис. 15 – 16.

В результаті проведеного станом на 1 вересня 2011 р. аналізу джерел інформації було систематизовано проблемні аспекти, існуючі в ПКУ (рис. 17, 18).

Отримані та проаналізовані результати моніторингу будуть покладені в основу розробки науково-обґрунтованих пропозицій щодо внесення змін до нормативно-правових актів податкового та іншого законодавства:

- якщо за результатами моніторингу були виявлені проблеми, пов'язані із відсутністю регламентації окремих положень в Податковому кодексі України, то вони мають вирішуватися шляхом внесення змін до Податкового кодексу України;

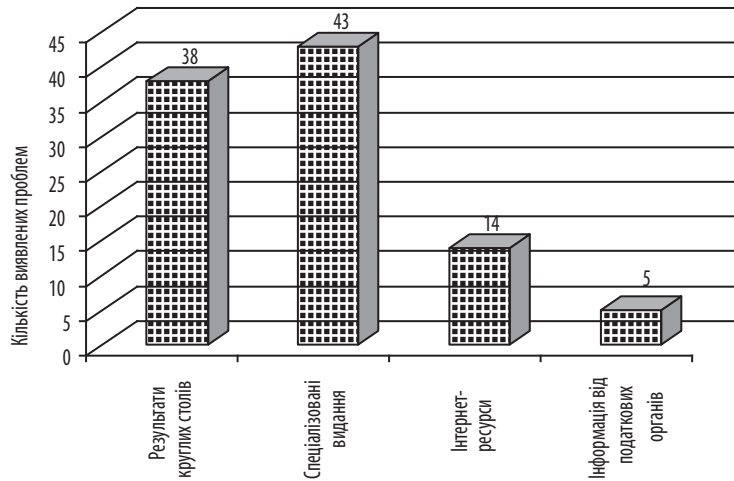


Рис. 5. Проблеми, пов'язані з нерегламентацією положень в ПКУ в розрізі джерел інформації

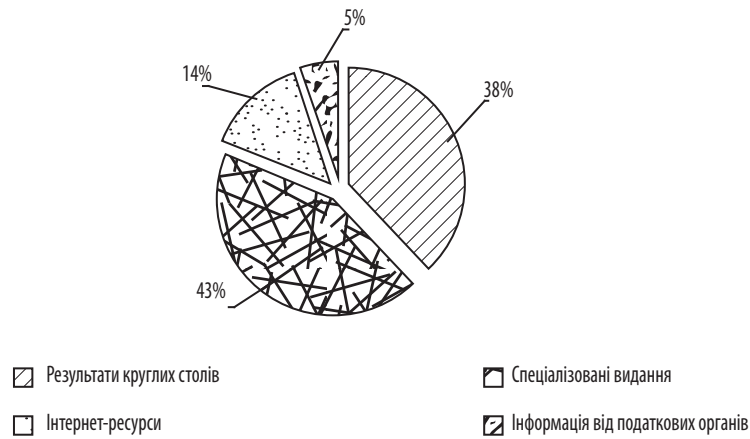


Рис. 6. Питова вага проблем, пов'язаних з нерегламентацією положень в Податковому кодексі в розрізі джерел інформації

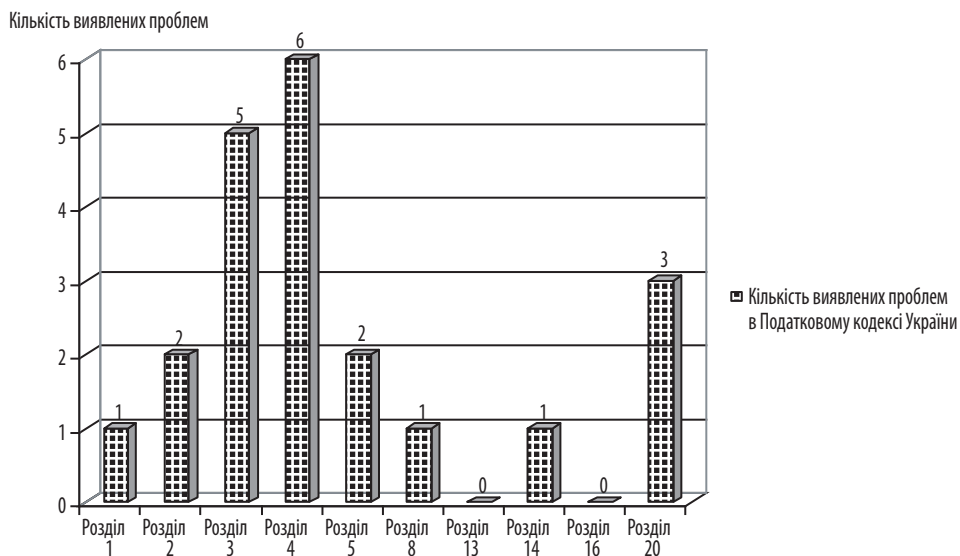


Рис. 7. Проблеми, пов'язані з відсутністю знань у платників податків та податкових органів в розрізі розділів Податкового кодексу

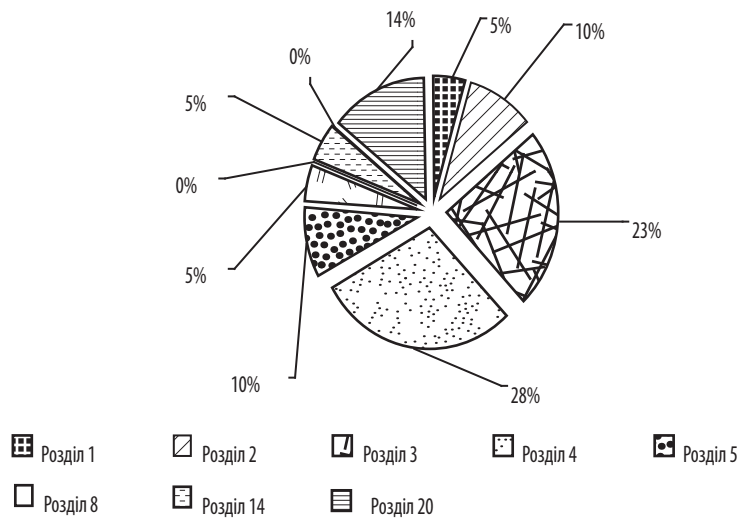


Рис. 8. Питома вага проблем, пов'язаних з відсутністю знань у платників податків та податкових органів в розрізі розділів Податкового кодексу

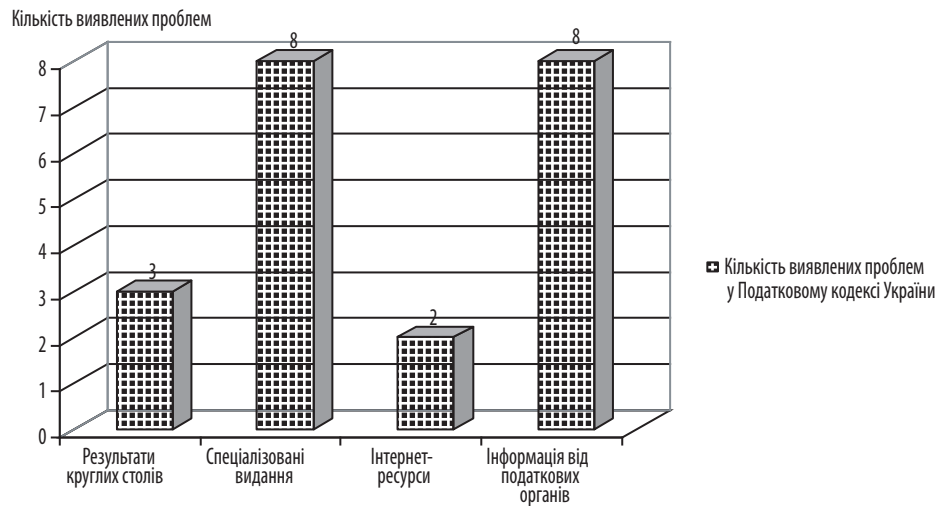


Рис. 9. Проблеми, пов'язані з відсутністю знань у платників податків та податкових органів в розрізі джерел інформації

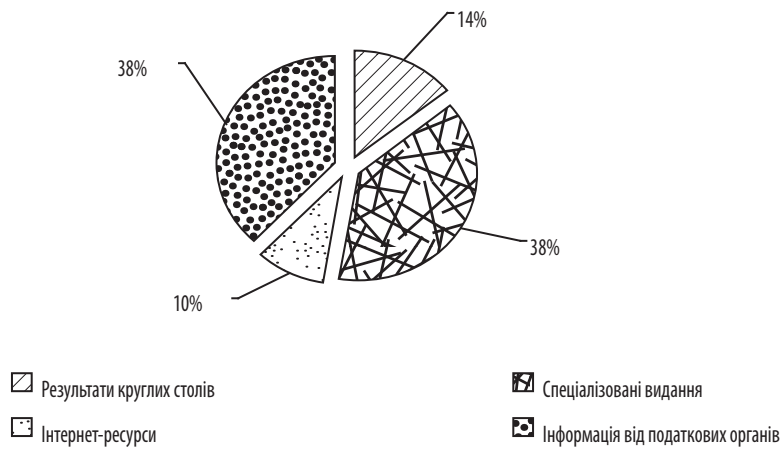


Рис. 10. Питома вага проблем, пов'язаних з відсутністю знань у платників податків та податкових органів в розрізі джерел інформації

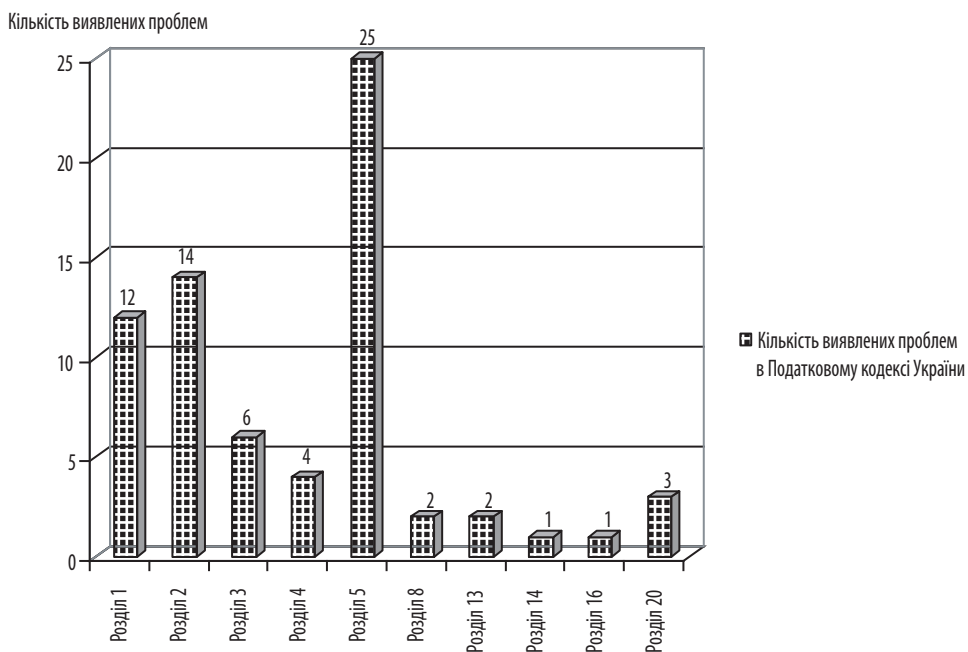


Рис. 11. Проблеми, пов'язані із внутрішніми суперечностями в Податковому кодексі України в розрізі його розділів

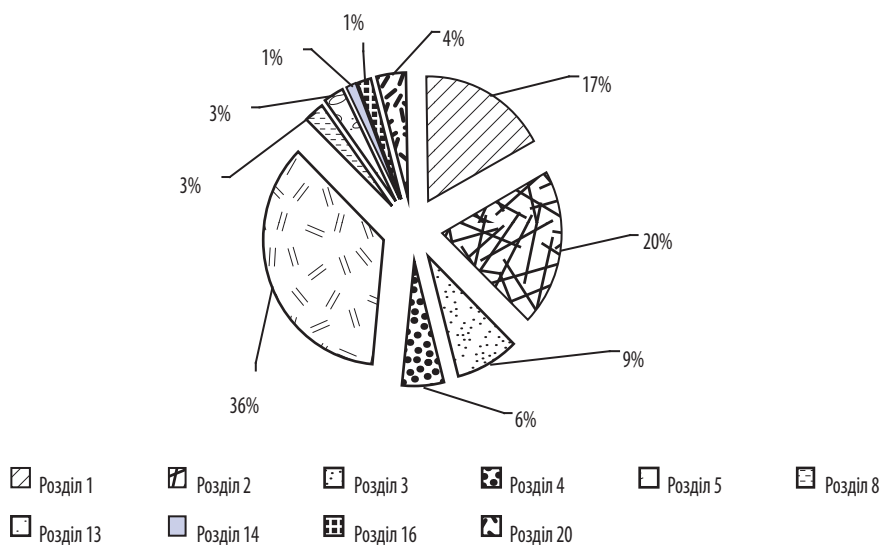


Рис. 12. Питома вага проблем, пов'язаних із внутрішніми суперечностями в Податковому кодексі України в розрізі його розділів

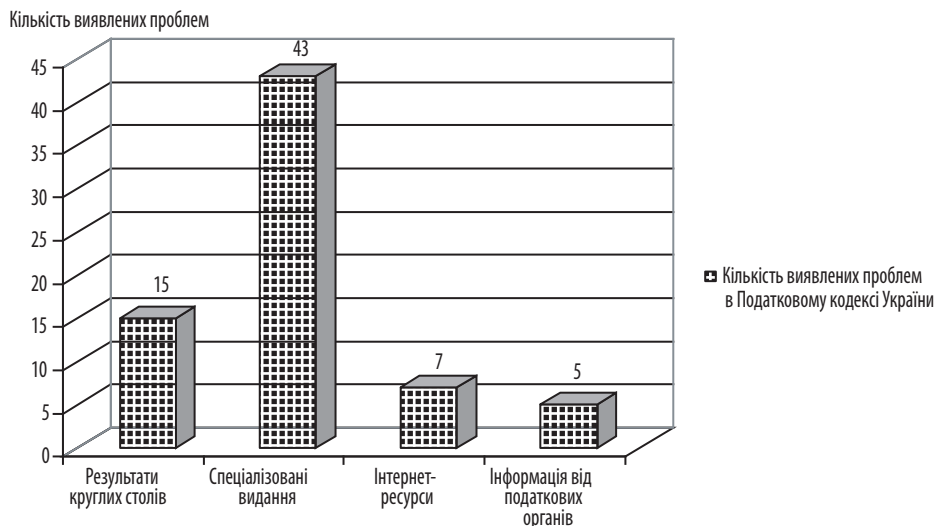


Рис. 13. Проблеми, пов'язані із внутрішніми суперечностями в Податковому кодексі України в розрізі джерел інформації

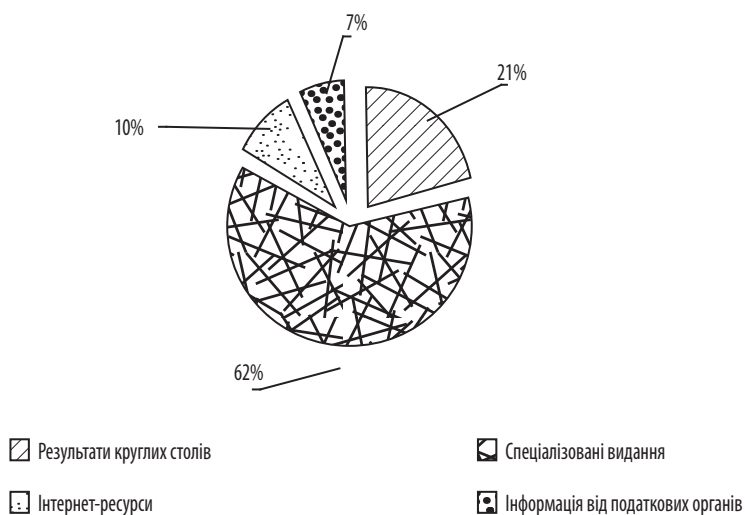


Рис. 14. Питома вага проблем, пов'язаних із внутрішніми суперечностями в Податковому кодексі України в розрізі джерел інформації

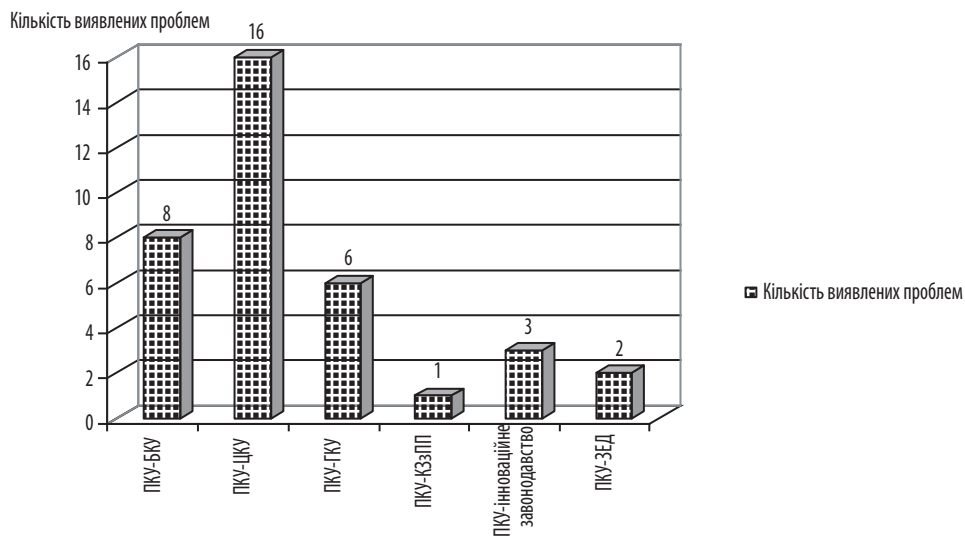


Рис. 15. Суперечності між різними галузями права



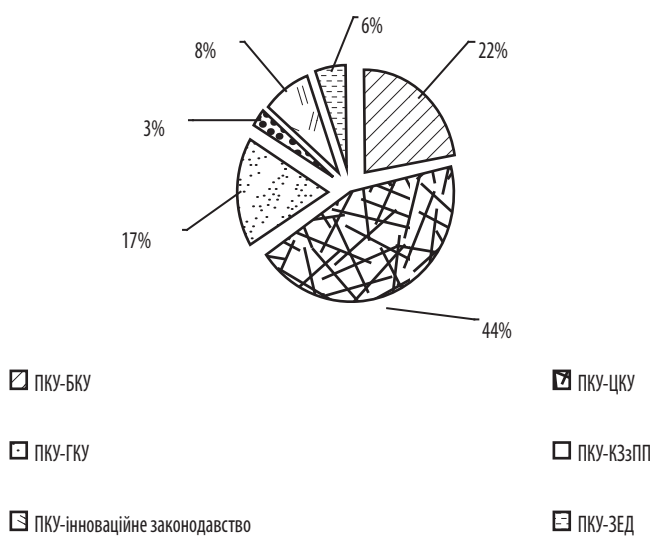


Рис. 16. Суперечності між різними галузями права, питома вага

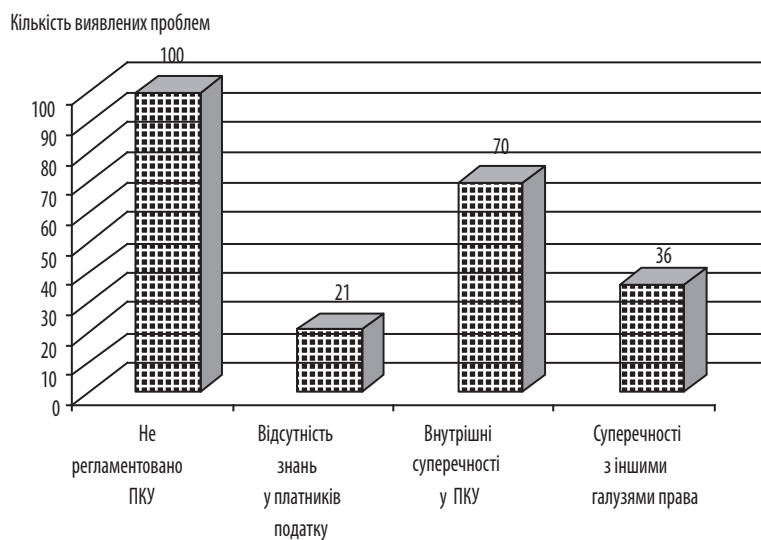


Рис. 17. Класифікація виявлених проблем за чотирма групами

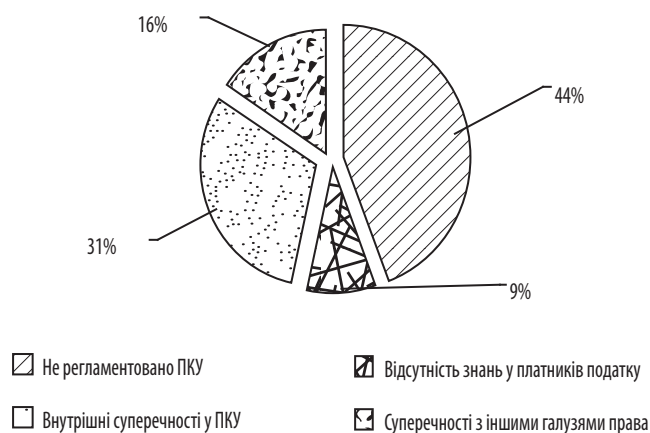


Рис. 18. Класифікація виявлених проблем за чотирма групами (питома вага)

- якщо за результатами моніторингу були виявлені проблеми, пов'язані із відсутністю необхідних знань у платників податків, то вони мають вирішуватися шляхом підготовки навчальних планів та освітніх заходів стосовно Податкового кодексу України;
- якщо були виявлені проблеми, пов'язані із внутрішніми суперечностями Податкового кодексу та суперечностями із законами та нормативними актами в сфері оподаткування, то вони мають вирішуватися шляхом обґрунтування рекомендацій з усунення внутрішніх суперечностей та суперечностей з іншими нормативними актами з оподаткування;
- якщо були виявлені проблеми, пов'язані із суперечностями між різними галузями права, то вони також мають вирішуватися шляхом обґрунтування пропозицій щодо усунення виявлених суперечностей.

Підводячи підсумки, слід зазначити, що системний підхід до аналізу законодавства, який проводився з метою виявлення прогалин у правовому регулюванні, а також колізій нормативно-правових актів, має велике значення для вдосконалення правотворчої діяльності. Тому здійснення моніторингу імплементації Податкового кодексу має стати обов'язковою функцією в системі правотворчості, при цьому механізм здійснення даної функції, повинен удосконалюватися з метою створення сучасного, ефективного та зрозумілого законодавства.

## Література

1. Податковий кодекс України від 2 грудня 2010 року № 2755-VI // Голос України. – 2010. – №229-230. – 4 грудня.
2. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо забезпечення приведення положень розроблювальних проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування акцизним збором у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ» від 26 грудня 2003 року № 631 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>
3. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо забезпечення приведення положень розроблювальних проектів нормативно-правових актів з питань спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ» від 28 вересня 2004 року № 561 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>
4. Наказ Державної податкової адміністрації України «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо забезпечення приведення положень розроблювальних проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ» від 4 жовтня 2004 року № 578 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>
5. Арзамасов Ю. Г. Мониторинг в правотворчестве: теория и методология: Монография / Ю. Г. Арзамасов, Я. Е. Наконечный. – М.: Издательство МГТУ им. Н. Э. Баумана. 2009. – 160 с.
6. Арзамасов Ю. Г. Роль мониторинга нормативных актов для систематизации российского законодательства / Ю. Г. Арзамасов, Я. Е. Наконечный // Юридическая техника. Ежегодник. – № 2. – 2008. – С. 32.
7. Горохов Д. Б. Правовой мониторинг: концепция и организация / Д. Б. Горохов, Е. И. Спектор, М. Е. Глазкова // Материалы по правовым проблемам преодоления коррупции. – М., 2008. – 235 с.
8. Дамаскин О. В. Мониторинг законодательства и правоприменительной практики: стратегия правового развития // Современное право: инф.-практ. журнал. – 2006. – № 6. – С. 39 – 42.
9. Москалькова Т. Н. Нормотворчество: научно-практическое пособие / Т. Н. Москалькова, В. В. Черников. – М. ИНФРА-М, – 2010. – С. 160.
10. Невеселов А. А. Правовой мониторинг и государственная политика: Теоретико-правовые основы взаимодействия : автореф. дис. на получение наук. степени канд. юрид. наук / А. А. Невеселов. Ростов-на-Дону, 2009. – 24 с.
11. Негроров В. Л. Мониторинг российского законодательства как элемент правовой политики: общетеоретический аспект : автореф. дис. на получение наук. степени канд. юрид. наук / В. Л. Негроров. Владимир, 2008. – 22 с.
12. Некрасов Е. Е. Мониторинг как способ повышения эффективности правового регулирования / Е. Е. Некрасов, И. В. Жужгов // Сб. науч. тр. юрид. ф-та. Вып. 4. Ставрополь: СевКавГТУ, 2004. // [http://sci-ence.ncstu.ru/articles/law/f04/03.pdf/file\\_download](http://sci-ence.ncstu.ru/articles/law/f04/03.pdf/file_download)
13. Основи оподаткування: Навчальний посібник / Під ред. Т. В. Калінеску. – Луганськ: Видавництво СНУ ім. В. Даля. – 416 с.
14. Советский энциклопедический словарь. – М.: Советская энциклопедия. – 1 600 с.
15. Тихомиров Ю. А. Организация и проведение правового мониторинга / Ю. А. Тихомиров // Право и экономика. – 2006. – № 10. – С. 13.
16. Тихомирова Л. В. Юридическая энциклопедия / Л. В. Тихомирова, М. Ю. Тихомиров. Изд. 5-е, доп. и перераб. / Под ред. М. Ю. Тихомирова. – М., 2001. – 502 с.