

ДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА СЛУЖБА УКРАЇНИ  
НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ  
ДЕРЖАВНОЇ ПОДАТКОВОЇ СЛУЖБИ УКРАЇНИ  
НАУКОВО-ДОСЛІДНИЙ ІНСТИТУТ  
ФІНАНСОВОГО ПРАВА

# ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА: УКРАЇНСЬКІ РЕАЛІЇ

*Монографія*

Київ • Алерта • 2012

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Науково-дослідного інституту фінансового права  
(рішення 5 від 29 листопада 2011 року)*

**Рецензенти:**

**Новицький А. М.** – кандидат юридичних наук, старший науковий співробітник, начальник відділу дослідження проблем протидії податковим правопорушенням Науково-дослідного центру з проблем оподаткування Національного університету державної податкової служби України.

**Шолкова Т. Б.** – кандидат юридичних наук, доцент кафедри фінансового права Національного університету державної податкової служби України.

**Авторський колектив:**

**Білецька, Г. М.** (п. 1.4, пп. 3.2.2); **Дейнека В. Ф.** (вступ, п. 1.3); **Євсєєва І. О.** (пп. 3.2.1); **к.ю.н., Кармаліта М. В.** (п. 1.1, 1.2, 3.1); **Ковальчук М. К.** (пп. 3.2.3, 3.2.4); **Корж М. А.** (п. 2.3); **Куц М. О.** (п. 3.2); **Неліпа А. В.** (п. 1.1, 1.2); **Раскалей М. О.** (п. 2.1, 2.2); **Трубін І. О.** (пп. 3.2.3, 3.2.5); **Трубіна М. В.** (п. 2.4, 3.2.2).

Г Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.

ISBN \*\*\*

У монографії значну увагу приділено теоретичним засадам гармонізації законодавства України, розглядаються основні вектори адаптації податкового законодавства України до вимог Європейського союзу та її сучасні тенденції.

Монографію розраховано на науковців, викладачів, аспірантів, студентів юридичних вузів і факультетів, практичних працівників державних органів влади та управління.

УДК 340.5 : 342  
ББК 67.02

© Науково-дослідний інститут  
фінансового права, 2012,  
© Видавництво «Алерта», 2012.

ISBN \*\*\*

## ЗМІСТ

ВСТУП ..... 5

### РОЗДІЛ 1.

#### ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ГАРМОНІЗАЦІЇ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ

- 1.1. Сутність податкових правовідносин ..... 9  
1.2. Сучасні форми оподаткування, що застосовуються в Україні.... 20  
1.3. Поняття ефективності функціонування сучасної податкової системи України ..... 33  
1.4. Сутність понять адаптація, уніфікація, імплементація, гармонізація законодавства ..... 45

### РОЗДІЛ 2

#### СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА

- 2.1. Державна політика щодо адаптації податкового законодавства України до європейських стандартів ..... 57  
2.2. Імплементація норм міжнародного податкового права у національне законодавство держав ..... 63  
2.3. Нормативно-правове забезпечення адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС..... 74  
2.4. Міждержавна податкова гармонізація та реалії оподаткування в контексті євроінтеграції..... 90

### РОЗДІЛ 3

#### ОСНОВНІ ВЕКТОРИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ВИМОГ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

- 3.1. Оптимальні напрями гармонізації законодавства України до вимог ЄС ..... 105  
3.2. Аналіз гармонізації податкового законодавства в контексті Податкового кодексу України..... 111  
3.2.1. Аналіз директив щодо акцизного податку в Україні та державах-членах ЄС ..... 111  
3.2.2. Правове регулювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки..... 128

3.2.3. Гармонізація екологічного оподаткування в Україні з правом ЄС.....	139
3.2.4. Податок на додану вартість як практичний орієнтир ефективності гармонізаційних процесів в Україні .....	174
3.2.5. Правові засади функціонування збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності в Україні.....	196
ВИСНОВКИ .....	206
СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ .....	210

## ВСТУП

Гармонізація вітчизняного податкового законодавства до вимог Європейського Союзу (далі – ЄС) зумовлена євроінтеграційними процесами, що відбуваються в Україні. Крім того, закріплення її як обов’язку, згідно з Угодою про партнерство та співробітництво між Україною та ЄС, передбачає не тільки спрямування, прагнення Української держави до створення політичної асоціації та економічної інтеграції з ЄС, але й сприяє здійсненню системних реформ, зокрема розвитку і зміцненню демократичних інститутів.

Питання європейської інтеграції України неоднозначно сприймається населенням України: існує багато протилежних думок щодо її доцільності. Але внаслідок історичного та географічного розташування в центрі Європи національні інтереси потребують утвердження її як впливової європейської держави, повноправного члена ЄС. Для того щоб досягнути цього статусу, стратегія інтеграції України до ЄС має забезпечити входження держави до європейського політичного, інформаційного, економічного й правового простору. Отримання на цій основі статусу асоційованого члена ЄС є головним зовнішньополітичним пріоритетом України у середньостроковому вимірі та повинне співвідноситися в часі з набуттям повноправного членства в ЄС державами – кандидатами, які мають спільний кордон з Україною.

Необхідність у гармонізації національного законодавства України з нормами і стандартами ЄС зумовлює такі тенденції:

- по-перше, у коротко- та середньостроковій перспективі цей процес має стати одним з основних інструментів інтеграції України в економічні та соціальні структури ЄС: гармонізація законодавства України із законодавством ЄС у пріоритетних сферах співробітництва відкриє нам доступ до внутрішнього ринку Євросоюзу;
- по-друге, застосування прагматичного підходу у сфері інтеграції – віднині потрібно окреслити конкретні цілі та строки їх досягнення. При цьому бажано, щоб такі цілі визначалися спільно з ЄС;
- по-третє, встановлення цілей і напрямів гармонізації має ґрунтуватися на комплексному науковому підході, який охоплюватиме порівняльно-правовий аналіз регулювання право-

відносин в Україні та ЄС, прогнозні оцінки економічних та соціальних наслідків гармонізації у конкретних сферах;

- по-четверте, гармонізація має реалізовуватися у тісній взаємодії уряду та парламенту, оскільки лише прийняття та наступне впровадження законодавчих актів є кроком на шляху запровадження відповідних норм та стандартів ЄС.

Процес гармонізації податкового законодавства України та законодавства ЄС є тривалим та поступовим, таким, що вимагає вивчення чинного податкового законодавства у країнах ЄС та проведення порівняльного аналізу з вітчизняним законодавством, результатом якого стануть покращені умови для рівноправного партнерства України з ЄС та діяльності іноземних компаній в Україні, створення сприятливого інвестиційного клімату.

На сьогодні в Україні в основному сформовано нормативно-правову базу та інституційний механізм імплементації законодавства ЄС у національне законодавство.

Як результат уже сформульовано завдання та досягнуто певного прогресу у створенні ефективної податкової системи, що передбачає забезпечення умов добровільного виконання вимог податкового законодавства платниками податків, упровадження інформаційно-аналітичної системи державної податкової служби в національному масштабі, автоматизацію процесів оподаткування із застосуванням сучасних технологій та реформування державної податкової служби України.

Усі ці заходи є необхідними для підвищення економічної активності та прискорення економічного зростання країни. Основним орієнтиром податкової реформи, яку здійснює Україна, обрано саме європейську модель податкової системи, покладену в основу функціонування внутрішнього ринку ЄС.

Реформування системи оподаткування відбуватиметься в межах та під постійним впливом права. Особливе місце в системі правового впливу посідає правове регулювання, яке здійснюється за допомогою особливих правових засобів та у спосіб, передбачений нормативно-правовими актами України. Підкреслюючи об'єктивну необхідність у процесі податкового регулювання, вітчизняні фахівці зауважують, що «його результат залежить від адекватності засобів, що застосовуються, стану реальної економіки»<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Податковий менеджмент: підруч. / [Іванов Ю. Б., Крисоватий А. І., Кізіма А. Я., Карпова В. В.] – К.: Знання, 2008. – 525 с.

Гармонізаційні процеси у податковому законодавстві проводяться з метою розвитку національного податкового законодавства в напрямі його зближення з аналогічним законодавством ЄС та забезпечення високого рівня підготовки в Україні законів з питань оподаткування. Ухвалення Податкового кодексу України здійснювалося відповідно до вимог, що висувуються до концептуальних засад податкового законодавства світовим співтовариством та з урахуванням тенденцій розвитку їх систем оподаткування. Зазначені тенденції формуються під впливом міжнародної податкової конкуренції, європейської податкової гармонізації та координації національної податкової політики.

На сьогодні закладені нові підвалини регулювання податкових відносин. Проте навіть після двадцятирічного безперервного вдосконалення податкового законодавства існує ще багато суперечностей та невирішених питань. В Україні на державному рівні визнано гостроту проблеми оподаткування, а питання вдосконалення податкової системи перебуває в центрі уваги як науковців, так і громадськості.

Запропонована монографія є дослідженням теоретико-організаційних та практичних основ гармонізації інтересів внутрішньодержавних і міждержавних суб'єктів оподаткування у нерозривному взаємозв'язку.

У першому розділі монографії визначено основні принципи регулювання податкових відносин та сучасні форми оподаткування, що застосовуються в Україні. Виділено і розмежовано основні поняття термінологічного апарату щодо гармонізації, адаптації податкового законодавства. Встановлено рівень внутрішньодержавної податкової гармонізації, який базується на оцінюванні нормативно-правової бази, системи податків і зборів, платників податків, контролюючих органів та застосуванні коефіцієнтів, що характеризують податкову систему загалом. Досліджено теоретичні засади податкової гармонізації та адаптації податкової системи держави до вимог ЄС.

У другому розділі проаналізовано державну політику щодо адаптації податкового законодавства України до міжнародних стандартів, збалансованість справляння основних бюджетоутворюючих податків за допомогою дослідження рівня використання податкової бази, доцільності пільгового оподаткування за основними податками та практичних аспектів розподілу податкового навантаження. Досліджено

нормативно-правове забезпечення та висвітлено реалії оподаткування в контексті євроінтеграції.

У третьому розділі розглянуто оптимальні напрями гармонізації податкового законодавства України. За допомогою методів дослідження проведено конвергенцію між податковими системами країн-членів ЄС та України, у тому числі щодо акцизного податку, податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, податку на додану вартість, екологічного податку тощо.

Висвітлено вплив окремих факторів на проведення гармонізації податкового законодавства України до вимог ЄС. Окреслено напрями вдосконалення вітчизняної податкової системи в умовах євроінтеграції.

# *РОЗДІЛ 1.*

## **ТЕОРЕТИКО-ПРАВОВІ ЗАСАДИ ОПОДАТКУВАННЯ ТА ГАРМОНІЗАЦІЇ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ**

### **1.1. СУТНІСТЬ ПОДАТКОВИХ ПРАВОВІДНОСИН**

**П**равовідносини – це особливий вид зв'язку права з урегульованими ним суспільними відносинами, у якому діалектично поєднується абстрактність норми з конкретністю даного життєвого випадку. Правовідносини існують в усіх сферах життя суспільства, надають йому стабільності, захищеності, створюють у ньому правопорядок. Ці відносини виступають особливим різновидом суспільних, але лише таких відносин, що врегульовані нормами права. При цьому вони не втратили своїх особливостей, а тільки набули нового вигляду та форми.

Податкові правовідносини – це суспільно-економічні відносини, урегульовані нормами права, які прозоро визначають свій економічний зміст, форми економічних механізмів податків і зборів, які регулюються правом. Але податкові правовідносини опосередковують і інші види суспільних відносин. Через оподаткування здійснюється перерозподіл доходів між різними верствами населення та формування фондів для реалізації соціальних програм.

Податкові правовідносини можуть змінюватися під впливом:

- нормативних актів, згідно з якими норми права регулюють сферу податкових правовідносин;
- правосуб'єктних основ, що характеризують здатність особи до участі у правовідносинах (досягнення віку тощо);

– фактичних основ – власне основ виникнення, зміни та припинення податкових правовідносин, що ґрунтуються на юридичних фактах.

Розвиток та зміст податкових правовідносин в Україні, їхній сучасний стан визначаються правовим регулюванням податкової системи держави, конкретних податкових та інших обов'язкових платежів, з одного боку, та повноваженнями органів стягнення, зокрема податкових органів, наданими їм законом, – з іншого.

Податкові правовідносини є різновидом фінансових правовідносин, урегульованих фінансово-правовими нормами, тому для встановлення особливостей податкових правовідносин необхідно визначити зміст фінансових правовідносин. Н. Хімичева зазначає, що фінансові правовідносини є різновидом майнових відносин, мають публічний характер, оскільки виникають з приводу фінансових ресурсів держави та муніципалітетів, що використовуються на загальнозначущі потреби. Особливістю є їх плановість, що проявляється у появі, розподілі та використанні державних та муніципальних грошових фондів і доходів<sup>2</sup>. На думку Л. Воронової, фінансові правовідносини – це ті, що виникають у процесі розподілу і перерозподілу внутрішнього валового продукту національного доходу країни та утворення і використання централізованих та децентралізованих фондів<sup>3</sup>.

Отже, характерною ознакою податкових правовідносин, як складової фінансових, є те, що вони виникають у процесі фінансової діяльності держави. У фінансових правовідносинах виражається сукупність грошових відносин, пов'язаних з мобілізацією, розподілом і використанням коштів державою та її органами, а також органами місцевого самоврядування з метою забезпечення виконання завдань, які стоять перед ними на конкретному відрізку часу. Виникнення податкових правовідносин пов'язане з діяльністю органів державної влади і місцевого самоврядування щодо справляння до бюджетів і державних цільових фондів податків та інших обов'язкових платежів, перелік яких закріплений податковою системою.

Водночас податкові відносини відрізняються від інших фінансових правовідносин характерними властивостями структурних елемен-

<sup>2</sup> Финансовое право: учеб. / [отв. ред. Н. И. Химичева]. – 3 изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2004. – 749 с.

<sup>3</sup> Воронова Л. К. Финансовое право: підруч. / Воронова Л. К., Алісов С. О., Кадькаленко С. Т. – 2-ге вид., доп. і перероб. – Х.: Фірма «Консул», 1999. – 496 с. – С. 69.

тів, а саме: своєрідністю суб'єктів, об'єкта та змісту, який становлять права, обов'язки та поведінка суб'єктів цих відносин, що виражається в їх діях (бездіяльності).

Податкові правовідносини – це відносини, що виникають на підставі податкових норм, які встановлюють, змінюють чи скасовують податкові платежі, та у зв'язку з юридичними фактами, учасники яких наділені суб'єктивними правами і мають юридичні обов'язки, пов'язані зі сплатою податків та зборів до бюджетів і цільових фондів та поданням податкової звітності. Ці відносини існують лише після оформлення їх у відповідну правову форму.

Характерною рисою податкових відносин є майновий характер останніх – виконання податкового обов'язку означає передачу у власність чи розпорядження держави певних коштів. У зв'язку з цим необхідно погодитися із думкою С. Ципкіна, який, визначаючи майновий характер податкових відносин, стверджував, що невиконання податкового зобов'язання спричиняє заповідання матеріального збитку державі, порушення загальнодержавних інтересів<sup>4</sup>. У податкових правовідносинах найбільш чітко, порівняно з усіма іншими фінансовими правовідносинами, простежуються державно-владна й майнова сторони. Відносини з приводу податків і зборів є власне майновими. З одного боку, держава наділяє компетентні органи владними повноваженнями і контролює надходження коштів до бюджету, з іншого – податкові надходження є одним з основних каналів формування власності держави, хоча спочатку й у специфічній грошовій формі.

За своїм змістом податково-правові відносини є економічними. Ю. Ровинський підкреслював, що головною особливістю фінансових правовідносин є те, що вони виступають юридичною формою вираження і закріплення фінансових відносин, що, у свою чергу, є формою визначених економічних відносин<sup>5</sup>. Фінансові відносини, що становлять зміст фінансової діяльності держави, виступають як різновид економічних відносин, саме тих, які мають вартісну форму.

Сутність податкових правовідносин розкривається насамперед через їх визначення, варіацій яких на сьогодні достатньо. Зокрема, В. Гурєєв вважає, що податкові правовідносини є суспільними відно-

<sup>4</sup> Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР / Цыпкин С. Д. – М., 1995. – С. 29.

<sup>5</sup> Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права / Ровинский Е. А. – М.: Госюриздат, 1960. – С. 134.

синами, врегульованими нормами податкового права між державними фінансовими (податковими) органами й особами (фізичними і юридичними) з приводу обов'язкових платежів до бюджетів усіх рівнів<sup>6</sup>.

Д. Бекерська підкреслювала, що податкові відносини є суспільними відносинами, які врегульовані нормами права щодо встановлення і стягнення податків з юридичних та фізичних осіб<sup>7</sup>.

А. Берлач визначає податкові правовідносини як «врегульовані податково-правовими нормами і гарантовані державно-силовим примусом суспільні відносини, що виникають між податковими органами й платниками податків з приводу встановлення, зміни та стягнення з платників податків частини їхніх доходів до державного й місцевих бюджетів і державних цільових фондів, а також відносини, що виникають у процесі податкового контролю, оскарження актів податкових органів, дій чи бездіяльності їх посадових осіб і притягнення до відповідальності за податкове правопорушення»<sup>8</sup>.

П. Гега та Л. Доля теж розглядають податкові правовідносини як суспільні, що виникають при сплаті податків та інших обов'язкових платежів, але, на їх думку, це відносини, урегульовані нормами фінансового, адміністративного, цивільного та кримінального права<sup>9</sup>. Однак з цим не можна погодитися у зв'язку із загальновідомим фактом про те, що фінансовим відносинам (у тому числі податковим) притаманний імперативний метод правового регулювання, оскільки вони є публічними відносинами, чого не можна сказати про цивільні правовідносини.

У податкових правовідносинах органічно поєднується аспект владності та майновий характер, і, як відзначає П. Пацурківський, саме у податкових правовідносинах, як частині фінансових, найяскравіше проявляється момент владності<sup>10</sup>.

Однією з характерних рис податкових правовідносин є їх грошовий характер. Об'єктом правового регулювання виступають гроші у вигляді податкових надходжень, з позиції саме публічно-правового

<sup>6</sup> Гуреев В. И. Налоговое право / Гуреев В. И. – М.: Экономика, 1995. – 253 с. – С. 7.

<sup>7</sup> Бекерская Д. А. Налоговое право и налоговое законодательство Украины: [учеб. пособ.] / Бекерская Д. А. – Юрид. лит.-ра, 2000. – 220 с. – С. 20.

<sup>8</sup> Берлач А. И. Податкове право України: навч. посіб. для студентів вищих навчальних закладів / Берлач А. И. – К.: Ун-т «Україна», 200. – 336 с. – С. 31.

<sup>9</sup> Гега П. Т. Основи податкового права: навч. посіб. – 4-те вид., перероб. і доп. / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – К.: Знання, 2003. – 307 с. – С. 10.

<sup>10</sup> Пацурківський П. С. Проблеми теорії фінансового права / Пацурківський П. С. – Чернівці: Вид-во ЧДУ, 1998. – 275 с. – С. 167.

регулювання. Так, С. Ципкін підкреслював, що кінцевою метою фінансових відносин завжди є рух коштів<sup>11</sup>.

Відмінність податкових правовідносин від інших майнових правовідносин, наприклад цивільних, полягає насамперед у нерівності становища її учасників. Відносини сторін тут ґрунтуються на підпорядкуванні однієї сторони (платника податків) іншій (державі в особі її органів чи органів місцевого самоврядування). На думку Н. Хімичевої, основною особливістю, що визначає інші відмінні риси фінансових правовідносин (у тому числі і податкових), є те, що вони виникають у процесі утворення, розподілу і використання державних грошових фондів, тобто у процесі фінансової діяльності держави<sup>12</sup>. Крім того, одним із суб'єктів податкових правовідносин завжди виступає держава в особі податкових органів, наділених владними повноваженнями. Це єдина система контролю за дотриманням податкового законодавства, за правильністю нарахування, повнотою і своєчасністю сплати до відповідного бюджету податків і зборів, установлених законодавством. Відмінність податкових правовідносин від інших фінансових правовідносин, що також характеризуються як державні, власне майнові (грошові) відносини, полягає у своєрідності структурних елементів змісту податкових правовідносин.

Податковим правовідносинам властиві загальні риси, що притаманні будь-яким іншим правовим відносинам. Водночас правовідносини кожної галузі права мають власну неповторну специфіку. Особливості податкових правовідносин проявляються у:

- а) цільовій системності, де є система податкових правовідносин, що регламентують встановлення податків і зборів;
- б) формальній визначеності, де за допомогою норм регулюють чітко визначені зв'язки, що встановлюються між суб'єктами податкових правовідносин;
- в) забезпеченні їх виконання державним примусом;
- г) обов'язковості для всіх суб'єктів правовідносин.

Об'єктом регулювання у податкових правовідносинах є матеріальні блага фізичних і юридичних осіб, з яких у встановленому законом порядку сплачуються податки, тобто кошти платників, які надходять до

<sup>11</sup> Основи податкового права: навч. посіб. / [за ред. М. П. Кучерявенка]. – Х.: Нац. юрид. акад. України, 2003.

<sup>12</sup> Финансовое право: учеб. [Отв. ред. Н. И. Химичева] – 3 изд., перераб. и доп. – М.: Юристъ, 2004. – 749 с.

бюджетів. У вузькому розумінні об'єктами податкових правовідносин є доходи (прибутки), вартість визначених товарів, окремі види діяльності платників податків, операції з цінними паперами, користування природними ресурсами, майно юридичних та фізичних осіб, передача майна, додана вартість продукції, робіт і послуг та інші об'єкти. Отже, об'єктом податкових правовідносин є все те, з приводу чого між суб'єктами податкових правовідносин формується певний правовий зв'язок.

Суб'єктом податкових правовідносин може бути будь-яка особа, поведінка якої регулюється нормами податкового права і яка може виступати учасником податкових правовідносин, носієм суб'єктивних прав та обов'язків. Суб'єкти повинні мати податкову правосуб'єктність, що передбачена нормами права.

Виділяють три групи суб'єктів: державу (в особі представницьких органів, що приймають нормативно-правові акти у сфері оподаткування), податкові органи та платників податків. Деякі вчені до суб'єктів податкових відносин відносять також і кредитно-фінансові установи, через які здійснюються платежі з перерахування податків до бюджетів відповідних рівнів.

Характер і цілі податкової системи визначає податкова політика, яка є цілеспрямованою діяльністю держави у сфері встановлення і стягнення податків. Вона має бути сформована таким чином, щоб, з одного боку, забезпечувати виконання базової функції податків – фінансової (наповнення бюджету фінансовими ресурсами, необхідними для виконання державою її функцій), а з іншого – сприяти реалізації регулятивної функції податків з метою посилення впливу податкового механізму на процеси відтворення.

Податкова політика держави ведеться за певними принципами, що відображають її завдання. Фундаментальні принципи оподаткування сформульовані А. Смітом<sup>13</sup>. Головні серед них: загальність податків та їх пропорційність доходу; визначеність; простота і зручність; ефективність стягнення податків. Ці принципи можна вважати початком розробки наукових принципів організації податкової системи як єдиного цілого. Усі подальші розробки пов'язані з максимальним обкладанням та послідовною побудовою системи оподаткування.

Основні принципи оподаткування, сформульовані світовою економічною наукою, мають загальний характер, хоча і наділені у різних

<sup>13</sup> *Сміт А.* Добробут націй. Дослідження про природу та причини добробуту націй / Пер. з англ. – Книга 5. Про прибутки правителя або держави. – К.: Port-Royal, 2001. – С. 425–586.

країнах відмінними рисами, пов'язаними з різним трактуванням деяких понять і положень. У зв'язку з багатоаспектністю змісту податків, їх комплексним характером і неоднозначною природою кожній сфері податкових відносин повинна відповідати своя система організаційних, економічних та юридичних принципів.

Податкова політика держави – це діяльність держави у сфері встановлення, правового регламентування та організації справляння податків, зборів та інших платежів до централізованих грошових фондів.

Податкова політика, що застосовується нині в регулюванні економік країн світу, характеризується насамперед рівнем участі держави в підтриманні макроекономічної стабільності. Незважаючи на економічні, національні, політичні та інші особливості, при визначенні основних напрямів податкової політики будь-якої держави проявляється особлива роль держави як активного учасника процесу суспільного виробництва. Вирішення економічних, соціальних та інших завдань впливає на відповідні напрями формування та здійснення податкової політики. Окресливши завдання та цілі податкової політики, держава вибирає методи та інструменти її здійснення. Вибір того чи іншого інструментарію залежить від економічної кон'юнктури, політичної ситуації, коротко- та довгострокових планів соціально-економічного розвитку країни, національних традицій тощо.

Виходячи з загальної фінансової політики, завдань податкової політики, визначаються головні принципи, що забезпечують її дієвість при регулюванні економічних процесів, а саме:

1. Принцип справедливості та соціальної спрямованості означає, що держава встановлює таку систему оподаткування, яка враховує всі фактори діяльності юридичних і фізичних осіб – доходи і споживання, майно і приріст капіталу, ресурсну забезпеченість і віддачу вкладених коштів та ін. Кожний вид податку може більше влаштовувати одні верстви населення і водночас не підходити іншим. Принцип соціальної справедливості реалізується не завдяки пошуку і впровадженню найбільш «справедливого» податку, а шляхом поступового встановлення оптимальної структури та рівня оподаткування, які мають максимально задовольняти всі верстви населення, господарюючі суб'єкти. З принципом соціальної справедливості тісно пов'язаний принцип рівнонапруженості. Рівнонапруженість означає, що зобов'язання перед бюджетом устанавлюються для всіх платників згідно з їхніми можливостями і результатами діяльності. Саме поєд-



нання потенційних можливостей і досягнутих результатів може забезпечити рівнонапруженість<sup>14</sup>.

2. Принцип вигідності або економічної зацікавленості як для держави, так і для платника податку. Сутність цього принципу полягає в тому, що платник податку має отримати максимум благ чи послуг, який би задовольняв його уяву про їх вартість.

3. Принцип стабільності означає, що податкова політика повинна неодмінно дотримуватися визначених на певний час орієнтирів у розвитку суспільства, змінюватися поступово, еволюційним шляхом. Стабільність податкової політики:

– по-перше, дає змогу всім суб'єктам фінансових відносин мати сталі інтереси і на підставі них вести перспективну фінансову політику. Ні про яке нормальне фінансове планування у таких умовах не може бути й мови.

– по-друге, забезпечує високий рівень податкової роботи, оскільки податкова служба теж повинна мати певний час на освоєння механізму стягнення того чи іншого податку.

4. Принцип економічної ефективності. Така ефективність передбачає забезпечення повноти і своєчасності сплати податків, максимальне унеможливлення ухилення від податків, мінімальність затрат, пов'язаних з обліком платників і збиранням податків, порівняно з надходженнями від цих податків.

5. Гнучкість податкової політики. Цей принцип відображає регулятивну функцію податків і характеризує використання податків, зборів як фінансових інструментів впливу на економіку країни.

Основи податкової політики складаються на кожний фінансовий рік через прийняття державного бюджету, а реалізується вона шляхом прийняття відповідних законодавчо-нормативних актів.

Виділяють три основні напрями здійснюваної податкової політики, які використовуються на сучасному етапі розвитку економічно розвинених країн:

– політика максимальних податків, за якої підвищення податків не супроводжується зростанням державних доходів;

– політика середнього рівня оподаткування;

– політика, що передбачає високий рівень податків, але при значному рівні соціального захисту суспільства.

<sup>14</sup> Держава і економіка: адміністративно-правові аспекти взаємовідносин: монографія / [за заг. ред. О. М. Бандурки]. – Х.: Вид-во Ун-ту внутр. справ, 1999. – 304 с.

Під час визначення ефективності здійснюваної податкової політики виділяють поняття етатизму – пріоритет інтересів держави над суспільством та обов'язків суб'єктів перед їх правами.

Усю сукупність завдань податкової політики умовно поділяють на три групи:

1) фіскальна – мобілізація коштів до бюджетів усіх рівнів для забезпечення держави фінансовими ресурсами;

2) економічна – спрямована на підвищення рівня економічного розвитку держави, поживлення ділової та підприємницької активності в країні і міжнародних економічних зв'язків, сприяння вирішенню соціальних проблем;

3) контролююча – контроль за діяльністю суб'єктів економічних відносин.

У процесі розробки податкової політики враховуються інтереси усіх сторін податкових відносин. На практиці податкова політика реалізується через відповідний податковий механізм, який є сукупністю організаційно – правових форм і методів управління оподаткуванням. Держава додає цьому механізму юридичної форми через податкове законодавство.

Відносини щодо оподаткування набувають певної правової форми, унаслідок чого податкова система становить систему нормативно-правових актів, зокрема податкових законів, що регулюють відносини:

– між державою і платниками щодо визначення основних елементів оподаткування, порядку обчислення і сплати податків;

– між державою й органами місцевого самоврядування щодо розмежування їх прав законодавчої компетенції у податковій сфері, законодавчого закріплення за бюджетами кожного рівня влади власної дохідної бази;

– між державою і органами, що забезпечують справляння податків, – щодо визначення правового статусу цих органів, порядку адміністрування податків, відповідальності за забезпечення своєчасного надходження податків до бюджетів різних рівнів;

– між органами податкової служби й іншими органами, що забезпечує справляння зборів до соціальних фондів.

Аналізуючи систему впливу на відносини, які регулюються податковим правом, можна зробити висновок про те, що основною рисою методу регулювання податкових відносин є державно-владні розпорядження одним учасникам податкових відносин з боку інших,

що виступають від імені держави. Метод, що базується на владному підпорядкуванні однієї сторони іншій, властивий також іншим галузям права (наприклад, адміністративному), але при регулюванні податкових відносин цей метод набуває своєї специфіки, що полягає в конкретному змісті, а також у колі органів, уповноважених державою на владні дії. Так, характерною рисою методу податкового права виступає та обставина, що владні розпорядження стосуються кола платників, порядку, умов і розмірів платежів до бюджетів чи позабюджетних фондів, цілей використання коштів і т.д. Коло державних органів, уповноважених давати розпорядження учасникам податкових відносин, становлять податкові органи. Іншою рисою методу податкового права є широке застосування імперативних (тобто однозначних, що не припускають вибору) норм податкового права з метою формування бюджетів за рахунок доходів і майна платника податків.

Податки є основним джерелом доходів державного бюджету, а податкове законодавство України, яке є правовою основою взаємовідносин держави з платником податків, представлено Податковим кодексом України. Сферою його дії, згідно пункту 1.1 статті 1 розділу I Податкового кодексу України, є відносини, що виникають у сфері справляння податків і зборів. В той же час, у ньому відсутнє визначення поняття «податкові відносини»<sup>15</sup>.

Держава зобов'язана постійно і послідовно вдосконалювати систему оподаткування, знижувати податковий тягар, забезпечувати прозорість та уніфікацію норм податкових відносин. На державу покладеться обов'язок та відповідальність щодо постійного вдосконалення організації державної податково-митної служби, що має на меті забезпечувати однозначну визначеність податкових зобов'язань, повне охоплення об'єктів оподаткування, зниження питомих витрат на утримання податкової служби, поліпшення культури обслуговування платників податків та ін.

Перелік податків, встановлених Податковим кодексом України, в основному відповідає світовим стандартам. Однак сама собою ця відповідність не гарантує ефективності податкової системи. Визначальну роль в ефективності податкової системи відіграє структура

податків, рівень їх ставок, перелік і принципи надання пільг, методи контролю за сплатою податків.

Податкова система України характеризується рядом особливостей, пов'язаних як з об'єктивними обставинами, що виникли у зв'язку з трансформацією економічної системи і становленням державності, так і з суб'єктивними факторами – нерозвиненістю законодавчо-нормативної бази, низькою якістю управлінських рішень тощо.

По-перше, протягом багатьох років в українській податковій політиці була відсутня цілеспрямованість. До податкової системи ставляться різноманітні, часом суперечливі (несумісні) вимоги: забезпечення фінансової стабілізації, стимулювання розвитку виробництва, вирівнювання умов господарювання різних господарюючих суб'єктів, подолання інфляції, активізація інноваційно-інвестиційної діяльності, скорочення податкового тягара тощо, що робить її нелогічною, створює труднощі в управлінні фінансами. Багато з цих питань раніше вирішувалося різними фінансовими і нефінансовими інструментами державного впливу.

По-друге, структура податкової системи не адекватна ринковій економіці. Більшість податків сплачується юридичними особами, на відміну від країн із ринковою економікою, де основними платниками податків виступають фізичні особи. Це пов'язано з тим, що принципова модель податкової системи України базувалася на структурі доходів господарюючих суб'єктів, що сформувалися в межах економіки командно-адміністративного типу.

По-третє, для податкової системи України характерне поширення різноманітних пільг. В той же час, податки повинні сплачувати всі, в кого виникає той чи інший об'єкт оподаткування. Пільги можливі й потрібні, якщо вони мають цілеспрямований характер – стимулюють інвестиційну та інноваційну діяльність, сприяють виконанню загальнодержавних програм. Причому, по-перше, надання таких пільг має бути виваженим процесом, а по-друге, водночас слід вирішувати питання про компенсаційні заходи щодо дохідної частини бюджету.

<sup>15</sup> Слюсаренко С.В. Податкові правовідносини як вид правових відносин / С.В. Слюсаренко // Вісник Академії праці і соціальних відносин Федерації професійних спілок України. – 2011. – № 2. – С. 149. – (Серія «Право та державне управління»).

## 1.2. СУЧАСНІ ФОРМИ ОПОДАТКУВАННЯ, ЩО ЗАСТОСОВУЮТЬСЯ В УКРАЇНІ

**В**ажливим етапом здійснення фінансової політики в державі є вибір форм і методів її реалізації. Реалізація фінансової політики політичними силами, що перебувають при владі, є досить складним процесом, який потребує відпрацювання повної стратегії і тактики використання фінансів під час управління економічними й соціальними процесами в державі. Податки є економічною базою функціонування держави і найважливішою фінансовою формою регулювання ринкових відносин. Податкові надходження – головний дохід державної скарбниці. У світі вони становлять від 80 до 97% дохідної частини державного бюджету. Усе, що пов'язане зі споживанням держави, закладено в них. Податки – це плата суспільства за виконання державою її функцій, це відрахування частини вартості валового національного продукту на суспільні потреби, без задоволення яких сучасне суспільство існувати не може. Крім того, кошти від їх стягнення «йдуть» на утримання державних структур та фінансове забезпечення виконання ними функцій держави – управління, оборони, соціальних і економічних функцій.

Фінансова наука з огляду на певні ознаки класифікує податки за кількома ознаками: формою оподаткування; економічним змістом об'єкта оподаткування; суб'єктом оподаткування; рівнем державних структур, які установлюють податки; способом стягнення тощо.

Такий поділ податків є необхідним, оскільки окремі групи податків потребують відповідних умов оподаткування і стягнення, відповідних адміністративно-фінансових заходів. В історії фінансової науки знання генези сутності окремих форм податків дає змогу осмислити світовий і вітчизняний досвід та побудувати у нашій державі збалансовану податкову систему.

У сучасній юридичній та економічній літературі існує багато визначень податку, які відображають його загальні ознаки і виражають зміст цієї категорії. Наприклад Н. Хімичева визначає податки як «обов'язкові і за юридичною формою безвідплатні платежі юридичних та фізичних осіб, встановлені органами державної влади для зарахування в держав-

ну бюджетну систему з визначенням їх розмірів та термінів сплати»<sup>16</sup>. У підручнику «Фінансове право» за редакцією О. Орлюк податок розглядається як «встановлений податковим законом обов'язковий індивідуально безвідплатний платіж, внесений юридичними та фізичними особами до бюджету відповідного рівня за наявності матеріальних передумов (доходу, прибутку чи майна) у чітко визначені терміни та в передбачених законодавством розмірах і не призначений для покриття конкретних витрат, а спрямований на задоволення публічних потреб»<sup>17</sup>.

При характеристиці терміну «податок» умовно можна виділити два основні напрями дослідження: правовий і прикладний. Під час характеристики податку як правової категорії основна увага приділяється переходу права власності до держави. Дійсно, подібний підхід закладений в основу радянського законодавства, де чітко визначалися привілеї державної власності і встановлювався різний податковий режим залежно від форми власності платника. У сучасних умовах усі форми власності рівні, мають однакові правові й економічні засади функціонування. З позиції предмета фінансового права головне в податку – надходження коштів державі для задоволення громадських потреб, наповнення бюджету. При визначенні податку як прикладної категорії фактично визначаються всі його основні ознаки. Як прикладна категорія, податок становить нецільовий, безвідплатний, безумовний і обов'язковий платіж, що надходять від юридичних і фізичних осіб до бюджету відповідного рівня.

Податки й оподаткування є одним із найдієвіших важелів стимулювання розвитку економіки. Завдяки податкам відбувається розподіл і перерозподіл у просторі й часі значної частини виробленої вартості. Вони також безпосередньо впливають на результати економічної діяльності платників, а отже, податкова політика може або зацікавити (стимулювати) платників працювати у певних галузях і на певних територіях, або – ні. Тому не випадково, що потенціал податкової системи як «вбудованого регулятора» активно використовують усі країни, зокрема з метою забезпечення сталого економічного розвитку. У цьому сенсі не є винятком й Україна, де пошук і застосування ефективних податкових інструментів розглядаються як невід'ємна передумова і потужний засіб реформування національної економіки.

<sup>16</sup> Хімичева Н. И. Налоговое право: [учеб. пособ. для студ.] / Химичева Н. И. – М., 1997.

<sup>17</sup> Фінансове право. Академічний курс: підручник / Орлюк. О. П. – К.: Юрінком Інтер, 2010. – 808 с. – С. 376.

У нашій країні процеси розбудови ринкової економіки та формування податкової системи як її провідного інституту відбувалися одночасно, паралельно і значною мірою стихійно. Це зумовило головну особливість вжитих заходів – домінування ситуативних чинників прийняття необхідних управлінських рішень, нехтування основними принципами оподаткування на користь здійснення нестабільних і досить сумнівних поточних цілей господарювання.

У цьому зв'язку наші досягнення у сфері формування податкової системи оцінюються досить неоднозначно. Зокрема, за роки незалежності відбулися позитивні зрушення: зменшено кількість податків і звільнено від оподаткування, знижено податкові ставки й розширено базу оподаткування, істотно поліпшилася практика адміністрування податків. Протягом останніх років зазначені позитивні тенденції набули більшої цілеспрямованості й динамічності. Так, з набранням чинності Податковим кодексом України, відбувається впорядкування нормативної бази, змінено більше 20 законів та більше 50 підзаконних нормативно-правових актів, у деяких випадках неузгоджених між собою.

Податковим кодексом України передбачено поступове зниження ставок податку на прибуток з 25% до 20%, ПДВ з 20% до 17%; спрощення адміністративних процедур та зменшення навантаження на бізнес-середовище; стимулювання інноваційно-інвестиційної діяльності, що в свою чергу є одним із засобів податкової конкуренції; удосконалено спрощену систему оподаткування малого та середнього бізнесу.

У якості форм оподаткування у податкових системах більшості країн світу, виступають прямі і непрямі податки. Прямі податки установлюються безпосередньо щодо платників, їх розмір залежить від масштабів об'єкта оподаткування; непрямі – у цінах товарів і послуг, їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів<sup>18</sup>.

Прямі податки – це обов'язкові нормативні платежі з прибутку або доходу працівника, спадщини, землі, будівель тощо. Ці податки стягуються у процесі придбання та накопичення матеріальних благ.

Непрямі податки – це податки, які входять до ціни товарів або тарифів на послуги. Для них характерна простота вилучення, вони забезпечують регулярність надходжень до бюджету.

За прямого оподаткування грошові відносини виникають між державою і самим платником, що вносить податок безпосередньо до бю-

<sup>18</sup> Фінансова енциклопедія / Орлюк О.П., Воронова Л.К., Заверуха І.Б. [та ін.]; за заг. ред. О.П. Орлюк. – К.: Юрінком Інтер, 2008. – 472 с. – С. 335.

джету; при непрямому – суб'єктом цих відносин стає продавець товару чи послуг, який виступає посередником між державою і платником (споживачем товару чи послуг)<sup>19</sup>. Використання в єдиній системі різноманітних за об'єктами оподаткування і методами обчислення прямих і непрямих податків дозволяє державі реалізувати на практиці обидві функції податків – фіскальну та економічну. Під податковим впливом опиняється майно підприємств і громадян та спожиті у процесі виробництва різні види ресурсів, робоча сила і одержуваний дохід.

Прямі податки спрямовані безпосередньо на платника, і вони прямо залежать від об'єкта оподаткування. Непрямі податки виражаються в цінах вироблених товарів, виконаних робіт, наданих послуг, і, хоча їх сплачують до бюджету господарюючі суб'єкти, основний тягар непрямих податків лежить на споживачах цих товарів, робіт і послуг.

Історично прямі податки є найбільш ранньою формою оподаткування. Вони поділяються на: реальні (майнові), якими обкладаються продаж, покупка або володіння майном та особові, що сплачуються залежно від оподатковуваного доходу певної особи з урахуванням наданих їй пільг.

Вважається, що пряме оподаткування є більш соціально справедливим через те, що податки сплачуються за однаковими ставками, а сума сплати прямо залежить від соціального стану й доходів платника, в той час як непрямі податки сплачуються всіма суб'єктами однаковою мірою.

В Україні відповідно до статті 9 Податкового кодексу України стягують такі види загальнодержавних прямих податків<sup>20</sup>:

- податок на прибуток підприємств;
- податок на доходи фізичних осіб;
- збір за першу реєстрацію транспортного засобу;
- екологічний податок;
- рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магістральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України;

<sup>19</sup> Кириленко О.П. Фінанси (Теорія та вітчизняна практика): [навч. посіб.] / Кириленко О.П. – Тернопіль: Економічна думка, 2000.

<sup>20</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

- рентна плата за нафту, природний газ і газовий конденсат, що видобуваються в Україні;
- плата за користування надрами;
- плата за землю;
- збір за користування радіочастотним ресурсом України;
- збір за спеціальне використання води;
- збір за спеціальне використання лісових ресурсів;
- фіксований сільськогосподарський податок;
- збір на розвиток виноградарства, садівництва і хмелярства;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну та теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками;
- збір у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності.

Крім того, Податковим кодексом України передбачено такі види прямих місцевих податків<sup>21</sup>:

- податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки;
- єдиний податок.

До місцевих зборів належать:

- збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності;
- збір за місця для паркування транспортних засобів;
- туристичний збір.

Найбільшу питому вагу в державних та місцевих бюджетах мають такі податки:

1. Податок на прибуток підприємств – прямий податок, об'єктом якого є прибуток із джерелом походження з України та за її межами, який визначається шляхом зменшення суми доходів звітного періоду на собівартість реалізованих товарів, виконаних робіт, наданих послуг та суму інших витрат звітного податкового періоду.

2. Податок на доходи фізичних осіб – прямий податок, об'єктом якого є загальний місячний (річний) оподатковуваний дохід, а також доходи з джерела їх походження в Україні, які остаточно оподатковуються під час їх нарахування (виплати, надання) або іноземні доходи – доходи (прибуток), отримані з джерел за межами України.

3. Збір за першу реєстрацію транспортного засобу – загальнодержавний збір, який справляється за першу реєстрацію в Україні

<sup>21</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

транспортних засобів. Об'єктом оподаткування збором є колісні транспортні засоби, судна, а також вертольоти та літаки, за винятком певних категорій, визначених Податковим кодексом України.

4. Екологічний податок – загальнодержавний обов'язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів у атмосферне повітря, скидів у водні об'єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 1 квітня 2009 року.

5. Рентна плата за транспортування нафти і нафтопродуктів магистральними нафтопроводами та нафтопродуктопроводами, транзитне транспортування трубопроводами природного газу та аміаку територією України – загальнодержавний обов'язковий платіж, який сплачується за надані послуги з транспортування (переміщення) вантажу територією України об'єктами трубопровідного транспорту.

6. Плата за користування надрами – загальнодержавний платіж, який справляється у вигляді: плати за користування надрами для видобування корисних копалин; плати за користування надрами в цілях, не пов'язаних з видобуванням корисних копалин.

7. Плата за землю – загальнодержавний податок, який справляється у формі земельного податку та орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності. Об'єктом оподаткування є земельні ділянки, які перебувають у власності або користуванні, а також земельні частки (паї), які перебувають у власності.

8. Збір за користування радіочастотним ресурсом України – загальнодержавний збір, який справляється як плата за користування радіочастотним ресурсом України.

9. Збір за спеціальне використання лісових ресурсів – загальнодержавний збір, який справляється як плата за спеціальне використання лісових ресурсів.

10. Єдиний податок – місцевий податок, що стягується в Україні з підприємств і фізичних осіб – суб'єктів підприємницької діяльності які обрали спрощену систему оподаткування.

11. Туристичний збір – це місцевий збір, кошти від якого зараховуються до місцевого бюджету. Платниками збору є громадяни України, іноземці, а також особи без громадянства, які прибувають на територію адміністративно-територіальної одиниці, на якій діє рішення

сільської, селищної та міської ради про встановлення туристичного збору, та отримують (споживають) послуги з тимчасового проживання (ночівлі) із зобов'язанням залишити місце перебування в зазначений строк. Базою справляння є вартість усього періоду проживання (ночівлі) в місцях, визначених підпунктом 268.5.1 статті 268 Податкового кодексу України, за вирахуванням податку на додану вартість.

Практика використання регулюючого потенціалу прямих податків не демонструє очікуваних результатів. Значною мірою це пов'язано з недоліками їх конструкції. Проблема її вдосконалення вимагає здійснення ґрунтовного аналізу окремих підсистем оподаткування і має вирішуватися з урахуванням динамічних змін соціально-економічних умов в країні та досвіду інших держав.

Основні проблеми прямого оподаткування такі: часті і непередбачувані зміни законодавства про прямі податки; невідповідність нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування один одному; невідповідність принципів формування та реалізації прямого оподаткування України та країн ЄС; неефективна система пільгового оподаткування за основними прямими податками.

Система прямого оподаткування має бути побудована так, аби збільшення виробництва призводило до зниження податкового навантаження на одиницю продукції, а збільшення доходів бюджету відбувалося не за рахунок збільшення кількості податків і ставок оподаткування, а за рахунок збільшення бази оподаткування (доходу або прибутку) у платників. Сума оподаткованого прибутку повинна зменшуватися на суми, спрямовані на реінвестування, тобто придбання основних засобів за рахунок частини отриманого прибутку.

Подальше удосконалення адміністрування системи прямого оподаткування слід здійснювати за такими напрямками:

- оптимізація системи обліку доходів і витрат суб'єктів підприємства;
- забезпечення стабільності нормативних вимог до адміністрування прямих податків;
- запровадження податку на нерухомість (майно) і закріплення його за місцевими бюджетами;
- удосконалення системи пільгового оподаткування шляхом її спрямованості на стимулювання інвестиційно-інноваційних процесів;
- розробка порядку звітності та контролю за формуванням та використанням фінансових ресурсів, отриманих завдяки пільговому

оподаткуванню, з правом стягнення їх до бюджету в разі неефективного або нецільового використання тощо.

Переваги непрямих податків пов'язані насамперед з їх роллю у формуванні доходів бюджету. Однак це аж ніяк не означає, що вони не виконують регулятивної функції. При вмілому застосуванні непрямі податки можуть бути ефективними фінансовими інструментами регулювання економіки.

По-перше, для непрямих податків характерне швидке надходження. Здійснилася реалізація – проводиться перерахування податку на додану вартість та акцизного податку до бюджету. Це, у свою чергу, дає кошти для фінансування витрат.

По-друге, оскільки непрямими податками охоплюються товари народного споживання та послуги, то досить високою є імовірність їх повного або майже повного надходження. Зупинити процес споживання товарів і послуг неможливо, тому що без цього неможливе саме життя. А, наприклад, прибуток те чи інше підприємство може і не отримати.

По-третє, споживання більш-менш рівномірне в територіальному розрізі, а тому непрямі податки знімають напруження в міжрегіональному розподілі доходів. Якщо доходи бюджету базуються на доходах підприємства, то внаслідок нерівномірності економічного розвитку виникає проблема нерівноцінності дохідної бази різних бюджетів. Оскільки ніде у світі до цього часу не вдалося досягти рівномірного розвитку всіх регіонів, то без використання непрямих податків виникають труднощі збалансування місцевих бюджетів.

По-четверте, непрямі податки суттєво впливають на саму державу. Використовуючи всі свої можливості та інструменти, вона повинна забезпечити відповідні умови для розвитку виробництва та сфери послуг, оскільки чим більше обсяг реалізації, тим більші надходження до бюджету.

Однією з проблем при цьому є правильний вибір товарів для акцизного оподаткування. З одного боку, нібито краще встановити акциз на товари не першої необхідності, наприклад алкогольні напої. А з іншого – тоді для держави більш вигідно продавати саме ці вироби. Така суперечність цілком природна і показує діалектику життя.

По-п'яте, непрямі податки впливають на споживачів. При вмілому їх використанні держава може регулювати процес споживання, стримуючи його в одних напрямках і стимулюючи в інших. Таке ре-

гулювання має бути відкритим, тому що не завжди інтереси держави збігаються з інтересами суспільства. Таке регулювання також ніколи не зможе задовольнити всі верстви населення. Однак це регулювання необхідне, тому диференціація ставок акцизного збору в Україні виправдана. Разом з тим потрібно зазначити, що єдина для всіх товарів ставка ПДВ знижує його регулюючу роль.

Щодо вирішення фіскальних завдань, то непрямі податки завжди ефективніше прямих. Це зумовлено рядом причин. Одна з головних полягає в різних базах оподаткування: прибутку або доходу при прямому оподаткуванні, обсягу та структури споживання – при непрямому.

Відомо, що економічний розвиток усіх без винятку країн має циклічний характер з тим чи іншим періодом коливань, економічне зростання чергується зі спадом в економічному розвитку. Саме в період кризового падіння економіки, коли зменшуються макроекономічні показники розвитку, відбувається і зменшення бази оподаткування, що призводить при незмінних ставках до зменшення доходів бюджету. Практика свідчить, що база прямих податків є більш чутливою до змін в економічному розвитку, ніж база непрямих.

Очевидно, що непрямі податки тим більше впливають на загальний рівень цін, чим більший обсяг вироблених у країні товарів вони охоплюють, чим вищі їх ставки. Дослідження економістів свідчать про те, що введення непрямих податків або збільшення їх ставок може призвести до підвищення загального рівня цін у країні навіть при незмінності всіх основних економічних факторів. У зв'язку з цим, як свідчить зарубіжний досвід, їх намагаються вводити тільки в період економічної стабільності.

За деяких умов непрямі податки, на відміну від прямих, впливають на процеси нагромадження, оскільки вони менше зачіпають прибуток підприємств, що є одним з основних джерел накопичення, а також тому, що за їх допомогою держава може змінювати співвідношення між споживанням і накопиченням, коли витратить кошти, отримані за рахунок скорочення споживання.

Непрямі податки при вмілому їх використанні – ефективні фінансові інструменти регулювання економіки. Вони характеризуються швидкими надходженнями, що, у свою чергу, дає можливість використовувати ці кошти на фінансування витрат. Непрямими податками обкладаються товари народного споживання та послуги, а звідси й існує імовірність їх повного або майже повного надхо-

дження, оскільки товари народного споживання користуються постійним попитом.

Крім того, унаслідок рівномірного споживання непрямі податки знімають напруження в міжрегіональному розподілі доходів місцевих бюджетів. Використовуючи всі свої можливості, вони мають сприяти розвитку виробництва і тим самим збільшити обсяг реалізації, а отже, і надходжень до бюджету, тобто можна стверджувати, що непрямі податки відіграють стимулюючу роль. Держава за допомогою непрямих податків може регулювати процес споживання.

Серед непрямих податків, що використовуються в Україні, варто виділити податок на додану вартість. Податок на додану вартість (далі – ПДВ) – різновид універсальних акцизів. У світовій практиці він перетворився в основний податок непрямой дії та замінив у багатьох країнах менш ефективний податок з обороту. З податком з обороту пов'язане виникнення своєрідного кумулятивного ефекту, який полягає в тому, що об'єкт оподаткування містить податки, які сплачуються на попередніх етапах руху товару. ПДВ не має цього недоліку, але значно впливає на загальний рівень цін, оскільки він входить до складу ціни всіх товарів і послуг та є регресійним відносно малозабезпечених верств населення.

В Україні ПДВ введено в 1992 році. Об'єктом оподаткування є обороти з реалізації товарів, робіт, наданих послуг, крім їх реалізації на експорт. ПДВ має широку базу оподаткування, що забезпечує стабільність надходження коштів до державного бюджету.

Шлях податку заздалегідь передбачений, він надходить до бюджету відповідного рівня. Розподіл податків за бюджетами, фондами здійснюється відповідно до бюджетної класифікації та може відбуватися у двох основних напрямках: закріплення податку за певним бюджетом або розподілу коштів від сплати податку між бюджетами.

Одночасно з податком на додану вартість у системі непрямих оподаткування використовуються акцизи, що встановлюються на окремі групи товарів. Їх введення у 1992 році, було зумовлене відміною податку з обороту.

Акциз – це непрямий податок, який встановлюється у вигляді надбавки до ринкової ціни. Він характерний для систем ринкового ціноутворення, у якому держава прямо не втручається в цей процес<sup>22</sup>.

<sup>22</sup> Фінанси підприємств: підруч. / [Поддєрьогін А. М., Білик М. Д., Буряк Л. Д. та ін.]; кер. кол. авт. і наук. ред. А. М. Поддєрьогін. – 5-ге вид., перероб. та доп. – К.: КНЕУ, 2005. – 546 с.

Ставки податку визначаються Податковим кодексом України згідно статті 28 та статті 215<sup>23</sup>.

Залежно від методу визначення надбавки розрізняють специфічні, адвалорні та змішані (адвалорні та специфічні одночасно) ставки акцизів. Специфічною є ставка податку, згідно з якою розмір податкових нарахувань встановлюється як фіксована величина стосовно кожної одиниці виміру бази оподаткування. Адвалорні ставки акцизів визначаються у відсотках або кратному відношенні до одиниці вартісного виміру бази оподаткування.

Третім видом непрямих податків є мито. Мито стягується при переміщенні товарів через кордон країни. Історично безліч країн цим способом отримували дохід від використання свого вигідного географічного положення. Мито, як і ПДВ та акцизний податок, є непрямим податком, тобто входить до ціни товарів, що провозяться через кордон, і в результаті оплачується покупцем цих товарів. Мито сплачується в національній валюті України. Існують два види мита: ввізне і вивізне. В Україні основне значення надається імпортним митам порівняно з експортними. Аналогічна тенденція спостерігається в усіх розвинених країнах. Платниками мита є будь-які юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення товарів через митний кордон.

У процесі реформування системи оподаткування в Україні важливою проблемою є не тільки рівень податкового тягаря, а й оптимальне поєднання прямих і непрямих податків. Останніми роками у вітчизняній системі оподаткування спостерігається тенденція до збільшення частки прямих податків, що відповідає практиці розвинутих країн. Непрямі податки хоч і зручні для фіскальних органів з позиції їх стягнення, однак їх сплата лягає тягарем на плечі кінцевого споживача. Тому переважання справедливих прямих податків дасть змогу уникнути таких негативних наслідків, як занепад рівня життя більшості населення, подальший спад і занепад вітчизняного виробництва, не здатного конкурувати з дешевою продукцією іноземних фірм, тощо.

У той же час крім поділу податків на прямі та непрямі, варто звернути увагу й на інші аспекти визначення форми оподаткування в Україні. Зокрема, також існують три форми оподаткування: пропорційна – однакова ставка незалежно від отриманого доходу, прогресивна – чим більше дохід, тим більше ставка, регресивна – при збільшенні доходу зменшується ставка податку<sup>24</sup>.

<sup>23</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

сивна – чим більше дохід, тим більше ставка, регресивна – при збільшенні доходу зменшується ставка податку<sup>24</sup>.

У прогресивних податках розмір їх ставки збільшується із розміром оподаткованого доходу. Існує декілька способів визначення прогресивності податку, які дозволяють отримати надійні оцінки даної властивості податку, зокрема: гранична прогресивність, середня, прогресивність зобов'язань і залишкова<sup>25</sup>. Ці оцінки важливі з огляду на їх високу практичну значущість як для цілей аналізу, так звичайно й прийняття відповідних управлінських рішень щодо визначення шкали ставок та бази оподаткування.

Сучасна податкова система України не містить у своєму складі регресивних податків. Їх справляння здійснювалося, зокрема, у 20-х роках ХХ століття у Радянському Союзі як елемент реалізації заходів Нової економічної політики (НЕПу).

Пропорційність оподаткування простежується за ставками, що є незмінними незалежно від розміру доходу. При цьому необхідно відмітити такі податки як податок на доходи фізичних осіб, податок на прибуток підприємств тощо. Постійна ставка – найпростіший спосіб розрахунку податку, який необхідно сплатити до бюджету. Введення цієї системи скоріше спрямовано на спрощення контролю з боку держави за правильністю нарахування стягнення податку.

Спрощена система оподаткування як особливий механізм справляння податків і зборів теж потребує уваги в межах питання, що підлягає дослідженню. Термін «спрощена система оподаткування, обліку та звітності» вживається щодо сплати єдиного податку. Крім того, в Україні встановлені спеціальні податкові режими по сплаті фіксованого сільськогосподарського податку; збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на електричну і теплову енергію, крім електроенергії, виробленої кваліфікованими когенераційними установками; збору у вигляді цільової надбавки до діючого тарифу на природний газ для споживачів усіх форм власності<sup>26</sup>.

Розглядаючи сучасні форми оподаткування, що застосовуються в Україні, доцільно було б виокремити основні риси її податкової системи.

<sup>24</sup> Галушка О.В. Шляхи використання світового досвіду державного регулювання податків у соціально-економічних умовах сучасної України /В. О. Галушка// Державне будівництво. – 2010. – № 1.

<sup>25</sup> Zee H. Personal Income Tax Reform: Concepts, Issues, and Comparative Country Developments / H. Zee. // IMF Working Paper. 2005. – WP/05/87. – 58 p.

<sup>26</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>



По-перше, не дивлячись на те, що податки відіграють значну роль в економіці всіх зарубіжних країн, в Україні ми маємо один із найвищих (навіть порівняно з постсоціалістичними країнами) рівнів оподаткування. До об'єктивних причин, що зумовлюють його, можна віднести:

1. Неможливість одночасного реформування відносин власності. Існування державної власності й державних підприємств викликає необхідність у державній підтримці, а в умовах існування платежів із прибутку цих підприємств – заміни їх відповідною системою податків, які б давали змогу акумулювати достатні для такої підтримки кошти.

2. Неможливість повної та швидкої комерціалізації охорони здоров'я, освіти, науки, культури, які потребують значних державних коштів.

3. Необхідність у зростанні державних витрат на соціальний захист населення внаслідок падіння рівня життя під впливом економічної кризи та інфляції.

Основні причини, що зумовлюють високий рівень оподаткування в Україні, лежать у площині суб'єктивного фактора. Головні серед них такі:

– зволікання з ринковими перетвореннями в Україні, яке стало на заваді скороченню витрат державного бюджету, а отже, і зменшенню рівня оподаткування;

– помилки у проведенні податкової політики, які породили значні масштаби ухилення від оподаткування. Неможливість акумулювати за цих умов достатні кошти до державного бюджету призвела до найпростішого виходу з важкої ситуації – підсилення податкового тиску на тих, хто сплачує податки;

– зростання дефіциту державного бюджету, що сталося через помилки у політиці державних витрат, яке також супроводжувалося пошуком шляхів збільшення державних доходів, а єдиним засобом такого збільшення вважалося підвищення загального рівня оподаткування.

Таким чином, рівень податкового тягаря в Україні можна оцінити як надмірний, тобто вищий, ніж в інших країнах, та країнах ЄС.

На сьогодні в умовах глобалізації між різними країнами відбувається жорстка економічна конкуренція і, як наслідок, податкова конкуренція. Результатом цієї конкуренції є лібералізація податкових політик практично в усіх економічно розвинених країнах, пристосування принципів оподаткування до боротьби за працю і капітал тощо.

Прагнення України стати повноправним членом Європейської спільноти вимагає поступової та виваженої лібералізації податкової політики в напрямі зниження ставок оподаткування і зменшення переліку податків та зборів. Компенсація очікуваного зменшення доходів державного бюджету повинна відбуватися за рахунок детінізації доходів суб'єктів підприємництва та населення, а також покращання податкового адміністрування<sup>27</sup>.

### 1.3. ПОНЯТТЯ ЕФЕКТИВНОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ СУЧАСНОЇ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ

**Ф**ункціонування будь-якої системи потрібно піддавати оцінці з метою визначення її відповідності зазначеній меті, реалізації покладених на неї функцій і завдань та ефективності.

Найбільш поширеною є економічна оцінка за критерієм ефективності. Варто підкреслити, що цей критерій не є універсальним, бо він не враховує політичних та соціальних факторів, які впливають на функціонування системи в цілому. Так, наприклад, під впливом будь-якого фактора, найбільш важливого в даний момент часу та за конкретних умов, вимога досягнення економічної ефективності може бути порушена.

Ефективність є ключовим критерієм у визначенні успішності процесу функціонування системи оподаткування та розвитку ринкових відносин у державі. Ефективність характеризується відношенням ефекту до витрат ресурсів, які забезпечили його отримання, досягнення результату. Інакше кажучи, ефективність – це ефект, який припадає на одиницю витрат ресурсів, що були використані з метою одержання досягнутого результату.

Ключовим елементом оцінки ефективності сучасної податкової системи є з'ясування ступеня її відповідності загальному стану економічної системи. Для з'ясування такого стану оцінюють динаміку зміни величини доходів бюджету стосовно ВВП, вико-

<sup>27</sup> Валінкевич Ю. Б. Творча робота: Податкова система України: стан, проблеми, перспективи [Електронний ресурс] / Валінкевич Ю. Б. – Режим доступу: <http://kds.org.ua/>

ристовуючи класичні коефіцієнти еластичності та динамічності податків<sup>28</sup>.

Корисність визначення еластичності податкової системи не підлягає сумніву. Вона відображає ступінь ефективності автоматичних стабілізаторів, притаманних фіскальній політиці держави.

Слідуючим критерієм для здійснення оцінки системи оподаткування є доцільність (відповідність зазначеній меті). При проведенні аналізу за цим критерієм потрібно враховувати, що перед будь-якою системою може стояти декілька цілей, які не можуть бути сформульовані одночасно. Якщо вважати, що головною метою системи оподаткування є акумулювання податкових платежів і формування на цій основі дохідної частини бюджету з метою виконання державою завдань економічної та соціальної політики, то оцінити цей критерій можна за допомогою таких показників:

- коефіцієнта виконання планових податкових надходжень, що розраховується як відношення фактичних надходжень до планових;
- коефіцієнта «якості» сплати податків, тобто сплати податків у грошовій формі та з визначених джерел. Він розраховується як відношення фактичних податкових надходжень за вираженням надходжень у негрошовій формі та надходжень від штрафів і фінансових санкцій до запланованих;
- коефіцієнта своєчасності, який характеризує своєчасність надходження коштів до бюджету.

Наведені показники дозволяють охарактеризувати систему з погляду її фіскальної спрямованості.

На фіскальну ефективність податків, як їхню спроможність наповнювати бюджет, впливає багато чинників. У ході наукових досліджень останніх часів прийнято було звертати більше уваги на здатність забезпечувати доходи бюджету, закладену внутрішнім механізмом розрахунку того чи іншого податку. До цього додавався ряд зовнішніх чинників, що впливали на зміну бази оподаткування. Однак значною мірою розміри акумульованих сум залежать від суб'єктивної діяльності державних органів, відповідальних за адміністрування податків. Виходячи з цього, потребує дослідження вплив адміністрування податків на фіскальну ефективність функціонування податкової системи.

<sup>28</sup> Мельник П. Гармонізація інтересів держави та платників податків у контексті сучасної податкової реформи / П. Мельник, С. Онишко // Податкова система в Україні: проблеми і перспективи: матеріали круглого столу, 21 червня 2000 року. – Ірпін: Академія ДПС України, 2000. – 83 с.

Питанням підвищення ефективності податкової системи в Україні присвячено численні праці науковців, серед яких відзначимо монографії А. Соколовської «Податкова система України: теорія та практика становлення», П. Мельника «Розвиток податкової системи в перехідній економіці», Ф. Ярошенка «Трансформація державної податкової служби України» та ін.<sup>29</sup>.

Значимо, що на ефективності податкової системи позначається як стан її внутрішніх складових, так і зовнішнє середовище. До зовнішніх чинників потрібно, на нашу думку, віднести:

- загальний стан економіки країни;
- структурні зрушення в економіці;
- спрямованість соціальної та економічної політики уряду;
- стан і структуру державного управління;
- стабільність внутрішньої політичної ситуації;
- популярність влади та оцінку її рішень населенням;
- взаємовідносини із сусідніми державами;
- культуру та звичаї народу;
- природно-кліматичні зміни та надзвичайні ситуації.

Серед внутрішніх чинників, здатних потужно вплинути на зміну ефективності системи оподаткування, насамперед варто виокремити стан її власних складових:

- логічність податкового законодавства;
- узгодженість законодавчих і нормативних актів;
- стабільність податкового законодавства;
- оптимальність структури органів, які адмініструють податки;
- обґрунтованість методики адміністрування податків та її адекватність економічним реаліям;
- урегульованість питань взаємовідносин з платниками.

Значна складова внутрішніх чинників ефективності податкової системи стосується підсистеми адміністрування податків. Від обґрунтованості методики адміністрування та її адекватності економічним реаліям залежить здатність держави контролювати дотримання законодавства платниками податків, регулювати економічні процеси та безпомилково визначати вектори своїх рішень у галузі оподаткування. Від урегульованості взаємовідносин з платниками значною мі-

<sup>29</sup> Соколовська А. М. Податкова система України: теорія та практика становлення. – К.: НДФІ, 2001. – 372 с.; Мельник П. В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці. – Ірпін: Академія ДПС України, 2007. – С. 362; Ярошенко Ф. О. Трансформація державної податкової служби України: Монографія. – Ірпін: Національна академія ДПС України, 2004. – 368 с.

рою залежить успішність податкової політики держави та сприйняття відповідних урядових рішень. Ступінь наповнення бюджету, мабуть, найменше визначається можливостями силового тиску державних органів управління. Натомість розуміння платниками необхідності сплати та психологічна готовність віддавати державі визначену частину належних їм коштів дозволяють без особливих проблем забезпечувати потреби фіскалу.

Шотландський економіст і філософ А. Сміт, формулюючи принципи оподаткування, звернув увагу на необхідності витратити якомога меншу суму коштів на забезпечення власне системи адміністрування. Чим більше держава витрачає на утримання фіскальних служб, тим меншим є чистий фіскальний ефект оподаткування<sup>30</sup>.

Крім того, А. Сміт виділяв принципи, які не втратили свого значення і до сьогодні:

- справедливості, що стверджує загальність оподаткування і рівномірність його розподілу відповідно до доходів;
- визначеності, коли час сплати податку, спосіб і сума платежу повинні бути з точністю і заздалегідь відомі платнику і не залежати від суб'єктивних факторів;
- зручності, тобто кожен податок повинен стягуватися у такий час і таким способом, які найбільш зручні для платника;
- економії (раціональності), коли будь-який податок повинен стягуватися таким чином, щоб із доходів платника вилучалося якомога менше понад те, що надходить до державної скарбниці<sup>31</sup>.

Основу побудови сучасних податкових систем, поряд із принципами А. Сміта, визначають також принципи, розроблені німецьким економістом А. Вагнером, який не просто доповнив, а надав їм нового концептуального характеру. Керуючись теорією колективних потреб, на першу позицію в оподаткуванні він поставив принципи достатності та еластичності. Саме завдяки цьому принципи оподаткування стали системою, що враховувала інтереси не лише платника податків, але й держави з пріоритетом останньої. Тобто перед оподаткуванням постало завдання збалансування інтересів держави та платників податків, яке без перебільшення і в сучасних умовах є ключовою проблемою формування податкової політики будь-якої цивілізованої дер-

<sup>30</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Смит А. – М.: Наука, 1993. – 572 с.

<sup>31</sup> Там само.

жави світу. А. Вагнером при формулюванні ним основних принципів, яким повинна відповідати правильно побудована податкова система, виділено такий: «комбінація сукупності податків у таку систему, яка б забезпечувала при можливому дотриманні етичних принципів та принципів управління достатність надходжень і еластичність на випадок надзвичайних державних потреб»<sup>32</sup>.

Наведене формулювання відповідало основному призначенню податкової системи – забезпеченню держави необхідними коштами, і принципам неокласичної школи про невтручання держави в господарські процеси. Ця модель фактично використовувалася до кейнсіанства – часу, коли податковій системі була відведена роль автоматичного стабілізатора економічного циклу. З часом у зв'язку з необхідністю забезпечення економічного зростання податковій системі було повернуто нейтральний характер.

Те, що податкова система є комбінацією податків, кожен з яких має свою мету, дозволяє більшою мірою визначити платоспроможність платників, пом'якшити проблему ухилення від податків, зробити загальний податковий тягар психологічно менш помітним, а також розширити можливості використання податкової політики як регулятивного чинника.

Саме тому всі сучасні системи оподаткування не обмежуються окремими податками, а користуються перевагами, що надає їх численність.

Зауважимо, що А. Вагнер не лише визначив принципи оподаткування, але й систематизував їх в чотири окремі групи. Перша – фінансові принципи, серед яких достатність та еластичність (рухомість) обкладення. Друга – народногосподарські принципи – належний вибір джерела обкладення, правильна комбінація різних податків у таку систему, яка б зважала на наслідки й умови їх перекладення. До третьої групи автор відносив етичні принципи, принципи справедливості: загальність оподаткування та рівномірність. І нарешті, четверта група відображала сукупність адміністративно-технічних правил чи принципів податкового управління: визначеність обкладення, зручність сплати податку та максимальне зменшення витрат на стягнення. Як видно з наведеної класифікації, принципи справедливості А. Вагнер ставив не на головне місце в запропонованій системі. Їх реалізація вважалася автором доцільною в межах, які надають фінансові

<sup>32</sup> Экономическая энциклопедия / [гл. ред. Л. И. Абалкин]. – М.: Экономика, 1999. – 1055 с.

принципи в їх сукупності. Тобто необхідно підкреслити важливість не лише достатності, але й рухомості (еластичності) обкладення, що відображає здатність адаптуватися до державних потреб. З практичного погляду це означало рухомість складу податкової системи, оскільки різні податки володіють неоднаковим рівнем еластичності. Сьогодні, коли предметом широкої дискусії щодо податкової політики виступають принципи стабільності та гнучкості, урахування здобутків фінансової науки минулого має неабияке практичне значення.

Таким чином, визначення принципів оподаткування було предметом пошуків науковців та практиків фактично з моменту виникнення податків, оскільки саме принципи відігравали значну роль в ефективності функціонування податкової системи. Незважаючи на відмінності, що супроводжували цей процес, і насамперед прихильність їх авторів до теорій стосовно ролі держави та податків, виділявся ряд принципів, з якими погоджувалися всі сторони. Головний з них – рівномірність. Він панував у фінансовій науці ще в епоху меркантилізму. При цьому вважалося, що саме непряме оподаткування є «найбільш рівномірним і найбільш справедливим». У переліку принципів А. Сміта фактично основним є рівномірність, а отже, справедливість до платника. Розвивалися ідеї справедливості і А. Вагнером. Однак він це питання більше пов'язував з визначенням джерела оподаткування<sup>33</sup>.

Зазначимо, що вирішення питання джерела оподаткування і в сучасних умовах є однією з фундаментальних проблем формування податкової системи. У подальшому в ході розвитку індивідуального прибуткового податку було вирішено проблему узгодження питань соціальної справедливості та захисту інтересів капіталу. Ідея, що податки не повинні перешкоджати розвитку виробництва, у процесі еволюції податкової системи була втілена Ф. Нітті в окремому, самостійному принципі при її побудові. Він отримав широку підтримку у фінансовій науці. Особливо це проявилось в кінці ХХ ст., коли відбулося відчутне зіткнення фіскальних потреб держави з інтересами економічного розвитку.

Разом з тим важливо враховувати, що створення системи вже само собою здатне породжувати суперечності. Вимога системності потребує, щоб її окремі елементи були взаємопов'язані, органічно допо-

<sup>33</sup> Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / Смит А. – М.: Наука, 1993. – 572 с.

внювали один одного, не вступали в суперечність із системою в цілому та іншими її складовими.

Довгий історичний шлях розвитку, який подолали податкові системи різних країн, накопичення знань та їх осмислення вченими і практиками збагатили міжнародний досвід визначенням нових правил, принципів, вимог, реалізація яких дозволяє найбільш повно досягти поставленої мети в конкретних умовах.

Найбільш поширені думки вітчизняних науковців щодо принципів, яким має відповідати сучасна податкова система, пов'язані з необхідністю виділення на сучасному етапі чотирьох груп принципів оподаткування, як це проголошував у свій час А. Вагнер. Це фіскально-бюджетні, політико-економічні, соціально-етичні принципи та принципи, що стосуються правової і технічної сторін оподаткування<sup>34</sup>. Їх доцільно також використовувати і як критерії оцінки діючої податкової системи.

Перша група принципів указує на основну й очевидну ознаку формування податкової системи – достатність, тобто податкова система має бути сформована таким чином, щоб забезпечувати покриття доцільно обмежених витрат, які фінансуються за рахунок податків. Другою групою принципів є: здатність до збільшення – податкові надходження повинні збільшуватися за досить короткий строк і настільки, наскільки це необхідно для фінансування додаткових бюджетних витрат. Третя група політико-економічних принципів виділяє ознаки, що спрямовані на економічне зростання, тобто оподаткування не повинне створювати перешкод для економічного зростання, воно має йому сприяти. Важливою у цій групі є також нейтральність щодо конкуренції. Оподаткування не повинне викривляти конкуренції як між підприємствами й галузями всередині країни, так і між вітчизняними й зарубіжними підприємствами. Четверта група соціально-етичних принципів передбачає реалізацію загального характеру оподаткування, тобто всі платоспроможні особи мають залучатися до сплати податків; справедливість оподаткування – рівне оподаткування за рівних або аналогічних обставин, а за різних – відповідним чином диференційоване; відносність – податкове навантаження повинне розподілятися таким чином, щоб платоспроможність кожного платника податків зменшувалася відносно рівномірно. Згідно з принципами четвертої

<sup>34</sup> Алексеев И. В. Налоговая система: субъекты, функции и налоги / И. В. Алексеев // Налогообложение: проблемы теории и практики: монография. – Х.: ИНЖЭК, 2006. – С. 9–27.

групи оподаткування має бути наочним (транспарентним, прозорим) і практичним. Наведене вище ілюструє, що, урахувавши сьогоденні реалії, принципи, розроблені у XVIII–XIX століттях, не втрачають свого значення для побудови ефективної податкової системи<sup>35</sup>.

А. Бризгалін зазначає, що кожній сфері податкових відносин відповідає власна система організаційних, економічних та юридичних принципів<sup>36</sup>. Надаючи особливого значення організаційним принципам, він вважає, що, зокрема, податковій системі Росії в сучасних умовах відповідають такі з них. Насамперед, принцип єдності податкової системи. Він закріплений Конституцією Російської Федерації, тобто не припускається можливість встановлення податків, які б порушували єдність економічного середовища країни. Принцип рухомості, який, як і в А. Вагнера, є синонімом еластичності, на думку автора, свідчить про те, що податок та деякі податкові механізми можуть бути оперативні змінені в бік збільшення чи зменшення податкового тягаря відповідно до об'єктивних потреб та можливостей держави. Справді, таке розуміння відповідає визначеному автором принципу рухомості. Однак А. Вагнер, трактуючи зміст цього принципу, вказував на об'єктивно притаманну різним податкам власну еластичність, а отже, на зміну складу податкової системи у разі потреби, який би враховував саме еластичність податку. Еластичність, як свідчить словник іншомовних слів, – це «пружний» і «гнучкий», а це дещо інша якісна характеристика оподаткування порівняно з тією, яку дає А. Бризгалін.

Серед цієї групи принципів автор також виділяє принцип численності податків, який, у свою чергу, містить декілька аспектів. Головний з них той, що податкова система повинна базуватися на сукупності диференційованих податків та об'єктів оподаткування. Другим аспектом автор вважає недопустимість «бюджету одного податку», оскільки при неочікуваній зміні економічної або політичної ситуації дохідна частина бюджету може просто не відбутися. Поділяючи цю думку, необхідно вказати на те, що два виділені аспекти принципу численності податкової системи фактично ілюструють його дію. Потрібно відзначити і його важливість. Натомість при всій зрозумілості значення принципу численності податку досить широко обговорю-

<sup>35</sup> Податкова система України / [Федосов В. М., Опарін В. М., П'ятаченко Г. О. та ін.]; за ред. В. М. Федосова. – К.: Либідь, 1994. – 464 с.

<sup>36</sup> Налоговый учёт. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учёта / [Брызгалін А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Демешева Е. В.]. – М.: Аналитика-Пресс, 1997. – 112 с.

ється ідея єдиного податку. Як переконує минулий досвід, фізіократи пов'язували ідею єдиного податку з використанням єдиного джерела податків – чистого доходу громадян.

Заслуговує на увагу думка А. Смирнова, який вважає основними принципами оподаткування такі: достатність, продуктивність, еластичність, стабільність, фіскальний федералізм, визначеність, економічність, зручність для платника податків, вибір джерела оподаткування та нейтральність<sup>37</sup>.

Л. Якобсон стверджує, що єдиним виправданням для існування податків у демократичному суспільстві є потреба у відображенні попиту платника податків на суспільні блага та визнаних громадянами принципів перерозподілу доходів. На його думку, на практиці податкові системи не здатні повною мірою виконувати вказані функції. Для порівняння податкових систем та оцінки можливостей їх вдосконалення він вважає за доцільне брати до уваги такі критерії: відносної рівності зобов'язань, економічної нейтральності, організаційної простоти, гнучкості та контрольованості податків з боку їх платників<sup>38</sup>.

Наведені принципи формування податкової системи переконують, що незважаючи на їх різноманітність, в цьому питанні, існує певна узгодженість серед багатьох економістів. Безумовно, це має своє пояснення, адже в основі їх лежить не лише значний світовий досвід, але й об'єктивний чинник – сутність податків як економічної категорії.

Своєрідними виглядають позиції щодо принципів формування податкової системи і деяких інших авторів. Так, А. Крисоватий вважає, що ефективність податкової політики забезпечується за умови наукового поєднання таких ознак: фіскальної достатності, економічної ефективності, соціальної справедливості, стабільності, гнучкості<sup>39</sup>.

Потрібно зазначити, що в нашій державі система оподаткування підпорядковувалася вирішенню поточних питань, хоча й проголошувалися принципи, здатні забезпечити її ефективність. Достатньо простежити ті принципи побудови податкової системи, які заклалися у Законі України «Про систему оподаткування». Так, у 1991 році були проголошені принципи стабільності, рівнонаправності,

<sup>37</sup> Смирнов А. Налогообложение: модели оптимизации / А. Смирнов // Экономист. – 1998. – № 2. – С. 68–76.

<sup>38</sup> Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора: Основы теории государственных финансов / Якобсон Л. И. – М.: Аспект Пресс, 1996. – 319 с.

<sup>39</sup> Крисоватий А. И. Державна податкова політика і система податків / А. І. Крисоватий // Фінанси України. – 1998. – № 1. – С. 64–68.

обов'язковості та соціальної справедливості. Слід зазначити що різноманітними були форми прояву порушень принципу стабільності. Зокрема, це часті зміни об'єктів оподаткування, податкових ставок, умов нарахування та стягнення окремих податків, внесення поправок до законів з питань оподаткування, що порушували її цілісність, тощо. Прийнятий Податковий кодекс України (стаття 4)<sup>40</sup> містить найбільш важливі та фундаментальні принципи побудови податкової систем, що повинні сприяти підвищенню ефективності останньої. Сьогодні принципами побудови системи оподаткування в Україні проголошені: стимулювання науково-технічного прогресу, та підприємницької виробничої діяльності, обов'язковість, рівнозначність і пропорційність, рівність, недопущення будь-яких проявів податкової дискримінації, соціальна справедливість, стабільність та інші.

Отже, податкова система є породженням держави, а втілення її в життя пов'язане з діяльністю останньої. Межі цього процесу та його хід визначаються чинним законодавством і досягаються формуванням відповідної податкової системи, тому законодавчі та адміністративні межі є важливим параметром, який зумовлює і ефективність оподаткування.

Таким чином, податкова система будь-якої держави відображає поєднання об'єктивних та суб'єктивних засад. Знайти компромісне поєднання цих характеристик – одне з ключових завдань, які стоять перед податковою системою кожної сучасної держави.

На сьогодні в Україні створено податкову систему, яка за своїм змістом подібна до податкових систем розвинених європейських країн. Однак чинна система вітчизняного оподаткування має переважно фіскальний характер і недостатньо адекватна поточному стану економіки. Загально визнаною особливістю діючої податкової системи в Україні є її складність.

Сучасна податкова система покликана виконувати соціальну функцію. Зарубіжна практика показує, що соціально прийнятними та фінансово доцільними є законодавчо-правові обмеження, які унеможливають утримання з платників податків непомірних зборів чи фінансових вилучень.

Практичними орієнтирами вдосконалення податкової системи України продовжують бути:

<sup>40</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

стимулювання динамічного розвитку економіки;  
заохочення інвестиційної та інноваційної діяльності;  
стимулювання розвитку зайнятості та самозайнятості;  
підвищення добробуту населення та розвитку людського капіталу.

Рівень податкового навантаження на платників формує їх можливість до розширеного відтворення. Однак у наукових колах тривають дискусії про його оптимальний рівень.

Прихильники збереження високого податкового навантаження в Україні як приклад наводять досвід країн Північної та Західної Європи, де за високого рівня перерозподілу коштів через державні бюджети досягнуто значних успіхів щодо соціального захисту населення<sup>41</sup>.

Їх опоненти зазначають, що перш ніж перейти до високого податкового навантаження, ці та інші країни пройшли період ліберального податкового законодавства<sup>42</sup>.

Україні, яка перебуває у процесі формування засад своєї ринкової інфраструктури, необхідно орієнтуватися саме на даний період у житті європейських країн. Проте не варто забувати, що непродумане зниження податкового навантаження зумовить відповідне зменшення податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів. Саме тому обраний шлях упровадження заходів з детінізації економіки є правильним, оскільки не допустить зменшення дохідної частини бюджетів.

Переваги сучасної податкової системи, порівняно з попередньою, такі:

- прозорість бази оподаткування, що унеможливило її переукручення;
- неможливість ухилення від сплати податків;
- зменшення тінізації економіки;
- спрощення податкового законодавства, бухгалтерського та податкового обліку;
- збільшення внутрішніх і зовнішніх інвестицій в економіку України у зв'язку з привабливістю умов оподаткування;
- скорочення видаткової частини бюджету на утримання контролюючих органів.

Податкова система є важливою складовою публічних фінансів, хоча і не виділяється в окрему ланку. Вона відіграє провідну роль

<sup>41</sup> Амоша О. До питання про оцінку рівня податків в Україні / О. Амоша, В. Вишневський // Економіка України. – 2002. – № 8. – С. 12.

<sup>42</sup> Малашинок Б. Податкова терапія виробничої кризи / Б. Малашинок // Економіка України. – 2006. – № 4. – С. 35.

у формуванні державних доходів, відчутно впливаючи на доходи юридичних та фізичних осіб, і розглядається у широкому та вузькому значенні. У широкому розумінні вона охоплює всі обов'язкові платежі, за допомогою яких здійснюється перерозподіл доходів на користь держави і які концентруються в бюджеті та фондах цільового призначення, а у вузькому – тільки податки, що надходять до бюджету. Великий науковий інтерес становлять теоретико-організаційні засади формування податкової системи. Адже податкова система може бути сформована як на основі запозичення досвіду інших країн чи експериментальним шляхом, так і виходячи з її наукового обґрунтування.

Забезпечення соціальної функції податкової системи, посилення довіри платників податків до держави досягаються шляхом:

- встановлення загальних засад оподаткування: основних принципів оподаткування; системи нормативних актів, які регулюють податкові відносини; переліку податків і зборів, що сплачуються в Україні, їх визначень; узагальноної термінології податкового законодавства; переліку учасників податкових відносин та їх основних прав та обов'язків;
- законодавчого визначення платників, об'єктів оподаткування, бази оподаткування, правил та порядку обчислення та розрахунку податків, розмірів ставок кожного окремого податку та збору, що сплачуються в Україні;
- регулювання адміністрування податків та зборів;
- встановлення відповідальності сторін податкових правовідносин за порушення податкового законодавства: визначення діянь (дій або бездіяльності), які є порушеннями податкового законодавства, та санкцій, що застосовуються до порушників, притягнення до відповідальності за вчинені порушення.

## 1.4. СУТНІСТЬ ПОНЯТЬ АДАПТАЦІЯ, УНІФІКАЦІЯ, ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ, ГАРМОНІЗАЦІЯ ЗАКОНОДАВСТВА

Для України питання гармонізації оподаткування є особливо важливими. Це пов'язано насамперед із тим, що інститут податків у нашій державі виник лише наприкінці ХХ ст.

Зазначимо, що гармонізація оподаткування вперше проявилася і її почали застосовувати наприкінці ХІХ – на початку ХХ ст. під час створення митних союзів ряду країн. Основні причини гармонізації пов'язані з необхідністю у вільному русі товарів, послуг, робочої сили і капіталів. Унаслідок так званих фіскальних кордонів, виражених у митних платежах, різних ставках, принципах, методах адміністрування податків, знижується мобільність наведених факторів. З іншого боку, наявність юрисдикцій із різними рівнями оподаткування створює передумови для відпливу капіталу з країн з високим рівнем оподаткування до країн, на території яких розташовані офшорні зони, податкові гавані, оази тощо. Таким чином, уже у причинах гармонізації податків на перший погляд є суперечності, оскільки при досягненні більшої мобільності капіталу виникає проблема його відпливу в юрисдикції з низькими податками. Однак кінцевий результат гармонізації, який полягає у скасуванні митних бар'єрів та уніфікації податкових систем і податкової політики, розв'язує обидві з зазначених проблем.

Глобалізаційні процеси, які відбуваються у світовій політиці та економіці, приводять до встановлення тісного політичного діалогу між окремими країнами й регіонами світу, а також до поглиблення міжнародних господарських зв'язків. Сьогодні країни інтегруються заради збереження миру та забезпечення економічного процвітання. Найбільшими й найпотужнішими інтеграційними об'єднаннями на сьогодні у світі є Світова організація торгівлі (СОТ) і ЄС, метою яких є створення та сприяння економічному добробуту, підвищення життєвого рівня народів Європи, зміцнення миру й свободи, створення стійкого союзу народів Європи.

Європейський вибір для України – це широке концептуальне бачення, яке не обмежується суто географічним поняттям. Це насам-

перед вибір шляху розвитку в напрямі європейської цивілізаційної моделі, реалізація якого покликана сприяти прогресу в усіх сферах життєдіяльності суспільства й держави. Україна має достатній потенціал, щоб здійснити прорив до нових технологій у промисловому виробництві, нових відносин у сфері економіки, нових поглядів на якість і рівень життя, а також до соціально-культурної інтеграції нашого народу в європейське співтовариство.

Вступ України до ЄС принесе насамперед політичний авторитет державі на міжнародній арені, можливість опинитися в зоні загальноєвропейської безпеки, запобігаючи при цьому новим лініям поділу на континенті, можливість перебувати в центрі подій, бути невід'ємною часткою прогресивної політики, а отже, перебувати в єдиному інформаційному просторі. Це пов'язується також із можливістю використання переваг міжнародної кооперації та спеціалізації. Цю ідею можна прив'язувати й до теперішнього стану відносин між Україною і ЄС, оскільки вона є запорукою подолання економічної кризи в Україні і розриву у рівнях економіки з країнами ЄС<sup>43</sup>. На сьогодні ЄС відіграє значну роль у забезпеченні стабільності та безпеки європейського континенту, а процес розширення та реформування ЄС потрібно розглядати не тільки як розширення кордонів «спільного ринку», а й як активний чинник створення нової європейської архітектури безпеки, яка має комплексний і взаємопов'язаний характер і різні виміри – військовий, політичний і економічний. Участь у процесах глобалізації світового господарства актуалізує насамперед питання розробки стратегії адаптації України до сучасного ритму життя у всепланетарному масштабі, пошуку свого місця в міжнародному економічному просторі тощо.

Необхідність в інтеграції держави до ЄС неодноразово підкреслювалася у працях багатьох вітчизняних дослідників, зокрема В. Білоуса, Л. Губерського, А. Кредисова, Д. Лук'яненка, А. Осики, В. Сіденка, А. Філіпенка, В. Шамрая та ін.

Дослідженням проблеми узгодження інтересів суб'єктів оподаткування займалося також багато вітчизняних та зарубіжних науковців, з яких варто відзначити праці: В. Загорського, Ю. Іванова, А. Крисоватого, В. Мельника, Т. Паєнтко, В. Суторміної, В. Федосова, В. Андрущенка, І. Таранова, Ю. Шведа, С. Юрія. Серед зарубіжних учених, які вивча-

<sup>43</sup> Мельник П. В. / Гармонізація інтересів держави та платників податків у контексті сучасної податкової реформи / П. В. Мельник, С. В. Онишко // Податкова система в Україні: проблеми і перспективи: матеріали круглого столу, 21 червня 2000 року). – Ірпін: Академія ДПС України, 2000. – 83 с.

ли згадану проблематику, виділимо праці Є. Басалаєвої, Ш. Бланкарта, Дж. Бюкенена, А. Ільїна, О. Погорлецького, В. Панскова, Дж. Стігліца.

Із поширенням явища міждержавної податкової уніфікації, при здійсненні податкової політики держави необхідно враховувати вплив тенденцій оподаткування міждержавних інтеграційних угруповань. Основна проблема гармонізації оподаткування полягає в узгодженні інтересів суб'єктів оподаткування на рівні окремої держави у нерозривному взаємозв'язку з міжнародними тенденціями фіску.

Удосконалювати податкову систему України необхідно з урахуванням позитивного досвіду розвинених зарубіжних країн. Зрозуміло, при цьому необхідно виходити з конкретних історичних та економічних особливостей України. Адже податкова стабілізація, як відомо, є важливим чинником економічної стабілізації країни.

Вивчення світового досвіду супроводжується порівнянням податкової системи України з податковими системами економічно розвинених країн, що стає підставою для визначення шляхів удосконалення податкової системи України.

У світовій практиці державного регулювання економіки податкова система стоїть поряд з такими інструментами, як бюджетне фінансування прийнятих пріоритетів і вплив через кредитну політику на грошовий обіг та господарську кон'юнктуру в цілому. І якщо фінансовий механізм є головним елементом економічних методів управління, оскільки саме він визначає мотивацію господарської діяльності, то податкова система – його несуча конструкція.

Щоб визначити адекватну сучасному етапові розвитку України модель податкової системи, треба розглянути загальні закономірності формування податкових систем, що визначають причинно-наслідкові зв'язки між певними параметрами соціально-економічного, культурного розвитку країни та характеристиками її податкової системи. Критерієм адекватності буде відповідність характеристик податкової системи цим причинно-наслідковим зв'язкам.

Очевидним є зв'язок між співвідношенням прямих та непрямих податків і рівнем податкової культури. Адже саме податкова культура, що впливає на ефективність збирання податків, масштаби ухилення від сплати, разом з іншими чинниками створює сприятливі умови для підвищення ролі прямих податків<sup>44</sup>.

<sup>44</sup> Дахно О. М. Реформа податкової системи та взаємодія фіскальної і регулюючої функцій податків / О. М. Дахно // Регіональні перспективи. – 2001. – № 5–6. – С. 186–187.



Зміна співвідношення між прямими і непрямими податками на користь перших стала також наслідком зростання орієнтованості західних суспільств на соціальний компроміс, що зумовило підпорядкування податкових систем принципу соціальної справедливості.

Говорячи про гармонізацію норм податкового права, необхідно детальніше розглянути та визначити роль, що відіграє у процесі імплементації міжнародне податкове право, оскільки його сфера впливу безпосередньо стосується уніфікації вітчизняного податкового законодавства. Отже, міжнародне податкове право є особливою гілкою податкового права, що займається міжнародними аспектами оподаткування.

Значимо, що Україна є учасницею 61 міжнародного договору про уникнення подвійного оподаткування. Крім того, відповідно до статті 7 Закону України «Про правонаступництво України» Україна застосовує договори колишнього СРСР про уникнення подвійного оподаткування, що діють до набрання чинності новими договорами. Такі договори про уникнення подвійного оподаткування діють у відносинах України з Іспанією, Кіпром, Малайзією, Монголією, Японією та іншими державами.

При регулюванні податкових питань щодо зовнішньоторговельного обороту використовуються типові контракти, які розробляються найбільш впливовими торговими асоціаціями європейських держав, що містять формулювання податкових застережень та мають характер торгового звичаю.

Для прискорення процесів інтеграції України до ЄС Президентом України 14 вересня 2000 року підписаний Указ № 1072/2000 «Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу», яким було схвалено підготовлену Кабінетом Міністрів України Програму інтеграції України до Європейського Союзу та дано доручення всім центральним органам виконавчої влади забезпечити неухильне її виконання.

Одним із напрямів згаданого документа є адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС. Цей процес передбачає наближення та поступове приведення українського законодавства з питань оподаткування у відповідність до законодавства ЄС.

Адаптація податкового законодавства проводиться з метою забезпечення відповідності законодавства з питань оподаткування України зобов'язанням, що випливають з Угоди про партнерство і співробіт-

ництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р., інших міжнародних договорів, що стосуються співробітництва України з ЄС, а також для розвитку національного податкового законодавства в напрямі його зближення з аналогічним законодавством ЄС та забезпечення високого рівня підготовки в Україні законопроектів з питань оподаткування.

Виходячи з того, що Конвенція ЄС не передбачає чітких конкретних меж гармонізації прямих податків, що справляються на території ЄС, мета податкової політики ЄС у галузі прямих податків – створити для компаній різних країн-членів ЄС у межах спільного ринку такі правові умови, що відповідали б аналогічним умовам внутрішнього ринку цих країн. Однією зі складових цієї політики є визначення податкових правил, які повинні бути нейтральними з погляду конкуренції у ЄС і водночас підвищували б конкурентоспроможність європейських компаній на міжнародному рівні.

Необхідно зазначити, що предметом гармонізації є нормативно-правові акти країн-членів ЄС, які регулюють відносини пов'язані зі сплатою податків та спрямовані на усунення подвійного оподаткування.

На думку багатьох економістів Західної Європи, податкова система оптимальна, якщо наслідуює таких принципів:

а) витрати держави на утримання податкової системи та витрати платника, пов'язані з процедурою сплати, повинні бути максимально низькими;

б) податкове навантаження не можна доводити до такого рівня, коли він починає зменшувати економічну активність платника;

в) оподаткування не повинне бути перешкодою ні для внутрішньої раціональної організації виробництва, ні для його зовнішньої раціональної орієнтації на структуру попиту споживачів;

г) процес отримання податків треба організувати так, щоб він більшою мірою завдяки накопиченню фінансових ресурсів сприяв реалізації політики кон'юнктури та зайнятості;

д) цей процес повинен впливати на розподіл доходів у напрямі забезпечення більшої справедливості;

е) при визначенні податкової платоспроможності приватних осіб потрібно вимагати надання лише мінімуму даних, які стосуються особистого життя громадян.

Вказані вимоги значною мірою повторюють фундаментальні принципи, які мають бути основою для побудови податкової системи

будь-якої цивілізованої держави та відображені в нормах міжнародного податкового права. У зв'язку з цим основним напрямом підвищення ефективності податкових систем як основи для їх удосконалення може бути активне втілення фундаментальних принципів оподаткування, що є надбанням багатьох поколінь учених і практиків. І хоча ці заходи специфічні щодо окремих країн, які вирізняються прихильністю до тієї чи іншої економічної теорії та власною інтерпретацією положень, у цілому вони спрямовані на досягнення справедливості й ефективності оподаткування. У більшості держав світу податкова система впливає на стабілізацію економічного циклу, стимулювання економічного зростання, обмеження інфляції та безробіття.

Крім того, вихідним пунктом гармонізації податкового законодавства України з європейським правом є уніфікація термінології, яка використовується в цих двох правових системах, що процес адаптації законодавства слід розпочинати саме з юридичної термінології<sup>45</sup>.

На думку М. Баймуратова та С. Максименко чіткий понятійно-категоріальний апарат дуже важливий, якщо законодавець ставить за мету уніфікацію, гармонізацію або зближення законодавства, його відповідність європейським стандартам та традиціям. Вироблення сталої системи юридичних понять і термінів є не просто результатом наукового дослідження, а необхідною умовою, одним з пріоритетних напрямів правового реформування. Тільки така система може забезпечити зближення законодавства, його одноманітне тлумачення, а також вірно застосування правових норм<sup>46</sup>.

Відповідно до Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. і протоколу до Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейським Співтовариством та їх державами-членами про Рамкову угоду між Україною та Європейським Співтовариством про загальні принципи участі України в програмах Співтовариства від 22.11.2010 р. Україна прийняла зобов'язання гармонізувати національне законодавство із законодавством ЄС про оподаткування. У цій Угоді не дається визначення поняття гармонізації. Сама ж Угода оперує такими традиційними й для права ЄС термінами,

<sup>45</sup> Баймуратов М., Максименко С. Стратегія інтеграції України до Європейського Союзу: політико-правовий аналіз: М. Баймуратов, С. Максименко // Право України. – 2003. – № 10. – С. 101.

<sup>46</sup> Баймуратов М., Максименко С. Імплементация норм международного права про свободу пересування і вибір місця проживання у право України: М. Баймуратов, С. Максименко // Право України. – 2003. – № 9. – С. 133.

як «зближення» (статті 51, 76), «адаптація» (статті 53, 77), «наближення» (стаття 60), «встановлення еквівалентних норм» (стаття 67) тощо. Це може означати, що в Угоді йдеться про різні способи визначення одного й того самого процесу, головною метою якого є створення однакових правових умов для суб'єктів співробітництва між Україною та ЄС. Про це свідчать і положення статті 51.2 Угоди, з яких випливає, що цей процес має забезпечити «приблизну адекватність законів».

У міжнародних документах, національному законодавстві та судовій практиці, у вітчизняній та зарубіжній юридичній літературі при розкритті процесу приведення національного законодавства у відповідність з міжнародним правом, використовуються різноманітні терміни: «відсилка», «паралельне правотворення», «уніфікація», «гармонізація», «застосування», «трансформація», «адаптація» та «імплементация». Ці терміни, називаючи належні їм поняття, не завжди отримують чітке визначення, що породжує значні труднощі у їх розумінні та застосуванні як на міжнародному, так і на національному рівнях. Разом з тим, існують загальні для всіх країн принципи узгодження, які мають вплив на вибір методів приведення національного законодавства у відповідність з вимогами міжнародних договорів, правил та звичаїв. Відсутність одноманітності у понятійно-термінологічному апараті утруднює застосування тих чи інших термінів як на міжнародному, так і на національному рівнях. Тобто, для подальшого вживання певних термінів щодо механізму приведення національного законодавства у відповідність з міжнародними вимогами необхідно уніфікувати їх застосування (значення). Із визначенням та розумінням поняття «уніфікація» не виникає розбіжностей та протиріч (від лат. Unus – один, та facio – роблю – доведення будь-чого до єдиної системи, форми, до одноманітності)<sup>47</sup>. Його тлумачення не викликає суперечностей між спеціалістами різних галузей. Що стосується інших понять, які мають відношення до приведення національного податкового права у відповідність з міжнародними вимогами, то щодо їх тлумачення виникає багато суперечностей.

Поняття «гармонізація» однаковою мірою належить як до національного, так і міжнародного права. В останньому випадку може йтися швидше про гармонізацію правових систем держав. Структуровані на окремі галузі й інститути, норми права є складними системами, елементи яких рідко проявляють повну гармонію.

<sup>47</sup> Юридический словарь / под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 2007. – 1152 с.

Термін «гармонізація» найбільш адекватно характеризує мету процесу приведення національного законодавства у відповідність із приписами права європейських інтеграційних організацій: узгодити національні норми таким чином, щоб вони створювали однакові правові умови для діяльності суб'єктів господарювання в межах спільного ринку. Н. Малишева, вважає, що гармонізація, заявлена як цільова настанова правотворчого процесу, повинна «вмикати» певні механізми отримання найвищого ступеня узгодженості та сумісності систем, які гармонізуються<sup>48</sup>.

Здійснюючи гармонізацію, Україна повинна враховувати те, що цей процес має, як правило, односторонній характер, оскільки при цьому не йдеться про взаємні кроки з обох сторін щодо узгодження своїх правових норм, а тільки про зміни в українському законодавстві з метою його гармонізації з нормами права ЄС. Україна фактично не може впливати на процес нормотворення в системі ЄС. Багато невизначеностей існує й стосовно встановлення точного змісту актів ЄС, з якими потрібно гармонізувати українське законодавство.

Процеси, викликані економічним співробітництвом, партнерством, вступом України до Ради Європи, визначають необхідні умови і напрями розвитку стандартів права, новий етап взаємозумовленості міжнародного і національного права, коли до національного права включаються загальноновизнані принципи і норми міжнародного права.

Прикладом усвідомлення державною владою необхідності дотримання загальноновизнаних норм і принципів міжнародного права щодо забезпечення основних прав і свобод людини і громадянина є постановка Кабінету Міністрів України «Про концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу (ЄС)», в якій адаптація визначається як процес зближення та поступового приведення законодавства України у відповідність до законодавства ЄС.

Л. Луць зазначає, що інколи як гармонізацію помилково трактують рецепцію, хоч між ними існує суттєва різниця. З іншого боку в міжнародно-правовій літературі немає чіткого визначення змісту поняття «гармонізація», тому звичним стало його ототожнення з поняттям «уніфікація»<sup>49</sup>.

<sup>48</sup> Проблеми гармонізації законодавства України з міжнародним правом: Матеріали наук. – практ. конф. – К., 1998. – С. 88.

<sup>49</sup> Луць Л. Основні заходи та способи європейської правової інтеграції: Л. Луць // Право України. – 2002. – № 5. – С. 146.

В юридичній літературі під гармонізацією розуміють «узгодження загальних підходів, концепцій розвитку національних законодавств»<sup>50</sup>, «створення загальних правових принципів і окремих рішень»<sup>51</sup>, «один із основних напрямків і форм проведення узгодженого правового розвитку держави»<sup>52</sup>.

Іншим способом правової інтеграції є уніфікація права та законодавства. Уніфікація ж законодавства має трактуватися як процес зближення законодавства шляхом встановлення чи запровадження в національні правові системи однакових норм права<sup>53</sup>. Уніфікація права (законодавства) – це процес впровадження в національні правові системи єдиних юридичних норм з метою зближення цих правових систем або створення на їх основі спільної міжнародної правової системи. Загальним засобом проведення уніфікації права (законодавства) є міжнародно-правові конвенції, в яких формуються нормативні приписи, що підлягають впровадженню в національні правові системи в незмінному вигляді.

Таким чином, гармонізація й уніфікація є основними способами правової інтеграції, однак вони відрізняються як за юридичною формою вирішення поставлених перед ними завдань, так і за своїми результатами. Під час гармонізації відбувається зближення права та законодавства, усунення суперечностей, колізій, а під час уніфікації відбувається впровадження єдиних норм до різних національних правових систем.

Для позначення процесу гармонізації в офіційних документах ООН дістав поширення термін «імплементація», що буквально означає «здійснення». Суверенна рівність держав, їхня незалежність у здійсненні внутрішньої і зовнішньої політики обумовили обставини, коли вони як творці міжнародно-правових норм виступають одночасно основними суб'єктами їхньої імплементації. Переважна більшість міжнародно-правових норм, що містяться в міжнародно-правових договорах, реалізується через національний механізм імплементації. У міжнародно-правовій літературі термін «імплементація» вживається у межах співвідношення міжнародного і внутрішньодержавного права. Однак у правових доктринах країн СНД даний термін має ширше тлумачення. Так, А. С. Гавердовський розуміє під «імплементацією» цілеспрямовану організаційно-правову діяльність держав, яка

<sup>50</sup> Тимченко Л. Д. Международное право: Учебник. – Х.: Консум, 1999. – С. 75.

<sup>51</sup> Марченко М. Н. Сравнительное правоведение. Общая часть: Учебник. – М., 2001. – С. 184.

<sup>52</sup> International Encyclopedia of Comparative Law. – N.Y., 1975. – V.II. – Ch. 5.

<sup>53</sup> Луць Л. Формування правового механізму взаємодії України з Радою Європи та Євросоюзом. – С. 56.

здійснюється індивідуально, колективно або в рамках міжнародних організацій з метою своєчасної, всебічної і повної реалізації прийнятих ними, відповідно до міжнародного права, зобов'язань<sup>54</sup>. Згідно з вказаним визначенням, імплементація є підготовчою і необхідною стадією для забезпечення своєчасної і всебічної реалізації норм. В. Суворова стверджує, що термін «імплементація» має право на існування як синонім поняття «реалізація» – втілення норм міжнародного права у практичну діяльність держав та інших суб'єктів<sup>55</sup>. Цей термін може бути використаний для позначення впливу норм міжнародного права на внутрішньодержавні відносини через внутрішньодержавне право без його розширеного тлумачення. У західній правовій доктрині зустрічається також термін «національно-правова імплементація норм міжнародного права», що не синонімічний ширшому поняттю «імплементація». Крім того, юридичне прийняття норм національного права, необхідних для виконання норм міжнародного права, ще не означає фактичного виконання міжнародно-правових зобов'язань.

Отже, міжнародний механізм імплементації – це система правових і організаційних засобів, як створюваних спільними зусиллями держав, так і використовуваних індивідуально з метою всебічної, своєчасної й повної реалізації прийнятих відповідно до міжнародного права зобов'язань.

Аналіз нормативно-правових актів дає змогу зробити висновок про непослідовне, неоднозначне та некоректне вживання термінів «адаптація», «апроксимація», «гармонізація», «трансформація», «уніфікація» як у науковій юридичній літературі, так і в джерелах національного права. У цьому зв'язку потрібно визнати, що існує проблема визначення змісту таких понять, розкриття їх особливостей та аналізу їх правової природи.

В офіційних документах найчастіше використовується термін «адаптація». Відповідно до положень Стратегії інтеграції України до ЄС адаптація полягає у зближенні законодавства України із сучасною європейською системою права. Вона передбачає реформування правової системи України та поступове приведення її у відповідність з європейськими стандартами. Адаптація – це в основному процес «з одностороннім рухом». Йдеться про приведення національного зако-

<sup>54</sup> Гавердовский А. С. Имплементация норм международного права. – К.: Вища школа. Головное изд-во, 1980. – 320 с.

<sup>55</sup> Суворова В. Я. Обеспечение реализации договорных норм международного права (юридическая природа): В. Я. Суворова // Сов. гос. и право. – 1991. – № 9. – С. 115–119.

нодавства у відповідність з вимогами законодавства ЄС. Інакше кажучи, кожен, хто вступає в цей Союз, має грати за його правилами<sup>56</sup>. У національному законодавстві має місце підміна європейських правових термінів і понять, зокрема й терміна «адаптація». Тож слід зважати на те, що адаптація є складовою правової інтеграції. Адаптація трактується як пристосування тих чи інших явищ до навколишнього середовища, умов існування; зміна їх форми чи змісту під впливом зовнішніх або внутрішніх чинників. У юридичному словнику «адаптація» трактується як пристосування чинних внутрішньодержавних правових норм до нових міжнародних зобов'язань без внесення будь-яких змін до його законодавства<sup>57</sup>.

Останнім часом у науковий обіг почав запроваджуватися також термін «апроксимація» – заміна одних нормативно-правових актів іншими, у тому чи іншому змісті близькими до вихідного. Цей термін запозичений з природничих наук і часто точніше може характеризувати процес «наближення» у контексті гармонізації. Поняття «гармонізація» однаковою мірою належить як до національного, так і міжнародного права. В останньому випадку може йтися швидше про гармонізацію правових систем держав. Структуровані на окремі галузі й інститути, норми права є складними системами, елементи яких рідко проявляють повну гармонію.

К. Яценко у своїй науковій роботі надає нове вирішення наукової проблеми визначення змісту терміну «гармонізація» та його співвідношення з термінами «уніфікація», «адаптація», «апроксимація», «наближення (зближення)» в контексті позначення цим терміном процесу приведення законодавства України у відповідність до законодавства ЄС<sup>58</sup>. Порівняльно-правовий аналіз практики застосування цих термінів свідчить, що термін «гармонізація» має широке та вузьке значення. У широкому значенні він виступає синонімом «наближення» та «апроксимації», оскільки позначає односторонні дії з боку України щодо приведення положень її законодавства у відповідність

<sup>56</sup> Шмир І. П. Гармонізація оподаткування в умовах глобалізації них та інтеграційних процесів / І. П. Шмир // Збірник тез Міжнародної наук. – практ. конф., 17–18 березня 2011 р. – В 2 ч. / Держ. подат. адмін. України, НУ ДПС України. – Ірпінь, 2011. – Ч.1. – 331 с.

<sup>57</sup> Толстопятенко Г. П. Європейське податкове право. М.: Норма, 2001 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.pravo.vuzlib.net/book\\_z482.html](http://www.pravo.vuzlib.net/book_z482.html).

<sup>58</sup> Яценко К. В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських співтовариств про непряме оподаткування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / К. В. Яценко. – К., 2005.

до законодавства ЄС. Односторонність процесу робить некоректним вживання в цьому контексті терміну «зближення», семантика якого вказує на одночасне взаємоузгодження нормативних масивів двох або більше держав. Щодо співвідношення термінів «гармонізація» та «адаптація», то останній має більш широке значення, оскільки згідно законодавства України позначає зближення з *acquis communautaire* – сучасною правовою системою ЄС, участь України у конвенціях Ради Європи, а також виконання всього комплексу заходів, необхідних для відповідності критеріям ЄС, встановлених для держав, що мають намір вступити до нього.

Проведення уніфікації правового регулювання окремих питань у законодавствах різних держав чи то на рівні міжнародного права, чи то права ЄС, завжди відбувається шляхом встановлення єдиної норми права, яка однаково діє, застосовується та тлумачиться в законодавствах відповідних держав, тому уніфікація є одним із способів наближення законодавств різних держав, альтернативою якій в ЄС стала гармонізація, що здійснюється шляхом прийняття інститутами ЄС директиви, яка встановлює єдину кінцеву мету правового регулювання, і самостійного обрання державами-членами шляхів досягнення цієї мети (тобто виконання директиви). На підставі такого розуміння гармонізації в ЄС можна говорити про вживання цього терміну у вузькому значенні для позначення процесу приведення у відповідність до директив національних законодавств держав-членів або держав-асоційованих членів.

Повертаючись до процесу гармонізації податкового законодавства України, потрібно зупинитися на деяких особливостях та історичних моментах.

## **РОЗДІЛ 2. СУЧАСНІ ТЕНДЕНЦІЇ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА**

### **2.1. ДЕРЖАВНА ПОЛІТИКА ЩОДО АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ЄВРОПЕЙСЬКИХ СТАНДАРТИВ**

Існування держав і взаємодія між ними зумовлюють об'єктивну потребу у регулюванні відносин правовими засобами. Тривалий період в історії міжнародних відносин держави були єдиними їх учасниками, тобто суб'єктами міжнародного права. В основі міжнародної правосуб'єктності держав лежить особлива політико-правова властивість – суверенітет. Під суверенітетом держав необхідно розуміти верховенство влади на своїй території та незалежність у міжнародних відносинах. Ця властивість визначає характер прав і обов'язків держав як суб'єктів міжнародного права.

Діяльність у галузі оподаткування регулюється на території (у межах) певної країни, тобто підпадає під державне регулювання. Активна робота саме на цьому рівні є найбільш актуальним питанням для України.

Серед основних міжнародних зобов'язань держав у галузі оподаткування на національному рівні, тобто у межах державної території, найбільш вагомим значення набуває розробка правил і положень (щодо вирішення питань, які виникають у процесі вирішення податкових питань), з їх відповідним правовим регулюванням (прийняття відповідних положень, нормативних актів тощо) та системою організаційних заходів, спрямованих на забезпечення виконання

взятих на себе міжнародних зобов'язань відповідно до прийнятого політичного курсу.

Важливим чинником реформування правової системи України є її участь у конвенціях Ради Європи, які встановлюють спільні для цієї організації та ЄС стандарти. Правове регулювання податків у ЄС визначається сформованими підходами до проведення інтеграційної податкової політики і вибором найбільш ефективних юридичних засобів для досягнення цілей співтовариства.

Історичний досвід, набутий Україною за роки незалежності, переконливо свідчить, що ефективне державне регулювання суспільних відносин, у тому числі й економічних, є не тільки важливою передумовою суспільного розвитку, але й нагальною потребою в економічному зростанні. Необхідність і важливість державного регулювання економіки не тільки доведені провідними науковцями світу, але й підтверджені історичним розвитком більшості держав світу. Одним із провідних і найбільш дієвих інструментів державного регулювання економіки є державна податкова політика.

Вітчизняний інститут державної податкової політики є порівняно новим суспільним інститутом, формування якого почалося лише з проголошення Україною незалежності, оскільки в соціалістичній системі господарювання функціонування зазначеного інституту, як необхідного і важливого інструменту державного регулювання економіки, нівелювалося.

Історичний розвиток України як суверенної та незалежної держави свідчить про неефективне та безсистемне використання державної податкової політики як інструменту державного регулювання економіки. Нині державна податкова політика в Україні здійснюється за великої кількості програм з питань гармонізації податкового законодавства. Однак іноді безсистемний та непослідовний характер у цій сфері все ж таки проявляється. Наслідком цього є складність та суперечливість податкового законодавства, внесення численних змін до податкових законів, надмірне податкове навантаження на платників податків, зниження ділової активності суб'єктів господарювання, численні конфлікти між контролюючими органами у сфері оподаткування та платниками податків, значні масштаби тінізації економіки тощо.

Потребує вдосконалення також система та структура державних органів, що забезпечують формування, реалізацію та контроль за виконанням державної податкової політики в Україні, оскільки сучас-

ний розподіл відповідних компетенційних повноважень між державними органами характеризується як прогалинами, так і дублюванням окремих функцій.

Адаптація законодавства України має на меті реформування її правової системи та поступове приведення у відповідність до європейських стандартів, включаючи податкове законодавство, а також інші галузі, визначені Угодою про партнерство та співробітництво між Україною і європейськими співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р.

Державна політика України щодо адаптації законодавства формується як складова правової реформи в Україні та спрямовується на забезпечення єдиних підходів до нормопроекування, обов'язкового врахування вимог законодавства ЄС під час нормопроекування, підготовки кваліфікованих спеціалістів, створення належних умов для інституціонального, науково-освітнього, нормопроектного, технічного, фінансового забезпечення процесу адаптації законодавства України.

В Україні створено основні політико-правові та організаційні засади адаптації законодавства.

Зокрема, Угодою про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. визначено пріоритетні сфери адаптації законодавства<sup>59</sup>.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України № 1196-р від 09.06.2010 р. затверджено план заходів щодо виконання у 2010 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. У пункті 1 відповідного плану заходів визначені пріоритетні напрями розробки проектів нормативно-правових актів, що нерозривно пов'язані з упровадженням Стратегії реформування податкової системи України з метою врахування положень окремих директив ЄС<sup>60</sup>.

Для створення умов, що сприяють підвищенню конкурентоспроможності національних суб'єктів підприємницької діяльності на міжнародних і внутрішньому ринках, необхідно формувати єдине пра-

<sup>59</sup> Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: від 14.06.1994 р. // Офіційний вісник України. – 1994. – № 24. – Ст. 1794.

<sup>60</sup> Про заходи щодо організаційного та пропагандистського забезпечення реалізації завдань, які випливають із послань Президента України до Верховної Ради України “Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2001 році” та “Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002–2011 роки: розпорядження Президента України: від 12.06.2002 р. № 188/2002-рп.

воє поле діяльності підприємств та інших суб'єктів з урахуванням міжнародних норм, уніфікуючи національні правові норми з міжнародним правом у галузі оподаткування, приєднавши Україну до ряду міжнародних конвенцій та багатосторонніх угод, а також визначивши ефективний механізм входження в міжнародні організації та активну участь у їх діяльності.

Безперечно, загальний стан нашої держави, який охоплює її географічне положення, розмір території, внутрішню та зовнішню політику, рівень національного розвитку тощо, має суттєвий вплив на стан та подальший розвиток процесу імплементації податкових норм на національному рівні. Але все – таки імплементація норм міжнародного права на національному рівні повинна бути спрямована на забезпечення безпеки як національних, так і міжнародних відносин, дотримання міжнародних вимог щодо оподаткування, яке застосовується у міжнародному співтоваристві, загальну регламентацію податкової діяльності тощо. Держава повинна спрямувати свої зусилля на те, щоб створити умови для успішного розвитку національних галузей виробництва, максимального забезпечення зайнятості населення, потреб зовнішньої торгівлі та отримання прибутку, розвитку інших галузей, що безпосередньо вплине на національний розвиток держави в цілому.

Отже, при імплементації норм міжнародного права на національному рівні насамперед доцільно звернути увагу на питання розробки відповідних законів, правил та положень. В Україні законодавство, яке регулює діяльність у галузі оподаткування, уже є. Про це свідчить той факт, що державна політика України щодо адаптації законодавства формується як складова правової реформи і спрямовується на забезпечення єдиних підходів до нормопроекування.

На виконання зазначених нормативно-правових актів запроваджено єдину систему планування, координації та контролю за нормотворчою діяльністю і роботою з адаптації законодавства органів виконавчої влади, затверджено Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Крім того, Кабінет Міністрів України щороку розробляє і затверджує план роботи з адаптації законодавства, а також передбачає у проекті Державного бюджету України на відповідний бюджетний рік витрати на фінансування заходів для його виконання.

Таким чином, адаптація законодавства України до законодавства ЄС є послідовним процесом наближення її правової системи, включа-

ючи законодавство, правотворчість, юридичну техніку, практику правозастосування, до правової системи ЄС відповідно до критеріїв, що висуваються до держав, які мають намір до нього приєднатися. Для успішної реалізації стратегічної мети входження України до ЄС потрібно усунути різноманітні коливання у зовнішньополітичній діяльності її керівництва. Проголошений нашою державою стратегічний курс на інтеграцію до ЄС передбачає всебічне входження до європейського політичного, економічного і правового простору. Європейський вибір України полягає у всебічному входженні до європейської спільноти. Отже, ставлячи за мету наближення національної правової системи до правової системи ЄС, насамперед необхідно спрямувати розвиток правової реформи так, щоб в її основу було покладено законодавство, яке формувалося протягом тривалого часу і відображало досвід багатьох країн<sup>61</sup>.

Відносини між Україною та ЄС набули офіційного статусу у грудні 1991 року, коли ЄС визнав Україну як незалежну державу та як рівноправного суб'єкта міжнародних відносин. З того часу взаємини між Україною та ЄС пройшли досить тривалий і непростий етап розвитку і на сьогодні є складною нормативно-правовою системою регулювання зовнішньоторговельних відносин між суб'єктами господарювання країн-членів ЄС та Україною. Можна назвати досягненням надання ЄС Україні статусу країни з ринковою економікою, що, безперечно, підвищило рівень ефективності у використанні можливостей поглиблення зв'язків між бізнес-колами України та країн ЄС.

Виходячи з принципності у досягненні намірів України інтегруватися до ЄС, потрібно очікувати поступових змін у веденні бізнесу як на ринку України, так і на ринку країн-членів ЄС. Останнім часом відносини України з ЄС набули динамічного характеру, що стало прямим наслідком покращання політичного клімату, а також зацікавленості керівництва ЄС у перегляді своєї колишньої пасивної позиції щодо України.

Незважаючи на розбіжності стосовно правового регулювання податкових відносин, що, як правило, пов'язані з особливостями визначення деяких його елементів, основні критерії справляння податків у країнах – членах ЄС залишаються незмінними, і саме вони мають бути покладені в основу реформування податкової системи України.

<sup>61</sup> Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання Зведеного бюджету у 2003–2009 роках [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).

Загалом механізм оподаткування передусім має стати прозорим, порядок нарахування – простим і зрозумілим для всіх платників податку, що й повинен довести ухвалений Податковий кодекс України.

Від рівня зближення законодавства України з міжнародним правом значною мірою залежить ефективність співробітництва України із зарубіжними державами та міжнародними організаціями. Вирішувати це важливе завдання потрібно більш системно та цілеспрямовано, на науково обґрунтованих засадах. Необхідною передумовою процесу гармонізації має бути беззаперечне додержання і виконання Україною її зобов'язань за підписаними нею міжнародними договорами.

Питання поглиблення реформаційних процесів, подальшого вдосконалення законодавства на основі Конституції України і приведення його у відповідність до міжнародно-правових актів, згідно з якими наша держава має певні зобов'язання перед міжнародними організаціями, є одним з головних напрямів діяльності Верховної Ради України. Особливо важливим це стало після вступу України до Ради Європи і повинне бути інтегруючим чинником державотворення, здатним об'єднати зусилля всіх політичних сил та інтелектуальний потенціал нашого суспільства.

На сьогодні актуальним є не тільки внесення відповідних змін до законодавства у галузі оподаткування з метою належного виконання взятих на себе зобов'язань, а й забезпечення такого виконання, тобто для України важлива саме імплементація норм міжнародного права у її внутрішнє право.

Державна політика щодо адаптації податкового законодавства України до міжнародних стандартів втілюється в Податковому кодексі України, який визначає загальнодержавні й місцеві податки і збори, а також порядок адміністрування.

Серед здобутків державної податкової політики виділяють: введення автоматичного відшкодування податку на додану вартість та зниження ставки з 2014 року з 20% до 17%; оподаткування доходів фізичних осіб за ставкою 15% (для осіб із щомісячним доходом до 10 мінімальних зарплат) і за ставкою 17% (для осіб із щомісячним доходом понад 10 мінімальних зарплат); зниження ставки податку на прибуток підприємств з 25% до 23%, а з 2012 року – до 21%, з 2013 – до 19% і з 2014 – до 16%.

Крім того передбачається оподаткування доходів фізичних осіб від банківських депозитів за ставкою 5% (однак цей податок буде вве-

дено з 2015 року) та введення податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Так як метою вирішення питань, що виникають у процесі імплементації норм міжнародного права на національному рівні, є покращення соціально-економічного становища України, що визначається не тільки загальним напрямом, у якому відбуватиметься подальший розвиток у сфері оподаткування, а й з більш конкретними питаннями, що стосуються всіх процесів, які мають значний вплив на подальший розвиток політико-правових і економічних міжнародних відносин. Урахування вище зазначеного під час укладання міжнародних угод і домовленостей має значно спростити виконання взятих на себе зобов'язань та матиме позитивний вплив на розвиток податкових відносин загалом.

## 2.2. ІМПЛЕМЕНТАЦІЯ НОРМ МІЖНАРОДНОГО ПОДАТКОВОГО ПРАВА У НАЦІОНАЛЬНЕ ЗАКОНОДАВСТВО ДЕРЖАВ

У доктрині міжнародного права загалом існує єдиний підхід до визначення характеристики дефініції національної імплементації норм міжнародного права. Під імплементацією розуміють процес юридичного опосередкування реалізації норм міжнародного права на території держави, здійснюваний шляхом не тільки правотворчої і організаційно-виконавчої діяльності, але і правозастосовної та правотлумачної діяльності державних органів. Крім того, вони роблять акцент на тому, що терміном «національна імплементація» у цьому випадку визначається діяльність з реалізації міжнародно-правових зобов'язань не лише держави, але й інших суб'єктів.

Концепція імплементації норм міжнародного права найповніше розкрита у праці вітчизняного вченого А. Гавердовського «Імплементація норм міжнародного права» і заслуговує на особливу увагу<sup>62</sup>.

Імплементація норм міжнародного права – це цілеспрямована організаційно-правова діяльність держав, яка здійснюється індивідуально,

<sup>62</sup> Гавердовский А. С. Имплементация норм международного права/ Гавердовский А. С. – К.: Выща школа, 1980. – 318 с.



колективно або в межах міжнародних організацій з метою своєчасної, всебічної і повної реалізації ухвалених ними, відповідно до міжнародного права, зобов'язань. У разі реалізації міжнародно-правових норм на національному рівні необхідні додаткові внутрішньодержавні заходи для перетворення цілей, закладених у нормах міжнародного права, у реальні дії юридичних осіб та громадян, які перебувають під державною юрисдикцією. Як основний інструмент функціональної регламентації діяльності підвладних їй органів щодо імплементації приписів норм міжнародного права держава використовує своє національне право. Сукупність правових заходів, що здійснюються з метою імплементації міжнародно-правових норм, потрібно розглядати як невід'ємну частину, первинну стадію загального процесу імплементації норм міжнародного права, сутність якої полягає не в трансформації міжнародно-правових норм у норми національного права, а у процесі сприйняття (рецепції) національним правом правил міжнародних договорів.

Головна відповідальність із забезпечення ефективної реалізації норм міжнародного права покладається на держави. Але сам факт участі тієї чи іншої держави у міжнародних угодах зовсім не означає, що всі їх положення будуть автоматично застосовуватися. Необхідно проводити заходи з імплементації норм міжнародного права на національному рівні.

Для забезпечення своїх як національних, так і міжнародних податкових інтересів належними правовими засобами державі потрібне повноцінне національне законодавство у цій галузі. Суттєвою перешкодою на шляху до розвитку міжнародного співробітництва у галузі оподаткування є недостатня розвиненість національного законодавства щодо такого виду відносин. З метою приведення національного законодавства у відповідність до національних та міжнародних потреб держави ухвалювалися відповідні нормативні акти, зокрема кодекси, які вирішували завдання як загального, так і спеціального характеру. Усі інші нормативні акти податкового законодавства повинні їм підпорядковуватися та відповідати.

Так, імплементація норм міжнародних універсальних конвенцій, регіональних, партикулярних і локальних міжнародних договорів у правовій системі Німеччини здійснюється органами федерації у порядку, передбаченому положеннями ст. 59 Основного закону<sup>63</sup>. Імп-

<sup>63</sup> Кияниця І. П. Імплементація норм міжнародного права в правовій системі ФРН: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Кияниця І. П. – К., 2004. – 187 с.

лемеентація норм міжнародного права у правову систему країни відбувається так:

1) імплементація основних принципів міжнародного права, галузевих загальноновизнаних принципів і норм, джерелом яких є універсальні міжнародні конвенції, здійснюється органом законодавчої влади – Бундестагом – у порядку, передбаченому ст. 59 Основного закону, шляхом прийняття відповідного федерального закону;

2) імплементація норм загального міжнародного права, у тому числі галузевих норм (крім партикулярних), джерелом яких є міжнародний звичай, здійснюється завдяки реалізації положень ст. 25 у порядку, передбаченому абзацом другим ст. 100 Основного закону, рішенням Федерального конституційного суду;

3) імплементація норм міжнародних регіональних, партикулярних і локальних договорів проводиться органами законодавчої влади шляхом прийняття відповідного федерального закону;

4) імплементація міжнародних угод (які не потребують схвалення парламентом) здійснюється прийняттям підзаконних нормативно-правових актів центральними органами виконавчої влади у порядку, передбаченому для адміністративних угод (абз. 2 ст. 59 Основного закону).

В Україні процес імплементації норм міжнародного права на національному рівні має багато недоліків, зумовлених здебільшого недосконалістю нормативно-визначеної основи імплементації норм міжнародного податкового права і податкової політики держави. Немає сумнівів, що вузьковідомчий підхід до правового регулювання міжнародних відносин у галузі оподаткування негативно впливає як на розвиток податкової галузі, так і України в цілому. Отже, імплементація норм міжнародного податкового права в національне законодавство України – широке поняття, що не обмежується питаннями, які безпосередньо стосуються діяльності зі стягнення податків, а й охоплює всі державні структури, що так чи інакше можуть вплинути на рівень ефективності оподаткування в державі.

Забезпеченню виконання міжнародних договорів України присвячено розділ 3 Закону України «Про міжнародні договори України»<sup>64</sup>. Відповідно до цього розділу загальний нагляд за виконанням міжнародних договорів України, у тому числі й іншими їх сторонами, здійснює Міністерство закордонних справ України. Таким чином, міністерства та інші центральні органи виконавчої влади, Рада мі-

<sup>64</sup> Про міжнародні договори України: закон України: від 29.06.2004 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 50. – Ст. 540.

ністрів Автономної Республіки Крим, інші органи державної влади, до відання яких віднесені питання, що регулюються міжнародними договорами України, забезпечують імплементацію в Україні взятих за міжнародними договорами зобов'язань, а також стежать за здійсненням прав, які випливають з таких договорів для України, і за виконанням іншими сторонами міжнародних договорів України їхніх зобов'язань. Ці органи державної влади, а також відповідні підприємства, установи та організації надають Міністерству закордонних справ України інформацію, що стосується виконання міжнародних договорів України, яке, у свою чергу, при невиконанні або неналежному виконанні зобов'язань України за міжнародними договорами інформує про це відповідно Президента України або Кабінет Міністрів України і вносить пропозиції щодо вжиття необхідних заходів.

На типових правових нормах ґрунтуються деякі правила застосування і тлумачення податкових договорів і угод. При регулюванні податкових проблем зовнішньоторговельного обороту використовуються типові контракти, що розробляються найбільш впливовими торговими асоціаціями. У них містяться формулювання податкових застережень, що набувають характеру торгового звичаю.

Процес імплементації норм міжнародного права на внутрішньому рівні за його змістом умовно поділяють на дві складові: нормативний механізм (сукупність нормативних засобів) та організаційно-правовий механізм (сукупність державно-владних інститутів). Аналогічно й міжнародно-правовий механізм імплементації норм міжнародного права можна розглядати як сукупність двох складових: конвенційного механізму (який, у свою чергу, містить правозабезпечувальне нормотворення, тлумачення, міжнародний контроль і правозастосування) та організаційно-правового (або інституційного) механізму<sup>65</sup>.

Міжнародний механізм імплементації є системою правових і організаційних засобів, як створюваних спільними зусиллями держав, так і використовуваних індивідуально з метою всебічної, своєчасної та повної реалізації прийнятих відповідно до міжнародного права зобов'язань. Повертаючись до законодавчих змін, як необхідного елементу євроінтеграції та процесів проведення податкової реформи, зазначимо, що розроблена стратегія реформування податкової системи України передбачає ряд змін у структурі податків і зборів (обов'язкових платежів).

Головне, що можуть і повинні зробити податки для виходу з кризи, – це забезпечити принципову теоретичну позицію як технологічне підґрунтя законодавства держави. На думку більшості експертів, Податковий кодекс України дозволяє частково підвищити регулятивний потенціал податкової системи за рахунок скорочення переліку податків і зборів. Таким чином, прийняття Податкового кодексу України, у якому передбачено справляння збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності, має стати основою перспективного розвитку системи місцевого оподаткування України в умовах стабілізації та переходу до економічного зростання.

Ураховуючи те, що постійні зміни податкового законодавства, а також те, що податкова система України значно відрізняється від податкової системи ЄС, діяльність органів державної влади повинна бути спрямована на усунення вказаних перешкод, з метою створення сприятливих умов для європейської інтеграції України.

Державним регулюванням оподаткування в Україні, а отже, підготовкою національного законодавства до гармонізації із законодавством ЄС займаються Комітет Верховної Ради України з питань Європейської інтеграції, Координаційна рада з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України, Державний департамент з питань адаптації законодавства при Міністерстві юстиції України, Бюро європейської інтеграції Секретаріату Кабінету Міністрів України, яке проводить свою діяльність у співпраці з іншими структурними підрозділами Секретаріату, взаємодіє з відповідними структурними підрозділами Апарату Верховної Ради України, Адміністрації Президента України, Апарату Ради національної безпеки і оборони України, органів виконавчої влади, інших державних органів, органів місцевого самоврядування, а також з посольствами і представництвами іноземних держав та міжнародних організацій в Україні, дипломатичними установами України за кордоном, у тому числі з Представництвом України при Європейських Співтовариствах (Європейському Союзу), Представництвом ЄС в Україні, Постійним представництвом України при Раді Європи, неурядовими організаціями, консультативними центрами, експертами, науковцями, громадськими організаціями тощо<sup>66</sup>.

<sup>66</sup> Про Бюро європейської інтеграції Секретаріату Кабінету Міністрів України: положення Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish>

Положенням про Бюро європейської інтеграції Секретаріату Кабінету Міністрів України до його основних завдань належить організаційне, експертно-аналітичне, інформаційне та інше забезпечення діяльності Кабінету Міністрів України, урядових комітетів, Прем'єр-міністра України, Першого віце-прем'єр-міністра і віце-прем'єр-міністрів, Міністра Кабінету Міністрів України та його заступників з питань координації, наступності та послідовності реалізації державної політики щодо:

- стратегічного планування та моніторингу реалізації євроінтеграційної політики;
- імплементації положень Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, інших домовленостей між Україною та ЄС;
- координації виконання Порядку денного асоціації Україна – ЄС;
- розвитку договірно-правової бази між Україною і ЄС, у тому числі щодо укладення Угоди про асоціацію між Україною та ЄС, складовою якої є положення про створення поглибленої зони вільної торгівлі;
- адаптації законодавства України до законодавства ЄС;
- удосконалення інституційного механізму реалізації євроінтеграційної політики;
- співробітництва з ЄС, його інституціями, а також з державами-членами ЄС та їх об'єднаннями з питань європейської інтеграції, у тому числі співпраці з ЄС у сфері:
  - спільної зовнішньої політики та політики безпеки;
  - юстиції, свободи та безпеки;
  - фінансових, економічних та соціальних питань;
  - торговельно-економічного співробітництва;
  - підприємництва та конкуренції;
  - регуляторних реформ, вільного руху товарів та послуг;
  - секторального співробітництва (енергетики, ядерної безпеки, транспорту, охорони навколишнього природного середовища, інформаційного суспільства тощо);
  - міжрегіонального та транскордонного співробітництва;
  - гуманітарного співробітництва;
  - залучення та використання макрофінансової, технічної допомоги та інших інструментів ЄС, а також держав-членів ЄС та інших донорів для підтримки європейської інтеграції;

- підготовки до участі України у програмах та агентствах ЄС;
- співробітництва в рамках Ради Європи;
- інформування громадськості з питань європейської інтеграції;
- підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації фахівців у сфері європейської інтеграції.

Крім того, Бюро європейської інтеграції готує плани організації підготовки проектів актів законодавства, необхідних для забезпечення реалізації законів та організації виконання указів Президента України і постанов Верховної Ради України з питань, що належать до компетенції Бюро, та після погодження Першим віце-прем'єр-міністром України, віце-прем'єр-міністрами відповідно до їх компетенції подає їх Міністру Кабінету Міністрів України для внесення на розгляд Кабінету Міністрів України; здійснює у межах своїх повноважень контроль за своєчасним поданням органами виконавчої влади проектів актів законодавства та інших документів з метою підготовки їх для розгляду Кабінетом Міністрів України та урядовими комітетами; забезпечує в установленому порядку координацію Кабінетом Міністрів України діяльності органів виконавчої влади щодо розроблення проектів актів законодавства, виконання планів роботи Кабінету Міністрів України з урахуванням пріоритетів державної політики у сфері європейської інтеграції; проводить фахову експертизу та готує експертні висновки до проектів актів законодавства, які подаються на розгляд Кабінету Міністрів України, щодо їх відповідності Конституції та законам України, іншим актам законодавства, пріоритетам державної політики, визначеним у Програмі діяльності Кабінету Міністрів України і планах його роботи, тощо.

Таким чином, у процесі забезпечення виконання взятих на себе зобов'язань у галузі оподаткування, до яких, як зазначалося, належить прийняття відповідних нормативних актів або внесення відповідних змін до вже існуючих, вирішення питань сплати податків (при імплементації норм міжнародного повітряного права у внутрішнє законодавство), ті органи, які регулюють діяльність у процесі оподаткування, отримують інформацію щодо конкретного питання від урядових організацій, які безпосередньо зацікавлені у результатах виконання цієї функції та можуть вплинути на політику або рішення щодо конкретного питання; державні організації, які своїми діями можуть значно вплинути на подальший розвиток відносин у податковій галузі; недержавні органи, що особисто зацікавлені у вирішенні пев-

ного питання. На формування державної політики у галузі податкових правовідносин та подальше її впровадження впливає політика та дії інших держав, а питання взаємодії цих ланок (сторін) є пріоритетним завданням організацій, які регулюють діяльність у міжнародному податковому просторі.

Розподіл функцій щодо регулювання діяльності у галузі міжнародного податкового права, з урахуванням свого національного розвитку та економічної політики, кожна держава повинна здійснювати самостійно. При цьому необхідно врегулювати питання самостійності та незалежності такої організації.

При здійсненні своїх повноважень стосовно оподаткування усі перелічені органи вступають у взаємодію між собою, узгоджуючи ті чи інші питання, застосовуючи відповідні засоби, заходи, різноманітні організаційні форми у своїй діяльності. Імплементация норм права (у даному випадку – податкового) у державі проводиться за допомогою відповідного спеціально створеного з цієї метою механізму, і це однаковою мірою стосується як національного, так і міжнародного права<sup>67</sup>.

Усе перелічене вище можна віднести до першої складової процесу імплементації (організаційної складової), відповідно до другої складової, але не менш важливої за значенням – правове регулювання імплементації норм міжнародного податкового права на національному рівні. Ця складова відображена у двосторонніх та багатосторонніх угодах даної галузі; відповідних нормативних актах (основному податковому законодавстві – Податковому кодексу України, який повинен, зокрема, не тільки регулювати діяльність стосовно розробки відповідних правил, положень, а й сприяти забезпеченню виконання взятих зобов'язань; національне законодавство, яке регулює вужчі питання (наприклад щодо відповідної процедури при вирішенні ліцензійного питання); правилах і положеннях; судових рішеннях, спеціальних рішеннях та дозволах тощо. Важливим аспектом дієвості цієї складової є можливість, і навіть обов'язковість, оприлюднення таких правових актів. Як правило, це відбувається завдяки розміщенню відповідного акта в офіційних засобах масової інформації (газети, журнали тощо). У процесі імплементації норм міжнародного податкового права нерідко постає питання про необхідність у співробітництві між державами. Але тут можуть виникнути інші труднощі, пов'язані з розбіжностями

<sup>67</sup> Кияниця І. П. Імплементация норм міжнародного права в правовій системі ФРН: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Кияниця І. П. – К., 2004. – 187 с.

у термінології, предметі регулювання, урядовій структурі, підході до вирішення питань, які треба враховувати для подальшого розвитку галузі відповідно до міжнародних правил та вимог.

Інтеграція України до світового співтовариства – головний чинник, що визначає тенденції подальшого розвитку національного права. Утвердження загальних принципів права в широкому розумінні цього поняття та визнання пріоритету міжнародних договорів зумовлює необхідність приведення національного законодавства у відповідність до тих договорів, які визнані Україною.

Оскільки будь-яка держава є суверенним суб'єктом міжнародного права, вона сама повинна вирішувати всі свої внутрішні справи, встановлювати систему національного права та визначати доцільність і ступінь правового регулювання тих чи інших суспільних відносин. Для національного та міжнародного правопорядку механізм імплементації норм міжнародного права має велике значення. З метою виконання державою своїх міжнародно-правових зобов'язань у національній правовій системі встановлюється національний механізм імплементації норм міжнародного права взагалі та податкового зокрема.

З опублікуванням і набранням чинності міжнародними договорами їх норми, виконання зобов'язань за якими може бути досягнуто без додаткових організаційно-правових заходів центральних органів державної влади, набувають значення норм внутрішнього права й застосовуються судами та іншими органами державної влади.

Для того щоб норма міжнародного податкового права, крім фактичного визнання, реально застосовувалася у господарських відносинах, вона повинна стати частиною податкового права України. А для цього її необхідно сформулювати так, щоб зробити придатною до застосування без будь-яких допоміжних заходів. Отже, у правовій системі треба створити дієвий механізм імплементації й умови для забезпечення реалізації та фактичного використання норм міжнародного права не тільки в галузі податкового права, а й в інших галузях права України.

З метою укладання міжнародних договорів, які відповідають Основному Закону України, у національному законодавстві закріплено норму, відповідно до якої всі проекти міжнародних договорів України повинні пройти правову експертизу<sup>68</sup>, але не закріплено відповідної процедури такої експертизи. Також у законодавстві не перед-

<sup>68</sup> Конституція України: від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (із змін. і доп., внесеними Законом України від 08.12.2004 р. № 2222-IV) // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

бачено перевірку відповідності міжнародних договорів Конституції України, які не потребують ратифікації (до набрання ними чинності).

Україна, як і будь-яка інша держава, укладає велику кількість міжнародних договорів (як багатосторонніх, так і двосторонніх). За таких умов інколи виникають суперечності між положеннями таких договорів. Водночас є можливість виникнення суперечностей між певними міжнародними договорами та внутрішнім законодавством держави, що може призвести до виникнення серйозних проблем. Взяти, наприклад, ситуацію, коли необхідно переробити внутрішню норму відповідно до конкретного міжнародного договору, але водночас це суперечитиме положенням іншого міжнародного договору та цілому ряду внутрішніх норм, навіть із різних галузей. До речі, така сама проблема розглядалася у роботі О. Тиунова<sup>69</sup>. Отже, використання відсилання за умови сприяння підтримці стабільності законодавства забезпечує імплементацію міжнародно-правових норм у внутрішнє законодавство держави. Але для того щоб норма міжнародного права (сюди можна віднести будь-яку галузь), крім фактичного визнання, реально застосовувалася у відносинах, що виникають всередині держави, вона повинна стати частиною внутрішнього права України. Її необхідно сформулювати так, щоб зробити придатною до застосування без будь-яких допоміжних заходів.

Розглядаючи питання імплементації міжнародно-правових норм у законодавство України, потрібно зазначити, що відповідно до ст. 9 Конституції України чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких надана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України<sup>70</sup>. Це є суттєвим моментом у процесі створення ефективного механізму застосування норм міжнародного податкового права у внутрішньодержавному правопорядку. Конституційні приписи щодо імплементації норм міжнародного права, за умови їх чіткого формулювання (про що йшлося раніше), є правовими гарантіями виконання міжнародних зобов'язань всередині держави.

Реалізуючи це положення Основного Закону України, законодавець у частині 2 статті 19 Закону України «Про міжнародні договори України» визначив, що в разі, коли таким договором, укладення якого

<sup>69</sup> Тиунов О. И. Международные межведомственные договоры Российской Федерации / Тиунов О. И., Каширкина А. А., Морозов А. Н. – М.: Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, Юрид. фирма «КОНТРАКТ», 2008. – 256 с.

<sup>70</sup> Конституція України: від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР (із змін. і доп., внесеними Законом України від 08.12.2004 р. № 2222-IV) // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – Ст. 141.

відбулося у формі закону, встановлено інші правила, ніж ті, що передбачені законодавством України, то застосовуються правила міжнародного договору<sup>71</sup>.

Оскільки Конституція України має найвищу юридичну силу, вона не визнає пріоритетної дії норм міжнародного договору стосовно неї самої. Отже, нормам міжнародного права належить підпорядковане місце щодо норм Конституції України. Таке саме положення міститься і в Конституції Російської Федерації<sup>72</sup>. Твердження про те, що при виникненні колізії норм закону та положень загальнозвизнаних норм міжнародного права, незалежно від форми їх вираження, перевага належить останнім, підкріплюється ще й тим, що велика кількість принципів міжнародного права, які виникли як звичаї, отримали договірне закріплення, а Конституція України перевагу в застосуванні віддає саме цим нормам.

Дещо по-іншому визначено співвідношення національного і міжнародного права в Конституції Франції. У статті 55 прямо визнаний пріоритет міжнародно-правових договірних норм перед законодавством. Водночас у статті 54 записано, що прийняття будь-якого міжнародного зобов'язання, яке суперечить Конституції, передуює перегляд самої Конституції. Норми міжнародного права створюють права й обов'язки тільки для суб'єктів міжнародного права. Органи державної влади й інші суб'єкти, що перебувають на території держави, безпосередньо нормам міжнародного права не підпорядковуються.

Реалізуються міжнародні зобов'язання України на внутрішньодержавному рівні завдяки «входженню» норм міжнародного права в норми внутрідержавного права. Сам процес такого входження і є імплементацією, а засоби «входження» норм міжнародного права у національне законодавство – трансформацією.

На нинішньому етапі реформ, коли основним мотивом фінансової, у тому числі податкової політики, стає безпосередня орієнтація держави на зростання добробуту народу, спрощення вимог до ведення діяльності малим підприємництвом, основним завданням є орієнтація на вдосконалення норм Податкового кодексу України у частині гармонізації законодавства України із законодавством ЄС.

<sup>71</sup> Про міжнародні договори України: закон України: від 29.06.2004 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 50. – Ст. 540.

<sup>72</sup> Конституція Российской Федерации. – М.: Юрид. лит., 1993. – 64 с.

## 2.3. НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ЗАКОНОДАВСТВА ЄС

Однією з основних засад зовнішньої політики України визначено забезпечення інтеграції нашої держави до європейського політичного, економічного, правового простору з метою набуття членства в ЄС. У статті 11 Закону України «Про засади внутрішньої і зовнішньої політики» від 01.07.2010 р. № 2411-VI<sup>73</sup> ідеться про те, що Україна як європейська позаблокова держава здійснюватиме відкриту зовнішню політику та прагнучиме співробітництва з усіма зацікавленими партнерами, уникаючи залежності від держав, груп держав чи міжнародних структур.

Інтеграція до європейських структур є стратегічною метою України, найкращим способом реалізації національних інтересів у побудові демократичної держави, зміцнення її позицій у світі, що вимагає адаптації українського законодавства до європейського права. Податкове право є однією з галузей національного законодавства, яке Україна зобов'язана узгодити з європейським правом<sup>74</sup>. Реалізація європейсько орієнтованої податкової політики є однією з найгостріших проблем соціально-економічних перетворень в Україні, яка потребує вирішення стратегічних завдань, що модифікуються під впливом інтеграційних процесів у Європі та виходять за межі національних інтересів<sup>75</sup>.

Об'єктивна необхідність в адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС зумовлена насамперед проведенням в Україні податкової реформи. Запорукою ефективної адаптації та позитивних наслідків упровадження в національне

<sup>73</sup> Про засади внутрішньої і зовнішньої політики: закон України: від 01.07.2010 р. № 2411-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2411-17>

<sup>74</sup> Ковальчук І.В. Правові аспекти адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / І.В. Ковальчук // Українсько-грецький міжнародний науковий юридичний журнал «Порівняльно-правові дослідження». – 2009. – № 2. – С. 102.

<sup>75</sup> Леонов С.В. Методичні аспекти реалізації процесу інтеграції податкової політики України до європейських стандартів / С.В. Леонов, Д.В. Веремчук // Економіка, фінанси, право. – 2011. – № 5. – С. 28.

## 2.3.Нормативно-правове забезпечення адаптації податкового законодавства...

законодавство положень, директив, рекомендацій та інших нормативно-правових актів ЄС є вивчення та проведення комплексного порівняння цих норм<sup>76</sup>.

Особливістю відносин ЄС з Україною є досягнення відповідності національної правової системи *acquis communautaire*, що здійснюється на основі встановлення договірних відносин із ЄС. Угодою про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами<sup>77</sup> започатковано роботу щодо широкого кола питань, а саме у статті 51 Угоди визначено пріоритетні сфери адаптації законодавства, у тому числі й «Податки, включаючи непрямі». Так, успішність інтеграції України до ЄС полягає у спроможності України гармонізувати національне податкове законодавство із законодавством ЄС, у тому числі й у сфері непрямого оподаткування. Тривалий процес ратифікації угоди країнами-членами завершився лише на початку 1998 року, отже, вона набрала чинності з 01.03.1998 р.<sup>78</sup> Термін дії Угоди офіційно завершено 28.02.2008 р., а 05.03.2007 р. Україна та ЄС розпочали переговорний процес щодо укладення нового рамкового договору, який тимчасово має робочу назву «Нова посилена угода», або «Угода про асоціацію».

Політику України щодо європейської інтеграції визначено у 1993 році<sup>79</sup>, а у 1998-му вона набула форми стратегії<sup>80</sup>. Спільною стратегією щодо України, схваленою Європейською Радою на Гельсінському саміті 11.12.1999 р., ЄС підтримав процес економічних перетворень в Україні та поступового наближення законодавства України до законодавства ЄС у визначених пріоритетних сферах. Стратегією інтеграції України до ЄС, затвердженою Указом Президента України від

<sup>76</sup> Губерська Н.Л. Порівняльно-правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / Н.Л. Губерська, О.А. Музика // Університетські наукові записки. – 2007. – № 2 (22). – С. 286–290.

<sup>77</sup> Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, ратифікована Законом України від 10.11.1994 р. № 237/94-ВР // Офіційний вісник України. – 2006. – № 24. – Ст. 1794.

<sup>78</sup> Про ратифікацію Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: закон України: від 10.11.1994 р. № 237/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 46. – Ст. 415.

<sup>79</sup> Про основні напрямки зовнішньої політики України: постанова Верховної Ради України: від 02.07.1993 р. № 3360-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 37. – Ст. 379.

<sup>80</sup> Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: указ Президента України: від 11.06.1998 р. № 615/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 24. – С. 3.

11.06.1998 р.<sup>81</sup>, визначено основні положення зовнішньополітичної стратегії щодо інтеграції України в європейський правовий простір, мету та етапи адаптації законодавства. Указ Президента України «Про заходи щодо вдосконалення нормотворчої діяльності органів виконавчої влади» від 09.02.1999 р. та Розпорядження Президента України «Про Перелік центральних органів виконавчої влади, відповідальних за здійснення завдань, визначених Стратегією інтеграції України до Європейського Союзу» від 27.06.1999 р. встановили єдину систему планування, координації та контролю нормотворчої діяльності й роботи органів виконавчої влади з адаптації законодавства.

У 2000 році прийнято Програму інтеграції України до Європейського Союзу, якою визначено шляхи і темпи реалізації окремих пріоритетів, зумовлених ходом проведення економічних реформ та спрямованих на досягнення критеріїв, що впливають із цілей валютного, економічного та політичного союзу держав-членів ЄС і сформульовані Європейською Радою на Копенгагенському саміті в червні 1993 року<sup>82</sup>.

Указом Президента України від 30.08.2000 р. з метою координації діяльності органів державної влади з питань адаптації законодавства створено при Президентові України Національну раду з питань адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу.

Для налагодження процесу адаптації законодавства Верховна Рада України ухвалила 21.11.2002 р. Закон України «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»<sup>83</sup>. Основна мета названого Закону полягає в забезпеченні всебічного підходу до наближення законодавства та в підвищенні ефективності всіх відповідних механізмів.

Згідно з Концепцією, метою процесу адаптації є передусім забезпечення відповідності законодавства України зобов'язанням, що впливають з Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами, інших міжнародних договорів, що стосуються співробітництва України з ЄС. Це є важливою умовою

<sup>81</sup> Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: указ Президента України: від 11.06.1998 р. № 615/98 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=615%2F98>

<sup>82</sup> «Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу»: указ Президента України: від 14.09.2000 р. № 1072/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 39. – С. 2.

<sup>83</sup> Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: закон України: від 21.11.2002 р. № 228-IV // Відомості Верховної Ради України. – 2003. – № 3. – Ст. 12.

для зміцнення економічних зв'язків між обома сторонами і має стати основою економічного зростання України<sup>84</sup>.

Зобов'язання щодо поступового приведення національного законодавства у відповідність до законодавства ЄС у визначених сферах, у тому числі і податки, включаючи непрямі, реалізуються відповідно до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, затвердженої Законом України № 1629-IV від 18.03.2004 р.<sup>85</sup> Програма визначає механізм досягнення Україною відповідності третьому Копенгагенському та Мадридському критеріям набуття членства в ЄС. Цей механізм охоплює адаптацію законодавства, утворення відповідних інституцій та інші додаткові заходи, необхідні для ефективного правотворення та правозастосування, включаючи й податкове законодавство.

Беручи до уваги структуру Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, а також стадії механізму гармонізації податкового законодавства України із законодавством ЄС у сфері оподаткування, необхідно зазначити, що першим кроком на шляху гармонізації є складання переліку директив ЄС, які регулюють питання гармонізації оподаткування, та проведення розгляду їх змісту з метою визначення тих з них, у відповідність до яких необхідно привести законодавство України.

Наведені нижче переліки директив ЄС про непряме оподаткування згруповані залежно від виду податку. Законодавство України має бути гармонізоване з такими директивами ЄС, як: Шоста директива 77/388, з усіма змінами і доповненнями; Восьма директива 79/1072; Директива 83/181, з останніми доповненнями, внесеними Директивою 89/219; Директива 83/182; Директива 83/183; Директива 86/560; Директива 69/169 зі змінами, внесеними Директивою 94/75; Директива 85/362, зі змінами, внесеними Директивою 90/237, Тринадцята директива 86/560. Проте тільки з певними положеннями Шостої директиви 77/388 та Тринадцятої директиви 86/560 можна гармонізувати законодавство України до набуття нею асоційованого членства в ЄС, оскільки застосування положень решти директив ЄС про гармо-

<sup>84</sup> Чайка В. В. Науково-практичні засади адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / В. В. Чайка // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2009. – № 3. – С. 133.

<sup>85</sup> Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: закон України: від 18.03.2004 р. № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15>

нізацію ПДВ є майже неможливим поза межами цього інтеграційного утворення<sup>86</sup>.

З метою забезпечення відповідності положень розроблених проєктів нормативно-правових актів у сфері прямого оподаткування до законодавства ЄС, підвищення ефективності податкової системи у сфері прямого оподаткування в Україні при розробці проєктів нормативно-правових актів фахівцям Державної податкової служби України необхідно керуватися Кодексом поведінки щодо оподаткування підприємницької діяльності, прийнятим Радою ЕКОФІН 01.12.1997 р., Директивою Ради 90/434/ЄЕС від 23.07.1990 р. «Щодо спільної системи оподаткування, що застосовується у випадках злиття, поділу, переведення активів та обміну акціями, коли товариства перебувають у межах юрисдикції різних держав-членів».<sup>87</sup>

Згідно статті 9 Конституції України, чинні міжнародні договори, згода на обов'язковість яких дана Верховною Радою України, є частиною національного законодавства України. Відповідно до статті 10 чинної Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. сторони надають один одному режим найбільшого сприяння в торгівлі.

Разом з тим, відповідно до статті 15 Угоди, встановлено, що вироби, які походять з території однієї сторони й імпортуються на територію іншої сторони, не підлягають безпосередньо чи опосередковано ніякому внутрішньому оподаткуванню чи іншим внутрішнім зборам, що перевищують ті, які застосовуються безпосередньо чи опосередковано до подібних вітчизняних виробів<sup>88</sup>.

Указом Президента України «Питання організації виконання Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»» від 21.08.2004 р. та Постановою Кабінету Міністрів України «Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від

<sup>86</sup> Яценко К. В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських співтовариств про непрямі оподаткування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / К. В. Яценко. – К., 2005.

<sup>87</sup> Про затвердження Методичних рекомендацій щодо приведення положень проєктів нормативно-правових актів з питань оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ: наказ ДПА України: від 04.10.2004р.

<sup>88</sup> Наказ ДПА України від 04.10.2004 № 578 Методичні рекомендації щодо приведення положень проєктів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ: від 04.10.2004 р. № 578 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://eu-directory.ea-ua.info/index.php?act=show&doc\\_id=21&id=138](http://eu-directory.ea-ua.info/index.php?act=show&doc_id=21&id=138)

15.10.2004 р. визначено інституційні механізми (зокрема, створено Координаційну раду з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу та затверджено положення про неї) й організаційно-фінансові заходи реалізації зазначеної мети<sup>89</sup>.

Верховна Рада України ухвалила Закон України «Про внесення змін до Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 14.01.2009 р. № 852-VI, який передбачає пролонгацію першого етапу Програми на період до завершення дії Угоди про партнерство і співробітництво, між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами членами тобто до початку дії Угоди про асоціацію між Україною та ЄС<sup>90</sup>.

Україна і ЄС 06.02.2007 р. оголосили про започаткування переговорного процесу щодо укладення нової посиленої угоди, перший раунд якого відбувся 05.03.2007 р. у Брюсселі. Станом на лютий 2009 року відбулося десять раундів переговорів між Україною та ЄС з підготовки нової посиленої угоди. З початку переговорів досягнуто значного прогресу: майже завершені розділи Угоди щодо юстиції, свободи та безпеки, так само як і значна частина розділу про економічну та галузеву співпрацю. Переговори щодо глибокої та комплексної зони вільної торгівлі, яка буде невід'ємною частиною Угоди про асоціацію, розпочалися в лютому 2008 року після вступу України до СОТ і швидко просуваються вперед.

Незважаючи на те, що Угода про асоціацію не передбачає перспективи членства України в ЄС, вона сприяє поглибленню відносин між двома сторонами, посиленню політичної та економічної інтеграції нашої країни з ЄС. Однак це тільки початок складної роботи. Після того, як Угода про асоціацію набуде чинності, Україна має виконати поставлені перед нею завдання, насамперед у сфері адаптації українського законодавства до законодавства ЄС відповідно до вимог цієї Угоди, але не обмежуючись ними, оскільки процес адаптації законодавства є досить динамічним і не може бути обмежений визначенням конкретних сфер адаптації та переліком нормативно-правових актів ЄС, що потребують імплементації в національне законодавство<sup>91</sup>.

<sup>89</sup> Метельова Т. Європа на обрії: стан і перспективи співробітництва Україна – ЄС / Т. Метельова // Віче [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.viche.info/journal/1592/>

<sup>90</sup> Доповідь про виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу у 2009 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eu.prostir.ua/library/239218.html>

<sup>91</sup> Гаряча Ю. П. Адаптація польського законодавства до законодавства ЄС у процесі євроінтеграції: досвід для України / Ю. П. Гаряча // Стратегічні пріоритети. – 2010. – № 3 (16). – С. 23.



У зв'язку з підготовкою нової угоди 08.06.2009 р. на засіданні Ради з питань співробітництва Україна – ЄС у Брюсселі схвалено Порядок денний асоціації Україна – ЄС<sup>92</sup>, який є інструментом підготовки України до реалізації Угоди про асоціацію до моменту набрання нею чинності. Цей документ набрав чинності 24.11.2009 р. Порядок денний асоціації замінив План дій Україна – Євросоюз 2005 року. Він знаменує початок першого етапу інтеграції України до ЄС, бо спрямований на імплементацію майбутньої угоди про асоціацію, складовою якої стане зона вільної торгівлі.

Як і інші документи, ухвалені Радою з питань співробітництва, Порядок денний асоціації має рекомендаційний характер. Його положення можна віднести до «м'якого» права, застосування якого з боку ЄС є найбільш характерним для регулювання насамперед політичних відносин як всередині Союзу, так і в стосунках ЄС із третіми країнами. Проте Порядок денний асоціації стає найбільш практично значимим серед усіх документів, які визначають основи співпраці України та ЄС. Він не має термінів виконання. Метою його ухвалення є полегшення імплементації тимчасової, а потім повноцінної Угоди про асоціацію між Україною та ЄС. Однак значення згаданого документа для нашої держави цим не обмежується. Важлива особливість Порядку денного асоціації полягає у тому, що хоча він не містить положень про можливе членство України в Союзі, за своїм змістом документ спрямований на підготовку країни до виконання політичних, економічних і правових умов вступу до ЄС, що ухвалюються нині Європейською Радою<sup>93</sup>.

На першому засіданні Спільного комітету 26.01.2010 р. було прийнято рішення про визначення пріоритетів Порядку денного асоціації, що їх Україна зобов'язалася виконати на своєму шляху до підписання Угоди про асоціацію з Євросоюзом. У сфері оподаткування зусилля повинні бути спрямовані на поліпшення та вдосконалення податкової системи й адміністрування податків в Україні відповідно до міжнародних і європейських стандартів, у тому числі на підготовку до поступового наближення до структури оподаткування, що закріплено в *acquis* ЄС і передбачено в додатку до Угоди про асоціацію.

<sup>92</sup> Порядок денний асоціації між Україною та Європейським Союзом, затверджений на засіданні Ради з питань співробітництва 8 червня 2009 року // UE-UA 1056/2/09 REV 2–38 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/external\\_relations/ukraine/docs/2010\\_eu\\_ukraine\\_association\\_agenda\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/external_relations/ukraine/docs/2010_eu_ukraine_association_agenda_en.pdf)

<sup>93</sup> Шпакович О. Вступ України до Європейського союзу: переваги та перспективи / О. Шпакович // Віче [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.viche.info/journal/2651/>

Важливим є поліпшення міжнародного податкового співробітництва з метою посилення ефективного управління в податковій сфері, як зазначено в Угоді про асоціацію. Мають бути взяті до уваги принципи Кодексу поведінки ЄС стосовно оподаткування бізнесу. Передбачено розвиток співпраці з податковими адміністраціями держав-членів ЄС шляхом обміну новим досвідом та ознайомлення з тенденціями у сфері оподаткування.

На виконання Порядку денного асоціації Україна – ЄС в частині оподаткування необхідно підготувати та прийняти пакет нормативно-правових актів щодо впровадження Стратегії реформування податкової системи України, яку схвалено розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 р. № 1612<sup>94</sup>.

На виконання Указу Президента України «Про заходи щодо вдосконалення нормотворчої діяльності органів виконавчої влади» від 09.02.1999 р. № 145 (145/99) Кабінет Міністрів України запровадив єдину систему планування, координації та контролю нормотворчої діяльності і роботи органів виконавчої влади з адаптації законодавства, затвердив Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу (1496–99-п). Крім того, Кабінет Міністрів України щороку розробляє і затверджує план роботи з адаптації законодавства, передбачаючи у проекті Державного бюджету України на відповідний рік видатки для фінансування заходів з його виконання.

Комітетом з економічних реформ при Президентові України розроблено Програму економічних реформ на 2010–2014 роки «Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава»<sup>95</sup>, що ґрунтується на забезпеченні сталого економічного розвитку за рахунок підвищення конкурентоспроможності економіки нашої держави.

Відповідно до цієї Програми одним із завдань реформи податкової системи є побудова цілісної та всеосяжної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізованої із законодавством ЄС.

Необхідними кроками на шляху побудови цілісної та всеосяжної законодавчої бази й гармонізації українського законодавства із законодавством ЄС є:

<sup>94</sup> Доповідь про виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу у 2009 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eu.prostir.ua/library/239218.html>

<sup>95</sup> Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: програма економічних реформ на 2010–2014 рр. / Комітет з економічних реформ при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf)

- консолідація податкового законодавства в Податковому кодексі;
- гармонізація податкового, валютного, митно-тарифного, зовнішньоекономічного й цивільного законодавства;
- удосконалення законодавства з питань трансферного ціноутворення з використанням методології організації економічного співробітництва та розвитку;
- поступове наближення ставок і механізму стягнення акцизного збору до вимог законодавства ЄС, а також посилення екологічної спрямованості акцизного збору шляхом застосування європейського принципу «хто більше забруднює, той більше платить»;
- запровадження механізму індексації ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на розмір податків;
- перехід на систему платежів за видобуток корисних копалин із застосуванням принципу рентного доходу з метою встановлення справедливої плати за використання природних ресурсів;
- зміна чинних договорів про запобігання подвійному оподаткуванню для мінімізації практики ухиляння від оподаткування, а також стимулювання інвестицій в українську економіку.

2.12.2010 р. Верховною Радою України прийнято Податковий кодекс України (№ 2755-VI)<sup>96</sup>, що відповідає завданню першого етапу Програми економічних реформ України на 2010–2014 рр.<sup>97</sup> Другий етап цієї програми розрахований на термін до кінця 2012 року. За цей час передбачається здійснити подальше зменшення кількості малоефективних податків і зборів; скорочення сфери застосування спрощеної системи оподаткування для суб'єктів малого підприємництва; введення єдиного соціального внеску; запровадження податку на майно; реформування системи адміністрування податків (насамперед ПДВ) та зборів; запровадження механізму екологічного оподаткування.

Ухвалення Податкового кодексу України, який набув чинності 01.01.2011 р., є важливим кроком на шляху адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС. Податковий кодекс спря-

<sup>96</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

<sup>97</sup> Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: програма економічних реформ на 2010–2014 рр. / Комітет з економічних реформ при Президенті України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf).

мований на створення умов для подальшої інтеграції України до світової спільноти.

При розробці Податкового кодексу України головними стали принципи, задекларовані у Програмі інтеграції України до Європейського Союзу. Зазначену Програму 14.09.2000 р. було схвалено Президентом України з метою прискорення реалізації інтеграції України до ЄС (далі – Програма).

Ця Програма стала головним інструментом загальної стратегії на шляху наближення України до ЄС за всім спектром співробітництва – політичним, соціальним, фінансовим, економічним, торговельним, науковим, освітнім, культурним тощо. Інші програми та плани політичного, соціально-економічного спрямування, що розробляються або підлягають розробці органами виконавчої влади, повинні ґрунтуватися на цілях цієї Програми.

Відповідно до Програми інтеграції України до ЄС пріоритетним напрямом адаптації українського законодавства до директив ЄС визнано адаптацію податкового законодавства. Реформування у сфері оподаткування передбачає поступове зменшення сумарних нараховуваних податків до рівня, який забезпечить піднесення ділової активності та легалізацію доходів. Одним із напрямів реформування податкової системи є скасування численних пільг та надання пільг підприємствам пріоритетних галузей економіки<sup>98</sup>.

Податковий кодекс України є пріоритетним документом гармонізації податкового законодавства України відповідно до вимог законодавства ЄС.

При розробці положень відповідних розділів проекту Кодексу враховувалися вимоги приведення їх у відповідність до основних положень європейського законодавства, зокрема, у сфері оподаткування податком на додану вартість, справляння акцизного збору, спрощеної системи оподаткування суб'єктів малого підприємництва. При цьому пріоритетною сферою при адаптації податкового законодавства, на яку насамперед були спрямовані зусилля розробників Кодексу і в якій в обов'язковому порядку має забезпечуватися приблизна адекватність законодавства України законодавству ЄС, є непряме оподаткування.

<sup>98</sup> *Кравчук А. С.* Податковий кодекс як важливий крок на шляху реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law-property.in.ua/articles/56-kravchun-as-tax-code-as-an-important-step-towards-reform-tax-system-of-ukraine.html>

Так, в основу розділу V «Податок на додану вартість» Податкового кодексу України покладено діючий порядок оподаткування податком на додану вартість з урахуванням вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість.

При підготовці розділу VI «Акцизний податок» урахувалися вимоги Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. про загальний режим акцизних зборів та якою скасовується Директива 92/12/ЄЕС, а також інших директив ЄС з питань оподаткування акцизним податком.

Разом з тим на виконання доручення Кабінету Міністрів України фахівцями ДПС України були підготовлені проекти нормативно-правових актів, необхідні для забезпечення реалізації Податкового кодексу України та Закону України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України» від 02.12.2010 р. № 2756-VI. Усі ці проекти відповідно до Регламенту Кабінету Міністрів України, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України № 950 від 18.07.2007 р., пройшли експертизу щодо відповідності законодавству ЄС<sup>99</sup>.

Податковим кодексом України запроваджено систему малопрогресивного оподаткування фізичних осіб із високим рівнем доходу та податку на нерухоме майно відмінне від земельної ділянки, передбачено скасування необґрунтованих пільг та неефективних податків і зборів, усунуто економічно необґрунтовані розбіжності між підходами до визначення та оцінки доходів і витрат при встановленні об'єкта оподаткування податком на прибуток підприємств, спрощена процедура адміністрування цього податку, скасовано ряд податкових пільг.

У Податковому кодексі України вилучено ті податкові пільги, які не мають соціальної або інвестиційної спрямованості.

З прийняттям Податкового кодексу України суттєвих змін зазнало оподаткування майна. Розвиток податкових систем відбувався протягом багатьох віків. Унаслідок цього у світі виокремилися такі основні види майнових податків: податок на майно юридичних осіб і податки на конкретні види рухомого та нерухомого майна (земельні ділянки, споруди, будівлі, транспортні засоби та інші). Перелік цих податків у чинній системі оподаткування України значно вужчий і містить лише два майнових податки: плату за землю та податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Так, із системи загальнодержавних

<sup>99</sup> Фахівці ДПА України працюють у напрямі наближення законодавства України з питань оподаткування до європейських стандартів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sta.gov.ua>

податків та зборів вилучено податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів. Податковим кодексом України передбачено суттєве скорочення загальної кількості загальнодержавних та місцевих податків і зборів. Так, з переліку місцевих податків і зборів вилучено ряд платежів, які не відігравали істотної ролі у формуванні місцевих бюджетів, проте вимагали невиправданих витрат на їх адміністрування.

З метою забезпечення стабільності фінансової бази місцевих бюджетів у Податковому кодексі України перелік місцевих податків та зборів доповнено податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, платниками якого є фізичні та юридичні особи, у тому числі нерезиденти, які є власниками об'єктів житлової нерухомості.

Таким чином, з набранням чинності Податковим кодексом України відкрито шлях до нової системи оподаткування, удосконалено правовий механізм податків, що нині діють в Україні, а також запроваджено новий майновий податок<sup>100</sup>.

Отже, основними нормативно-правовими актами України, що забезпечують гармонізацію законодавства України до ЄС у сфері оподаткування є:

I. Закони України:

1) Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629-IV;

2) Закон України «Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 21.11.2002 р. № 228-IV.

II Укази та розпорядження Президента України:

1) Указ Президента України «Питання організації виконання Закону України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу»» від 21.08.2004 р. № 965/2004;

2) Указ Президента України «Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу» від 14.09.2000 р. № 1072/2000;

3) Розпорядження Президента України «Про Перелік центральних органів виконавчої влади, відповідальних за здійснення завдань, ви-

<sup>100</sup> Кравчук А. С. Податковий кодекс як важливий крок на шляху реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law-property.in.ua/articles/56-kravchun-as-tax-code-as-an-important-step-towards-reform-tax-system-of-ukraine.html>

значених Стратегією інтеграції України до Європейського Союзу» від 27.06.1999 р. № 151/99-рп;

4) Указ Президента України «Про заходи щодо вдосконалення нормотворчої діяльності органів виконавчої влади» від 09.02.1999 р. № 145/99;

5) Указ Президента України «Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» від 11.06.1998р. № 615/98.

### III. Рішення Уряду:

1) Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про затвердження плану заходів щодо виконання у 2011 році Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 17.08.2011 р. № 790-р;

2) Постанова Кабінету Міністрів «Про затвердження Державної цільової програми інформування громадськості з питань європейської інтеграції України на 2008–2011 роки» від 02.07.2008 р. № 594, з додатками:

– Методологія моніторингу виконання Державної цільової програми інформування громадськості з питань європейської інтеграції на 2008–2011 роки;

– Регламент наповнення офіційних веб-сайтів органів виконавчої влади в межах виконання Державної цільової програми інформування громадськості з питань європейської інтеграції на 2008–2011 роки;

– Рекомендації стосовно наповнення офіційних веб-сайтів органів виконавчої влади в рамках виконання Державної цільової програми інформування громадськості з питань європейської інтеграції на 2008–2011 роки;

3) Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання координації діяльності органів виконавчої влади у сфері європейської інтеграції» від 03.03.2005 р. № 174;

4) Постанова Кабінету Міністрів України «Деякі питання адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 15.10.2004 р. № 1365;

5) Постанова Кабінету Міністрів «Про Концепцію адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 16.08.1999 р. № 1496;

6) Постанова Кабінету Міністрів України «Про утворення Державного департаменту з питань адаптації законодавства» від 24.12.2004 р. № 1742.

IV. Нормативно-правові акти центральних органів виконавчої влади:

1) наказ Міністерства економіки та з питань європейської інтеграції України «Про затвердження Методики визначення критеріїв євроінтеграційної складової державних цільових програм» від 16.03.2005 р. № 62;

2) наказ Міністерства юстиції України «Про здійснення експертизи проектів законів та проектів актів Кабінету Міністрів України, а також нормативно-правових актів, на які поширюється вимога державної реєстрації, щодо відповідності положенням Конвенції про захист прав людини і основоположних свобод та практиці Європейського суду з прав людини» від 20.08.2008 р. № 1219/7.

V. Угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування, укладені з державами-учасниками ЄС.

Існує ряд угод (конвенцій) про уникнення подвійного оподаткування, укладених між Україною та країнами-учасниками ЄС, а саме: з Австрією, Бельгією, Болгарією, Великою Британією, Грецією, Данією, Естонією, Італією, Латвією, Литвою, Нідерландами, Німеччиною, Польщею, Португалією, Румунією, Словаччиною, Словенією, Угорщиною, Фінляндією, Францією, Чехією, Швецією. Також залишаються чинними угоди, укладені колишнім Радянським Союзом з Іспанією та Кіпром<sup>101</sup>.

VI. Порядок денний асоціації Україна – ЄС.

Ключовими завданнями у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС є:

– адаптація у сфері непрямого оподаткування, передусім у двох напрямках: адаптація законодавства України про ПДВ і законодавства України про акцизні збори;

– адаптація у сфері прямого оподаткування, що створює умови для рівноправного партнерства України з ЄС, покращує умови діяльності іноземних компаній в Україні та створює сприятливий інвестиційний клімат;

– наближення спрощеної системи оподаткування в Україні до законодавства ЄС, яке стосується оподаткування малого й середнього бізнесу;

– підписання угод між Україною та державами-членами ЄС щодо уникнення подвійного оподаткування, що сприяє ефективності податкового законодавства, запобігає податковим правопорушенням.

<sup>101</sup> Угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування, укладені з державами-учасниками Європейського Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.gov.ua>

Отже, адаптація законодавства України до законодавства ЄС у сфері оподаткування є однією з важливих умов поглиблення співпраці нашої країни з європейськими інтеграційними організаціями та його державами-членами. Вона створює необхідні передумови для переходу до наступних стадій інтеграції, включаючи членство України в ЄС.

Наближення правових порядків України до країн ЄС відбувається за допомогою:

- визначення загального курсу держав, етапів та способів зближення;
- гармонізацію законодавства України до вимог ЄС;
- прийняття загальних правових стандартів;
- розробки однакових правових норм.

Законом № 228-IV схвалено Концепцію загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС.

Адаптація законодавства України до законодавства ЄС охоплює поетапне прийняття та впровадження нормативно-правових актів України, розроблених з урахуванням законодавства ЄС.

Законодавство ЄС складається з Договору про заснування Європейського економічного співтовариства 1957 року, Договору про заснування Європейського товариства по атомній енергії 1957 року, Єдиного європейського акта 1986 року, Маастрихтського договору 1992 року, Амстердамського договору 1997 року, Ніщцького договору 2000 року.

Концепція Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу визначає передумови розроблення Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу.

Державна політика України щодо адаптації законодавства формується як складова правової реформи в Україні та спрямовується на забезпечення єдиних підходів до нормопроєктування, обов'язкового врахування вимог законодавства ЄС при нормопроєктуванні, підготовці кваліфікованих спеціалістів, створення належних умов для інституційного, науково-освітнього, нормопроєктного, технічного, фінансового забезпечення процесу адаптації законодавства України.

Реалізація адаптації законодавства повинна здійснюватися з дотриманням таких основних принципів:

- узгодженості пріоритетів адаптації законодавства з основними напрямками правової реформи в державі, Стратегією та Програмою

інтеграції України до Європейського Союзу, Програмою діяльності Кабінету Міністрів України, іншими загальнодержавними і національними програмами;

- поступовості і планомірності наближення законодавства України до законодавства ЄС;
- інтегральної єдності процесу адаптації законодавства України до законодавства ЄС із загальним нормотворчим процесом в Україні;
- тісної взаємодії Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України у процесі адаптації законодавства, координації розробки та реалізації планів Верховної Ради України та Кабінету Міністрів України щодо цілей, етапів, ресурсів та об'єктів робіт у зазначеній сфері;
- поєднання бюджетного і позабюджетного фінансування;
- максимально ефективного використання міжнародної технічної допомоги.

Реалізація принципів узгодженості, поступовості та планомірності процесу наближення законодавства України до законодавства ЄС передбачає визначення пріоритетних напрямів його розвитку і концентрацію зусиль органів державної влади України у цих напрямках, а також необхідність у врахуванні позитивних і небажаних наслідків застосування в Україні законодавчих актів, розроблених на основі законодавства ЄС.

Процес адаптації має охоплювати всі сфери законодавства України, але пріоритети не повинні бути постійними, а мають визначатися на певний етап і коригуватися залежно від ситуації.

Адаптація законодавства України є планомірним процесом, розрахована на кілька послідовних етапів, на кожному з яких має досягатися певний ступінь відповідності законодавства України законодавству ЄС.

З метою поступового наближення законодавства України необхідно у процесі нормотворчої діяльності враховувати законодавчі акти Європейського Союзу настільки, наскільки це доцільно для України з огляду на економічні, політичні, фінансові та соціальні наслідки прийняття відповідних правових норм, адаптованих до вимог законодавства ЄС.

В основу оцінки впливу законодавства України, адаптованого до законодавства ЄС, необхідно покласти комплексний підхід, який ґрунтується на врахуванні не тільки ресурсних показників, а й впливу цього процесу в цілому на всі сфери життєдіяльності суспільства, у тому числі на зростання обсягу виробництва валового внутрішнього продукту.

Реалізація принципу інтегральної єдності із загальним нормотворчим процесом в Україні передбачає, що Загальнодержавна програма повинна запроваджуватися в рамках загального процесу планування, координації та контролю нормотворчої роботи в Україні на всіх її стадіях, а саме під час:

- планування нормотворчої роботи;
- підготовки проектів законодавчих актів України;
- проведення правової експертизи проектів законодавчих актів щодо їх відповідності вимогам чинного законодавства України;
- прийняття законодавчих актів України;
- упровадження та імплементації законодавства України.

## 2.4. МІЖДЕРЖАВНА ПОДАТКОВА ГАРМОНІЗАЦІЯ ТА РЕАЛІЇ ОПОДАТКУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

Світові процеси економічної глобалізації нині стали одними із визначальних чинників здійснення фінансової політики окремих країн. Невраховування з боку урядів можливостей переміщення капіталів, товарів, людей, розміщення транснаціональних корпорацій, а також наявності офшорних зон неодмінно призводить до втрати коштів для фінансування економіки. Особливої актуальності в умовах глобалізації набуває здатність податкової компоненти фінансової системи протидіяти відпливу фінансових ресурсів із держави та сприяти ефективному розвитку світової економіки. У зв'язку з цим податкову політику необхідно формувати злагоджено, у межах міждержавних угруповань. З одного боку, відмінності, що зберігаються в національних податкових системах, перешкоджають вільному пересуванню товарів, послуг, капіталів і громадян усередині угруповання, сповільнюючи цим економічний розвиток, а з іншого – істотна диференціація рівнів оподаткування за країнами призводить до непродуктивного відпливу капіталу. Саме заради недопущення даних негативних тенденцій у межах міждержавних інтеграційних угруповань активно здійснюється зближення податкових систем і взаємоузгодження по-

даткових політик. Ці процеси називаються гармонізацією податків або міждержавною податковою гармонізацією. Гармонізація податків – складова податкової політики ряду держав й охоплює уніфікацію податків, координацію податкових систем та податкової політики країн, що належать до міжнародних регіональних угруповань<sup>102</sup>.

У своїй монографії А. Крисоватий та В. Валігура звернули увагу на дослідження міждержавної податкової гармонізації як складової процесу гармонізації оподаткування. У даному випадку міждержавне інтеграційне угруповання авторами розглянуто як окремий суб'єкт гармонізації оподаткування. Крім того, автори сконцентрували увагу на податкових відносинах держав-членів міждержавного угруповання і на взаємовідносинах останнього та держави, що прагне стати його членом, якою є Україна<sup>103</sup>.

Після закінчення Другої світової війни в Європі розпочалися інтенсивні інтеграційні процеси, у яких брали участь переважно країни Західної і Північної Європи. У 1947 році була утворена Рада Європи – міждержавна організація, що прийняла Європейську конвенцію з прав людини і заснувала Європейський суд з прав людини. У 1951 році з метою більш тісної економічної співпраці та забезпечення безпеки підписано Паризький договір. Угоду про утворення Європейської Співдружності (паралельна назва «Спільний ринок») було підписано в Римі 07.03.1957 р.

У 90-х роках прагнення до інтеграції в ЄС почали виявляти країни Центральної та Східної Європи й держави, які утворилися в результаті розпаду Радянського Союзу. У сучасних економічних і політичних умовах сформувалися нові підходи до визначення рівня й ефективності економічного та соціального розвитку країни, її авторитету у світовій системі. Новим етапом євроінтеграції стало підписання Маастрихтської угоди у грудні 1991 року, яка поклала початок існуванню ЄС, що засвідчило співпрацю не тільки в економічній, а й у політичній та соціальній сфері. Першим досягненням цього договору стало створення Економічного і валютного союзу – найвищої сходинки європейської інтеграції, Європейського центрального банку. А з 01.11.1993 р. Європейське Співтовариство стали називати Європейським Союзом, яким він є в сучасних умовах.

<sup>102</sup> Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: [монографія] / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

<sup>103</sup> Там само.

Серед основних цілей ЄС проголошено зміцнення союзу народів Європи, сприяння збалансованому і тривалому економічному прогресу, посилення економічної, соціальної взаємодії, гарантування безпеки й розвиток співробітництва в юридичній сфері, сприяння збереженню та примноженню добробуту громадян і охороні довкілля.

З 1997 року діє Амстердамський договір, який характеризується як об'єднуючий, тому що його основним завданням було сприяння посиленню серед інших держав інтеграційних процесів, підвищення в них ролі й авторитету ЄС, який проголосив для всіх громадян і держав-учасниць принципи захисту прав людини, демократії, верховенства права, права свободи переміщення громадян, імміграції. Новий договір, який був підписаний у Ніцці та набув чинності з 01.02.2003 р., надає певного імпульсу для розширення ЄС за рахунок нових держав із метою об'єднання всіх європейських держав і перетворення європейського континенту на зону миру, стабільності та економічного зростання.

Досвід інтеграційних процесів у Європі свідчить, що найбільш актуальним є завдання гармонізації податкових систем, що охоплює питання координації національних податкових політик, наближення рівня оподаткування, уніфікації бази оподаткування, переліку основних податків та податкових пільг.

На сьогодні в ЄС щодо практичного застосування податкової гармонізації досягнуто найбільших успіхів. Це пов'язано насамперед з тим, що була своєчасно розроблена і науково обґрунтована концепція податкової гармонізації, яка враховувала потреби економічного розвитку європейських країн.

Гармонізація податків у ЄС є високочутливою політичною зоною. Податкова суверенність – фундаментальна складова національного суверенітету. Одне з найвагомійших прав національного парламенту є право голосу на введення податків. Європейський парламент не може поки що розглядатися як суттєва заміна національному демократичному парламентському контролю. Оподаткування є найбільш важливим інструментом національної економічної та соціальної політики. За його допомогою перерозподіляється прибуток, заохочуються інвестиції чи заощадження, стримується споживання і використання окремих товарів та ін. Оскільки податкова політика кожною країною проводиться відповідно до пріоритетів розвитку національних економік, у ЄС відмовилися від побудови окремої податкової системи, адаптуючи законодавство кожної країни-учасниці з метою підпоряд-

кувати національні податкові системи спільним завданням загальноєвропейської інтеграції<sup>104</sup>.

Початкова потреба в уніфікації податків виникла на рівні окремих держав. Зокрема, така проблема окреслилася у Німеччині на початку XIX ст., після об'єднання окремих земель. Щодо цього К. Рау зазначив: «... різноманітність оподаткування в різних частинах держави спричиняє багато незручностей. Воно перешкоджає рівномірному оподаткуванню жителів різних областей, ускладнює вище управління і вдосконалення податків, заплутує рахівництво і може навіть перешкоджати свободі відносин усередині держави». Нині згадані проблеми на рівні окремої держави втратили актуальність. Питання нерівномірності оподаткування виходять на якісно новий – наддержавний рівень. Інтеграційне угруповання не здатне застосовувати прямі методи регулювання виробництва та зрівноваження дохідності окремих держав. Саме тому його учасники використовують податки та їх гармонізацію як опосередкований метод стимулювання виробничої кооперації та спеціалізації<sup>105</sup>.

На проблеми, пов'язані з наявністю держав із різними рівнями оподаткування, фінансова наука звернула увагу ще в другій половині XIX ст. П. Леруа-Больє розрізняв у Європі країни з «легкими» податками, у яких громадяни виплачують державі 5 або 6% власного доходу (Бельгія), країни з «помірними» податками, у яких громадяни віддають від 7 до 8% (Англія), країни з «важкими» податками, де громадяни віддають майже 11% (Франція) та країни з «надважкими» податками (Італія – 20%, Росія, Австро-Угорщина). Цілком зрозуміло, що така диференціація рівнів оподаткування створювала умови для переходу капіталу в країни з нижчим рівнем оподаткування та відповідно вищою його дохідністю, навіть незважаючи на необхідність у зміні місця проживання. Як зазначив Д. Рікардо, «спокуса переселитися зі своїм капіталом в іншу країну, де він був би звільнений від податкового тягаря, під кінець стає неподоланною і перемагає природну відразу, з якою кожна людина залишає свою батьківщину і старі зв'язки»<sup>106</sup>. Явище створення таких сприятливих режимів з боку окремих держав отримало назву податкової конкуренції.

<sup>104</sup> Демиденко Л. М. Інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.04.01 / Л. М. Демиденко. – К., 2000. – 19 с.

<sup>105</sup> Крисоватий А. І. Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: [монографія] / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.

<sup>106</sup> Там само.

Такий феномен, як податкова конкуренція, досі не розглядався у працях вітчизняних науковців як самостійний об'єкт дослідження. Відповідно, в українських наукових колах не здійснювалися і спроби розкрити зміст поняття «міжнародна податкова конкуренція».

У працях західних економістів явище міжнародної податкової конкуренції активно досліджується протягом більш як двадцяти років. Однак єдиного і загальноприйнятого підходу до тлумачення поняття «податкова конкуренція», поки не сформувалося. Беручи це до уваги, виділимо найбільш вагомні позиції закордонних учених-економістів стосовно характеристики податкової конкуренції<sup>107</sup>.

А. Бойко, аналізуючи механізм управління інвестиційним ризиком у контексті підвищення конкурентоспроможності економіки, зазначає, що підвищення конкурентоспроможності національної економіки потребує, зокрема, надання податкових пільг для створення робочих місць та стимулювання підприємницької активності. Для проблемних регіонів А. Бойко пропонує створити сприятливий режим іноземним інвесторам за рахунок часткового звільнення від податків<sup>108</sup>.

А. Дамаскіна, досліджуючи управління інвестиційними ризиками транснаціональних компаній в Україні, зазначає, що постійні зміни законодавства стосовно платежів до бюджетів усіх рівнів, недостатня прозорість податкової політики, високий рівень оподаткування позбавляють країну конкурентних переваг при залученні іноземних інвестицій<sup>109</sup>.

О. Бозуленко у своїй роботі дає визначення податковій конкуренції, яка є складним, комплексним явищем, що відбивається у різних за змістом її визначеннях. Вона характеризує її і як засіб скорочення податкового навантаження шляхом переміщення капіталу, праці чи бізнесу до юрисдикцій з нижчим рівнем оподаткування, і як засіб залучення до країни інвестицій та ділової активності за допомогою податкових стимулів, і як засіб ухилення від сплати податків. Податкова конкуренція одночасно, з одного боку, забезпечує можливості для підвищення ефективності функціонування бізнесу та розміщення заоща-

<sup>107</sup> Педь І. В. Міжнародна податкова конкуренція: сутність, умови та механізм функціонування / І. В. Педь // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2008. – № 2.

<sup>108</sup> Бойко А. В. Управління інвестиційним розвитком у контексті підвищення конкурентоспроможності економіки / А. В. Бойко // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2007. – № 4. – С. 122–129.

<sup>109</sup> Дамаскіна М. В. Управління інвестиційними ризиками транснаціональних корпорацій в Україні / М. В. Дамаскіна // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2007. – № 4 – С. 39–43.

джень населення, а з іншого – сприяє припливу іноземних інвестицій і економічному піднесенню деяких країн за рахунок втрат державного бюджету та макроекономічних проблем в інших країнах<sup>110</sup>.

Традиційні теоретичні концепції податкової конкуренції – як ті, що ґрунтуються на зіставленні граничної корисності витрачання державних коштів та їх граничної вартості для суспільства (Г. Зодров, П. Мішковські, Дж. Уїлсон), так і ті, що базуються на теорії ігор, – усі розроблені у 80-х роках ХХ ст. Явище податкової конкуренції у межах цих концепцій трактується загалом як шкідливе, адже, на думку авторів концепцій, вона зумовлює загальне недоотримання суспільних благ населенням унаслідок скорочення рівня державних витрат за умов аналогічного скорочення податкового навантаження. Природним висновком цих концепцій є визнання необхідності в гармонізації оподаткування у глобальному масштабі<sup>111</sup>.

Дослідження у сфері оподаткування підтверджують протилежне. Дійсно, протягом останніх десятиліть у розвинених країнах, як і у світі загалом спостерігається стале скорочення рівня середніх податкових ставок. Проте співвідношення обсягів податків та ВВП, а також структура податкового навантаження залишаються майже незмінними, що свідчить про стабільність рівня фінансування державних витрат і системи перерозподілу доходів в економіці. Це вказує на те, що розвиток податкової конкуренції сприяє не стільки загальному скороченню податкових надходжень, скільки формуванню більш конкурентоспроможних систем оподаткування, що базуються на ширшій базі оподаткування та нижчих ставках, а також ліквідації деяких елементів національних податкових систем, що фактично дискримінували певні види економічної діяльності.

Практичні дані також свідчать про досить значний ступінь впливу податкової конкуренції на економічний розвиток країн світу та функціонування міжнародних фінансових ринків. Зокрема, результати досліджень щодо визначення впливу рівня оподаткування на економічний розвиток, проведені А. Бассаніні, Г. Лічем та Дж. Бартолом'ю у 2001–2003 рр., дозволяють констатувати суттєво вищі темпи економічного зростання у країнах із нижчим рівнем оподаткування. Наприклад, протягом 1992–2002 рр. економіка Ірландії зросла на 82 %, тоді

<sup>110</sup> Бозуленко О. Я. Розвиток міжнародної податкової конкуренції в умовах глобалізації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.02 / О. Я. Бозуленко. – К., 2009. – 20 с.

<sup>111</sup> Там само.



як у Франції та Великій Британії цей показник становив відповідно 21 % та 28 %, хоч усі ці країни є членами ЄС та мали однакові зовнішні передумови для розвитку<sup>112</sup>.

Спираючись на світовий досвід стосовно наявності прямого зв'язку між скороченням податкових ставок та зростанням обсягів зовнішніх інвестицій, уряди країн, які розвиваються, почали масово створювати пільгові податкові режими, інтенсифікуючи податкову конкуренцію як з розвиненими країнами, так і між собою. Специфіка створення зон з пільговими податковими режимами полягає в тому, що країни, де традиційні конкурентні чинники були більш-менш присутні, почали формувати вільні та спеціальні економічні зони на власній території (як приклад можна навести ОАЕ, Індію та Південно-Африканську Республіку), а країни, які таких чинників не мали зовсім, скористалися тенденцією делокалізації ведення бізнесу та ефектами фінансової глобалізації, перетворившись на фінансові й реєстраційні офшори (до даної групи країн, зокрема, належать Британські Віргінські й Бермудські острови, Ангілья, Науру, Беліз та ін.).

Суперечливість ставлення урядів різних країн до податкової конкуренції зумовлюється насамперед тим, що відмінності в системах оподаткування за умов принципової схожості внутрішніх умов ведення бізнесу зумовлюють поступове переміщення ділової активності до тих країн, де рівень оподаткування є найбільш сприятливим, тоді як інші країни зазнають скорочення податкових надходжень унаслідок звуження бази оподаткування.

Проведений аналіз співвідношення між показниками обсягів залучення прямих іноземних інвестицій до ВВП та ставки податку на прибуток компаній окремо у старих і нових членах ЄС свідчить про існування прямої залежності між ними. Зокрема, у країнах-старих членах ЄС рівень оподаткування на 50 % вищий, а співвідношення прямих іноземних інвестицій до ВВП майже втричі нижче, ніж у країнах – нових членах<sup>113</sup>.

Вплив податкової конкуренції викликає і потребу деяких країн ЄС, зокрема Німеччини, у суттєвому скороченні внутрішнього рівня оподаткування, адже переміщення бізнесу до інших країн ЄС спричиняє збитки

<sup>112</sup> Бозуленко О. Я. Розвиток міжнародної податкової конкуренції в умовах глобалізації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.02 / О. Я. Бозуленко. – К., 2009. – 20 с.

<sup>113</sup> Там само.

для її бюджету у розмірі до 65 млрд. євро щороку. Аналогічно, відмінності в оподаткуванні інвестиційних доходів та величезні масштаби ухилення від нього зумовили ухвалення Директиви ЄС щодо оподаткування заощаджень, яка була покликана певним чином обмежити це явище.

Ризики, які несе в собі податкова конкуренція для країн з високим рівнем оподаткування, зумовили прагнення частини з них (наприклад, Франції та Німеччини) перейти до глобального регулювання податкових питань у межах ОЕСР, зокрема в аспектах ліквідації офшорних центрів і пільг у національних законодавствах, які дають змогу мінімізувати оподаткування. Проте відсутність єдиної позиції провідних країн світу в цій сфері та їх власне прагнення конкурувати між собою, у тому числі й за допомогою податкових методів, сьогодні унеможливають упровадження дієвих санкцій проти офшорних режимів. Фактично, будь-які спроби здійснення глобального регулятивного впливу в податковій сфері навіть гіпотетично можуть бути успішними лише за умов участі в них усіх розвинених країн, розробки та впровадження певних глобальних стандартів і правил гри, створення відповідних міжнародних інституцій, які мали б достатні повноваження для контролю за дотриманням таких стандартів, тощо<sup>114</sup>.

На сьогодні основною метою міждержавної податкової гармонізації серед країн ЄС є недопущення недобросовісної податкової конкуренції та забезпечення достатнього рівня бюджетних доходів країн-членів співтовариства.

Стратегія інституційних органів ЄС полягає у сприянні забезпеченню однакових умов конкуренції для господарських агентів країн-учасниць, що передбачає усунення податкових кордонів, заходи щодо об'єднання та уніфікації єдиного внутрішнього ринку як основного рушія інтеграційних процесів у регіоні.

На практиці гармонізація податкової сфери відбувається повільніше і складніше, ніж це було передбачено фундаторами єдиної Європи, оскільки країни-учасниці не мають бажання поступатися суверенним правом держави стягувати і розпоряджатися податками, так званою податковою суверенністю, яка є основною складовою національного суверенітету. Питання конвергенції податків у ЄС є гострим та політично дискусійним.

<sup>114</sup> Бозуленко О. Я. Розвиток міжнародної податкової конкуренції в умовах глобалізації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.00.02 / О. Я. Бозуленко. – К., 2009. – 20 с.

Основними пріоритетами політики податкової гармонізації, що проводиться на сьогодні в ЄС, є ліквідація неефективних елементів податкових систем і відмова від номінального податкового суверенітету країн-членів ЄС.

Одночасно концепція податкової гармонізації припускає збереження самобутності національних податкових систем і не передбачає повної стандартизації порядку стягування податків у ЄС<sup>115</sup>.

Кожна країна користується суверенним правом самостійно визначати структуру, механізми обчислення та стягнення податків на її території. Однак неузгоджені дії держав при встановленні податків призводять до існування відмінностей між країнами у рівні податкового навантаження, якому піддаються платники податків, що здійснюють економічну діяльність на їх території.

Особливістю регулювання оподаткування в ЄС є відсутність загального документа (аналогічного Податковому кодексу), що систематизує всі основні норми податкового законодавства ЄС. На сьогодні положення, що визначають податкову політику в ЄС, є сукупністю окремих рішень інститутів ЄС (Рада ЄС, Європарламент та ін.), які оформляються у вигляді директив, регламентів, рішень, рекомендацій і висновків.

Однак зазначені ініціативи стали лише першим кроком у співпраці країн щодо міжнародної гармонізації оподаткування. А. Педь зазначає, що надзвичайна складність процесу отримання згоди держав щодо найменшого обмеження їх податкового суверенітету дає змогу стверджувати, що, незважаючи на перші успіхи, поки що передчасно робити висновки про сталість і невідворотність процесу міжнародної гармонізації у сфері оподаткування<sup>116</sup>.

<sup>115</sup> Ковальчук І.В. Правове регулювання податкових відносин у рамках Європейського Союзу / І.В. Ковальчук // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 410–416.

<sup>116</sup> Педь І.В. Міжнародна податкова конкуренція: сутність, умови та механізм функціонування / І.В. Педь // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2008. – № 2.

Таблиця 2.1.

**Частка окремих податків і податкових платежів у загальному обсязі податкових надходжень країн ЄС у 2010 році, %**

Країна	Непрямі податки			Прямі податки				Соціальні платежі
	ПДВ	Інші	Разом	Персональний	Корпоративний	Майновий та ін.	Разом	
Швеція	18,1	15,6	33,7	30,5	7,4	1,4	39,3	27,0
Данія	19,9	15,7	35,6	48,8	7,6	6,1	62,5	2,2
Бельгія	15,7	14,8	30,5	28,3	7,5	3,2	39,0	30,5
Франція	16,7	19,3	36,0	18,2	5,6	3,0	27,1	37,2
Фінляндія	19,9	12,2	32,1	30,7	7,6	2,4	40,7	27,2
Австрія	18,8	16,2	35,0	22,8	5,7	2,2	30,7	34,4
Італія	14,8	21,0	35,8	25,6	5,7	1,7	33,2	31,0
Словенія	22,1	18,4	40,5	14,7	7,1	1,1	23,0	36,6
Німеччина	16,1	15,2	31,3	22,2	2,6	1,6	26,6	42,1
Угорщина	21,9	19,1	41,0	17,1	5,5	1,1	23,6	35,3
Люксембург	15,5	19,5	35,0	19,1	15,6	2,2	36,9	28,1
Нідерланди	19,1	15,3	34,4	17,5	9,7	4,0	31,2	34,4
Великобританія	18,5	17,4	35,8	28,5	9,0	7,9	45,4	18,8
Чехія	20,0	12,9	32,9	12,8	12,3	0,5	25,6	41,5
Болгарія	34,4	18,3	52,8	8,4	8,2	1,3	17,9	29,3
Іспанія	17,8	17,3	35,1	18,7	11,1	2,2	32,0	34,1
Кіпр	27,4	20,7	48,1	8,8	15,2	4,7	28,4	23,2
Мальта	23,3	22,1	45,4	19,2	11,3	3,9	34,4	20,2
Португалія	–	–	43,3	–	–	–	–	32,1
Греція	21,5	15,9	37,4	14,7	10,3	2,5	27,5	35,1
Польща	22,6	18,0	40,6	11,5	7,4	1,6	20,5	40,0
Естонія	28,3	15,4	43,7	18,2	4,8	0	22,8	33,5
Ірландія	24,9	19,3	44,2	23,8	11,1	5,5	40,3	15,4
Латвія	26,8	17,1	43,9	19,6	6,9	0,7	27,2	28,9
Словаччина	27,3	17,0	44,3	9,4	9,5	1,8	20,8	36,9
Литва	25,0	15,0	40,0	24,1	7,3	0,1	31,5	28,5
Румунія	29,0	17,3	46,3	8,4	9,6	1,1	19,1	34,6
ЄС-27								

Джерело: Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States and Norway// Eurostat Statistical books. – 2007ed. – P. 239, 241, 249, 251, 253, 255, 256.

Детальніше простежити основні тенденції оподаткування в країнах ЄС можна за допомогою аналізу структури податкових надходжень (табл. 2.1.). Розглядаючи розподіл податків на прямі, непрямі та соціальні, можна стверджувати, що у країнах ЄС найбільша частка належить непрямим податкам.

У країнах ЄС спостерігається значна диференціація у структурі податкових надходжень. Найбільш вираженою є тенденція до переважання прямих податків у так званих старих державах-членах ЄС, зокрема в Данії, Фінляндії та Великобританії. Для нових держав-членів ЄС, навпаки, характерне переважання непрямих податків у структурі податкових систем. Ще більша різниця серед аналізованих держав виявляється стосовно частки соціальних податків у загальних податкових надходженнях.

Найбільшим успіхом податкової гармонізації можна вважати зближення параметрів розподілу ВВП ЄС-27 у розрізі непрямого оподаткування. Хоча з огляду на національні відмінності офіційного і реального ВВП доречно говорити лише про зближення формальних параметрів. Податковій конвергенції сприяло таке: прагнення кожної країни використати фіскальні можливості непрямого оподаткування для забезпечення надійної фінансової бази функціонування держави, вимоги керівних органів ЄС щодо встановлення стандартної ставки ПДВ на рівні, не нижчому 15%, рекомендації щодо обмеження переліку підакцизних товарів алкогольними напоями, тютюновою продукцією та енергоносіями, а також уніфікація митного оподаткування інтегрованого ринку<sup>117</sup>. Динаміка питомої ваги податків на споживання у ВВП зображена на рисунку 2.1.

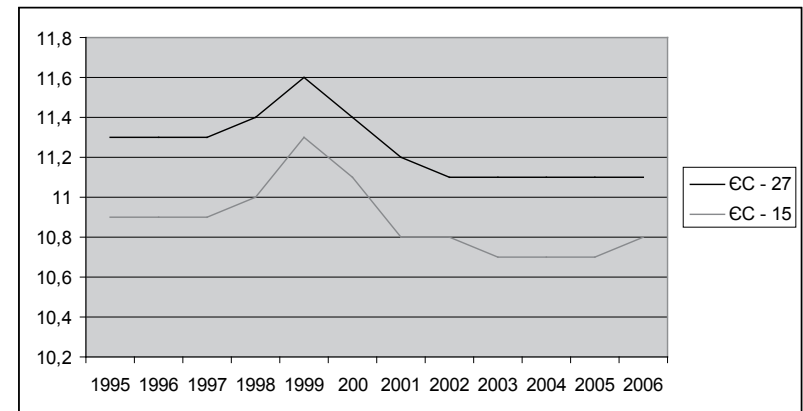
Протягом останніх років у ЄС спостерігається тенденція до зростання частки податків на споживання у структурі загальних податкових надходжень. Передумовою таких змін можна вважати високі частки податків на споживання нових держав ЄС, де податкові надходження від них є традиційно вищими: з перших 11 держав рейтингу лише Португалія представляє ЄС – 15. Основними причинами такої статистики є традиційно нижчі ставки оподаткування капіталу, а часто й робочої сили в державах ЄС – 12, що відповідно збільшує частку податків на споживання в загальній структурі оподаткування. Крім того, такий розподіл спричиняється деякими структурними факторами: нові держави ЄС мають порівняно більш енергоємні економіки,

<sup>117</sup> Крисоватий А. І. Вплив поглиблення інтеграції на податкову політику країн-учасниць ЄС / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // *Фінанси України*. – 2009. – № 2. – С. 31–43.

а оподаткування нафтопродуктів становить значну частину податків на споживання. Зазвичай і податки на тютюнові та алкогольні вироби також мають більшу питому вагу в цих країнах<sup>118</sup>.

Найбільший ступінь узгодженості податків на споживання, порівняно з іншими групами податків, зумовлений історичним розвитком процесу гармонізації податкової сфери в об'єднаній Європі. Потребу в гармонізації податкових систем Європи було усвідомлено ще у процесі становлення європейської інтеграції – на початку 1960-х років. До сьогодні податкова гармонізація залишається пріоритетним напрямом розвитку внутрішньої європейської політики.

Значні диспропорції у країнах ЄС спостерігаються стосовно оподаткування специфічними акцизами. Це пов'язано насамперед з територіальним поділом праці та відповідною спеціалізацією певних країн на виробництві тих чи інших товарів. Спільне для країн ЄС те, що найвагомішим джерелом надходжень від специфічних акцизів є акциз на енергоносії, але надходження від даного податку коливаються у країнах-членах (Італія – 80% усіх надходжень від акцизу, Ірландія – 41,2%, Франція, Німеччина, Великобританія – 71%, 69% та 54% відповідно)<sup>119</sup>.



**Рис. 1.1. Динаміка питомої ваги податків на споживання у ВВП, 1995–2006 рр., %**

Джерело: Taxation trends in the European Union, 2008 edition: Data for the EU Member States and Norway).

<sup>118</sup> Гусак О. Ю. Особливості застосування податків на споживання в країнах Європейського союзу / О. Ю. Гусак // *Формування ринкових відносин в Україні*. – 2008. – № 12. – С. 26–31.

<sup>119</sup> Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. – К.: Знання, 2005.–355 с.

Єдина система акцизних зборів щодо основних груп підакцизних товарів була запроваджена у зв'язку зі створенням Єдиного внутрішнього ринку з 01.01.1993 р. Система гармонізованих у межах ЄС акцизних зборів передбачає впровадження єдиної системи акцизних ставок для основних трьох груп підакцизних товарів (тютюнових виробів, алкогольних напоїв та енергоносіїв – моторного пального та палива для опалення, бензину, газоліну, електроенергії, природного газу, вугілля та коксу), залишаючи право країнам-членам стягувати інші види податків з цих груп товарів.

З метою запобігання шахрайству та полегшення руху основних груп підакцизних товарів між податковими юрисдикціями шляхом усунення існуючих перешкод у 2003 році законодавчо оформлено проєкт створення системи контролю за рухом підакцизних товарів (Excise Movement and Control System) (Рішення Європейського Парламенту і Ради ЄС № 1152/2003/ЄС від 16.06.2003 р. щодо комп'ютеризації руху та нагляду за підакцизними товарами)<sup>120</sup>.

Відсутність єдиного підходу в оподаткуванні корпорацій у різних країнах часто призводить до подвійного оподаткування компаній на території країн ЄС. Таким чином, транснаціональні фірми опинилися у гіршому, ніж національні, становищі, що суперечить меті єдиного ринку ЄС.

Для зміни ситуації, яка склалася, у ЄС були прийняті важливі рішення щодо усунення податкових бар'єрів на шляху транснаціональної діяльності західноєвропейських компаній: Директива «Про єдину систему оподаткування материнських фірм та їх філіалів» і Конвенція «Про усунення подвійного оподаткування прибутку асоційованих підприємств». Згідно з цими документами національні податкові відомства повинні або звільняти від оподаткування величину прибутку, яка перераховується іноземним компаніям, розташованим на їх території філіалами, або враховувати сплачені цими філіалами податки при оподаткуванні материнської компанії. Компанії можуть за необхідності звертатися до арбітражних органів ЄС. Така процедура відображає інтереси не тільки великих індустріальних груп, а й насамперед малих та середніх підприємств, які займаються експортом товарів через свої представництва в інших країнах ЄС.

Іноді проблеми виникають через невідповідність методик розрахунку обсягів оподаткованого прибутку. Країни-учасниці у своїх наці-

<sup>120</sup> Гусак О. Ю. Особливості застосування податків на споживання в країнах Європейського союзу / О. Ю. Гусак // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 12. – С. 26–31.

ональних законодавствах по-різному трактують поняття амортизації, капіталізації прибутків, збитків, резервів і запасів, оцінюють активи і пасиви, що так чи інакше впливає на обсяг чистого прибутку.

Фактором, який гальмує вирівнювання податкових структур у країнах ЄС під впливом інтеграції, є різні рівні тіннізації їх економічних відносин. Адже чим більший тінньовий сектор, тим помітніше офіційний рівень перерозподілу ВВП відхиляється від фактичного податкового навантаження на економіку. І якщо зважати на те, що найбільший у країнах ЄС обсяг тіннізації економіки зафіксовано в Бельгії (28%), Греції (27%), Італії (20%), Іспанії (16%), то очевидним є відставання їх реального рівня оподаткування від цього показника в Австрії, де найменший тінньовий сектор (5,8%). Фактична різниця між податковим навантаженням у північноєвропейських країнах, з одного боку, та південноєвропейських країнах і нових учасниках ЄС, з іншого, є набагато більшою. Останнім доводиться активно розвивати податковий інструментарій сприяння детіннізації економічних відносин, насамперед певним чином оптимізуючи структуру оподаткування, щоб, усунувши диспропорції в податковому навантаженні на легальну і тінньову економіку, перейти до формування податкової політики за прикладом високо розвинених країн ЄС<sup>121</sup>.

Практика реалізації податкової політики країн-членів ЄС, що досягли успіху в економічному розвитку на основі формування різних соціально-економічних концепцій державотворення, не дає підстав сподіватися на проведення повної уніфікації оподаткування навіть у віддаленій перспективі. На сьогодні залишається невирішеним питання щодо формування єдиного оптимального європейського оподаткування, яке б виступало передумовою стабільно високих темпів економічного зростання всіх інтегрованих національних економік. У цьому зв'язку гармонізація регулювання податкових відносин у межах ЄС і надалі відбуватиметься еволюційним шляхом, за допомогою поетапного встановлення нових вимог до податкових систем країн-учасниць.

Очевидною є зацікавленість європейської спільноти у формуванні єдиного підходу до проблем оподаткування у межах ЄС. Необхідність в обчисленні і сплаті податків відповідно до різних вимог країн-членів ЄС, існування специфічних і часто не пов'язаних одна з одною по-

<sup>121</sup> Крисоватий А. І. Вплив поглиблення інтеграції на податкову політику країн-учасниць ЄС / А. І. Крисоватий, Т. В. Кошук // Фінанси України. – 2009. – № 2. – С. 31–43.

даткових формальностей зумовлюють збільшення витрат і не дають європейському бізнесу повною мірою використовувати переваги, що надаються наявністю спільного ринку і єдиної валюти. Окремі відмінності в податкових системах країн-членів ЄС призводять до можливості міжнародного подвійного оподаткування доходів європейських корпорацій, що негативно позначається на розвитку обороту товарів, послуг та інвестицій у ЄС.

Розглядаючи Україну як потенційного кандидата на вступ до ЄС, зауважимо, що оподаткування – це одна з основних сфер процесу адаптації. Досвід європейських країн у сфері оподаткування має слугувати основним орієнтиром для України. Водночас адаптовувати вітчизняну податкову систему потрібно так, щоб мінімально зашкодити власному фіскальному суверенітету, тобто насамперед потрібно приводити у відповідність ті показники, що значно виходять за межі аналогічного діапазону в ЄС. Міждержавна податкова гармонізація має бути не самоціллю, а завершальною стадією гармонізації оподаткування, яка полягає в узгодженні податкових інтересів на наддержавному рівні. А першочерговими мають бути внутрішньодержавні інтереси у сфері оподаткування.

## **РОЗДІЛ 3. ОСНОВНІ ВЕКТОРИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ВИМОГ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ**

### **3.1. ОПТИМАЛЬНІ НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ВИМОГ ЄС**

**У** сучасних умовах податкова система України за своїм складом подібна до податкових систем розвинених європейських країн, проте вона не стала інструментом підвищення конкурентоспроможності держави та характеризується значним тіньовим оборотом.

Джерелами податкового права в державах-членах ЄС є наднаціональне (інтеграційне) податкове право ЄС та національне податкове право кожної з держав. Узагалі податкові відносини у ЄС, відповідно до того, який із рівнів податкового права застосовується, наднаціональний чи національний, поділяються на три групи: відносини, що регулюються винятково нормами податкового права національного рівня; відносини, що регламентуються винятково нормами наднаціонального рівня; відносини, що регулюються як нормами податкового права національного, так і наднаціонального рівня.

Як вже зазначалося, гармонізація законодавства України до законодавства ЄС охоплює поетапне прийняття та впровадження нормативно-правових актів України, розроблених з урахуванням законодавства ЄС. Мова йде не про докорінний перегляд податкової системи, а про її модернізацію за такими основними напрямками, як співвідношення між прямими і непрямими податками, виробництвом і споживанням,

доходами фізичних та юридичних осіб, доцільність диференціації податкових ставок, можливість надання податкових пільг<sup>122</sup>.

Компаративний аналіз вітчизняної та європейських податкових правових систем дозволяє зробити висновок про відмінність у підходах до трактування таких елементів податку, як платники податків, податкова база, а також щодо тлумачення пільг, відшкодувань та витрат.

Процес гармонізації українського законодавства з системою права ЄС уповільнюється через об'єктивну різницю в історичному та соціокультурному розвитку правових систем, діючої кадрової політики, а також корупцію державних службовців та бюрократичну систему в Україні.

Особливої уваги потребує проблема підготовки фахівців з європейського права. Україною зроблено тільки перші кроки на цьому шляху. Наприклад у Росії (вступ до ЄС не проголошено пріоритетом РФ) дослідженнями цих питань займається ряд російських науково-дослідних та академічних установ: Інститут Європи Російської академії наук, Інститут європейського права, Центр порівняльного права при Московському державному інституті міжнародних відносин, Асоціація європейських досліджень. В Академічному правовому університеті при Інституті держави і права Російської академії наук європейське право є обов'язковим предметом програми навчання<sup>123</sup>.

Україна перебуває ще далеко від європейських стандартів правової регламентації, тому формування правового поля держави є тривалим соціальним процесом, що органічно пов'язаний із змінами у всіх інших сферах життя суспільства. Штучно прискорити цей процес неможливо, але потрібно створити йому режим найбільшого сприяння.

Саме тому, створюючи національну державну правову систему відповідно до норм ЄС, необхідно одночасно з гармонізацією вже існуючих законів ухвалювати нові, узгоджені із правовим полем ЄС, законодавчі акти. Беззаперечним є те, що процес гармонізації законодавства України вимагає злагодженої співпраці всіх гілок влади.

Можливості гармонізації податкового законодавства України з вимогами ЄС та пряме застосування європейського досвіду в цій сфері є досить неоднозначними. По-перше, важко знайти спільний знаменник у формуванні ставок оподаткування фізичних та юридичних осіб.

<sup>122</sup> Єфименко Т. Основні напрями трансформації податкової системи в Україні / Т. Єфименко // Фінанси України. – 2007. – № 9. – С. 9–13.

<sup>123</sup> Топорнин Б. Европейское право. / Топорнин Б. – М., 1999.

Ставки оподаткування європейських країн істотно відрізняються, незважаючи на помітну останнім часом тенденцію до їх уніфікації. По-друге, процес гармонізації податкового законодавства держав Європи є далеким від завершення та досі перебуває у динамічному розвитку.

Серед інших проблем правової системи України необхідно виділити відсутність дієвого механізму гармонізації чинних правових норм. Як зазначає експерт Українсько-Європейського консультативного центру з питань законодавства В. П'ятницький у своїй роботі «Fundamental Reform for Future Integration» для журналу The Day, «головна проблема України не в підготовці, а у виконанні нового законодавства. У нас існує велика кількість добрих законів, які не працюють на практиці»<sup>124</sup>. Україна, ще далека від європейських стандартів правової регламентації. Багатогранність європейського правового поля, його комплексний характер наочно свідчать про труднощі на шляху узгодження національного законодавства із загальноєвропейським. Формування правового поля держави є тривалим соціальним процесом, що органічно пов'язаний із змінами у всіх інших сферах життя суспільства. Штучно прискорити цей процес неможливо, але потрібно створити йому режим найбільшого сприяння. Більш ефективному процесу наближення правового поля держави до стандартів права ЄС сприятиме вжиття таких заходів, як:

- розвиток законодавства України у напрямі його наближення до законодавства ЄС та забезпечення високого рівня підготовки в Україні проектів законів та інших нормативно-правових актів;
- вироблення єдиних, обов'язкових для всіх суб'єктів права законодавчої ініціативи правил підготовки проектів нормативно-правових актів у процесі адаптації законодавства;
- розробка органами державної влади в Україні «гармограм» – графіків роботи з гармонізації законодавства для окремих галузей права;
- створення українсько-європейського глосарія юридичної термінології;
- забезпечення системності та узгодженості у роботі органів державної влади під час здійснення заходів з адаптації законодавства;
- активне залучення іноземних експертів та максимальне використання технічної допомоги ЄС щодо адаптації українського законодавства.

<sup>124</sup> Fundamental Reform for Future Integration // The Day. – June 6, 2000. – № 18. – Р. 5.

З економічного погляду інтеграція України до ЄС мала б однозначний позитивний вплив на функціонування ринкового господарства. Вона б надала переваги, які ми згрупували так: 1) торговельні, тобто уможливила б просування товарів на європейський ринок без значних перешкод; 2) макроекономічні – могла б допомогти протистояти циклічним коливанням кон'юнктури через участь у спільній економічній політиці ЄС, а також уможливила б вирівнювання економічних показників; 3) фінансові – на макрорівні – забезпечення утримання валютного курсу на стабільному рівні через участь у єдиній валютній системі, можливість користуватися бюджетними фондами, щоб вирівняти економічний розвиток, координація спільної фіскальної та монетарної політик через перенесення компетенції на наднаціональний рівень, зниження податкових та митних бар'єрів; на мікрорівні – зниження операційних витрат для підприємств через участь у єдиній валютній системі, можливість безперешкодного створення філіалів фірм; збільшення обсягів перебігу інвестиційного капіталу в Україну з країн ЄС. Проте найбільші можливості, як зазначають вітчизняні дослідники, виникають у сфері потенційних приватних інвесторів, що вимагає створення умов для філій банків ЄС і страхових компаній, інвестиційних фондів. Реалізація завдань європейської інтеграції вирішальною мірою залежатиме від прогресу на головному напрямі – забезпечення сталого зростання та прискореного подолання на цій основі розриву в обсягах ВВП на душу населення між Україною та державами-членами ЄС. За останні роки цей розрив значно зріс і тепер він у кілька разів більший, ніж у Польщі, Чехії та Угорщині.

Розглядаючи теоретичні питання щодо набуття Україною асоційованого членства в ЄС та інших міжнародних структурах, потрібно згадати про сформовані принципові підходи стосовно асоційованого членства країн в Союзі, адже з боку ЄС не існує чітко встановлених критеріїв щодо асоційованого членства. Це питання вимагає насамперед політичної згоди країн-членів ЄС, тому важливим є визначення необхідних заходів та окреслення можливих критеріїв досягнення Україною в майбутньому асоційованого членства, що потребує:

- зміцнення державних фінансів;
- проведення адміністративної реформи;
- зменшення перешкод на шляху приватної економічної діяльності;
- прискорення процесів приватизації;

- реструктуризація ключових секторів економіки;
- поліпшення умов конкуренції;
- покращання системи соціального захисту, що передбачає насамперед проведення пенсійної реформи;
- подальша лібералізація торгівлі.

Сучасний етап розвитку вітчизняного законодавства у сфері оподаткування зумовлюється рядом чинників: економічною глобалізацією; особливостями розвитку сформованих на теренах пострадянської України норм інститутів та традицій податкового права; впливом усталеної практики адміністрування податків на сприйняття економічних реалій суб'єктами правотворення; намаганням окремих платників податків одержати податкові пільги, преференції податкового характеру; правовим нігілізмом, частково спричиненим недосконалістю юридичних конструкцій податкового права та неодноманітною практикою його застосування.

Значною подією в житті українського суспільства стало набрання чинності першим в історії України кодифікованим законодавчим актом з питань оподаткування – Податковим кодексом України<sup>125</sup>.

Реалізація механізму проведення податкової гармонізації полягає у вжитті ряду заходів, які можна згрупувати у чотири етапи. Перший – це проведення ретельного аналізу положень директив ЄС, що регулюють питання оподаткування всередині ЄС на предмет відмінностей у правовому регулюванні суб'єктів та об'єктів оподаткування, визначення бази оподаткування, порядку обчислення та сплати податків, а потім відображення відмінностей у таблиці розбіжностей у податковому законодавстві України та ЄС. Другим етапом є встановлення пріоритетності усунення розбіжностей – визначення розбіжностей, що виступають головними перешкодами на шляху гармонізації, та способів їх усунення. Цей етап найскладніший, оскільки він на практиці означатиме не тільки пошук у національному податковому праві інструментів інкорпорації вимог директив ЄС, але й проведення реформування в певних сферах оподаткування. На третьому етапі потрібно визначити, до яких нормативно-правових актів законодавства України буде вимагатися внесення змін та доповнень з метою інкорпорації положень директив ЄС. Нарешті, четвертий етап полягатиме у проведенні юридико-технічної, нормопроектувальної роботи, тобто у створенні проектів актів законодавства, у яких втілені результати

<sup>125</sup> Податковий кодекс України // Офіційний вісник України.–2011. – № 92. – Т. 1. – ст. 9.

податкової гармонізації. Отже, механізм проведення податкової гармонізації містить порівняльно-правовий, законотворчий та юридико-технічний аспекти.

Встановлення обсягу податкової гармонізації починається з аналізу положень директив ЄС, якими гармонізовані питання оподаткування всередині ЄС. Місце податкової гармонізації у процесі адаптації законодавства України до законодавства ЄС визначається роллю податків як інструментів впливу на створення між Україною та державами-учасницями Європейських Співтовариств режиму вільної торгівлі.

У процесі поглиблення реформ зусилля докладаються в напрямі подолання штучного протиставлення держави і ринку. Це зумовлюється тим, що основним суб'єктом політики економічного зростання, подальшої демократизації суспільства та поглиблення інтеграційних процесів є держава. Звідси випливає об'єктивна необхідність в істотному зміцненні її дієздатності. Водночас потрібно унеможливити надмірне її втручання в ті сфери, де цього не повинно бути. Робота у цьому напрямі має полягати не у витісненні вже сформованих ринкових механізмів, а в їх доповненні, удосконаленні, зміцненні, посиленні дієвості та ефективності. На новому етапі розвитку визначальним завданням держави є створення сприятливих інституційних передумов для реалізації завдань європейської інтеграції та утвердження в Україні соціально орієнтованої структурно-інноваційної моделі розвитку. З подальшою інтеграцією країн Європи до ЄС зв'язок між проведенням податкової політики ЄС та інших сфер (митної, тарифної тощо) політики ЄС стає все більш очевидним. Сьогодні існує досить велика збірка законів ЄС стосовно регулювання різних питань, пов'язаних з оподаткуванням, які можуть бути використані громадянами у разі порушення законодавства ЄС у країні-члені ЄС. Для забезпечення відповідної адаптації цієї збірки законів до швидких темпів соціальних змін, а також для подальшого спрощення законодавства ЄС запроваджує нові інструменти проведення податкової політики, які дозволять йому вирішувати нові проблеми у майбутньому, а саме:

– створення постійно діючого форуму для того, щоб країни-члени обмінювалися інформацією стосовно прямих податків та підтримували свою присутність у міжнародних організаціях;

– запровадження діалогу з населенням та компаніями з метою надання їм інформації стосовно їхніх прав у інших країнах ЄС;

– забезпечення узгодженості національних податкових систем та їх відповідності цілям ЄС з метою створення умов для реалізації економічного та валютного союзу;

– сприяння конкурентоспроможності промисловості ЄС на міжнародному рівні;

– розширення ЄС;

– боротьба з податковими махінаціями та ефективне виявлення інших порушень у цій сфері. Країни, що наближаються до вступу в ЄС, мають повністю асимілювати законодавство ЄС та утримуватися від запровадження будь-яких заходів, що вступають у конфлікт із законодавством ЄС. Сьогоднішні «країни-кандидати» продовжують працювати над адаптацією до європейського законодавства та узгодженням запроваджених ними нових податкових заходів відповідно до правил ЄС стосовно оподаткування компаній. Це один із пріоритетних напрямів, що їх визначив ЄС у «положеннях про партнерство» з метою надання допомоги цим країнам у їх майбутньому вступі до ЄС. Єврокомісія розробила детальну стратегію, включаючи проведення аналізу та моніторингу процесу запровадження змін у податкових системах та адміністративних структурах країн, що є потенційними кандидатами до вступу в ЄС, а також надання допомоги у проведенні тренінгу для державних службовців таких країн.

## **3.2. АНАЛІЗ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА В КОНТЕКСТІ ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ**

### ***3.2.1. Аналіз директив щодо акцизного податку в Україні та державах-членах ЄС***

**Е**фективність і сталість системи оподаткування залежить насамперед від запровадження та відповідного використання оптимальної моделі формування достатньої дохідної бази бюджетів різних рівнів, у тому числі і за рахунок основного їх джерела – податкових надходжень. Одним із бюджетоформуючих податків в Україні є



акцизний податок, однак на сучасному етапі розвитку України в механізмі його адміністрування наявні певні проблеми та неузгодженості. Про них свідчить як рівень тіншового обігу підакцизних товарів, так і наявні диспропорції між економічними показниками відповідних секторів економіки та фіскальною ефективністю застосування акцизного збору для оподаткування окремих груп указаних товарів<sup>126</sup>.

На думку більшості вчених, вирішення проблем, що існують у процесі адміністрування акцизного податку, є одним зі шляхів збільшення доходів бюджету без зростання рівня відповідного податкового навантаження.

Протягом останніх років в Україні постійно здійснюються процедури щодо вдосконалення процесів адміністрування акцизного податку. Прикладом є зміна назви самого податку, яка була введена Податковим кодексом України. На думку науковців, це пов'язано зі змінами національної податкової системи і державною політикою регулювання виробництва та обігу окремих видів підакцизних товарів.

На думку В. Макаренка, додатковим чинником, що впливає на формування акцизної політики в Україні, є вплив цього податку на рівень споживання товарів, шкідливих для здоров'я людини. Цей фактор постійно використовувався в Україні протягом останніх років. Так, тільки протягом 2008–2009 років Верховною Радою України прийнято ряд законодавчих актів, спрямованих як на підвищення ставок акцизного податку та визначення порядку їх встановлення, так і на вдосконалення основних засад державного регулювання виробництва та обігу підакцизних товарів<sup>127</sup>.

У цілому зазначимо, що акцизний податок у національну податкову систему був введений у 1991 році та зумовлений необхідністю у врегулюванні споживання монопольних і високорентабельних товарів в Україні, а також створенням умов для формування достатньої дохідної частини бюджету країни. Протягом періоду застосування акцизного податку в Україні законодавство, що його регулює, зазнавало значних змін. На початку використання акцизного збору до переліку підакцизних товарів, крім нині діючих, було введено ювелірні вироби, кольорові телевізори, магнітофони, відеоапаратуру й апаратуру звукозапису, компакт-диски, одяг з натуральної шкіри та хутра тощо. Однак уже з 2000 року було значно скорочено перелік підакцизних товарів,

<sup>126</sup> Макаренко В. В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні / В. В. Макаренко // Інноваційна економіка. – 2010. – № 2. – С. 252–256.

<sup>127</sup> Там само.

змінено ставки податку, а підакцизними товарами визначені алкогольні напої, тютюнові вироби, спирт, пиво, транспортні засоби, нафтопродукти та ювелірні вироби. Метою скорочення переліку підакцизних товарів було створення найбільш ефективної системи оподаткування акцизним збором/податком, а також посилення державного контролю за обігом підакцизної продукції, що особливо стосується режиму обігу алкогольних напоїв і тютюнових виробів. Оподаткування вказаних товарів регулювалося окремим Законом України «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби», а загальні засади державного регулювання їх виробництва та обігу регулюються Законом України «Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів»<sup>128</sup>. До інструментів такого регулювання належить система акцизних складів, механізм використання спеціальних марок акцизного збору, ліцензування виробництва й обігу підакцизної продукції та ін.

Акцизний податок є одним з найбільш ризикованих податків з погляду на його вплив на формування дохідної частини бюджету, що викликано: специфікою функціонування підакцизної продукції на ринку, постійними змінами законодавчого поля, а також рівнем ефективності державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів<sup>129</sup>.

Як засвідчують офіційні дані, специфічні акцизи відіграють визначну роль у формуванні податкових надходжень до бюджетів багатьох країн світу. За рахунок зростання рівня добробуту населення та рівня споживання відбувається і збільшення фіскального значення акцизів як номінальне, так і з урахуванням інфляційних процесів. Такі процеси мають місце при одночасному зниженні питомої ваги акцизів у доходах бюджету порівняно з податками на доходи. В Україні переважне значення у формуванні загальних надходжень акцизного збору мають надходження акцизного збору з алкогольних напоїв та тютюнових виробів. Так, у 2008 році надходження до бюджету від акцизного податку становили 21,3 млрд. грн, що дорівнює 14,3 % від загальних податкових надходжень до Державного бюджету України<sup>130</sup>.

<sup>128</sup> Про державне регулювання виробництва та обігу спирту етилового, коньячного та плодового, алкогольних напоїв та тютюнових виробів: закон України: від 19.12.1995 р. № 481/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=481%2F95-%E2%F0>

<sup>129</sup> Лютий І. О. Податки на споживання в економіці України / Лютий І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. – К.: Знання, 2005. – С. 335.

<sup>130</sup> Показники виконання Державного бюджету України за січень-грудень 2009 року [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.ukrstat.gov.ua](http://www.ukrstat.gov.ua)

У загальній сумі надходжень від даного податку 82,6% становлять надходження від акцизного податку з вітчизняних товарів. У структурі акцизного збору з вітчизняних товарів переважають надходження від лікєро-горілчанних та тютюнових виробів, на які припадає 67,3% загальних надходжень податку до бюджету<sup>131</sup>.

Обмеженість бази оподаткування акцизним податком в Україні, що є наслідком незначного переліку підакцизних товарів, стала причиною того, що акцизний збір з алкогольних та тютюнових виробів в Україні має найбільше фіскальне значення порівняно з країнами ЄС (у 2007 році – 3,7% і 2,2% відповідно). Потрібно зазначити, що показник фіскального значення акцизного збору/податку з алкогольних напоїв і тютюнових виробів у більшості випадків вищий за середньоевропейський. Крім того, ставки податку на таку продукцію в Україні значно менші за середньоевропейські<sup>132</sup>.

Виходячи з того, що адміністрування податків є управлінською діяльністю органів державної виконавчої влади, яка пов'язана з організацією процесу оподаткування та заснована на державних законодавчих і нормативних актах, одним з негативних аспектів у системі адміністрування акцизного податку є те, що його стягнення регулюється понад 230 нормативно-правовими актами. Окреслена ситуація значно ускладнює роботу як суб'єктів підприємництва, так і контролюючих органів України, а також не дозволяє ефективно здійснювати заходи державного контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів.

Незважаючи на численні зміни до законодавства, що регулює виробництво та обіг підакцизних товарів, сьогодні зберігається тенденція до використання різноманітних схем ухилення від сплати акцизного збору/податку та інших податків економічними агентами, які пов'язані з даною сферою. Наявність таких схем викликана як недосконалістю законодавчої бази, так і проблемами в адмініструванні акцизного податку в Україні. Головним чинником втрат бюджету від ненадходження акцизного збору є суттєва величина незаконного виробництва та обігу спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів, що є також одним із каналів відпливу коштів до тіншового сектора економіки. За окремими оцінками експертів, лише по лікєро-горілчаній продукції величина тіншового сектора сягає 30%<sup>133</sup>.

<sup>131</sup> Звіт про результати діяльності органів ДПС України за 2009 рік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.sta.gov.ua](http://www.sta.gov.ua).

<sup>132</sup> Коротун В. І. Світові тенденції акцизного оподаткування і перспективи його оптимізації в Україні / В. І. Коротун // Науковий вісник Національного університету ДПС України – 2008. – № 1 (40). – С. 112–118.

<sup>133</sup> Грезина Е. Борьба за оригинальность / Е. Грезина // Акциз. – 2008. – № 8, 9. – С. 46–49.

В. Макаренко, виділяє і інші схеми зниження величини об'єкта оподаткування акцизним податком. Зокрема, це стосується: ввезення підакцизних товарів поза митним контролем; здійснення псевдоекпорту підакцизних товарів; декларування товарів на фіктивні фірми; заниження митної вартості імпортованих товарів; переміщення товарів за фіктивними документами; використання необлікованого спирту при виробництві лікєро-горілчаної продукції; використання підроблених марок акцизного збору; заміна при маркуванні безпосереднього об'єкта оподаткування тощо<sup>134</sup>.

Підготовлений та введений у дію розділ VI «Акцизний податок» Податкового кодексу України поєднав у собі всі законодавчі акти для досягнення прозорості та стабільності законодавства з питань оподаткування акцизним податком. У Податковому кодексі України передбачено всі норми щодо оподаткування підакцизної продукції, встановлено ставки акцизного податку та визначено особливості оподаткування.

У сучасних умовах під акцизним податком розуміють непрямий податок на споживання окремих видів товарів або продукції, визначених Податковим кодексом України як підакцизні, що входить до ціни таких товарів (продукції).

Згідно зі статтею 212 Податкового кодексу України платниками податку є виробники та імпортери підакцизних товарів, а також:

– особи, що реалізують конфісковані підакцизні товари, підакцизні товари, які мають статус безхазяйних, та за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, товари, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

– особи, які реалізують або передають у володіння, користування чи розпорядження підакцизні товари, що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, визначеного відповідно до пункту 213.3 Податкового кодексу України;

– особи, що порушили правила дотримання вимог митних режимів (транзит, митний склад, знищення або руйнування, відмова на користь держави, магазин безмитної торгівлі, тимчасове ввезення, переробка на митній території України), що передбачали звільнення від оподаткування;

<sup>134</sup> Макаренко В. В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні / В. В. Макаренко // Інноваційна економіка. – 2010. – № 2. – С. 252.

– особи, що відповідальні за виконання умов цільового використання підакцизних товарів, на які встановлено ставку податку 0 грн за 1 л 100 – відсоткового спирту, 0 євро на 1 000 кг нафтопродуктів та порушили такі вимоги;

– особи, які порушили умови щодо цільового використання підакцизних товарів при здійсненні операцій з підакцизними товарами, які не підлягали оподаткуванню або звільнені від оподаткування<sup>135</sup>.

Характерною особливістю акцизного податку є те, що в Податковому кодексі України не встановлено можливості справляння акцизного податку через податкових агентів, тому в перелік платників цього податку вже не внесені юридичні або фізичні особи, які купують (одержують в інші форми володіння, користування або розпорядження) підакцизні товари у податкових агентів<sup>136</sup>.

Щодо об'єкта оподаткування, то відповідно до статті 213 Податкового кодексу України до них віднесено:

– операції з реалізації конфіскованих підакцизних товарів, товарів, що визнані безхазяйними, за якими не звернувся власник до кінця строку зберігання, та ті, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходять у власність держави;

– операції з реалізації або передачі у володіння, користування чи розпорядження підакцизних товарів, що були ввезені на митну територію України із звільненням від оподаткування до закінчення строку, відповідно до п. 213.3 Податкового кодексу України;

– обсяги та вартість втрачених підакцизних товарів (продукції), що перевищують встановлені норми втрат з урахуванням пункту 214.6 Податкового кодексу України<sup>137</sup>.

Як зазначають О. Янченко та О. Яковенко, у разі наявності наднормативних втрат спирту та алкогольних напоїв, допущених з вини виробника під час виробництва підакцизних товарів, базою оподаткування є вартість (кількість) цих товарів, які можна було б виробити з наднормативно втрачених товарів<sup>138</sup>.

<sup>135</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>136</sup> Янченко О. Колись був збір, тепер – акцизний податок. Що змінилося? [Електронний ресурс]. / О. Янченко, О. Яковенко – Режим доступу: <http://www.vlasnasprava.info/ua>

<sup>137</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>138</sup> Янченко О. Колись був збір, тепер – акцизний податок. Що змінилося? [Електронний ресурс]. / О. Янченко, О. Яковенко – Режим доступу: <http://www.vlasnasprava.info/ua>

Не підлягають оподаткуванню операції з вивезення підакцизних товарів платником податку за межі митної території України. Нововведенням є те, що до таких операцій додали операції зі ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів, у яких виявлено недоліки, що перешкоджають реалізації цих товарів на митній території країни імпортера, для їх повернення експортеру.

До переліку операцій, які звільнені від оподаткування, додали такі:

– ввезення підакцизних товарів на митну територію України, призначених для офіційного (службового) користування дипломатичними представництвами іноземних держав, консульськими установами іноземних держав;

– безоплатна передача для знищення підакцизних товарів, конфіскованих за рішенням суду, та таких, що перейшли у власність держави внаслідок відмови власника, якщо вони не підлягають реалізації;

– ввезення на митну територію України всіх підакцизних товарів (раніше – лише алкогольних напоїв та тютюнових виробів), що використовуються як сировина для виробництва підакцизних товарів, за умови пред'явлення органу державної митної служби ліцензії на право виробництва (крім виробництва нафтопродуктів);

– ввезення на митну територію України підакцизних товарів (крім алкогольних напоїв і тютюнових виробів) як міжнародної технічної допомоги або як гуманітарної допомоги;

– ввезення акредитованими державними випробувальними лабораторіями та/або суб'єктами господарювання еталонних чи тестових зразків тютюнових виробів (не призначених для продажу вроздріб) для проведення досліджень чи випробувань (калібрування лабораторного обладнання, проведення дегустацій, вивчення фізико-хімічних показників, дизайну);

– реалізація скрапленого газу на спеціалізованих аукціонах для потреб населення у порядку, встановленому Кабінетом Міністрів України.

Відповідно до статті 219 Податкового кодексу України всі підакцизні товари, які тимчасово ввозяться на митну територію України для показу чи демонстрації, якщо вони залишаються у власності нерезидентів та їх використання на території України не має комерційного характеру, пропускаються через митний кордон України без

сплати акцизного податку під зобов'язання про вивезення таких товарів у такому самому стані, за умови надання гарантій (грошової застави) органу державної митної служби<sup>139</sup>.

Щодо порядку визначення бази оподаткування акцизним податком, то його встановлено у статті 214 Податкового кодексу України.

У разі обчислення податку із застосуванням адвалорних ставок базою оподаткування є:

- вартість реалізованого товару (продукції), виробленого на митній території України, за встановленими виробником максимальними роздрібними цінами без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку;
- вартість товарів (продукції), що ввозяться на митну територію України, за встановленими імпортером максимальними роздрібними цінами на товари (продукцію), які він імпортує, без податку на додану вартість та з урахуванням акцизного податку.

У разі обчислення податку із застосуванням специфічних ставок з вироблених на митній території України або ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції) базою оподаткування є їх величина, визначена в одиницях виміру ваги, обсягу, кількості товару (продукції), об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках.

Можливе застосування одночасно адвалорної та специфічної ставки, тоді базою оподаткування буде база, визначена відповідно до пунктів 214.1 та 214.4 Податкового кодексу України.

У пункті 215.1 статті 215 Податкового кодексу України встановлено такі групи підакцизних товарів:

- 1) спирт етиловий, алкогольні напої, пиво;
- 2) тютюнові вироби, тютюн та промислові замітники тютюну;
- 3) нафтопродукти, скраплений газ;
- 4) автомобілі легкові, кузови до них, причеми та напівпричеми, мотоцикли.

Перелік підакцизних товарів доповнено новим видом – скраплений газ, на який встановлено ставку податку в розмірі 40 євро за 1 000 кг.

Що стосується ставок податку на інші підакцизні товари, то вони зросли, особливо на нафтопродукти. Підвищилися ставки на алко-

<sup>139</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

гольні, тютюнові вироби та зросло мінімальне акцизне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку на тютюнові вироби.

На думку О. Янченко та О. Яковенко, важливо не оминати увагою те, що пунктом 1 підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України зберігаються знижені ставки податку для коньяків (коди згідно з УКТ ЗЕД 2208 20 12 00, 2208 20 62 00): 20 гривень за 1 літр 100 – відсоткового спирту у 2011 році; 27 гривень за 1 літр 100 – відсоткового спирту у 2012 році. Починаючи з 2013 року ставка податку для коньяків буде такою самою, як і для інших напоїв, що містять спирт (підгрупа 2208 УКТ ЗЕД)<sup>140</sup>.

Незмінними залишилися ставки на легкові автомобілі, причеми та напівпричеми, але при цьому було дещо переглянуто ставки на кузови та мотоцикли. Зокрема, акцизи на кузови (включаючи кабіни) для моторних транспортних засобів відтепер будуть вимірюватися у євро – 100 (для товарної категорії 87071010 згідно з УКТ ЗЕД) і 400 (для товарної категорії 87071090 згідно з УКТ ЗЕД), а були 1000 і 4000 гривень відповідно. Нову ставку встановлено і на мотоцикли та велосипеди з допоміжним мотором, з колясками або без них (код згідно з УКТ ЗЕД 8711900000) – 10 євро за 1 шт. (для інших мотоциклів ставку збережено на попередньому рівні – 0,2 євро за 1 куб. см об'єму циліндрів двигуна).

Але ставки податку, які нині наведено у статті 215 Податкового кодексу України, будуть застосовуватися недовго. Відповідно до пункту 4 розділу XIX «Прикінцеві положення», Податкового кодексу України Кабінет Міністрів України повинен щорічно до 1 червня вносити до Верховної Ради України проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо абсолютних ставок оподаткування акцизним податком з урахуванням індексів споживчих цін та цін виробників промислових товарів. Ця норма змінила попередню, що передбачала щорічну індексацію ставок акцизного податку, які застосовувалися за умови публікації Кабінетом Міністрів України нових проіндексованих ставок<sup>141</sup>.

У статті 229 Податкового кодексу України визначені особливості оподаткування спирту етилового та нафтопродуктів, що використовуються як сировина для нафтохімічної промисловості.

<sup>140</sup> Янченко О. Колись був збір, тепер – акцизний податок. Що змінилося? // [Електронний ресурс]. / О. Янченко, О. Яковенко – Режим доступу: <http://www.vlasnasprava.info/ua>

<sup>141</sup> Там само.

Пільги з оподаткування спирту етилового передбачають, що акцизний податок справляється за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту із:

а) спирту етилового, який використовується підприємствами первинного та змішаного виноробства для виробництва виноградних та плодово-ягідних виноматеріалів і сусла;

б) спирту етилового, який використовується для виробництва лікарських засобів (у тому числі компонентів крові і вироблених з них препаратів), крім лікарських засобів у вигляді бальзамів та еліксирів;

в) спирту етилового денатурованого (спирту технічного), який реалізується суб'єктам господарювання з метою його використання як сировини для виробництва продуктів органічного синтезу, що не містять у своєму складі більш як 0,1 % залишкового етанолу;

г) біоетанолу, що використовується підприємствами для виробництва бензинів моторних сумішевих із вмістом біоетанолу, етил-трет-бутилового етеру (ЕТБЕ), інших добавок на основі біоетанолу;

г) біоетанолу, який використовується для виробництва біопалива<sup>142</sup>.

До отримання з акцизного складу спирту для виробництва названої вище продукції платникам податку потрібно видати податковий вексель для гарантування цільового використання спирту. При цьому строк, на який видається податковий вексель підприємствами-виробниками для виробництва окремих видів продукції, не може перевищувати 90 календарних днів, а підприємствами первинного виноробства та виробниками лікарських засобів – 180 календарних днів.

Потрібно враховувати, що відвантаження спирту етилового, який використовується для виробництва лікарських засобів, та спирту етилового денатурованого, що використовується для виробництва продуктів органічного синтезу, здійснюється в межах квот, установлених Кабінетом Міністрів України. Зазначимо, що обсяги квот на відвантаження спирту етилового, що використовується для виробництва лікарських засобів, за ставкою 0 гривень за 1 літр 100-відсоткового спирту етилового вже встановлено постановою Кабінету Міністрів України № 19 від 05.01.2011 р.<sup>143</sup>

Що стосується нафтопродуктів, то пільги з їх оподаткування є нововведенням Податкового кодексу України. Зокрема, встановлено, що

<sup>142</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>143</sup> Янченко О. Колись був збір, тепер – акцизний податок. Що змінилося? // [Електронний ресурс]. / О. Янченко, О. Яковенко – Режим доступу: <http://www.vlasnasprava.info/ua>

легкі дистилляти (код згідно з УКТ ЗЕД 2710111100) та важкі дистилляти (код згідно з УКТ ЗЕД 2710193130) можуть бути реалізованими як сировина для виробництва етилену за нульовою ставкою. Крім того, вказані дистилляти можуть ввозитися в Україну як сировина для виробництва етилену без сплати акцизного податку. До отримання цих дистиллятів виробниками має видаватися податковий вексель на суму акцизного податку, нарахованого на обсяг нафтопродуктів на строк до 90 календарних днів<sup>144</sup>.

Згідно зі статтею 216 Податкового кодексу України датою виникнення податкових зобов'язань є:

- щодо підакцизних товарів, вироблених на митній території України, – дата їх реалізації виробником;
- щодо зіпсованого, знищеного, втраченого підакцизного товару – дата складання відповідного акта;
- у разі ввезення підакцизних товарів на митну територію України – дата подання митної декларації або дата нарахування податкового зобов'язання митним органом;
- при передачі підакцизних товарів, вироблених з давальницької сировини, – дата їх відвантаження виробником замовнику або за його дорученням іншій особі;
- при використанні підакцизних товарів (продукції) для власних виробничих потреб – дата їх передачі для такого використання (крім використання для виробництва підакцизних товарів)<sup>145</sup>.

Раніше податкові зобов'язання з акцизного податку виникали за правилом першої події – за датою зарахування коштів або датою відвантаження товару (стаття 4 Декрету Кабінету Міністрів України № 18–92 від 26.12.1992 р.)<sup>146</sup>.

Звернемо увагу на те, що відповідно до пункту 216.3 Податкового кодексу України податкове зобов'язання стосовно втраченого підакцизного товару не виникає, якщо:

а) платник податку документально зафіксував ці втрати та надав контролюючим органам необхідні докази того, що відповідний підакцизний товар утрачено внаслідок аварії, пожежі, повені чи інших

<sup>144</sup> Податковий кодекс України: від 2 грудня 2010 року – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>145</sup> Податковий кодекс України?: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>146</sup> Янченко О. Колись був збір, тепер – акцизний податок. Що змінилося? [Електронний ресурс]. / О. Янченко, О. Яковенко – Режим доступу: <http://www.vlasnasprava.info/ua>

форс-мажорних обставин, і його використання на митній території України є неможливим;

б) підакцизний товар утрачено внаслідок випаровування в процесі виробництва, обробки, переробки, зберігання чи транспортування такого товару чи з іншої причини, пов'язаної з природним результатом. Ця вимога застосовується у разі втрати підакцизних товарів у межах нормативів втрат, які затверджуються центральним органом виконавчої влади, уповноваженим Кабінетом Міністрів України<sup>147</sup>.

Щодо строків сплати податку, то у статті 222 Податкового кодексу України визначено такі:

1) для виробників підакцизних товарів на митній території України – протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку для подання податкової декларації за місяць;

2) для алкогольних напоїв, при виробництві яких використовується спирт етиловий неденатурований, – при придбанні марок акцизного податку;

3) для власників продукції, виробленої з давальницької сировини, – не пізніше дати відвантаження готової продукції;

4) для імпортованих підакцизних товарів (крім маркованої продукції) – до або в день подання митної декларації;

5) для імпортерів маркованої підакцизної продукції – при придбанні марок акцизного податку з доплатою (у разі потреби) на день подання митної декларації<sup>148</sup>.

Що стосується декларації з акцизного податку, то відповідно до статті 223 Податкового кодексу України платники податку з підакцизних товарів, вироблених на митній території України, та імпортери алкогольних напоїв і тютюнових виробів мають подавати її щомісяця не пізніше 20 числа наступного періоду.

Незважаючи на ретельну підготовку норм Податкового кодексу України, що регулюють порядок справляння акцизного податку, аналіз наукових публікацій дозволив виявити ряд проблем, що потребують вирішення на законодавчому рівні.

На сьогодні залишається невирішеною проблема здійснення контролю за реалізацією тютюнової сировини. Відповідно до положень Податкового кодексу України обороти з реалізації тютюнової си-

<sup>147</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

<sup>148</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua>

ровини акцизним податком не оподатковуються, для них встановлено нульову ставку. Під час використання даної норми виникає ситуація, коли тютюнова сировина реалізовується суб'єктам підприємництва, які не є виробниками тютюнових виробів, а відсутність механізму контролю за обігом такої тютюнової сировини призводить до зростання тіншового виробництва тютюнових виробів<sup>149</sup>.

Зважаючи на фінансове значення, особливу увагу органів державної податкової служби при адмініструванні акцизного податку на алкогольні напої спрямовано на забезпечення безпосереднього контролю за відпуском спирту етилового спиртовими заводами, повнотою його отримання виробниками алкогольних напоїв та подальшим використанням у виробничому процесі. З метою забезпечення такого контролю на вказаних підприємствах створені акцизні склади, однак, на відміну від європейської практики, їх діяльність не дає належного ефекту, адже навіть у такій складній багаторівневій системі контролю залишаються можливості для виробництва та реалізації алкогольних напоїв без сплати акцизного податку. У країнах-членах ЄС загальні механізми встановлення акцизних податків регулюються Директивою Ради Європейського Союзу 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. про загальні умови стягнення акцизних податків, що стягуються прямо або опосередковано у процесі споживання підакцизних товарів, яка регламентує механізм визначення податкових зобов'язань зі сплати податку та загальний режим виробництва, зберігання й обігу підакцизних товарів, структуру податків, що застосовуються до певних товарів та ставки податку.

Законодавство ЄС йде шляхом гармонізації акцизних податків для таких товарів:

- алкоголь та алкогольні напої;
- пиво;
- вино;
- ферментовані напої, відмінні від вина та пива;
- проміжні продукти;
- етиловий спирт;
- перероблений тютюн;
- сигарети;
- сигари та сигарилли;

<sup>149</sup> Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні / В.В. Макаренко // Інноваційна економіка. – 2010. – № 2. – С. 252–256

- дрібно нарізаний тютюн (для скручування цигарок);
- інші курильні тютюни;
- нафтопродукти:
- бензин та легке дизельне пальне;
- зріджений нафтовий газ та метан;
- тяжке дизельне пальне та керосин;
- енергоносії та електроенергія:
- природний газ;
- вугілля;
- електроенергія.

Відповідно до статті 7 Директиви Ради ЄС 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. встановлено правило стягнення акцизного податку в момент випуску товару на ринок. Статтею 8 визначено коло суб'єктів, на яких покладається обов'язок зі сплати акцизного податку: особи, що виконують доставку підакцизних товарів; особи, діяльність яких пов'язана зі зберіганням підакцизних товарів; особи, що незаконно виготовляють підакцизні товари; особи, що імпортують підакцизні товари. У випадку виникнення обов'язку сплати акцизного податку кількома платниками податок сплачується солідарно.

У статті 12 наведено підстави звільнення від сплати акцизного податку на товари, якщо вони створені для використання:

- у сфері дипломатичних та консульських відносин;
- міжнародними організаціями, діяльність яких організована на основі конвенцій та відповідних угод;
- збройними силами будь-якої держави-учасника Північноатлантичного альянсу, що не є державою-членом ЄС;
- збройними силами Об'єднаного Королівства, розташованими на Кіпрі;
- для продажу за угодою, підписаною з третіми країнами або міжнародними організаціями.

Підакцизні товари, що перевозяться отримувачу, повинні супроводжуватися сертифікатом про звільнення від сплати акцизного податку. Європейська комісія встановлює єдину форму та зміст даного сертифіката. Відповідно до статті 14 держави-члени Європейського Союзу можуть звільняти платників податків від сплати акцизного податку на товари реалізовані у магазинах безмитної торгівлі.

Цей документ встановлює обов'язок Європейської комісії до 01.04.2013 р. звітувати про функціонування комп'ютеризованої сис-

теми контролю перевезення підакцизних товарів та сплати акцизного податку з відстроченням.

Крім того, з метою наближення податкових ставок та структури акцизного податку в ЄС діють спеціальні норми, що застосовуються до кожного з видів підакцизних товарів. Тютюнові вироби стали першим видом товарів, відносно яких були прийняті директиви, спрямовані на гармонізацію акцизних податків. Виконуючи положення Рамкової конвенції ВООЗ із боротьби проти тютюну в ЄС було прийнято Директиву Ради 2011/64/ЄС щодо структури та ставок акцизного податку, що застосовуються до обробленого тютюну (кодифіковану) від 21.06.2011 р. Зазначений документ встановлює:

- категорії обробленого тютюну;
- основні принципи стягнення акцизних податків на оброблений тютюн;
- повний акцизний податок (специфічний податок та податок ad valorem без урахування ПДВ) не менше 57% від середньозваженої ринкової ціни на сигарети;
- акцизний податок не може бути нижче 64 євро за 1 000 сигарет, незалежно від ринкової ціни;
- мінімальну ставку для дрібно нарізаного тютюну, призначеного для скручування сигарет 40% від середньозваженої ринкової ціни, або 40 євро за кілограм;
- мінімальну ставку для сигар та сигаріл 5% від середньозваженої ринкової ціни, включаючи всі податки, або 12 євро за 100 штук або за кілограм;
- мінімальну ставку для інших видів тютюну для паління, яка повинна бути 20% від роздрібною ціни, включаючи всі податки, або 22 євро за кілограм.

Відповідно до статті 10 цієї Директиви з 01.01.2014 р. повний акцизний податок на сигарети повинен становити не менше 60% від середньозваженої ринкової ціни на сигарети. Даний акцизний податок не може бути нижчим 90 євро за 1 000 сигарет, незалежно від середньозваженої ринкової ціни. Політика Європейського Союзу у сфері акцизних податків спрямована на боротьбу зі споживанням тютюну, стимулюванням виробництва більш якісної продукції та на вирішення деяких екологічних проблем.

У 2006 році Україна ратифікувала Рамкову конвенцію ВООЗ із боротьби проти тютюну. Відповідно до статті 6 зазначеної Конвенції,

Україна має запроваджувати заходи, що охоплюють здійснення податкової і цінової політики стосовно тютюнових виробів, щоб сприяти досягненню цілей охорони здоров'я, які передбачають скорочення споживання тютюну. Зменшення споживання тютюну можливе тільки у разі, якщо збільшення оподаткування буде перевищувати рівень інфляції

Зростання цін на тютюнові вироби у 2008–2010 роках дозволило істотно зменшити поширеність паління. За даними Державної служби статистики, поширеність паління серед осіб, старших 12 років, зменшилася з 25,6% 2008 року до 22,4% 2010 року, тобто на 3,2 відсоткового пункту, або майже на 13%. Завдяки підвищенню ставок тютюнових акцизів у 2008–2010 роках державний бюджет України отримав від акцизів на вітчизняні та імпортовані тютюнові вироби: у 2008 році – 3,58 млрд; у 2009 році – 9,06 млрд. гривень. У 2010 році надходження від тютюнових акцизів становили 13,06 млрд. гривень.

У країнах ЄС сигарети з фільтром і без фільтра обкладаються за однаковими ставками. З 2012 року вирівнюються ставки акцизу на сигарети з фільтром та без фільтра в Росії. В Україні ставки акцизного податку на сигарети з фільтром і без фільтра відрізняються більше ніж у два рази. Подібна різниця становить підґрунтя для розвитку потоку контрабандних товарів. З метою виконання Україною міжнародних зобов'язань, запобігання обігу контрабандних товарів та поширенню паління необхідно підвищити рівень акцизного податку на тютюн та тютюнові вироби.

До позитивних новацій Податкового кодексу України, що, з одного боку, дещо зменшили фіскальний потенціал акцизного податку, а з іншого – сприяють подальшій нормалізації відносин з урядами та бізнесовими колами інших країн, потрібно віднести розширення переліку операцій, звільнених від оподаткування за рахунок ввезення в Україну підакцизних товарів:

- для дипломатичних представництв та консульських установ іноземних держав;
- що використовуються як сировина для виробництва на території нашої країни інших підакцизних товарів;
- які надходять у вигляді міжнародної технічної допомоги, що надається відповідно до міжнародних договорів.

Якщо порівнювати вітчизняне акцизне законодавство із законодавством ЄС, то в нашій законодавчій базі відсутнє таке поняття, як

«режим припинення оподаткування». В Україні схоже за своєю сутністю застосування механізму сплати акцизного податку з використанням податкових векселів. Сфера застосування акцизних складів в Україні звужена до місць виробництва і зберігання етилового спирту, горілки і лікєро-горілочаних виробів, їх форма за своїм змістом не відповідає нормам, які діють у країнах-членах ЄС. Використовуючи акцизні склади, держави-члени ЄС забезпечують ефективний контроль за обігом усіх підакцизних товарів, а також своєчасне й повне стягнення акцизного податку. З метою запобігання шахрайству та полегшення руху основних груп підакцизних товарів між податковими юрисдикціями шляхом усунення існуючих перешкод у 2003 році було законодавчо оформлено проект створення системи контролю за рухом підакцизних товарів (Excise Movement and Control System) відповідно до Рішення Європейського парламенту і Ради ЄС 1152/2003 / ЄС від 16.06.2003 р. щодо комп'ютеризації руху та нагляду за підакцизними товарами. Таким чином, одним із шляхів удосконалення контролю за виробництвом та обігом підакцизних товарів, повноти нарахування і сплати з них акцизного податку є запровадження системи акцизних складів, з наданням усіх ознак, які притаманні їм у країнах ЄС, розробка ефективної електронної системи нагляду за підакцизними товарами, а також перехід від територіального до фіскального принципу їх існування<sup>150</sup>.

Ще однією проблемою, яка сьогодні існує в системі оподаткування акцизним податком, є визначення оптимальних ставок оподаткування даної продукції. Рівень диференціації таких ставок є предметом дискусії як науковців, так і практиків. Серед аргументів «проти» наводяться: ускладнення адміністрування та обліку, негативний вплив на структуру попиту тощо. Однак зважена диференціація дозволить державі регулювати споживання окремих видів товарів, а також підтримувати розвиток відповідних галузей національної економіки. Крім того, одним з аспектів реформування оподаткування акцизним податком в Україні повинно стати поступове підвищення рівня виконання ним функції обмеження споживання шкідливих для здоров'я людини товарів, адже саме диференціація податкових ставок податку та їх високий рівень суттєво впливають на структуру ринкових цін. Указана тенденція спостерігається у країнах ЄС, в Україні останніми роками

<sup>150</sup> Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні // В.В. Макаренко // Інноваційна економіка. – 2010. – № 2. – С. 252–256.



також здійснюються відповідні заходи, однак їх упровадження не має системного характеру, що унеможливує стратегічне планування як доходів бюджету, так і безпосередньо господарської діяльності підприємств-виробників підакцизної продукції<sup>151</sup>.

Ще одним питанням, яке потребує розгляду при реформуванні акцизного податку, є використання пільг. Основною відмінністю вітчизняного законодавства, що регулює стягнення акцизного податку, є наявність галузевих пільг. В Україні основними «споживачами» пільг з акцизного податку є автомобілебудування та виноробна промисловість. Такі норми не відповідають вимогам і принципам системи ГАТТ/СОТ та суперечать зобов'язанням за Угодою про партнерство і співробітництво між Україною та ЄС. Крім того, на відміну від країн ЄС, в Україні основною пільгою зі сплати акцизного податку є звільнення від оподаткування окремих видів товарів або операцій. У країнах ЄС основною пільгою залишається застосування знижених ставок податку, причому знижені ставки акцизного податку не можуть бути нижчими 50% від стандартної національної ставки акцизу<sup>152</sup>.

### **3.2.2. Правове регулювання податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки**

Однією із важливих складових процесу розвитку фінансово-економічної системи України є формування досконалої та оптимальної податкової системи як основного джерела фінансового забезпечення виконання функцій держави та ефективного наповнення державного бюджету. Її формування з огляду на геополітичне розташування України та основні політичні тенденції, що відбуваються у державі, є достатньо складним і суперечливим процесом, відмінним від становлення податкових систем у європейських країнах.

На сьогодні все більш актуальним в Україні є питання ефективності роботи органів місцевого самоврядування, надання їм фінансової незалежності, введення нових майнових податків, а отже, і поповнення їх дохідного арсеналу податком на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

<sup>151</sup> Макаренко В.В. Напрями вдосконалення адміністрування акцизного збору в Україні // В.В. Макаренко // Інноваційна економіка. – 2010. – № 2. – С. 252–256.

<sup>152</sup> Там само.

Запровадження зазначеного податку є одним із завдань щодо реформування податкової системи України в цілому. На сучасному етапі соціально-економічного розвитку України при побудові ефективної моделі оподаткування нерухомості насамперед потребує виважених підходів до формування механізму його стягнення, з урахуванням зарубіжного досвіду.

Податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є досить привабливим, оскільки він сприяє ефективному використанню житлових та комерційних приміщень. Цей податок у тому чи іншому вигляді є майже у кожній країні світу та визначається як річний відсоток від ринкової вартості власності. Незважаючи на простоту концепції, податок є одним із найскладніших в адмініструванні, оскільки важко всановити «ринкову вартість» і ще важче визначити та оцінити її на практиці. Незважаючи на труднощі країни ЄС, зокрема Польща, Естонія, Чехія, Словаччина, ввели цей податок і вже мають значні надходження до місцевих бюджетів.

Окремі аспекти становлення сучасних податкових систем досліджувалися як українськими науковцями: П. Мельником, В. Суторміною, А. Соколовською, В. Федосовим, так і російськими вченими: К. Астаповим, В. Пушкарьовою, Д. Черніком, Т. Юткіною. Актуальні проблеми функціонування податкової системи України знайшли відображення у працях О. Василика, В. Вишневського, М. Дем'яненка, Н. Кучерявенка, І. Луїної, В. Опаріна, Л. Шаблістої, у публікаціях науковців-практиків державної податкової служби: М. Азарова, О. Папаїки, Л. Трофімової, Н. Фліссак, А. Фурмана, Г. Хмельова, О. Шитрі, Ф. Ярошенка та ін. При цьому більшість публікацій присвячена аналізу практичних питань оподаткування, визначенню окремих напрямів реформування податкової системи України, порядку оподаткування, зокрема гармонізації податкового законодавства у сфері оподаткування нерухомості.

Оминаючи історичні передумови на шляху запровадження податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, перейдемо до чинних норм Податкового кодексу України від 02.12.2010 р. № 2755-VI, зокрема до розділу XII «Місцеві податки і збори» та статті 265, що регулює особливості сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки.

Податковим кодексом України введено новий місцевий податок – податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. Сам факт

запровадження цього податку свідчить про визнання світового досвіду оподаткування, оскільки вказаний податок існує в багатьох державах світу.

Платниками податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, виступають власники об'єктів житлової нерухомості—*фізичні* особи, а також *юридичні* особи-організації, створені та зареєстровані у встановленому порядку. Крім того, платниками даного податку можуть бути власники об'єктів житлової нерухомості—*нерезиденти*-громадяни, які мають постійне місце проживання за межами нашої держави, у тому числі ті, що тимчасово перебувають на території України; юридичні особи і суб'єкти підприємницької діяльності, які не мають статусу юридичної особи (філії, представництва тощо) з місцезнаходженням за межами нашої держави, що створені та проводять свою діяльність відповідно до нормативно-правового поля іноземної держави.

Згідно з приписами Податкового кодексу, зокрема п. 265.2.1, об'єктом оподаткування є *житлова нерухомість*, а саме: будівлі, віднесені відповідно до нормативно-правового поля до житлового фонду, дачні та садові будинки.

Крім того, визначено об'єкти, що не підлягають оподаткуванню, до них відносять: *об'єкти житлової нерухомості, які перебувають у власності держави* або територіальних громад (їх спільній власності); *об'єкти житлової нерухомості, які розташовані в зонах відчуження* або безумовного (обов'язкового) відселення; *будівлі дитячих будинків сімейного типу* та нерухомість, що належить багатодітним сім'ям; *садові та дачні будинки*, але не більше одного такого об'єкта на одного платника податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, та *гуртожитки*.

Розглянувши структурні елементи податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, охарактеризуємо інші важливі елементи податків, зокрема пільги, базу оподаткування та ставки. Отже, відповідно до Податкового кодексу базою оподаткування для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки є *житлова площа об'єкта житлової нерухомості*. За наявності у платника податку кількох таких об'єктів дана база визначається окремо за кожним з них.

Відзначимо, що база оподаткування податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, *для фізичних осіб*, у тому числі фізичних осіб-підприємців, розраховується органами державної податкової

служби на підставі даних Державного реєстру речових прав на нерухоме майно, що безоплатно надаються органами державної реєстрації прав на нерухоме майно. Для *юридичних осіб база оподаткування розраховується* такими особами самостійно, виходячи з житлової площі об'єкта оподаткування, на підставі документів, які підтверджують право власності на нього. Реєстрація нерухомого майна у державі здійснювалася ще в радянські часи, здебільшого вона мала значення при відображенні технічних характеристик об'єктів житлової нерухомості. Що стосується сьогодення, то державна реєстрація прав на нерухоме майно повинна забезпечувати можливість відображення як статичного, так і динамічного процесу відносин власності, що полягає у збереженні відомостей про дійсного власника нерухомого майна у спеціальному реєстрі, а також про наступні переходи права власності на нього – практика країн ЄС, але, на жаль, це не відбувається.

Розглянувши пільги зі сплати податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, зазначимо, що у Податковому кодексі України визначено пільги у вигляді зменшення бази оподаткування об'єктів житлової нерухомості та повне або часткове звільнення від сплати податку.

Зокрема, зменшується база оподаткування об'єктів житлової нерухомості, що перебуває у власності фізичної особи: для квартири – на 120 м<sup>2</sup> і для житлового будинку – на 250 м<sup>2</sup>.

Ставки податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, встановлюються сільською, селищною та міською радою за 1 м<sup>2</sup> житлової площі об'єкта житлової нерухомості в таких межах: для *квартир*, житлова площа яких *не перевищує 240 м<sup>2</sup>*, та житлових будинків, житлова площа яких *не перевищує 500 м<sup>2</sup>*, – до 1% розміру мінімальної заробітної плати; для *квартир*, житлова площа яких *перевищує 240 м<sup>2</sup>*, та житлових будинків, житлова площа яких *перевищує 500 м<sup>2</sup>*, – **2,7%** розміру мінімальної заробітної плати (розмір такої заробітної плати встановлюється на законодавчому рівні станом на 1 січня звітного року).

Податковим періодом визнається період, з урахуванням якого відбувається обчислення та сплата податку. Зокрема, для податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, такий період становить *календарний рік*, тобто триває з 1 січня по 31 грудня.

Органи державної реєстрації прав на нерухоме майно й органи, що здійснюють реєстрацію місця проживання фізичних осіб, щоквар-

тально в 15-денний термін після його закінчення подають органам державної податкової служби відомості, необхідні для розрахунку даного податку. Відповідно податкові органи до 1 липня звітного року обчислюють його розмір для фізичних осіб і надсилають за місцезнаходженням об'єкта житлової нерухомості податкове повідомлення-рішення про суму податку, що підлягає сплаті, а також платіжні реквізити. При цьому платники можуть звернутися до органів державної податкової служби для звірки даних щодо площі житлової нерухомості, податкових пільг, ставок та нарахованої суми податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки. На відміну від фізичних осіб юридичні особи самостійно обчислюють суму даного податку станом на 1 січня звітного року і до 1 лютого цього самого року подають податковим органам за місцезнаходженням об'єкта оподаткування декларацію.

Сплачується податок на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, за місцем розташування об'єкта оподаткування і зараховується до доходів загального фонду місцевих бюджетів.

Розглянувши вітчизняну практику щодо податку на нерухоме майно, відмінне від земельної ділянки, проаналізуємо досвід країн ЄС щодо оподаткування нерухомості.

На сучасному етапі податок на нерухомість справляється у понад 130 країнах світу. Зарубіжний досвід свідчить, що він є найбільш поширеним і при використанні правильного підходу може стати однією з вагомих статей дохідної частини бюджету. За даними Світового банку, у країнах з економікою, що розвивається, він становить 40–80% платежів до місцевих бюджетів. Саме у цьому зв'язку одним із актуальних питань, вирішення якого має важливе значення для економічного зростання України, є гармонізація національного законодавства до європейських стандартів<sup>153</sup>.

Зазначимо, що при гармонізації податкового законодавства в Україні до вимог ЄС не варто повністю копіювати законодавство та систему справляння податку будь-якої країни, але запозичити позитивний досвід інших держав під час реформування своєї національної системи оподаткування було б доречним.

Світова практика виробила основні принципи, що дозволяють організувати оподаткування нерухомості найбільш раціонально.

<sup>153</sup> Радшевська О. Р. Податок на нерухомість як джерело дохідної частини місцевих бюджетів: польський досвід / О. Р. Радшевська // Фінансове право. – № 4. – 2009. – С. 18–22.

1. Об'єктом оподаткування виступають земля та будівлі. У деяких країнах один і той самий закон регулює оподаткування як землі, так і будов (ФРН, Швеція); в інших – обкладання землі і будівель здійснюється на підставі різних законів (Австралія, Данія).

2. Як основа для обчислення бази податку частіше за все виступає ринкова вартість оподатковуваних об'єктів. У Великобританії та Північній Ірландії, Франції за основу береться орендна вартість оподатковуваних об'єктів.

3. При визначенні вартості нерухомого майна зазвичай використовується не індивідуальна оцінка кожного окремого об'єкта, а масова оцінка – систематична оцінка груп об'єктів нерухомості станом на певну дату, з використанням стандартних процедур і статистичного аналізу.

4. Пільги надаються або соціально незахищеним платникам податків, або за типами нерухомості, що забезпечує здійснення суспільно корисних видів діяльності, або за об'єктами, що перебувають у державній (муніципальній) власності, щоб уникнути «перекладання грошей з однієї кишені в іншу». Перевага надання пільг, звичайно, віддається об'єктам (типів нерухомості), а не платників податків, відповідно до принципу: податком безпосередньо обкладається сама нерухомість, а не її власник.

Питома вага цього податку у власних надходженнях місцевих бюджетів становить від 10% у Данії, Фінляндії, Греції, Люксембурзі, до 50% у Бельгії, Латвії, Литві, Польщі, Словаччині, Словенії, Іспанії та майже 100% у Великобританії, Естонії, Ірландії<sup>154</sup>.

У країнах ЄС лише нечисленні національні уряди отримують прибутки від податків на нерухомість, тому що значною мірою діяльність регіональних і місцевих органів влади фінансується саме з податків на нерухомість. У таких країнах, як Великобританія, Нідерланди, понад 70% від податків на нерухомість витрачається на діяльність місцевих органів влади. Там, де місцеві органи влади залежать від податків на нерухомість, вони намагаються брати активну участь в управлінні податковою системою і встановленні ставок податків.

У країнах, де система оподаткування активно керується національним урядом, окремі податкові ставки можуть бути встановлені національним законом. Найчастіше національним урядом визнача-

<sup>154</sup> Налоговые системы зарубежных стран: учеб. для вузов / [под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 191 с.

ються мінімальні та (чи) максимальні ставки, при цьому місцеві органи влади коригують ставки податків у дозволених межах. У багатьох європейських країнах ставки податку на нерухоме майно встановлюються на місцях з урахуванням зональних коефіцієнтів.

Таким чином, у країнах ЄС правовідносини щодо встановлення та стягнення податку на нерухоме майно регулюються на рівні національного законодавства держав-членів. Водночас для кожної країни характерні свої особливості стягнення податку на нерухомість.

Найбільш прийнятним для Української держави, на наш погляд, було б урахувати модель адміністрування податку країн Вишеградської групи (Польща, Чехія, Словаччина, Угорщина). Адже саме з цими країнами Україну пов'язує спільне історичне минуле, стратегічна сучасність та єдине інтеграційне майбутнє – наближення до спільної Європи<sup>155</sup>. Реформи систем оподаткування у країнах Вишеградської четвірки, розпочаті на початку 1990-х, відбувалися одночасно із процесом трансформації цих держав до вступу в ЄС. Різниця в їх режимах оподаткування є незначною, а механізм справляння податку на нерухомість – однотипним і ґрунтується на польській моделі. Адже саме в Польщі податкові надходження з нього становили 1,2% ВВП і були вищими в декілька разів порівняно з іншими країнами (Словаччина, Угорщина – 0,2% ВВП, Чехія – 0,3% ВВП). Високі показники мають і надходження з цього виду оподаткування і до місцевих бюджетів у Польщі. Так, у бюджет гміну Вроцлав у 2009 році дохід з податку на нерухомість становив близько 280 тис. злотих, або близько 60% від усіх податкових надходжень<sup>156</sup>.

Розглянемо основні елементи правової структури податку на нерухоме майно на прикладі Польщі. Більш детально переліченні вище елементи розкрито у статті О. Радишевської<sup>157</sup>, автор зазначає, що податковий обов'язок сплати податку покладається на фізичних і юридичних осіб, суб'єктів господарювання без статусу юридичної особи, які є власниками, тимчасовими володільцями (орендарями), довічними користувачами об'єктів нерухомості, що пов'язані постійно з землею. Також платниками вважають осіб, що мають у власності або

<sup>155</sup> *Радишевська О.Р.* Податок на нерухомість як джерело дохідної частини місцевих бюджетів: польський досвід / О.Р. Радишевська // *Фінансове право.* – № 4. – 2009. – С. 18–22.

<sup>156</sup> Uchwała Nr XXIX/997/08 Rady miejskiej Wrocławia z dnia 30 grudnia 2008 r. w sprawie budżetu na 2009 rok. [Електронний режим]. – Режим доступу: <http://www.wroclaw.pl/ml05952>

<sup>157</sup> *Радишевська О.Р.* Податок на нерухомість як джерело дохідної частини місцевих бюджетів: польський досвід / О.Р. Радишевська // *Фінансове право.* – № 4. – 2009. – С. 18–22.

оренді об'єкти нерухомого майна Державної скарбниці, гміни, Агентства з питань державної власності на землю, Державного лісового фонду Польщі. При оподаткуванні жилого будинку, що складається з окремих частин, платниками податку є власники квартир у межах своїх приміщень. Об'єкти, що є у співвласності (співволодінні) декількох суб'єктів, розглядаються як окремий предмет оподаткування кожного з них.

Деякі труднощі з визначенням суб'єкта оподаткування виникають за наявності власника та довічного користувача нерухомості, що перебуває у державній власності. Вищий адміністративний суд показує неоднозначність у вирішенні цього питання. Тому підсумковим у цій справі стало рішення Конституційного трибуналу країни, де вказується на заборону вільного вибору суб'єкта оподаткування податковими органами та обов'язок сплати податків особами, що володіють об'єктом та отримують від нього прибуток, незважаючи на його особистий стан чи платоспроможність. Бо це впливає із самої природи податку, належності його до групи прямих майнових податків на володіння нерухомістю.

Суб'єкти податку на нерухоме майно тісно пов'язані з правовою природою об'єкта оподаткування. Стаття 2 Закону Республіки Польща «Про податки та місцеві збори» від 12.01.1991 р. (далі – Закон) до них відносить: будинки або їх частини; будівлі (споруди) або їх частини, що пов'язані з господарською діяльністю; землі, що не оподатковуються земельним або лісовим податком і використовуються для ведення господарської діяльності, крім лісової та сільськогосподарської. Визначені об'єкти, що не оподатковуються: на умовах взаємності – об'єкти нерухомості міжнародних організацій, дипломатичних і консульських представництв та установ; нерухомість органів місцевого самоврядування (гмін, повітів, воєводств), органів державної влади; земельні ділянки лісового фонду, землі, віддані під заліснення; землі та будівлі громадських шляхів, дорожніх смуг; споруди для виробництва електроенергії та тепла, магістральні й розподільні електроенергетичні лінії, трубопроводи й газопроводи, теплотраси, для відведення та очищення стічних вод; об'єкти, безпосередньо пов'язані з процесом водозабору та підготовки питної води; землі під річками й судноплавними каналами, за винятком озер та водосховищ<sup>158</sup>.

<sup>158</sup> «Про податки та місцеві збори»: закон Республіки Польща: від 12.01.1991 р. [Електронний режим]. – Режим доступу: [www.plukr.org/files/41\\_zakon5.doc](http://www.plukr.org/files/41_zakon5.doc)

Щодо ставок, то їх поділяють на два види: для будинків та земельних ділянок – квотна ставка та пропорційно-процентна – для споруд. Міністр фінансів Польщі визначає максимальний розмір таких ставок у своєму розпорядженні, а вже, у свою чергу, Рада гміни шляхом прийняття резолюції має право на більш детальне їх коригування залежно від доцільності такого розміру, особливостей місцезнаходження, деколи й політичних чинників. Польський уряд щорічно переглядає квотні ставки та підвищує їх на наступний рік, спираючись на показники зростання роздрібних цін на товари й послуги за перші три квартали року, попереднього до податкового. У 2009 році вони не перевищували: 1) для будинків або їх частин за 1 м<sup>2</sup> корисної площі: а) для житлових – 0,62 зл.; б) для господарської діяльності (крім сільськогосподарської та лісництва) – 19,81 зл.; в) для підготовки і реалізації сортового насінневого матеріалу – 9,24 зл.; г) для надання послуг у сфері охорони здоров'я – 4,01 зл.; д) для об'єктів нерухомості державних органів влади – 6,64 зл.; 2) для будівель (споруд) – 2% їх вартості; 3) для земельних ділянок за 1 га: а) для ведення державними органами статутної діяльності публічного характеру – 0,37 зл.; б) під озерами, водосховищами – 3,90 зл.; в) для господарської діяльності – 0,74 зл.<sup>159</sup> Як бачимо, застосовується система роздільних ставок, де розміри залежать від характеру використання об'єктів: найнижчі – для будинків житлового фонду та земель охоронного характеру; найвищі – для об'єктів, що пов'язані з веденням господарської діяльності.

У статті 7 Закону наведено пільги, які надаються не лише для об'єкта нерухомості, а й за суб'єктом складом.

До звільнень предметного характеру відносять: нерухомість спеціальних економічних зон; будівлі та землі, що входять до складу залізничної, портової, авіаційної інфраструктури; об'єкти, пов'язані з лісництвом, виробництвом спеціальних видів сільськогосподарської продукції; нерухомість організацій для проведення статутної діяльності серед дітей і молоді у сфері освіти, виховання, науки і техніки, фізичної культури та спорту, землі дитячих таборів та баз відпочинку; будинки й землі, що вписані до реєстру пам'яток старовини, музеїв, національних парків та заповідників; земельні ділянки під спеціальною охороною, що виконують екологічні функції, перебувають у державній власності під озерами, штучними водосховищами; земельні

<sup>159</sup> *Радишевська О. Р.* Податок на нерухомість як джерело дохідної частини місцевих бюджетів: польський досвід / *О. Р. Радишевська* // Фінансове право. – № 4. – 2009. – С. 18–22.

ділянки членів сільськогосподарських кооперативів пенсійного віку, інвалідів I та II груп; будівлі садово-дачних кооперативів. До другої групи пільговиків належать вищі навчальні заклади, публічні та приватні школи, інститути та заклади підвищення кваліфікації викладачів, наукові осередки Польської академії наук, науково-дослідні організації, Асоціація садівників Польщі, костельні релігійні осередки для задоволення житлових потреб духовних осіб. Цей список не є вичерпним, адже Рада гміни має право на його доповнення, відповідно до її компетенції, шляхом прийняття резолюції. Таке рішення не може мати загального характеру, звільнивши від сплати податку всіх мешканців селища і лише за категоріями надавши його певним суб'єктам на визначений термін<sup>160</sup>.

База оподаткування є багатоскладовою та залежить від її предмета. Так, у статті 4 Закону виділено три бази оподаткування залежно від виду нерухомості, а саме: для будинків або їх частин – їх корисна площа в 1 м<sup>2</sup>; для споруд – їх вартість; для земельних ділянок – поверхня в 1 га. Законодавчо визначено і поняття корисної площі будинків, під якою розуміють поверхню, виміряну за внутрішньою довжиною стін на всіх поверхах, за винятком поверхні сходів і шахт ліфтів. Площа будинків (їх частин) висотою 1,4–2,2 м зараховується на 50%, менше 1,4 м – зовсім не враховується. За базу оподаткування споруди (будівель) береться її початкова вартість, установлена для розрахунку амортизаційних відрахувань, або її ринкова вартість, визначена на 1 січня податкового року. Поверхня земельних ділянок установлюється на основі даних державного реєстру ґрунтів та будівель. У разі розбіжностей між фактичним розміром земельної ділянки та даними реєстру береться до уваги інформація останнього, тому платники податку зацікавлені у співпраці з податковими органами та коректності подання інформації про стан земельних ділянок<sup>161</sup>.

Визначення бази оподаткування на основі фізичних показників певних категорій нерухомості, обминаючи їх реальну вартість, дає підстави стверджувати про домінуючий майновий, а не прибутковий характер цього податку. Сама наявність майна і є підставою для оподаткування. Хоча диференціація ставок податку, залежно від способу їх використання, указує на окремі елементи прибуткового податку.

<sup>160</sup> «Про податки та місцеві збори»: закон Республіки Польща: від 12.01.1991 р. [Електронний режим]. – Режим доступу: [www.plukr.org/files/41\\_zakon5.doc](http://www.plukr.org/files/41_zakon5.doc)

<sup>161</sup> Там само.

Польський законодавець підвищує розмір ставок уже на потенційне, а не тільки на реальне отримання прибутку з нерухомості.

Розглянемо досвід Польщі в адмініструванні податку на нерухомість, яке здійснюється на рівні гмін. Кожна з них відповідає за стягнення податку, його визначення, реєстрацію та оцінку оподаткованого нерухомого майна. Забезпечення податкової дисципліни віднесено до функцій центральних органів влади. Для фізичних осіб оцінка податку проводиться згідно з рішенням податкового органу (війта, бургомистра, президента міста), де вказується його розмір, ставки, дані про об'єкт нерухомості та терміни сплати: 15 березня, 15 травня, 15 вересня і 15 листопада<sup>162</sup>. Ці суб'єкти зобов'язані подати до відповідного органу гміни перелік об'єктів нерухомості протягом 14 днів від дня появи обставин, що зумовили виникнення (зміну) податкового обов'язку. До всіх інших платників податку застосовується техніка самооцінки. Юридичні особи зобов'язані до 15 січня подати податкову декларацію за місцем розташування нерухомості або протягом 14 днів після появи обставин, що зумовлюють виникнення податкового обов'язку. За наявності змін у якісному чи кількісному складі об'єкта оподаткування платник самостійно доповнює їх до декларації та сплачує у термін 15 днів від початку кожного місяця. Рада гміни може організувати сплату податку фізичними особами шляхом інкасо, визначивши збирачів податків та розмір їх винагороди. Як правило, оформлення сплати податку на нерухомість відбувається разом із земельним та лісовим податками у формі спільного зобов'язання. Треба зазначити, що процедура справляння податків перебуває у стані постійного вдосконалення.

Таким чином, податкові надходження з податку на нерухомість є відносно стабільними, фіксованими, незважаючи на коливання в економічному циклі, якщо механізм справляння правильно побудований. Тому з метою врегулювання відносин у сфері оподаткування нерухомості в Україні доцільно завершити вже розпочату роботу над створенням Єдиного реєстру об'єктів нерухомого майна. На першому етапі введення податку можливим є розгляд за базу оподаткування нерухомості її загальної площі, а не ринкової вартості, як це практикує Польща, із наступним переходом до кадастрової форми оподаткування. Така модель є найбільш наближеною до умов сьогодення,

<sup>162</sup> Радшиєвська О. Р. Податок на нерухомість як джерело дохідної частини місцевих бюджетів: польський досвід / О. Р. Радшиєвська // Фінансове право. – № 4. – 2009. – С. 18–22.

але багато аспектів в українському праві ще має бути переглянуто, допрацьовано та проаналізовано. Треба наголосити на тому, що запровадження податку на нерухоме майно повинне бути поступовою, поетапною, відповідальною роботою компетентних органів державної влади у тісній співпраці з фахівцями, експертами, громадським сектором, засобами масової інформації.

У динаміці сучасних інтеграційних процесів вплив податків на темпи і напрями економічного, культурного, правового розвитку країни посилюється, тому особливої актуальності набуває необхідність у гармонізації податкової системи України з європейськими податковими системами, що сприятиме забезпеченню принципу демократичності, розвитку діяльності органів місцевого самоврядування і загальному добробуту громадян.

### **3.2.3. Гармонізація екологічного оподаткування в Україні з правом ЄС**

**К**ризовий стан навколишнього середовища і, як наслідок – погіршення здоров'я населення, становить загрозу для національної безпеки України. Одним з ефективних інструментів екологічного регулювання світова спільнота вважає екологічні податки, які є порівняно новими для національних податкових систем і постійно вдосконалюються.

Запровадження в Україні екологічного оподаткування відповідає нормам європейського податкового законодавства та можливе під впливом так званої «екологічної (або еко-трудової) реформи оподаткування»<sup>163</sup>. Суть цього реформування полягає в оподаткуванні ресурсопотоку – введення ресурсно-екологічних податків, пов'язаних з використанням природних ресурсів та забрудненням довкілля, що є еколого-економічним інструментом, але водночас запобігає збільшенню податкового тягаря для населення та суб'єктів підприємницької діяльності шляхом зниження ставки оподаткування праці чи доходу (зниження прибуткового податку з населення).

Податки, пов'язані з охороною навколишнього природного середовища, що в документах ЄС віднесені до категорії так званих екологічних податків, займають особливе місце серед непрямих податків.

<sup>163</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://clubofrome.org.ua/cor web/Article/2/>

Екологічні податки мають різну форму і досить часто по-різному називаються. В англійському написанні поряд зі стандартним терміном taxes також використовуються charges, levies, fees, duties. Сьогодні екологічні податки практикуються більшістю країн ЄС. Згідно з визначенням Європейського екологічного агентства, екологічні податки можуть бути в широкому плані визначені як «усі податки, база стягнення яких справляє специфічний негативний вплив на навколишнє середовище»<sup>164</sup>.

Екологічні податки у тій чи іншій формі існують у всіх економічно розвинутих країнах. Уперше необхідність їх застосування на офіційному рівні була підтверджена 1-ою Програмою дій ЄС з охорони навколишнього середовища 1973 року; пов'язувалася вона з реалізацією принципу «забруднювач платить», а подальшого розгляду та застосування набула вже у 80–90-х роках ХХ століття<sup>165</sup>.

З розвинутих країн Європи найбагатший досвід у цій галузі накопичений скандинавськими країнами. Із середини 90-х років ХХ століття інтерес до екологічних податків і платежів стали виявляти і великі європейські держави, включаючи Великобританію, Францію, Італію та Німеччину. Відповідні реформи були проведені в ряді європейських країн, вони здебільшого були спрямовані на поетапне введення податків на шкідливі речовини. Так, у більшості країн було впроваджено податок на викиди вуглекислого газу (CO<sup>2</sup>) (Швеція, Данія, Нідерланди, Фінляндія, Норвегія) та оксид сірки (SO<sup>2</sup>) (Швеція, Данія, Норвегія). У Великобританії було введено податок на зміну клімату, CO<sup>2</sup>, комерційне та промислове використання газу, вугілля й електроенергії. Тільки в Данії та Німеччині разом з іншими було збільшено податки на бензин<sup>166</sup>. У Німеччині та Італії діє оподаткування нафтопродуктів. Майже всі названі держави поряд з впровадженням чи підвищенням екологічних податків знижували певні податки на працю чи капітал, що забезпечувало збалансування податкового тягара. Податок на доходи фізичних осіб було зменшено у Швеції, Норвегії, Данії, Нідерландах, Фінляндії; в останніх трьох державах

<sup>164</sup> Європейське екологічне агентство [Електронний ресурс] // Режим доступу: <http://www.eea.europa.eu/data-and-maps>

<sup>165</sup> Економіка природокористування і охорони довкілля: щорічник наук. праць / НАН України; Рада по вивченню продуктивних сил України; Б. М. Данилишин (відп. ред.). – К., 2006. – С. 325

<sup>166</sup> Маслюківська О. П. Використання податку на двоокис вуглецю як інструмент енергозбереження в Україні / О. П. Маслюківська // Економіка природокористування й охорони довкілля: щорічн. зб. наук. праць; РВПС України НАН України. – К.: РВПС України НАН України, 2007. – С. 174

та Італії, Німеччині, Великобританії було зменшено внески до фондів соціального забезпечення<sup>167</sup>.

У зв'язку з великими відмінностями у структурі і методах застосування національних екологічних податків, які мають істотний вплив на умови конкуренції у ЄС з 01.01.2004 р. діє директива про введення єдиного податку на енергоносії, покликаною зменшити забруднення атмосфери викидами вуглекислого газу (CO<sup>2</sup>). Мова йде про стимулювання даним податком раціонального використання енергії та орієнтування споживачів на екологічно чисте паливо.

Реалізація екологічної функції оподаткування в європейських державах відбувається, по-перше, централізовано, тобто шляхом прийняття актів на рівні ЄС, і, по-друге, у межах реформування податкових систем окремих держав-членів Євросоюзу.

Певним стимулом до узгодженого введення екологічних податків і їх гармонізації стало прийняття в 1994 р. спеціальної Директиви ЄС з пакування відходів. Складність досягнення аналогічних результатів у сфері податків на викиди шкідливих речовин, у тому числі парникових газів, пояснюється тим, що умовою їх узгодженого введення є досягнення одногосподарської підтримки з боку всіх країн – членів ЄС. У країнах з трансформованою економікою заслуговує на увагу досвід Польщі, Угорщини та Естонії.

В усіх країнах ЄС у сфері податкової політики реалізується ресурсозбереження, підвищення рівня екоефективності й вирішення одночасно з екологічними широкого кола соціальних проблем. Що стосується природоохоронних напрямів сучасної податкової політики, то вони і сьогодні охоплюють різні рівні економіки, включаючи глобальний, а також концентруються на пріоритетних з погляду забруднення секторах. Одним із завдань екологічних платежів є наповнення бюджету та стимулювання платника до позитивної, з погляду охорони навколишнього середовища, поведінки.

У країнах ОЕСР, до якої входять більшість європейських країн, зміщення податкового тягара в бік екологічних податків – «Зелена податкова реформа» – розпочалося в 1995–1996 роках. Досвід країн ЄС та ОЕСР показує, що під екологічними податками, які становлять значну частину дохідної бази бюджетів цих країн, розуміють саме подат-

<sup>167</sup> Маслюківська О. П. Передумови впровадження еко-трудової податкової реформи в Україні та досвід Європи / О. П. Маслюківська // Наукові записки. – К.: Києво-Могилянська академія, 2005. – Т. 43: Біологія та екологія. – С. 54

ки на небезпечні для навколишнього середовища види господарської діяльності. Іншими словами, все, що може викликати несприятливі зміни в навколишньому середовищі, може бути предметом екологічного оподаткування. Взнявши це визначення за основу, Директорат з податків і митних зборів Європейської комісії розділив екологічні податки на сім груп за сферою застосування<sup>168</sup>:

– енергетичні податки (на моторне паливо; енергетичне паливо; електроенергію (energy taxes);

– транспортні податки (податки на пройдені кілометри; щорічний податок з власника; акцизи при покупці нового або вживаного автомобіля (transport taxes);

– платежі за забруднення (емісії забруднювальних речовин в атмосферу та викиди у водні басейни), викиди вуглекислого газу та інших шкідливих речовин (хлорфторвуглеців, оксидів сірки й азоту, свинцю) (tax on emissions);

– платежі за розміщення відходів; вони включають платежі за розміщення відходів на звалищах та їх переробку і податки на ряд спеціальних продуктів (упаковка, батарейки, шини, мастила тощо) (tax on waste);

– податки на викиди речовин, що призводять до глобальних змін (речовини, що руйнують озоновий шар, і парникові гази) (tax on emissions);

– податок на шумовий вплив (earmarked charges);

– податок на шумовий вплив (royalty).

У Європі найбільшого поширення набули транспортні та енергетичні податки. У тій чи іншій формі вони введені в усіх країнах – членах ЄС. При цьому транспортні та енергетичні податки за своєю суттю є фіскальними податками, тобто призначені для одержання доходів. Вони також справляють позитивний вплив на навколишнє природне середовище, але фахівці розглядають його як не основний, а супутній.

Особливий інтерес становить податок на енергоносії, що використовується як моторне паливо, для опалення і в електроенергетиці. У Нідерландах, наприклад, подібний податок, прийнятий на основі Закону про охорону навколишнього середовища, стягується з нафтопродуктів, вугілля і газу, вироблених у країні або імпортованих для

<sup>168</sup> Экологические налоги [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://rus-finans.com/osobnosti-nalogooblojeniya-v-stranah-evropeiskogo-soyza/ekologicheskie-nalogi.php>.

використання як палива. Ставки податку встановлені залежно від рівня забруднення атмосфери при спалюванні цього енергоносія. Варто відзначити, що на бензин, дизельне паливо та мазут опалювальний податок у Нідерландах стягується додатково до відповідних акцизів, розмір яких у ряді випадків також враховує екологічні критерії (наприклад, залежність ставки акцизу на бензин від вмісту свинцю).

Екологічний податок в Україні ще не перетворився на дієвий стимул для інвестування у природоохоронні заходи. Починаючи з 2013 року, частина коштів екологічного податку спрямовуватиметься на фінансове забезпечення цільових проектів екологічної модернізації підприємств у межах розміру сплаченого ними екологічного податку, тобто повертатися підприємству на здійснення природоохоронних заходів.

Відповідно до чинного законодавства України екологічний податок – це загальнодержавний обов’язковий платіж, що справляється з фактичних обсягів викидів в атмосферне повітря, скидів у водні об’єкти забруднюючих речовин, розміщення відходів, фактичного обсягу радіоактивних відходів, що тимчасово зберігаються їх виробниками, фактичного обсягу утворених радіоактивних відходів та з фактичного обсягу радіоактивних відходів, накопичених до 01.04.2009 р. (підпункт 14.1.57 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України).

Екологічний податок має характерні відмінності від інших податків, зборів та обов’язкових платежів, оскільки нормативно-правові акти, які регламентують його справляння, постійно балансують між сферами екологічного та податкового права. Так, відносини у сфері природоохоронного законодавства, їх правові, економічні та соціальні засади організації у сфері охорони навколишнього природного середовища регулюються Законом України від 25.06.1991 р. № 1264-ХІІ «Про охорону навколишнього природного середовища»<sup>169</sup>. Відповідно до нього у природоохоронному законодавстві збір за забруднення навколишнього природного середовища замінено екологічним податком.

Крім того даний нормативно-правовий акт розрізняє такі об’єкти правової охорони навколишнього природного середовища: навколишнє природне середовище як сукупність природних і природно-соціальних умов та процесів, природні ресурси, як залучені в господарський обіг, так і невикористовувані в народному господарстві в даний період (земля, надра, води, атмосферне повітря, ліс та інша

<sup>169</sup> «Про охорону навколишнього природного середовища»: закон України від 25 червня 1991 року № 1264-ХІІ [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА: ЗАКОН.



рослинність, тваринний світ), ландшафти та інші природні комплекси; об'єкти природно-заповідного фонду України й інші території та об'єкти, визначені відповідно до законодавства України.

При цьому, державній охороні від негативного впливу несприятливої екологічної обстановки підлягають також здоров'я і життя людей.

У відповідності до статті 24 згаданого закону об'єкти, що шкідливо впливають або можуть вплинути на стан навколишнього природного середовища, види та кількість шкідливих речовин, які потрапляють у навколишнє природне середовище, види й розміри шкідливих фізичних впливів на нього підлягають державному обліку.

Фізичні фактори – це шум, вібрація, електромагнітне випромінювання, радіація, які впливають або можуть вплинути на стан навколишнього природного середовища та здоров'я людей.

Наказом Міністерства охорони здоров'я України «Про затвердження державних санітарних правил планування та забудови населених пунктів» від 19.06.1996 р. № 173<sup>170</sup>, визначено джерела зовнішнього техногенного акустичного забруднення в населених пунктах, зокрема, ними є всі види транспорту (автомобільний, залізничний, авіаційний, водний), промислові підприємства, комунальні об'єкти (котельні, трансформатори, вентиляційні системи, компресорні станції тощо).

Джерелами зовнішнього біогенного акустичного забруднення можуть бути стадіони, базари, майдани для мітингів, танцмайданчики, відкриті майданчики культурно-масового відпочинку, спортмайданчики, дискотеки, віварії, зоопарки, ринки для продажу тварин, тваринницькі ферми.

Характеристикою джерел з непостійними акустичними характеристиками (транспорту і т. ін.) є еквівалентні та максимальні рівні звуку (LA екв., LA макс.); промислових та комунальних джерел з постійними акустичними характеристиками – рівні звуку (LA) і рівні звукового тиску в октавних смугах частот.

Основними джерелами випромінювання електромагнітних хвиль в населених пунктах є радіопередавальні, радіотелевізійні, радіолокаційні станції, відкриті розподільні установки енергосистем та високовольтні лінії електропередачі.

<sup>170</sup> «Про затвердження державних санітарних правил планування та забудови населених пунктів»: наказ Міністерства охорони здоров'я України від 19.06.96 № 173. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА: ЗАКОН.

До джерел шкідливих фізичних впливів можна віднести: стаціонарні джерела забруднення та пересувні джерела забруднення (автотранспорт), зовнішні прилади та обладнання (побутову техніку тощо).

Порівняно з попереднім національним законодавством нормами Податкового кодексу України та нового бюджетного законодавства передбачено поступове збільшення ставок податку, запровадження нових ставок податку, зокрема за викиди двоокису вуглецю (0,2 грн. за 1 т), враховуючи досвід інших країн.

Новаціями також є зміна оподаткування викидів пересувних джерел забруднення, а також розширення об'єкта оподаткування за рахунок включення до нього таких видів палива, як авіаційний бензин, гас, що раніше не оподатковувалися, та запровадження диференційованих ставок щодо дизельного пального залежно від вмісту сірки тощо.

Розміри ставок екоподатку за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин пересувними джерелами забруднення, за скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти та за розміщення відходів збільшені порівняно з нормативами збору за забруднення навколишнього природного середовища, що наводились у Порядку встановлення нормативів збору за забруднення навколишнього природного середовища і стягнення цього збору, затверженому Постановою Кабінету Міністрів України від 01.03.1999 р. № 303 (втратив чинність відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1236).

Відповідно до пункту 2 підрозділу 5 розділу XX «Перехідні положення» Податкового кодексу України зазначені ставки вводяться поступово. А саме за податковими зобов'язаннями з екоподатку, що виникли:

– з 01.01.2011 р. до 31.12.2012 р. включно, ставки податку становлять 50% від ставок, передбачених Податковим кодексом України;

– з 01.01.2013 р. до 31.12.2013 р. включно, – 75% від ставок, передбачених Податковим кодексом України;

– з 01.01.2014 р. ставки податку становитимуть 100% розміру ставок, передбачених Податковим кодексом України.

Крім того на сьогодні зменшено кількість коригуючих коефіцієнтів, що застосовувались при нарахуванні збору. Так, вилучено коригуючі коефіцієнти, які встановлювались залежно від чисельності жителів населених пунктів, їх народногосподарського значення, та регіональні (басейнові) коефіцієнти.

Збережено коефіцієнти, які встановлюються залежно від місця (зони) розміщення відходів у навколишньому природному середовищі. Як і раніше, при розміщенні відходів у межах населених пунктів або на відстані менше 3 км від них застосовується коефіцієнт 3, а при розміщенні на відстані більше ніж 3 км – коефіцієнт 1. Також збережено коефіцієнт 3 за розміщення відходів на звалищах, які не забезпечують повного виключення забруднення атмосферного повітря або водних об'єктів (пункт 246.4 статті 246 Податкового кодексу України).

Ставки екоподатку за утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та за тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк, у порівнянні з нормативами збору за забруднення, що передбачалися раніше діючим податковим законодавством, не змінилися.

Відзначають наявність нових ставок на окремі види пального. Так, до переліку видів палива, яке використовується пересувними джерелами, що здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря, включено авіаційний бензин, дизельне біопаливо та гас. Крім того, вводяться диференційовані ставки щодо дизельного пального, які залежать від вмісту в ньому сірки (пункт 244.1 статті 244 Податкового кодексу України). Як зазначено у пункті 250.4 статті 250 Податкового кодексу України, органи виконавчої влади з питань охорони навколишнього природного середовища передають до органів ДПС переліки підприємств, установ, організацій, фізичних осіб – підприємців, яким в установленому порядку видано дозволи на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, але не включення підприємства, установи, організації, громадянина – суб'єкта господарювання до вказаного переліку не звільняє їх від сплати екологічного податку.

Окрема ставка за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення встановлюється для двоокису вуглецю. Вона становитиме 0,2 грн. за 1т (пункт 243.4 статті 243 Податкового кодексу України).

Двоокис вуглецю (CO<sub>2</sub>) – вуглекислий газ, який є одним із основних чинників явища «парникового ефекту», що регулюються Кіотським протоколом. Предметом Кіотського протоколу є обмеження та зниження викидів парникових газів у 2008–2012 рр. усіма країнами, які його ратифікували. За точку відліку парникових газів був взятий 1990 рік. Згідно з протоколом для кожної країни встановлюється

максимально припустима межа викидів. Кіотський протокол пропонує кілька механізмів. Перший – торгівля квотами. Якщо країна не використовує на 100% дозвіл на викид парникових газів (квоту), вона може продати його іншій державі. Другий механізм – проекти спільного впровадження. Згідно з Кіотським протоколом, розвинуті держави разом з країнами з перехідною економікою можуть здійснювати спільні проекти зі зниження викидів на територіях цих країн, а потім «ділити» отриманий ефект – «передавати» один одному отримані «одиниці зниження викидів».

Згідно з науковими прогнозами, за умови повного виконання протоколу всіма сторонами конвенції, до 2050 року ці заходи змогли б зменшити глобальну температуру на 0,02–0,28 градуси. Україна ратифікувала Кіотський протокол 04.02.2004 р.

У Звіті ООН з людського розвитку «Боротьба зі зміною клімату: людська солідарність в розділеному світі»<sup>171</sup> однією з основних рекомендацій є оподаткування вуглецю як механізму зниження викидів парникових газів в атмосферу. Поступове підвищення податків на вуглець може стати впливовим інструментом для зміни структури стимулів для інвесторів. Поєднання податків з контролем над викидами має бути спрямованим на скорочення викидів до рівня 30% до 2020 р.

Таким чином, запровадження ставок податку за викиди CO<sub>2</sub>, по-перше, відповідає вимогам Кіотського протоколу, по-друге, сприяє впровадженню інноваційних технологій щодо зменшення викидів парникових газів, по-третє відповідає практиці екологічного оподаткування розвинених країн світу.

Поняття платника екологічного податку визначено у статті 15 Податкового кодексу України. Але у зв'язку зі специфікою екологічного податку стаття 240 Податкового кодексу України наведено детальніше визначення, в якому окреслюється коло платників цього податку та наводяться ознаки, набуваючи яких суб'єкт певної організаційно-правової форми господарювання стає таким платником.

Коло платників екологічного податку у порівнянні з колом платників збору за забруднення загалом не змінилось. Сплачують його суб'єкти господарювання, юридичні особи, які не провадять господарську (підприємницьку) діяльність, бюджетні установи, громадські та інші підприємства, установи та організації, постійні представництва нерезидентів, включаючи тих, що виконують агентські (пред-

<sup>171</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://un.org.ua/files/hdr\\_2007ru.pdf](http://un.org.ua/files/hdr_2007ru.pdf).

ставницькі) функції стосовно таких нерезидентів або їх засновників, які під час провадження діяльності (на території України і в межах її континентального шельфу та виключної (морської) економічної зони) здійснюють:

- викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами забруднення;
- скиди забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти;
- розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях або на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини;
- утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені);
- тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлені особливими умовами ліцензії строк;
- викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення незалежно від місця використання ними палива.

Слід зауважити, що платниками екоподатку за викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення є також громадяни України, іноземці та особи без громадянства.

Як і раніше (тобто при сплаті збору за забруднення навколишнього природного середовища), платниками екоподатку є також і суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, зокрема сплачують єдиний податок та фіксований сільськогосподарський податок.

Відповідно до чинного законодавства України викид речовини, зокрема згідно з Наказом Міністерства охорони навколишнього природного середовища та ядерної безпеки України «Про затвердження Інструкції “Про зміст та порядок складання звіту проведення інвентаризації викидів забруднюючих речовин на підприємстві”» від 10.02.1995 р. № 7, визначається як надходження речовини в атмосферу від джерел забруднення. Забруднююча речовина визначається як речовина хімічного або біологічного походження, що наявна або надходить в атмосферне повітря і може прямо або опосередковано справляти негативний вплив на здоров'я людини та стан навколишнього природного середовища згідно з Законом України «Про охорону атмосферного повітря». Поняття «стаціонарне джерело» забруднення визначено в розділі 1 підпункті 14.1.230 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, відповідно це – підприємство, цех, агрегат, установка

або інший нерухомий об'єкт, що зберігає свої просторові координати протягом певного часу і здійснює викиди забруднюючих речовин в атмосферу та/або скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти.

Суб'єкт, вказаний у пункті 240.1 статті 240 Податкового кодексу України, зобов'язаний з'ясувати вид і кількісний склад забруднюючих речовин, що викидаються у атмосферне повітря внаслідок провадження його діяльності. Для цього необхідно провести інвентаризацію викидів забруднюючих речовин в атмосферу, звернувшись до спеціалізованих організацій, відповідних підрозділів підприємств, які мають певний досвід роботи, технічне обладнання і перебувають на обліку в Міністерстві екології та природних ресурсів України відповідно до вже згаданої Інструкції від 10.02.1995 р. № 7. Слід зазначити, що питання щодо інвентаризації викидів забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення не належить до компетенції податкових органів.

Після проведення інвентаризації суб'єкта, вказаного в пункті 240.1 статті 240 Податкового кодексу України, необхідно отримати дозвіл на викиди забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами відповідно до статті 11 Закону України «Про охорону атмосферного повітря».

Суб'єкти, визначені в пункті 240.1 статті 240 Податкового кодексу України, набувають ознак платника екологічного податку за умови, якщо внаслідок їх діяльності відбувається здійснення скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти. Перелік основних (окремих), забруднюючих речовин, що викидаються стаціонарними джерелами забруднення, та забруднюючих речовин, що скидаються у водні об'єкти, за які справляється екоподаток, не змінився.

Відповідно до чинного законодавства забруднююча речовина – речовина, яка привноситься у водний об'єкт у результаті господарської діяльності людини згідно з Водним кодексом України від 06.06.1995 № 213/95-ВР<sup>172</sup>.

Проводячи скиди забруднюючих речовин безпосередньо в водні об'єкти, суб'єкти, зазначені в пункті 240.1 статті 240 Податкового кодексу України, мають отримати дозволи на спеціальне водокористування (відповідно до статті 49 Водного кодексу України).

Порядок погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування затверджено постановою Кабінету Міністрів України від

<sup>172</sup> Водний кодекс України від 06.06.1995 № 213/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/213/95-%D0%B2%D1%80>

13.03.2002 р. № 321 «Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10.08.1992 р. № 459»<sup>173</sup>.

Слід зазначити, що норми підпункту 240.1.2 пункту 240.1 статті 240 Податкового кодексу України відповідають законодавству, яке діяло до набрання чинності Податковим кодексом України, тому доцільним буде навести, яким чином на практиці вони застосовувались. У випадку здійснення скидів промислових та інших стічних вод у системи каналізації населених пунктів платниками екологічного податку є водоканали. Підприємства, які скидають стічні води в системи комунальної чи відомчої каналізації, сплачують за послуги водовідведення за укладеними договорами. Підприємства повинні повністю покрити всі витрати водоканалу, пов'язані з транспортуванням і очищенням стічних вод та справлянням екологічного податку.

За додаткові обсяги стічних вод підприємств (не враховані договором), що надходять до міської каналізації, застосовується підвищений коефіцієнт до ставки екологічного податку в частині скидів забруднюючих речовин у водойми.

Підприємства, які здійснюють скид та не мають договору (або при закінченні терміну його дії), сплачують плату водоканалу в п'ятикратному розмірі встановленого тарифу за весь обсяг скинутих за час відсутності договору стічних вод.

Отримуючи скиди стічних вод і плату за скид стічних вод від підприємств, водоканали обчислюють і сплачують екологічний податок відповідно до розділу 8 Податкового кодексу України.

Суб'єкти, зазначені в пункті 240.1. статті 240 Податкового кодексу України, набувають ознак платника податку за умови розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах, крім розміщення окремих видів відходів як вторинної сировини.

Відповідно до чинного законодавства України, зокрема відповідно до статті 1 Закону України «Про відходи» від 05.03.1998 р. № 187/98–ВР<sup>174</sup>:

– відходи – будь-які речовини, матеріали і предмети, що утворилися у процесі виробництва чи споживання, а також товари (продукція),

<sup>173</sup> Про затвердження Порядку погодження та видачі дозволів на спеціальне водокористування та внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 10 серпня 1992 р. № 459: Постанова КМУ від 13.03.2002 № 321 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP020321.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP020321.html)

<sup>174</sup> Про відходи: закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua>

що повністю або частково втратили свої споживчі властивості і не мають подальшого використання за місцем їх утворення чи виявлення і від яких їх власник позбувається, має намір або повинен позбутися шляхом утилізації чи видалення;

– спеціально відведені місця чи об'єкти – місця чи об'єкти (місця розміщення відходів, сховища, полігони, комплекси, споруди, ділянки надр тощо), на використання яких отримано дозвіл спеціально уповноважених органів на видалення відходів чи здійснення інших операцій з відходами;

– відходи як вторинна сировина – відходи, для утилізації та переробки яких в Україні існують відповідні технології та виробничо-технологічні і/або економічні передумови.

Термін «розміщення відходів» розкрито у підпункті 14.1.223 пункту 14.1 статті 14 Податкового кодексу України, це зберігання (тимчасове розміщення до утилізації чи видалення) та захоронення відходів у спеціально відведених для цього місцях чи об'єктах (місцях розміщення відходів, сховищах, полігонах, комплексах, спорудах, ділянках надр тощо), на використання яких отримано дозвіл спеціально уповноваженого центрального органу виконавчої влади у сфері поводження з відходами.

Як зазначено у статтях 17, 34 Закону України «Про відходи», суб'єкт господарської діяльності, у власності або користуванні якого є хоча б один об'єкт поводження з небезпечними відходами, зобов'язаний: мати дозвіл на експлуатацію об'єкта поводження з небезпечними відходами та мати ліцензію на здійснення операцій у сфері поводження з небезпечними відходами.

Починаючи з 01.01.2011 р., у разі відсутності затверджених в установленому порядку лімітів скидів забруднюючих речовин безпосередньо у водні об'єкти й розміщення відходів, а також за понадлімітні обсяги скидів і розміщення відходів екоподаток у 10-кратному розмірі не справляється.

Спеціалізовані підприємства із видалення відходів сплачують податок за фактично розміщені відходи, що утворювалися у процесі власної діяльності, а також за відходи, передані їм для розміщення іншими підприємствами, організаціями (власниками).

Згадані суб'єкти набувають ознак платника екологічного податку за умови утворення ними радіоактивних відходів та/або зберігання вже накопичених, якщо вони не порушують строки зберігання, зазначені в особливих умовах ліцензії.

Відповідно до чинного законодавства радіоактивні відходи – це матеріальні об’єкти та субстанції, активність радіонуклідів або радіоактивне забруднення яких перевищує межі, встановлені діючими нормами, за умови, що використання цих об’єктів та субстанцій не передбачається. Виробники радіоактивних відходів – юридичні або фізичні особи, внаслідок діяльності яких утворюються радіоактивні відходи, відповідно до Закону України від 30.06.1995 р. № 255/95-ВР «Про поводження з радіоактивними відходами»<sup>175</sup>.

Право на поводження з радіоактивними відходами мають юридичні та фізичні особи, які мають виданий у встановленому порядку дозвіл органу державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки на здійснення відповідного виду діяльності.

Відповідно до Порядку видачі ліцензій на провадження діяльності у сфері використання ядерної енергії, затвердженого Законом України «Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії» від 11.01.2000 р. № 1370-XIV<sup>176</sup>, здійснюється органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки або його територіальним органом.

Для отримання ліцензії на провадження діяльності у сфері використання ядерної енергії суб’єкт діяльності подає заяву до органу державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки або його територіального органу.

До заяви додаються копії засвідчених в установленому законодавством порядку установчих документів, документи, що засвідчують рівень безпеки ядерної установки або сховища для захоронення радіоактивних відходів, джерел іонізуючого випромінювання та уранових об’єктів, а також документи, що підтверджують спроможність заявника дотримуватися умов провадження заявленого виду діяльності, встановлених нормами та правилами з ядерної та радіаційної безпеки.

Перелік документів, що подаються для отримання ліцензії, а також вимоги щодо їх оформлення та змісту, встановлюються органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки для окремого етапу життєвого циклу ядерної установки або сховища для захоронення радіоактивних відходів та окремих видів діяльності у сфері використання ядерної енергії.

<sup>175</sup> Про поводження з радіоактивними відходами: закон України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/Z950255.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z950255.html).

<sup>176</sup> Про дозвільну діяльність у сфері використання ядерної енергії: закон України від 11.01.2000 року № 1370-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0017-12](http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0017-12).

Суб’єкти, зазначені в пункті 240.1 статті 240 Податкового кодексу України, також набувають ознак платника екологічного податку, якщо вони здійснюють тимчасове зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк.

Тимчасове зберігання радіоактивних відходів визначається як їх розміщення в об’єкті, в якому забезпечується їх ізоляція від навколишнього середовища, фізичний захист і радіаційний моніторинг, а також можливість наступного вилучення, переробки, перевезення та захоронення (відповідно до Закону України «Про поводження з радіоактивними відходами»). Термін дії ліцензії окремих видів діяльності у сфері використання ядерної енергії встановлюється органом державного регулювання ядерної та радіаційної безпеки або його територіальним органом, але не повинен бути меншим ніж три роки і у разі потреби може продовжуватися за заявою ліцензіата та з дотриманням вимог, які встановлені пунктами 22–25 Постанови Кабінету Міністрів України від 6.12.2000 р. № 1782 «Про затвердження Порядку ліцензування окремих видів діяльності у сфері використання ядерної енергії»<sup>177</sup>.

Працівники податкової служби звертають увагу на те, що сплата екоподатку не звільняє платників від штрафних санкцій та відшкодування збитків, заподіяних державі внаслідок порушення природоохоронного законодавства.

Екоподаток за викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення з 01.01.2011 р. включається до складу ціни на паливо. Обов’язок його нарахування та сплати до бюджету покладено на податкових агентів – суб’єктів господарювання, які здійснюють оптову та роздрібну торгівлю паливом під час реалізації такого палива. Тобто платники, що мають пересувні джерела забруднення, з 01.01.2011 р. самостійно екоподаток за них не сплачуватимуть.

Отже, відповідно до статті 241 Податкового кодексу України екологічний податок за викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення з 01.01.2011 р. утримується і сплачується до бюджету податковими агентами. Цими суб’єктами визначено оптових торговців паливом і ту частину роздрібних торговців паливом, які з метою подальшого продажу придбали його не у оптовиків, а у підприємств-виробників. При цьому у зазначеній статті пе-

<sup>177</sup> Про затвердження Порядку ліцензування окремих видів діяльності у сфері використання ядерної енергії: Постанови КМУ від 6.12.2000 р. № 1782 XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/KP001782.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/KP001782.html)

редбачено, що податкові агенти утримуватимуть екологічний податок під час реалізації палива. А це, у свою чергу, означає підвищення вартості всіх видів палива.

Практики з питань оподаткування стверджують, що новий вид податку, якому присвячено розділ VIII Податкового кодексу України, – екологічний податок – свого роду правонаступник «брудного» збору. Вони зауважують, що ставки екологічного податку порівняно до нормативів «брудного» збору збільшилися в рази. Наприклад, норматив «брудного» збору за дизельним паливом становила 4,5 грн. за тонну, а ставка екологічного податку в разі використання дизельного палива при експлуатації пересувних засобів забруднення становить від 30 до 68 грн. за тонну. У складне становище потрапляють АЗС, які придбавають паливо і у його виробників, і у оптовиків. Перетворившись на податкових агентів для суб'єктів підприємництва, які заправляють свої автомобілі на АЗС, ті ж АЗС і далі продаватимуть паливо також і громадянам. А значить, одразу виникнуть питання, чи потрібно відображати суми екологічного збору в чеках реєстраторів розрахункових операцій під час заправки автомобілів суб'єктів підприємництва за готівку, розмежування продажів палива, купленого у оптовиків (із вже сплаченим екологічним збором), і палива, придбаного у виробників, під час продажу якого АЗС повинні включати до його вартості екологічний збір. І це тільки ті питання, що знаходяться на поверхні.

Не є платниками суб'єкти господарювання, які мають ліцензію на збирання й заготівлю відходів як вторинної сировини, провадять статутну діяльність зі збирання й заготівлі таких відходів, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) та надають послуги в цій сфері (пункт 240.5 статті 240 Податкового кодексу України).

Чинне законодавство України заклало норму щодо стимулювання виробників радіоактивних відходів до скорочення строку зберігання їх на своїх підприємствах і знаходження на території України. Джерелом іонізуючого випромінювання є фізичний об'єкт, крім ядерних установок, що містить радіоактивну речовину, або технічний пристрій, який створює або за певних умов може створювати іонізуюче випромінювання відповідно до Закону України «Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку» № 39/95-ВР від 08.02.1995 р.<sup>178</sup>.

<sup>178</sup> Про використання ядерної енергії та радіаційну безпеку: закон України від 08.02.1995 року № 39/95-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/Z950039.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/Z950039.html)

Термін «відпрацьоване закрите джерело іонізуючого випромінювання» в українському законодавстві не закріплено, натомість є термін «закрите джерело іонізуючого випромінювання», який визначається як радіоактивна речовина, повністю укладена в тверду захисну оболонку з нерадіоактивного матеріалу чи інкапсульована у тверду захисну оболонку, достатньо міцну, щоб запобігти будь-якому розосередженню речовини за нормальних умов експлуатації та зносу протягом установленого терміну служби, а також в умовах непередбачених неполадок відповідно до Наказу Міністерства охорони здоров'я України від 02.02.2005 р. № 54 «Про затвердження державних санітарних правил “Основні санітарні правила забезпечення радіаційної безпеки України”»<sup>179</sup>.

Також зустрічається термін «відпрацьоване ядерне паливо», яке визначається як опромінене ядерне паливо, подальше використання якого в установці не передбачається відповідно до Наказу Державного комітету ядерного регулювання України від 08.06.2004 р. № 101 «Облік та контроль ядерного матеріалу, фізичний захист ядерного матеріалу і ядерних установок»<sup>180</sup>.

З кола платників екологічного податку виключаються суб'єкти, які здійснюють діяльність з поводження з радіоактивними відходами, що утворилися внаслідок Чорнобильської катастрофи. Дана норма зумовлена тим, що вказана діяльність фінансується в основному за рахунок Державного бюджету України на відміну від діяльності зі зберігання (захоронення) інших радіоактивних відходів. Остання фінансується відповідно до Загальнодержавної цільової екологічної програми поводження з радіоактивними відходами в основному за рахунок коштів Державного фонду поводження з радіоактивними відходами. Одним з джерел фінансування вказаного фонду є надходження екологічного податку, в частині утворення радіоактивних відходів (включаючи вже накопичені) та тимчасового зберігання радіоактивних відходів їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк. Саме тому вказані суб'єкти не є платниками екологічного податку.

<sup>179</sup> Про затвердження державних санітарних правил «Основні санітарні правила забезпечення радіаційної безпеки України»: Наказ Міністерства охорони здоров'я України від 02.02.2005 року № 54 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE10832.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE10832.html)

<sup>180</sup> Облік та контроль ядерного матеріалу, фізичний захист ядерного матеріалу і ядерних установок: Наказ Державного комітету ядерного регулювання України від 08.06.2004 р. № 101 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/FIN14331.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN14331.html)

Згадані підприємства не є платниками екологічного податку через те, що на відміну від виробників нерадіоактивних відходів, за розміщення яких в більшості випадків екологічний податок сплачується організацією, що приймає відходи, у випадку з радіоактивними відходами ознаки платника податку мають утворювачі радіоактивних відходів.

Положення статей Податкового кодексу України узгоджуються з законодавством України у сфері поводження з радіоактивними відходами, зокрема одним з основних принципів державної політики у сфері поводження з радіоактивними відходами є такий: зберігання радіоактивних відходів у виробників відходів обмежений час з наступною передачею спеціалізованим підприємствам по поводженню з радіоактивними відходами (відповідно до статті 3 Закону України «Про поводження з радіоактивними відходами»).

Податковим кодексом України також закладено підвалини розвитку діяльності зі збирання і заготівлі відходів як вторинної сировини, переходу від зберігання, захоронення відходів до їх утилізації.

Відповідно до чинного законодавства України збирання, заготівля відходів як вторинної сировини – діяльність, пов'язана із збиранням, купівлею, прийманням, зберіганням, обробленням, перевезенням, реалізацією і постачанням відходів переробним підприємствам на утилізацію відповідно до Наказу Міністерства екології та природних ресурсів України «Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності із збирання, заготівлі окремих видів відходів як вторинної сировини (згідно з переліками, що визначаються Кабінетом Міністрів України)» від 04.11.2011 р. № 431<sup>181</sup>.

Перелік окремих видів відходів як вторинної сировини, збирання та заготівля яких підлягає ліцензуванню: макулатура; склобій; відходи полімерні; відходи гумові, у тому числі зношені шини; матеріали текстильні вторинні; використана металева тара (ящики, фляги, каністри, банки, зокрема алюмінієві банки з-під напоїв, балончики) (затверджено Постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження переліку окремих видів відходів як вторинної сировини, збирання та заготівля яких підлягають ліцензуванню» від 28.02.2001 р.

<sup>181</sup> Про затвердження Ліцензійних умов провадження господарської діяльності із збирання, заготівлі окремих видів відходів як вторинної сировини (згідно з переліками, що визначаються Кабінетом Міністрів України): Наказ Міністерства екології та природних ресурсів України від 04.11.2011 року № 431 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/RE20282.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/RE20282.html)

№ 183<sup>182</sup>). Для провадження діяльності зі збирання і заготівлі відходів як вторинної сировини необхідно отримати ліцензію.

Об'єкти та база обкладення екоподатком у цілому не відрізняються від об'єктів та бази обкладення збором за забруднення. Так, екоподаток справляється за:

- обсяги та види забруднюючих речовин, які викидаються в атмосферне повітря стаціонарними джерелами;
- обсяги та види забруднюючих речовин, які скидаються безпосередньо у водні об'єкти;
- обсяги та види (класи) відходів, що розміщуються у спеціально відведених для цього місцях чи на об'єктах протягом звітного кварталу, крім обсягів та видів (класів) окремих відходів як вторинної сировини, що розміщуються на власних територіях (об'єктах) суб'єктів господарювання, які мають ліцензію на збирання і заготівлю окремих видів відходів як вторинної сировини і проводять статутну діяльність із збирання і заготівлі таких відходів;
- обсяги та види палива, реалізованого податковими агентами;
- обсяги та категорія радіоактивних відходів, що утворюються внаслідок діяльності суб'єктів господарювання та/або тимчасово зберігаються їх виробниками понад установлений особливими умовами ліцензії строк;
- обсяги електричної енергії, виробленої експлуатуючими організаціями ядерних установок (атомних електростанцій).

Крім того, у пункті 240.2 статті 240 Податкового кодексу України<sup>183</sup>, визначено перелічені вище особи, а також громадяни України, іноземці та особи без громадянства, які є платниками екологічного податку ще і в тому випадку, якщо вони здійснюють викиди забруднюючих речовин в атмосферу пересувними джерелами забруднення в разі використання ними палива. Однак утримувати і перераховувати цей податок до бюджету під час реалізації такого палива, подавати відповідну звітність контролюючому органу, а також нести відповідальність за певні порушення в останньому випадку доведеться не безпосередньо платникам податку, а так званим податковим агентам.

<sup>182</sup> Про затвердження переліку окремих видів відходів як вторинної сировини, збирання та заготівля яких підлягають ліцензуванню: Постанова КМУ від 28.02.2001 року № 183 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/183-2001-%D0%BF>

<sup>183</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА: ЗАКОН.

Відповідно до норми пункту 241.2 статті 241 Податкового кодексу України<sup>184</sup> до податкових агентів належать суб'єкти господарювання, які здійснюють такі операції:

- оптову торгівлю паливом;
- роздрібну торгівлю паливом (крім тих, які реалізують паливо, придбане у суб'єктів господарювання, зазначених вище).

Шляхом запровадження інституту податкових агентів кількість реальних платників екологічного податку різко скоротиться, оскільки сьогодні питома вага платників екологічного збору за пересувні джерела забруднення в загальній кількості платників збору за забруднення є найбільшою.

Серед нововведень, на яке варто звернути увагу, є обчислення суми податку платниками податків та податковими агентами самостійно щокварталу. Те саме стосується і подання звітності, яка проте, як і раніше, має подаватися до органів державної податкової служби протягом 40 календарних днів, наступних за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу. Сплата податку відбувається, як і раніше, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації (пункт 249.1 статті 249 Податкового кодексу України)<sup>185</sup>.

Другим важливим нововведенням є істотне спрощення розрахунків, порівняно з тими, якими платники збору за забруднення користувалися досі. Таке спрощення відбулося, зокрема, за рахунок відсутності в них багатьох коригуючих коефіцієнтів, що застосовувалися раніше (наприклад, коефіцієнтів, що встановлювалися залежно від чисельності мешканців населеного пункту або від народногосподарського значення населеного пункту, а також регіонального (басейнового) коригуючого коефіцієнта, що враховує територіальні екологічні особливості та еколого-економічні умови функціонування водного господарства).

Однак таке спрощення мало й негативний аспект – усі з перелічених вище коефіцієнтів було враховано у величині відповідних ставок екологічного податку, причому виходячи зі свого максимального значення.

Третє нововведення Податкового кодексу України щодо правил обчислення екологічного податку, буде добре сприйняте його платниками, зокрема тими з них, хто здійснює скиди забруднюючих речовин

<sup>184</sup> Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА: ЗАКОН.

<sup>185</sup> Там само.

безпосередньо у водні об'єкти та розміщення відходів у спеціально відведених для цього місцях або на об'єктах.

Як відомо, раніше таким суб'єктам господарювання ставилося в обов'язок отримання відповідного ліміту (на скиди або на розміщення відходів), величина якого відігравала помітну роль при розрахунку збору за забруднення. Такий збір за скиди і розміщення відходів у межах ліміту обчислювався в однократному розмірі, а в разі перевищення ліміту (або за його повної відсутності) – у підвищеному трикратному розмірі.

На сьогодні в Податковому кодексі України відсутні будь-які вимоги до застосування понадлімітного коефіцієнта при розрахунку екологічного податку за скиди у водні джерела та за розміщення відходів.

Про існування лімітів скидів забруднюючих речовин у навколишнє природне середовище, утворення та розміщення відходів промислового, сільськогосподарського, будівельного та іншого виробництва йдеться у статті 44 Закону України «Про охорону навколишнього природного середовища»<sup>186</sup>, викладеній у новій редакції Закону України від 02.12.2010 р. № 2756-VI «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України»<sup>187</sup>. Однак тепер відповідальність за недотримання таких лімітів виведена з податкової площини, але залишилася незмінною в межах природоохоронного, водного, земельного законодавства, а також законодавства про охорону атмосферного повітря.

Що стосується індексації ставок екологічного податку, то окремого механізму індексації таких ставок Податковий кодекс України тепер не містить. Замість цього пункт 4 розділу XIX «Прикінцеві положення» Податкового кодексу України,<sup>188</sup> Уряду доручено щороку до 1 червня вносити до парламенту проект закону про внесення змін до Податкового кодексу України щодо таких ставок з урахуванням індексів споживчих цін, індексів цін виробників промислової продукції. Таким чином, Податковим кодексом України звільнено платників податків від обов'язку щодо проведення індексації ставок екологічного податку, а також інших податків та зборів, поклавши його на державні органи.

<sup>186</sup> Про охорону атмосферного повітря: закон України: від 16.10.1992 р. № 2707-XII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа ЛІГА: ЗАКОН.

<sup>187</sup> Про внесення змін до деяких законодавчих актів України у зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України: закон України: від 02.12.2010 р. № 2756-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа “ЛІГА: ЗАКОН”.

<sup>188</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа “ЛІГА: ЗАКОН”.



Платники податку (крім громадян України, іноземців та осіб без громадянства) та податкові агенти складають податкові декларації та подають їх до органів ДПС протягом 40 календарних днів, що настають за останнім календарним днем податкового (звітного) кварталу. Сплата цього податку здійснюється протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем граничного строку подання податкової декларації (пункт 250.2 статті 250 Податкового кодексу України). Слід зауважити, що за викиди в атмосферне повітря забруднюючих речовин стаціонарними джерелами забруднення, скиди забруднюючих речовин у водні об'єкти, розміщення відходів податкова декларація подається до органу ДПС за місцем розміщення джерел забруднення (підпункт 250.2.1 пункту 250.2 статті 250 Податкового кодексу України). Податкові агенти звітують та сплачують екоподаток за місцем знаходження пунктів продажу палива (підпункт 250.2.2 пункту 250.2 статті 250 Податкового кодексу України).

За утворення та тимчасове зберігання радіоактивних відходів понад установлені особливими умовами ліцензії строк екоподаток нараховується та сплачується за місцем перебування платника на податковому обліку в органах ДПС (підпункт 250.2.3 пункту 250.2 статті 250 Податкового кодексу України).

Якщо місце подання податкових декларацій не збігається з місцем перебування платника екоподатку на податковому обліку, то такий платник подає до органу ДПС за місцем податкового обліку копії відповідних податкових декларацій (пункт 250.8 статті 250 Податкового кодексу України). Якщо платник податку на початок поточного року не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, то він може не звітувати за умови подання до органу ДПС за місцем розташування джерел забруднення заяви про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення екоподатку. Якщо такої заяви не буде подано, то платник податку зобов'язаний щокварталу подавати до органу ДПС податкові декларації згідно з вимогами статті 250 Податкового кодексу України (пункт 250.9 статті 250 Податкового кодексу України).

Форма Податкової декларації екологічного податку затверджена Наказом ДПА України «Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку» від 24.12.2010 р. № 1010<sup>189</sup>, яка передбачає саму

<sup>189</sup> «Про затвердження форми Податкової декларації екологічного податку»: наказ ДПА України: від 24.12.2010 року № 1010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа "ДПА: ЗАКОН".

податкову декларацію та додатки до неї. У разі відсутності у платника відповідних об'єктів оподаткування відповідні додатки не подаються, а рядки Податкової декларації прокреслюються. У 2011–2012 роках ставки по екологічному податку, які встановлені в розділі VIII «Екологічний податок» Податкового кодексу України, застосовуються в розмірі 50 відсотків.

Удосконалення екологічного оподаткування в Україні можливо здійснити лише шляхом розроблення та впровадження ефективного економічного механізму природокористування, невід'ємною частиною якого є встановлення економічно обґрунтованих платежів (зборів) за використання природних ресурсів та за забруднення навколишнього природного середовища. Головним фінансово-економічним важелем має стати обов'язковий достатньо великий економічний податок за використання і пошкодження основних природних ресурсів – води, повітря, ґрунту, надр, рослинного і тваринного світу, порушення біосистем. Перевагами ресурсно-екологічних податків є їхнє відносно нескладне адміністрування. Підприємства ведуть сьогодні статистичний облік використання природних ресурсів, тож перейти до податкової звітності досить просто. В екологічних податків є також та велика перевага, що від них складно ухилитися, оскільки вони базуються на обліку фізичних величин. Показники ресурсопотоків важко приховати, на відміну від тінювих грошових потоків, які використовують не обраховану готівку і сприяють тінювій оплаті праці.

Висвітлюючи проблему наближення податкової системи України до європейських стандартів, слід зауважити, що повною мірою уніфікувати оподаткування на міжнародному рівні в принципі неможливо. Це пов'язано з тим, що податкова політика є однією зі складових внутрішньої політики держави. Однак у межах Європейського Співтовариства діють Директиви ЄС, через які робляться спроби синхронізувати в тому числі і питання оподаткування на наднаціональному рівні. Говорити про їх беззастережне дотримання Україною зарано, оскільки наша держава не набула членства в ЄС. Проте вже варто вести мову про прислуговування до прийнятих у Європі умов та запозичення її досвіду у тій частині, що може породжувати найближчим часом позитивні соціально-економічні ефекти.

Керівництво ЄС позитивно оцінює хід реалізації реформ в Україні і це є свідченням довгострокової тенденції, яка з часом буде лише підсилуватись. Подальша реалізація реформ має забезпечити стабільність в Україні, ставши в той же час запорукою стабільності в Європі.

Успішне здійснення реформ дозволить перейти до нового рівня співробітництва між Україною та ЄС, а також сприятиме успішній реалізації концепції зближення України з ЄС. Європейські підприємці підтверджують інтерес західноєвропейських інвесторів до українського ринку і готові будуть прийти в Україну в разі отримання позитивного сигналу про стабільність і незворотність реформ. Необхідно усунути ті перешкоди на шляху іноземних інвестицій, які сьогодні ще мають місце в Україні. Вирішення цих проблем та забезпечення виконання підписаних нормативних актів дозволить Україні відкрити шлях до інвестицій і позитивна реакція інвесторів буде негайною.

Міністерство екології та природних ресурсів України наголошує, що максимальна інтеграція екологічної складової в усі сфери економіки та розвиток економічного механізму забезпечення охорони довкілля є одними із стратегічних завдань діяльності відомства. Сьогодні на їх виконання здійснено низку кроків, спрямованих на розширення бази екологічного оподаткування та підвищення рівня відповідальності за порушення природоохоронного законодавства.

З метою стимулювання платників податків до зменшення забруднення навколишнього природного середовища у Податковому кодексі України передбачається низка механізмів. Одним з них є понижуючий коефіцієнт 0,8 у разі переходу на маловідходні і безвідходні ресурсо- і енергозберігаючі технології, впровадження найкращих існуючих технологій. Іншим – встановлення ставки податку на біопаливо: дизельне біопаливо – 12 грн. за тонну (дизельне паливо – 16 грн. за тонну) та бензин сумішевий – 15 грн. за тонну (бензин неетилований – 20 грн.). Це стимулюватиме власників транспортних засобів до використання більш екологічно чистого палива. У разі невиконання заходів щодо скорочення викидів, скидів забруднюючих речовин та розміщення відходів у встановлений строк введено коефіцієнт до ставок податку 1,2, що при подальшому невиконанні щороку збільшується на 20%.

Нині національну екологічну політику визначено в «Основних напрямках державної політики України в галузі охорони довкілля, використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки» (затверджені постановою Верховної Ради України від 05.03.1998 р. № 188/98-ВР)<sup>190</sup>.

<sup>190</sup> Про Основні напрями державної політики України у галузі охорони довкілля, використання природних ресурсів та забезпечення екологічної безпеки: постанова Верховної Ради України: від 05.03.1998 р. № 188/98-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа “ІПА: ЗАКОН”.

Одним із наслідків зміни суспільно-політичної орієнтації нашого суспільства стало розширення можливостей інтеграції України у світову екологічну систему, що дасть змогу використовувати досвід провідних держав для вирішення гострих екологічних проблем.

Нині під егідою ООН розробляється концепція єдиного правового механізму екологічно безпечного планетарного природокористування, яке враховує природно-кліматичні й соціально-економічні особливості окремих регіонів і країн. Розв’язання міжнародних спорів і суперечностей у галузі екологічної безпеки, відповідно до міжнародного екологічного права, передбачає спільну цілеспрямовану діяльність зацікавлених сторін щодо відновлення сприятливого життєвого середовища.

Розвитку природоохоронного співробітництва сприяє проведення міжнародних форумів. День відкриття Стокгольмської конференції ООН з навколишнього середовища (1972 р.) – 5 червня – був оголошений Всесвітнім днем навколишнього середовища. Важливе значення мали: Нарада з безпеки та співробітництва в Європі (Гельсінкі, 1975 рік); Глобальний форум з проблем виживання (Москва, 1990 рік); Конференція ООН з навколишнього середовища та розвитку (ЮНСЕД або КОСР-92, Ріо-де-Жанейро, 1992 рік). Конференція стала однією з найважливіших подій розвитку людства у ХХ столітті, її рішенням було затверджено «Порядок денний на ХХІ століття». Цей програмний документ ставить для всіх країн світу головну мету на майбутнє – просування шляхом сталого розвитку суспільства, за якого задовольняються потреби сучасності без загрози для майбутніх поколінь, у ньому зазначається: «За сприяння та підтримки регіональних та міжнародних економічних та екологічних організацій, а також неурядових науково-дослідних установ урядам слід заохочувати проведення досліджень та аналізу ефективних методів використання економічних механізмів і стимулювання, приділяючи увагу таким ключовим питанням, як ... роль екологічного оподаткування з урахуванням національних умов...<sup>191</sup>».

На сучасному етапі екологічні податки посідають важливе місце в податкових системах країн ЄС і постійно вдосконалюються. Ідея докорінної реформи системи екологічних податків у розвинених країнах почала з’являтися наприкінці ХХ ст. Вираженням цієї ідеї є концепція побудови

<sup>191</sup> Общественный экологический Internet-проект EcoLife [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.eclife.ru/education/apress/agenda/gl8.html>

податкової системи з пріоритетом збереження навколишнього природного середовища, причому більшість розвинених країн сприймають її як основу і намагаються гармонізувати національні законодавства в даній сфері.

За результатами дослідження Єльського університету, за таким показником, як кількість років життя, втрачених від шкоди, завданої екологічною ситуацією, Україна перебуває на 92-му місці у списку 163 країн світу<sup>192</sup>. На початку XXI століття Україна все ще посідає одне з перших місць у світі за рівнем споживання енергії, води та інших ресурсів на одиницю ВВП, обсяги промислових відходів на душу населення перевищують аналогічні показники багатьох країн. Незважаючи на те, що природно-ресурсний потенціал України оцінюється як один з найбільших на планеті, держава стабільно посідає останню позицію в міжнародних екологічних рейтингах. Таким чином, якщо в бідних країнах Африки та Азії причиною низьких показників якості життя часто є відсутність системи водопостачання та охорони здоров'я як такої, то в Україні – низькі екологічні стандарти в промисловості. На багатьох підприємствах відсутні споруди очищення стічних вод і викидів шкідливих речовин в атмосферу. При цьому в більшості країн, де високі доходи на душу населення, згубний вплив екології на здоров'я людей мінімальний. З метою підвищення ефективності фінансування природоохоронних заходів та збільшення тривалості життя населення ведеться робота з упровадження високих екологічних стандартів ЄС.

Європейська інтеграція в екологічній сфері – капіталомісткий процес. Вартість дотримання екологічних директив ЄС країнами-кандидатами у 2000-х роках становила близько двох-трьох відсотків ВВП щорічно. Так, загальні обсяги фінансування природоохоронних заходів у Румунії та Польщі напередодні вступу цих країн до ЄС оцінювалися на рівні 22 млрд. і 32,5 млрд. євро відповідно<sup>193</sup>. Незважаючи на те, що Україна не володіє статусом країни-кандидата, задекларований європейський вектор передбачає різнобічну інтеграцію з ЄС. Так, проект угоди про асоціацію Україна – ЄС містить зобов'язання нашої держави щодо гармонізації екологічного законодавства з європейським. Реформа природоохоронної політики – одна з вимог ЄС.

У січні 2011 року Україна стала членом Європейського енергетичного товариства, взявши на себе зобов'язання щодо виконання ряду європейських екологічних директив. За оцінками Інституту

<sup>192</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/~2/0/all/2011/03/26/232247>.

<sup>193</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/~2/0/all/2011/03/26/232247>.

енергетики Національної академії наук України, вартість виконання тільки однієї директиви щодо обмеження викидів в атмосферу для теплової енергетики (ЄС 2001/80) може становити від 5 до 17 млрд. доларів<sup>194</sup>.

Відповідно до статистичних даних, за статтею «Забруднення навколишнього середовища» до бюджету щорічно надходили значні кошти у вигляді штрафів та зборів. У 2010-му було зібрано понад 1,4 млрд. грн., роком раніше – близько 1,2 млрд. гривень<sup>195</sup>. Велика частина суми надійшла від підприємств ПЕК, в основному за забруднення повітря.

Крім зміни політики адміністрування цільових екологічних фондів, необхідно переглянути принципи надання державної допомоги. Замість фінансування програм підтримки окремих галузей економіки, вважаємо, що уряд має переорієнтувати доступні кошти на природоохоронні заходи. Левова частка державної допомоги в ЄС іде саме на екологію, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи, а також на регіональний розвиток.

Один із головних інвесторів – Європейський банк реконструкції і розвитку – обмежує розміри кредитних ліній України через великі ризики інвестування в українську енергетику, тому реформа оптового ринку електроенергії є необхідною умовою підвищення інвестиційної привабливості української енергетики, а відповідно й екологічних проектів.

Існує чітка тенденція до зростання обсягів надходжень від зборів за забруднення навколишнього природного середовища. Так, з 2002 по 2010 рік надходження до фондів усіх рівнів зросли у понад сім разів<sup>196</sup>. Крім щорічної індексації нормативів зборів, розширився перелік підприємств, які повинні сплачувати такі збори.

Незважаючи на збільшення надходжень коштів до фондів охорони навколишнього природного середовища, їх недостатньо для фінансування природоохоронних заходів у повному обсязі. У зв'язку з цим Міністерством екології та природних ресурсів України на 2011 було визначено три стратегічних завдання:

- знищення непридатних до використання пестицидів і агрохімікатів;
- очищення стічних вод;
- збереження і розширення природно-заповідного фонду України.

<sup>194</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/~2/0/all/2011/03/26/232247>.

<sup>195</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/~2/0/all/2011/03/26/232247>.

<sup>196</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://news.finance.ua/ua/~2/0/all/2011/03/26/232247>.

У національній податковій системі України податкові інструменти екологічного регулювання тільки проходять стадію становлення і потребують особливого вдосконалення. Для цього корисно розглянути особливості функціонування податкових інструментів екологічного регулювання в європейських країнах з метою виявлення тих, які б сприяли вдосконаленню відповідних інструментів в Україні.

Концептуальною основою екологізації податкових систем є ідея подвійного виграшу, відповідно до якої економічне стимулювання охорони навколишнього середовища і ресурсозберігання шляхом запровадження екологічних податків (зборів) повинне одночасно супроводжуватися пропорційним зниженням податкового навантаження на інші об'єкти оподаткування, наприклад доходи.

Залежно від цільової спрямованості екологічні податки поділяють на три групи:

- податки, що мають на меті фіскальну функцію та запроваджуються для наповнення бюджету (до цієї групи можна віднести транспортні та енергетичні податки);
- податки, що мають на меті покриття екологічних витрат (плата за природокористування, за забір води, за розміщення відходів, спеціальні податки на батарейки);
- платежі, які стимулюють екологічно відповідальну поведінку виробників та покупців.

Достатньо стрімкими темпами відбувається гармонізація національного законодавства та приведення їх його у відповідність до Директив ЄС. При цьому транспортні й енергетичні податки за своїм змістом є суто фіскальними податками, тобто призначені для отримання бюджетом сталих доходів. Вони також справляють позитивний ефект на навколишнє природне середовище, проте він розглядається фахівцями як додатковий позитивний ефект від запровадження цих видів податків.

У розвинених країнах надходження від екологічних податків за останні 15 років мають стійку тенденцію до зростання як за рахунок підвищення ставок податків, так і за рахунок розширення бази оподаткування. Так, у 2004 році в середньому 2,6% від ВВП чи 6,6% від загальних податкових надходжень 25 країн ЄС припадали саме на екологічні податки<sup>197</sup>.

<sup>197</sup> European Council. Green Paper on market-based instruments for environment and related policy purposes. – Brussels, 2007. – SEC (2007) 388. – 33 p.

Оподаткування енергопродуктів та електроенергії у країнах ЄС здійснюється відповідно до Директиви Ради 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергоносіїв та електроенергії, яка замінила регуляторний механізм, запроваджений директивами 92/81/ЄЕС та 92/82/ЄЕС<sup>198</sup>. Положення Директиви 2003/30/ЄС враховані в законодавстві України, зокрема є такі:

1. Держави-члени керуються міркуваннями екологічної сумісності видів палива з навколишнім середовищем і повинні віддавати перевагу тим, які є менш шкідливими для довкілля. Сприяння розвитку відновлюваних джерел енергії відповідає цим міркуванням (пункт 4 статті 3).

2. Використання біопалива може знизити обсяги залежності від імпортованих джерел енергії, а також скоротити витрати на транспортування енергоносіїв, оскільки біопаливо в чистому та очищеному вигляді придатне для транспортування через звичайні системи транспортування моторного палива (пункти 7 та 22 преамбули).

3. У Співтоваристві вживається цілий комплекс заходів, призначених для доведення до двох відсотків частки біопалива в загальних обсягах палива, включаючи звільнення від оподаткування, фінансову підтримку виробничих підприємств та встановлення спеціальних тарифів на біопаливо для нафтових компаній (пункт 19 преамбули).

4. Держави забезпечують законодавче закріплення переліку відновлюваних видів палива, придатних для застосування на своїй території, відсотка біопаливних домішок до традиційного палива, оцінки впливу використання біопалива на довкілля (пункт 26 преамбули).

У рамках Кіотського протоколу Європейський Союз зобов'язався до 2020 року виробляти 20% усієї електроенергії з альтернативних джерел (до речі, Енергетична стратегія України до 2030 року передбачає 19%). Для досягнення цієї цілі було прийнято ряд директив ЄС, які в подальшому у 2009 році були доповнені комплексною Директивою 2009/28/ЄС від 03.04.2009 р. Доцільність даної Директиви полягає у тому, що Європейський Союз є міждержавним утворенням, а тому щоб досягнути поставлених цілей потрібні зусилля всіх країн Євросоюзу. Указані цілі розподіляються між державами, що входять

<sup>198</sup> Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. щодо реструктуризації системи Спільноти щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа "ЛІГА: ЗАКОН"

до ЄС залежно від їх потенціалу та природно-кліматичних особливостей у виробництві електроенергії з альтернативних джерел.

Директивою 2009/28/ЄС Європейського Парламенту та Ради Європи «Щодо сприяння використанню енергії відновлюваних джерел та внесення змін (анулювання) деяких вимог Директив 2001/77/ЄС та 2003/30/ЄС»<sup>199</sup> від 23.04.2009 р. встановлено обов'язковий двадцятивідсотковий цільовий показник на рівні ЄС, певні цільові частки використання відновлюваної енергії у сукупному споживанні для країн-членів ЄС, яких необхідно досягти до 2020 року, а також критерії сталості для вирощування біомаси та виробництва певних видів біопалива.

Директива 2009/28/ЄС, яка набула чинності в ЄС 01.01.2011 р., якраз на одні терези поставила, переваги, які дає суспільству використання біопалива і загрози та ризики, які супроводжують його виробництво.

ЄС є одним з основних виробників біодизеля у світі та імпортером сировини для його виробництва. Як сировину для виробництва біодизеля в Європі використовують рапсову, соєву та пальмову олії.

Упродовж 2001–2008 років виробництво ріпака в Україні зросло більше ніж у 20 разів. Ось уже кілька років поспіль ЄС залишається одним з найважливіших ринків збуту українського ріпака. Україна експортує близько 90% вирощеного ріпака, у тому числі більше 80% – у країни ЄС. Так, у 2008/2009 маркетинговому році експорт українського ріпака у країни ЄС становив близько 2,3 млн. тонн, у липні-березні 2009/2010 року – близько 1,42 млн. тонн, з них 81,7% – у країни ЄС. Основні імпортери українського ріпака – Нідерланди, Бельгія, Франція, Польща, Німеччина<sup>200</sup>.

Отже, українські сільгосптоваровиробники зацікавлені не втратити європейський ринок збуту, і тому повинні бути готові до того, щоб їх сировина для виробництва біопалива відповідала вимогам сталого розвитку, відповідно до Директиви 2009/28/ЄС, якою передбачено і критерії для виробництва біомаси. У цій Директиві основну увагу зосереджено на вимогах дотримання сталості вирощування біомаси.

З 01.01.2011 р. всі експортери біомаси у країни ЄС, у тому числі й Україна, надають докази та документи для сертифікації сировини

<sup>199</sup> Директива 2009/28/ЄС Європейського Парламенту та Ради Європи від 23 квітня 2009 року «Щодо сприяння використанню енергії відновлюваних джерел та внесення змін (анулювання) деяких вимог Директив 2001/77/ЄС та 2003/30/ЄС». Офіційний вісник Європейського Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://yandex.ua>

<sup>200</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem\\_Biol/Titapk/2010\\_9/9\\_10\\_s27.pdf](http://www.nbu.gov.ua/portal/Chem_Biol/Titapk/2010_9/9_10_s27.pdf).

на відповідність критеріям сталого розвитку біомаси відповідно до Директиви 2009/28/ЄС.

Німеччина стала першою країною, яка впровадила критерії сталості для біопалива та схеми його сертифікації. Роботи в цьому напрямі розпочалися ще в 2006 році, коли було створено систему сертифікації International Sustainability and Carbon Certification (ISCC) з метою забезпечення сталого виробництва біопалива (спочатку розглядалося рідке біопаливо).

Таким чином, у німецькій системі критерії сталості для сільськогосподарських територій перевіряються на підставі первинних даних, у яких надається інформація щодо статусу ріллі, схеми розміщення та ідентифікації земельних ділянок. Це означає, що перші пункти приймання сировини (перші покупці) частково відповідальні за дотримання вимог щодо сталості вирощування біомаси. На підставі документації від структур, які розміщуються нижче в ланцюгу виробництва біопалива, кінцевий оператор (постачальник біопалива) може надати підтвердження сталості у вигляді сертифіката.

Зважаючи на обов'язковість квот Німеччини щодо використання біопалива, митна служба з 01.01.2011 р. вимагає сертифікат сталості для поставок біомаси. Наявність такого сертифіката необхідна для отримання податкових пільг, передбачених законом про енергетичний податок для рідких біопалив.

Ініціативи, які визначені даною Директивою, покликані підтримати зростаюче виробництво біопалива та біорідини у світі. Виробництво сировини для продукування біопалива та біорідини на території Співтовариства повинне відбуватися відповідно до вимог, що існують у межах Співтовариства з питань сільського господарства, включаючи ті, які стосуються захисту ґрунтових вод та якості води, а також соціальних вимог. Існує припущення, що виробництво біопалива чи біорідини у третій країні може не відповідати мінімальним вимогам у сфері навколишнього середовища та певним соціальним вимогам. З цією метою необхідним вбачається стимулювання підписання двосторонніх та багатосторонніх договорів, міжнародних чи національних програм, які б ураховували ключові соціальні питання та питання в галузі навколишнього середовища, з метою стимулювання виробництва біопалива чи біорідини у світі в розумних межах. За відсутності таких договорів або програм, країни-учасниці повинні вимагати від економічних агентів звітувати з даних питань.

У системі екологічного оподаткування багатьох розвинених країн, зокрема країн ЄС, особливе місце посідають транспортні податки, оскільки повністю відповідають принципу екоподаткування «забруднювач платить». Таким чином, значне зменшення розміру цього податку для автомобілів з низьким вмістом шкідливих речовин у вихлопі стимулюватиме покупців до придбання економічних та менш шкідливих для навколишнього середовища машин.

Щорічні податкові надходження за всіма переліченими транспортними податками є суттєвими і становлять для країн ЄС від 4,5% (Італія) до 10% (Ірландія) від загальної суми стягнутих податків. Ці надходження зараховуються до бюджету країн ЄС, і частина з них використовується в подальшому за цільовим призначенням для:

- покращання екологічних стандартів автомобілів;
- розвитку альтернативної транспортної інфраструктури;
- розробки та впровадження альтернативних видів палива;
- будівництва нових доріг та ремонту існуючих дорожніх шляхів.

Щодо податків на викиди речовин, які призводять до глобальних змін, то на сьогодні в ЄС не існує єдиної системи такого оподаткування, як і домовленостей країн-членів ЄС з цього питання. Деякі країни в односторонньому порядку висунули ряд ініціатив щодо екологічних податків, у тому числі за викиди вуглекислого газу, свинцю, сірки тощо.

Багато країн запровадили такі податки ще до Кіотського протоколу, наприклад Фінляндія, Нідерланди, Норвегія та Швеція – податки на викиди вуглецю. У Фінляндії та Нідерландах обсяг надходжень від цих податків, порівняно з іншими екологічними податками та зборами, несуттєвий. Їх основна мета – збільшення доходів на природоохоронні потреби.

Отже, на сьогодні екологічні податки посідають істотне місце в податкових системах учасників ЄС та ряду інших розвинених країн. У цих країнах через податкову політику реалізуються ресурсозбереження, підвищення рівня ефективності і вирішення одночасно з екологічними широкого спектра соціальних проблем. Природоохоронні напрями сучасної податкової політики нині охоплюють різні рівні економіки, включаючи глобальний, а також концентруються на пріоритетних з позицій забруднення секторах.

Для впровадження дієвого механізму підтримки виробництва та використання біологічного палива державна політика має перейняти підхід ЄС щодо перенесення наголосу зі сфери регулювання пропози-

ції на сферу регулювання попиту. Це має дозволити використовувати економічні, а не адміністративні важелі регулювання.

Директива з питань підтримки виробництва та використання біологічного палива<sup>201</sup> вимагає розроблення та імплементації індикативних планів збільшення частки біологічного палива та інших видів поновлюваного палива на національному ринку. Відповідно, для ефективності досягнення таких цілей необхідно вжити таких заходів:

- зобов'язати виробників палива встановити для себе окремі індикативні плани збільшення обсягу виробництва біологічного палива;
- запровадити механізм контролю за дотриманням такими виробниками встановлених окремих індикативних планів, включаючи запровадження системи санкцій за їх порушення;
- зобов'язати пункти реалізації палива для споживачів підтримувати запаси біологічного палива або традиційного палива з домішками біологічного палива;
- запровадити систему заохочення використання біологічного палива громадським транспортом, включаючи таксі, державним та військовим транспортом. Цей захід має бути безпосередньо пов'язаний із заходами податкової підтримки виробництва та використання біологічного палива.

Реалізація вказаних заходів має бути поєднана із впровадженням податкових стимулів використання біологічного палива. Проте такі заходи можуть бути вжиті на рівні Кабінету Міністрів України і створити ефективний механізм досягнення цілей, визначених в Указі Президента України від 26.09.2003 р. № 1094/2003 «Про заходи щодо розвитку виробництва палива з біологічної сировини»<sup>202</sup> та Законі України від 14.01.2000 р. № 1391-XIV «Про альтернативні види рідкого та газового палива»<sup>203</sup>. Указ Президента України спрямований на зменшення залежності національної економіки від імпорту нафтопродуктів, забезпечення розвитку агропромислового комплексу, поліп-

<sup>201</sup> Директива 2003/30/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 08.05.2003 р. про сприяння використанню біопалива або іншого відновлюваного палива для транспорту. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: // <http://www.sdla.gov.ua:8080/control/uk>.

<sup>202</sup> Про заходи щодо розвитку виробництва палива з біологічної сировини: указ Президента України: 26.09.2003 р. № 1094/2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа “ЛІГА: ЗАКОН”

<sup>203</sup> Про альтернативні види рідкого та газового палива: закон України від 14.01.2000 р. № 1391-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Всеукраїнська мережа “ЛІГА: ЗАКОН”.

шення екологічної ситуації та з урахуванням Директиви Європейського Парламенту і Ради ЄС щодо сприяння використанню біологічного та інших видів палива з

З метою стимулювання використання біологічного палива доцільно використати пропозицію щодо впровадження спеціальних заходів у цій сфері, викладену в плані дій і пропозиціях до директив для сприяння використанню альтернативних видів палива для транспорту, починаючи з нормативного і фінансового сприяння біопалива<sup>204</sup>. Зокрема, упровадження спеціальної схеми для стимулювання використання біологічного палива, за якою продуктам, що містять біологічне паливо та використовуються місцевим громадським пасажирським транспортом, включаючи таксі, та транспортними засобами, що експлуатуються органами публічної влади, може надаватися додаткове зниження ставки акцизного збору.

Реалізація екологічної функції оподаткування в європейських державах відбувається, по-перше, централізовано, тобто шляхом прийняття актів на рівні ЄС і, по-друге, у межах реформування податкових систем окремих держав – членів ЄС.

Як свідчить міжнародний досвід, екологічна реформа податкової системи застосовується для досягнення двох основних цілей:

формування дохідної частини через оплату завданих забрудненням навколишнього природного середовища збитків і вжиття заходів для скорочення викидів у майбутньому;

зміни поведінки (екологічні податки розроблено для фінансування послаблення впливу на довкілля та пов'язаних з цим превентивних заходів).

Екологічні податки у різних формах існують практично в усіх країнах, проте процеси справляння таких податків можуть суттєво відрізнятися. Наприклад, екологічний податок може входити до вартості товару або супроводжувати виробничий процес, або сплачуватися при утилізації товару тощо.

Досвід країн з розвинутою ринковою економікою переконує, що основною метою екологічних податків (зборів) є не наповнення державного бюджету, а стимулювання платника до позитивного та відповідального ставлення до навколишнього середовища. Отримані при цьому кошти можуть спрямовуватися на стимулювання охорони

<sup>204</sup> План дій і дві пропозиції до Директив для сприяння використанню альтернативних видів палива для транспорту, починаючи з нормативного і фінансового сприяння біопалива [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.managenergy.net/products/R579.htm>.

навколишнього середовища споживачами, розробку і впровадження безвідходних технологій, утилізацію відходів тощо.

Ураховуючи сучасні вимоги ЄС, високий рівень захисту навколишнього природного середовища – одне з пріоритетних завдань в адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу.

Приєднання до ЄС надає ряд можливостей для поліпшення якості навколишнього середовища в нових країнах-членах ЄС. Ці можливості реалізуються, насамперед за рахунок підвищення ефективності та модернізації виробничих процесів, що є необхідною вимогою для досягнення екологічних цільових показників якості. При цьому процес узгодження розширення в даному випадку є не просто процедурою поширення поточної політики ЄС на Схід. Загальні межі політики розробляються на основі взаємного діалогу, щоб забезпечити екологічні вигоди для громадян по всьому континенту. Це стає новим досвідом для нинішніх членів ЄС і країн-кандидатів та передбачає широку й гнучку систему заходів, які повинні тісно кореспондуватися з пріоритетами структурної перебудови та соціально-економічного розвитку кожної держави.

При удосконаленні складової екологічного податку в Україні слід продовжувати вивчати досвід розвинутих країн, отриманих ними результатів, а також порівняння їх досвіду для визначення закономірностей та особливостей застосування відповідного виду податку.

З метою удосконалення екологічного податку в Україні доцільно переглянути перелік платників, базу та об'єкти оподаткування екологічним податком та передбачити справляння цього податку за шкідливий вплив фізичних та біологічних факторів на навколишнє природне середовище та людину (шум, вібрація, електромагнітне випромінювання тощо).

Доопрацювання положень в цій частині Податкового кодексу України має відбуватися разом із врегулюванням вимог природоохоронного законодавства у сфері поводження з джерелами шумового та іншого забруднення.

### **3.2.4. Податок на додану вартість як практичний орієнтир ефективності гармонізаційних процесів в Україні**

**О**б'єктивна необхідність в адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС зумовлена, перш за все, проведенням податкової реформи. При цьому запорукою ефективною адаптації та позитивних наслідків упровадження в національне законодавство положень, директив, рекомендацій та інших нормативно-правових актів ЄС є вивчення та комплексне порівняння цих норм.

Розвиток інтеграційного законодавства ЄС щодо справляння ПДВ безпосередньо пов'язаний з процесом європейської інтеграції. З початку утворення ЄС непрямі кумулятивні податки, які існували в державах-членах, відрізнялися як за способом стягнення, так і за розміром ставок, що призводило до ускладнення руху товарів всередині спільного ринку. Проте основним недоліком кумулятивних податків (податку з обігу, з продажу, з оптового продажу) було їх стягнення з повної вартості товару на кожному етапі виробництва останнього. Це обтяжувало кінцеву ціну товару настільки, наскільки численними були операції купівлі-продажу в процесі виробництва й розподілу товару. Складність стягнення кумулятивних податків призвела до неефективності впровадження середніх компенсаційних ставок щодо їх відшкодування, що застосовувалися на кордонах держав-членів з метою вирівнювання умов експорту й імпорту продукції.

Здавалося, вирішенням проблеми кумулятивних податків могло стати проведення уніфікації систем оподаткування в державах-членах. Проте через збереження за державами-членами ЄЕС податкового суверенітету уніфікація, яка передбачала створення єдиної податкової системи в ЄЕС, виявилася неможливою. Ще на початку 60-х років виникла ідея гармонізації непрямих податків, яка полягала у введенні єдиного для всіх держав-членів непрямих податку на споживання та встановленні єдиних принципів його стягнення. Таким податком став ПДВ, структура якого дозволяла втілити вимогу Договору про заснування Європейського Економічного Співтовариства 1957 року про нейтральне фіскальне ставлення держав-членів до імпортованих товарів та товарів національного виробництва. Оскільки оподатковуватися ПДВ мала тільки додана у процесі виробництва вартість то-

вару, податок виявився нейтральним щодо внутрішньої конкуренції (він не створює переваг для вертикально інтегрованих підприємств, як це мало місце при кумулятивних податках), так і міжнародної конкуренції (структура податку не дозволяє впроваджувати переваги для національної продукції).

Договір про створення Європейського Економічного Співтовариства запровадив юридичні підстави для проведення Радою ЄЕС гармонізації податків з обігу в державах-членах. Так, 11.04.1967 р. Рада ЄЕС, виходячи з цілей та завдань Договору, прийняла Першу й Другу директиви про гармонізацію законодавств держав-членів, що регулювала непрямі податки. Перша директива впроваджувала у співтоваристві спільну систему ПДВ, друга – порядок його обчислення. Відповідно до вимог цих директив п'ять держав з шести, що первісно утворили ЄЕС, замінили кумулятивні податки з обігу на ПДВ. Регулювання більшості питань, пов'язаних із особливостями застосування податку, обидві директиви залишали на розсуд держав-членів.

У 1993 році був сформований єдиний ринок ЄС, у результаті скасування митних кордонів у межах ЄС терміни «експорт» та «імпорт» були замінені на «придбання» і «реалізацію». При цьому принцип оподаткування товарів зберігся: оподаткуванню підлягає додана вартість, яка споживається на території країни. Вивезення товарів за межі країни оподатковується за нульовою ставкою. При ввезенні товарів у країну з країн, які не входять у ЄС, податок сплачує імпортер і при цьому має право на подальше податкове вирахування в розмірі сплаченої суми. Якщо товар ввозиться з країни-учасниці ЄС, то, як і при імпорті, покупець відображає суму зобов'язань з податку в декларації, але має право на відрахування податку в цій самій декларації. Таким чином, фактично при ввезенні товару податок не сплачується, сплата переноситься на наступні періоди, коли буде реалізовуватися товар або виготовлена продукція.

При оподаткуванні послуг використовується правило, за яким послуги вважаються наданими за місцем знаходження постачальника послуг. Тому, якщо одержувач послуги знаходиться за межами країни, то операція не вважається «експортною» і нульова ставка податку не застосовується. Ставки по ПДВ у ЄС не є уніфікованими, але використовуються рамкові положення: стандартна ставка – не нижче 15%, знижених ставок має бути не більше двох з рівнем не менше 5% для товарів і послуг соціальної спрямованості, на які підвищені ставки не допускаються.



Як було зазначено вище, сфера непрямого оподаткування регулюється законодавством Європейських Співтовариств з 1967 року, коли податок з обороту був замінений на ПДВ. Згодом ПДВ посів одне з найвагоміших місць у правовому регулюванні ЄС, оскільки з 1970 року надходження від ПДВ замінили внески держав-членів у бюджет Співтовариства відповідно до концепції власних коштів. Сьогодні надходження від ПДВ становлять близько 35% надходжень до бюджету ЄС.

Незважаючи на спільне запровадження податку з обороту (ПДВ), спільну основу його обрахування, а також деякі рішення Європейського Суду про єдине тлумачення директив, єдина система оподаткування з обороту не ухвалена й досі. Існують глибокі відмінності в розмірах та сфері застосування цього податку.

Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість від 28.11.2006 р. (далі – Шоста директива) стала базовим нормативно-правовим актом ЄС з питань ПДВ, яку за критерієм обсягу регулювання можна порівняти з національним законом.

У сучасних умовах Шоста директива регулює такі питання: об'єкт і база оподаткування ПДВ, платники податку, час виникнення податкового зобов'язання й порядок його зменшення, правила щодо встановлення ставки, місце стягнення податку, оподаткування імпортованих товарів, звільнення від оподаткування, спеціальні схеми оподаткування.

Розглянемо окремі положення цієї директиви. Платником податку на додану вартість Шоста директива визначає фізичну або юридичну особу, яка самостійно займається будь-якою економічною діяльністю незалежно від цілей, місця і результатів такої діяльності (це може бути виробництво, сільське господарство, торгівля, професійна діяльність, послуги тощо). Критерій самостійності ведення економічної діяльності виключає з кола платників податків найманих працівників та осіб, які працюють за трудовими угодами<sup>205</sup>.

Директива відносить до оподатковуваної економічної діяльності експлуатацію матеріального й нематеріального майна з метою одержання доходу. Зміст поняття «експлуатація з метою одержання доходу» розкрив Суд ЄС у справі *W. M. van Tiem v. Staatsecretaria van Financien*<sup>206</sup>.

<sup>205</sup> Директива Ради ЄС 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_928](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_928).

<sup>206</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=487/>.

У цій справі позивач пан Ван Тім вимагав від податкових органів Нідерландів реалізації свого права зменшення ПДВ, який він мав сплатити у зв'язку з продажем приватній компанії прав на будівництво й користування його земельною ділянкою, на суму податку, сплаченого ним при придбанні цієї ділянки у складі її ціни. Відмову у відшкодуванні нідерландські податківці пояснювали тим, що пан Ван Тім не виступав продавцем згідно з нідерландським законодавством. Розглянувши положення Шостої директиви в контексті даної справи, Суд ЄС постановив, що «експлуатація майна» означає будь-яку операцію, що передбачає отримання доходу. Надання прав користування і будівництва на певний строк за відшкодування є експлуатацією матеріального майна, а отже – економічною діяльністю, тому будь-яка особа, яка експлуатує матеріальне майно з метою одержання доходу, є платником ПДВ і має право на зменшення податкового зобов'язання<sup>207</sup>.

Директива відрізняє платника податку від податкового боржника. Директива надає державам-членам право самостійно визначати податкового боржника в поставках, здійснюваних закордонними податковими резидентами. Таким податковим боржником може бути призначений представник продавця або особа, на користь якої здійснюється така поставка. При наданні податковими резидентами інших країн певних видів послуг (рекламних, інформаційних, консультаційних, фінансових, страхових, з підбору персоналу, з передачі авторських прав, патентів, ліцензій, торгових знаків та інших подібних прав) податковим боржником є особа, яка отримує такі послуги. А у випадку імпорту товару податковим боржником виступає особа, визначена як така законодавством держави імпорту<sup>208</sup>.

У Шостій директиві зазначено, що об'єктом оподаткування ПДВ є операції з поставок (надання) товарів/послуг та імпорту товарів, здійснювані за відшкодування. Отримане за такі операції відшкодування є базою оподаткування. Обов'язковою умовою при визначенні бази оподаткування ПДВ, як це постановив Суд ЄС у справі *Apple and Pear Development Council v. Commissioners of Customs and Excise*, є наявність безпосереднього зв'язку (правовідносин з приводу предмета поставки) між наданим товаром/послугою та отриманим відшкодуванням<sup>209</sup>. Для товарів/послуг, проданих всередині ЄС, база оподатку-

<sup>207</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=487/>.

<sup>208</sup> Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_928](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_928).

<sup>209</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.justinian.com.ua/article.php?id=487/>.

вання включає податки, збори та інші обов'язкові платежі, крім ПДВ, а також додаткові витрати – комісійні платежі, витрати на пакування, транспортування і страхування. Проте Директива забороняє включати до бази оподаткування знижки цін при достроковій оплаті та під час продажу, а також суми, передані платнику податку покупцем для здійснення додаткових витрат у його інтересах.

Варто відзначити, що поставки товарів та послуг у межах ЄС, здійснювані особами з різних держав-членів, є внутрішніми операціями, а не експортно-імпортними. Відповідно, для ЄС імпоротною операцією є ввезення на його територію товарів із третьої держави. ПДВ нараховується на сплачену імпортером ціну товару. Якщо ціна не сплачується або вона не є єдиним відшкодуванням, базу оподаткування імпортованого товару встановлюють за вартістю товару на відкритому ринку. При цьому вартість товару на відкритому ринку визначається як ціна на такий товар у державі експорту, яку імпортер мав би сплатити продавцю за умов справедливої конкуренції на час виникнення податкового зобов'язання.

В умовах єдиного ринку, територія якого майже повністю співпадає з територією держав-членів ЄС і територією застосування законодавства ЄС про ПДВ, важливим з погляду оподаткування ПДВ є визначення місця здійснення оподатковуваних операцій. Шоста директива встановлює єдині правила визначення місця здійснення поставки. Якщо товар транспортується, місцем здійснення поставки є місце його відправлення. При відправленні товару з території третьої держави місцем поставки є держава імпорту товару. Якщо товар не транспортується і не відправляється шляхом диспетчеризації, місцем його поставки є місцезнаходження товару під час здійснення операції поставки.

У разі надання послуг місцем їх надання Шоста директива визначає місце, де продавець зареєстрував свою діяльність або створив організаційну структуру, яка надає послугу. За відсутності такої структури або місця ведення економічної діяльності місце надання послуги визначається за адресою або місцем проживання платника податку. Проте, для ряду операцій встановлені спеціальні правила визначення місця надання послуг. Наприклад, при наданні агентами та експертами з нерухомості, архітекторами послуг, пов'язаних із нерухомим майном, місцем здійснення операції є місцезнаходження нерухомого майна.

Час виникнення у платника податку податкового зобов'язання щодо сплати ПДВ Шоста директива пов'язує з настанням події, з

якою вступають в дію юридичні умови стягнення податку – це момент виникнення у податкового органу права вимагати від платника податку його сплати. За загальним правилом, встановленим Шостою директивою, податок стягується після поставки товарів або надання послуг. У разі оплати товарів/послуг до їх надання податок має бути сплачений при отриманні платежу або кредитуванні рахунку.

Податкове зобов'язання щодо імпортованих товарів настає на момент їх ввезення на територію Співтовариства. Дата виникнення податкового зобов'язання щодо сплати ПДВ з імпортованих товарів, з яких стягуються митні платежі, сільськогосподарські збори та інші спільні для Співтовариства обов'язкові платежі, може збігатися з датою виникнення податкових зобов'язань з таких платежів. Якщо з імпортованих товарів не стягується жоден спільний платіж, держави-члени можуть застосувати для визначення часу виникнення податкових зобов'язань з ПДВ відповідні правила визначення дати виникнення податкових зобов'язань з митних платежів.

Разом з виникненням зобов'язання щодо сплати ПДВ у платника податку виникає право його зменшення. Шоста директива дозволяє зменшувати податкове зобов'язання на:

1) суму ПДВ, сплачену за товари/послуги, отримані від іншого платника податку;

2) суму ПДВ, сплачену за імпортовані товари;

3) суму ПДВ за товари/послуги, які застосовані в підприємницькій діяльності та які оподатковуються частково в разі їх придбання в іншого платника податку. Право на зменшення податку або бюджетне відшкодування виникає також при застосуванні товарів і послуг в операціях, що стосуються економічної діяльності, здійснюваної за межами ЄС, якщо за такими операціями в разі їх здійснення на території держави-члена ЄС виникає право зменшення податкового зобов'язання<sup>210</sup>.

Отже, платник податку зменшує суму податку, яку він зобов'язаний сплатити у відповідному податковому періоді, на сукупну суму ПДВ, щодо якої впродовж того самого періоду в нього виникло право зменшення. Цікавим є те, що податкове зобов'язання зменшується відповідно до розрахованої платником податку пропорції, встановленої у формі відсотка до суми податкового зобов'язання. Пропорція змен-

<sup>210</sup> Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. про спільну систему податку на додану вартість [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994\\_928](http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_928).

шення визначається щорічно, виходячи з суми операцій платника податку за попередній рік. Якщо таких операцій не було або їх суми були незначними, платник податку визначає пропорцію зменшення тимчасово, виходячи зі своїх власних прогнозів. Зменшення податку, здійснене на підставі тимчасової пропорції, має бути відкориговане наступного року при визначенні остаточної пропорції зменшення.

Кожна держава-член ЄС для подання платниками ПДВ податкових декларацій встановлює строк, який не перевищує двох місяців із дня закінчення податкового періоду. Податковий період може дорівнювати одному, двом місяцям або кварталу. Проте, Директива дозволяє встановлювати інші періоди, які не мають перевищувати рік. У податковій декларації зазначається вся інформація, необхідна для розрахунку податку та його зменшення, у тому числі, коли це необхідно для визначення бази оподаткування: загальна сума операцій, які належать до такого податку та його зменшення й загальна сума звільнених від оподаткування поставок. Для імпортованих товарів держави-члени можуть упровадити детальні правила складання податкових декларацій та сплати податку. Зокрема ПДВ, який має бути сплачений за імпортовані товари платниками податку або податковими боржниками, за умов зазначення ПДВ у податковій декларації не сплачуватиметься під час імпорту товарів.

Товари при експорті з однієї країни-члена до іншої, з метою запобігання створення конкуренції, звільняються від сплати ПДВ і з них стягується ПДВ за ставками, що діють в країні-імпортері. Таким чином, застосування принципу орієнтації на правила, що діють у країні призначення товару, як наслідок, при встановленні ставки ПДВ, є:

1. Збереження рівних конкурентних умов. Товари, які конкурують на ринку, мають однакове податкове навантаження незалежно від того, у якій країні ЄС вони виготовлені.

2. Податкові надходження. Податок стягується там, де товар споживається.

3. Податкова автономія. Механізм вирівнювання умов оподаткування при перетині кордонів забезпечує податкову автономію країн-членів Співтовариства.

4. Податкові бар'єри. Принцип орієнтації на країну призначення товару та податкова автономія означають збереження, певною мірою, податкових бар'єрів.

5. Комплексність процедур контролю. З огляду на відміну контролю на внутрішніх кордонах Співтовариства ПДВ стягується не під

час ввезення товару на митниці, а сплачується підприємствами до фінансових органів за місцем їх розташування.

На сьогодні ПДВ є основним непрямим податком у державах-членах ЄС. Крім того, наявність ПДВ у податковій системі держави є обов'язковою умовою її приєднання до ЄС, тому що фінансові надходження від ПДВ становлять одне з основних джерел формування бюджету ЄС. ПДВ застосовується в державах-членах, які визначають розмір його податкової ставки в межах, запропонованих законодавством ЄС. При цьому доходи, що надходять від ПДВ до бюджету ЄС, є встановленою рішенням Ради єдиною процентною надбавкою до ставки ПДВ у державах-членах. Наприклад, ставка ПДВ станом на 23.08.2011 р. у Греції становить 23,0%, Франції – 19,6%, Німеччині – 19%, Фінляндії – 23%<sup>211</sup>, у тому числі 1% від надходжень податку, що входить до складу вказаних ставок податку, перераховується зазначеними країнами до бюджету ЄС. Економічне підґрунтя застосування ПДВ у ЄС – усунення податкових бар'єрів для експорту та інвестицій з метою забезпечення відповідності положень розроблюваних проектів нормативно-правових актів з питань оподаткування ПДВ із законодавством ЄС, підвищення ефективності податкової системи у частині оподаткування ПДВ та як модель регулювання системи непрямого оподаткування в Україні. А тому при розробці проектів нормативно-правових актів Україні необхідно керуватися директивами та регламентом ЄС.

Викладене вище свідчить про широке коло питань, які український законодавець повинен врахувати при внесенні змін до чинної редакції Податкового кодексу України.

Експертиза відповідності проектів актів вітчизняного законодавства положенням європейських директив уже стала новим етапом процесу правотворчості в Україні. Проведення таких експертиз і, як наслідок, урахування положень інтеграційного податкового законодавства ЄС в проектах актів податкового законодавства України фактично є податковою гармонізацією, яку українська сторона зобов'язалася здійснити відповідно до ст. 51 Угоди про партнерство й співробітництво<sup>212</sup>. Важливим чинником ефективності проведення податкової гармонізації є правильне розуміння положень директив, урахування тлумачень

<sup>211</sup> Tax rates around the world [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldwide-tax.com>.

<sup>212</sup> Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами. (ратифіковано Законом № 237/94-ВР (237/94-ВР) від 10.11.1994р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/998\\_012](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/998_012)

Суду ЄС щодо застосування їх положень, чітко й повне відображення змісту директив в національному податковому праві, а також систематизація та взаємна узгодженість законодавчих новел.

Практичний досвід усіх країн, у яких було запроваджено цей податок, незалежно від рівня розвитку їх економіки та прозорості фінансових систем, засвідчив, що наявність можливості відшкодування в поєднанні зі звільненням від ПДВ операцій експорту робить цей податок вразливим до застосування шахрайських схем, які дозволяють одночасно уникати сплати податкових зобов'язань та отримувати відшкодування несплаченого податку з бюджету. Очевидно, що методи зловживання ПДВ відрізняються в цих країнах залежно від специфіки та ступеня розвиненості їх податкових систем. Спільним недоліком є те, що центральна роль у даних злочинних схемах належить недосконалості механізму відшкодування, що, у свою чергу, дозволяє аналізувати міжнародний досвід боротьби з цією проблемою.

ПДВ запроваджений у країнах ЄС і проблемність його адміністрування, унаслідок існування на європейських ринках злочинних схем, є на сьогодні однією із найбільш актуальних тем європейської податкової політики. Значна кількість цих проблем збігається з тими, з якими стикається сьогодні Україна. Уряди країн ЄС не лише визнають наявність масштабних втрат бюджетних коштів, до яких призводить зловживання в системі ПДВ, але і звертають особливу увагу на ті негативні структурні наслідки, які таке шахрайство спричиняє для економіки ЄС.

Європейські фахівці вважають, що оцінити прямі та опосередковані втрати від існування злочинних схем досить важко. Однією з найбільш активних держав у сфері боротьби з шахрайством у системі ПДВ є Великобританія, та навіть там річний обсяг бюджетних втрат внаслідок використання даних схем становить близько 2 млрд. фунтів. За інформацією Єврокомісії, для деяких із інших країн, що входять до ЄС, такі втрати становлять до 10% від загальних надходжень від ПДВ<sup>213</sup>. Вивчення проблеми шахрайства у сфері відшкодування експортного ПДВ та варіантів її розв'язання сьогодні ведеться як на рівні ЄС, так і на рівні окремих його членів.

Основними заходами протидії використанню злочинних схем відшкодування ПДВ, розробленими Єврокомісією, стали:

<sup>213</sup> Офіційний веб-сайт Державної податкової служби України. Міжнародний досвід розвитку та модернізації податкових служб. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=232361&cat\\_id=161857&showHidden=1](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=232361&cat_id=161857&showHidden=1).

1. Прийняття єдиного законодавства в частині боротьби зі зловживаннями з ПДВ із встановленням чітких правил щодо обміну інформацією та адміністративної співпраці податкових органів країн-членів ЄС. Основним документом, що встановлює заходи безпеки в питаннях шахрайства в системі ПДВ на рівні ЄС є Регламент Ради ЄС «Про адміністративну співпрацю при стягненні ПДВ» (№ 1798/2003), що була затверджена 08.10.2003 р. і набула чинності з 01.01.2004 р. Цей Регламент чітко встановлює процедури, обов'язкові для виконання всіма органами податкового адміністрування у кожній країні ЄС, що стосуються співпраці та обміну інформацією, необхідною для протидії «карусельним» схемам.

2. Обмін інформацією. Даний Регламент встановлює не лише перелік даних, що підлягають обов'язковому звітуванню, але і чіткий порядок подання запитів на отримання додаткової інформації від органу податкової служби та правила подання відповіді на такі запити (із зазначенням максимального часу обробки запиту, формату відповіді, а також окремих правил щодо обслуговування запитів з країн, які не є членами ЄС). Одне з головних завдань полягає в тому, щоб зобов'язати податкові органи надавати необхідну інформацію іншим органам влади в інших країнах у тих випадках, коли це може допомогти запобігти реєстрації або діяльності фіктивних підприємств, що беруть участь у злочинних схемах.

3. Адміністративна співпраця. Регламент встановлює широкі можливості для співпраці між податковими органами, зокрема надаючи можливість одному органу діяти від імені іншого, представляючи його рішення юридичній особі, що знаходиться на території іншої держави, дозволяючи податковій адміністрації однієї держави вимагати проведення аудиту чи інших необхідних контролюючих процедур на території іншої, і навіть брати в них участь, а також встановлюючи можливості для транс-територіальних розслідувань для ідентифікації та збору даних щодо юридичних та фізичних осіб, задіяних у зловживаннях з експортним ПДВ.

4. Горизонтальні контакти між податківцями – безпосередні контакти між податківцями одного рівня з різних країн у разі, коли цього вимагає оперативне розслідування випадків «карусельних» зловживань.

5. Виділення фінансування у вигляді спеціальної програми. Технічне, адміністративне та освітнє забезпечення розроблених заходів у боротьбі з «карусельними» схемами фінансувалося через спеціально

затверджену програму «Фіскаліс 2003–2007». Крім розробки та впровадження спеціального комп'ютерного забезпечення, коштами цієї програми фінансувалися численні тренінги для працівників відповідних податкових органів та навчальні поїздки в інші регіони для обміну досвідом та встановлення робочих контактів, а також деякі спільні заходи податкових органів у процесі боротьби зі зловживаннями.

6. Удосконалення програмного забезпечення. Для покращання можливості контролю за зловживаннями розглядається можливість докорінного оновлення існуючої комп'ютерної системи обміну інформацією між податковими органами ЄС. Ця система, VIES, була створена у 1993 році на термін 4 роки, однак з тих пір її так і не було оновлено, оскільки щоденне використання цієї системи стрімко зростає. Нова версія системи VIES-II пошириться на торгівлю послугами і міститиме нові елементи електронного обміну даними. Водночас така інформаційна система визнається в принципі недосконалим методом боротьби зі злочинами, насамперед через повільність та неповноту надходження первинної інформації в саму систему. Дуже часто державні органи країн ЄС довідуються про шахрайську трансакцію мінімум через три місяці після її настання, цього цілком достатньо для того, щоб фіктивне підприємство встигло зникнути.

Уряди країн ЄС досягли певного прогресу у впровадженні запропонованих методів боротьби із зловживаннями у сфері ПДВ. Перш за все, стрімко зростає обсяг потоків з обміну необхідною інформацією між податковими органами, а також їх обізнаність у цій тематичі. Крім того, у всіх країнах відбувається активне запровадження оновлених систем аналізу ризиків та розробка методів проведення комп'ютеризованого аудиту платників податку. Комп'ютеризований аудит є особливо зручною інновацією, урахувавши зростаюче використання підприємцями електронних систем ведення обліку, однак його запровадження часто потребує змін у національному законодавстві та значних коштів на закупівлю обладнання, упровадження програмних продуктів та тренінг персоналу. Успішними виявилися також заходи контролюючих органів, спрямовані на безпосереднє подолання результатів діяльності шахрайських схем:

- перешкоджання у реєстрації фіктивних підприємств. Це вимагає спеціальної техніки перевірки автентичності реєстраційних документів, а також окремих режимів податкового контролю за щойно зареєстрованими компаніями у перший

час їхнього існування, що включає поєднання помісячного подання декларацій, використання фінансових гарантій та окремих податкових перевірок;

- виявлення існуючих фіктивних підприємств. Для виявлення цих компаній на якомога ранніх етапах залучаються спеціально створені підрозділи розвідки і системи аналізу ризиків. Оцінка ризиків відбувається на основі аналізу податкових декларацій, розбіжностей у записах інформаційних систем та інших оперативних даних;
- припинення виявлених схем. Деякі європейські країни запровадили у своє законодавство про ПДВ спеціальні норми, які регулюють дії податківців у ситуаціях виявлення змовницької поведінки платників податку і дозволяють припинити подальше поширення наслідків злочину. Передусім ці норми вимагають негайного припинення виплат відшкодування за поданими вимогами псевдоекспортерів;
- повернення несплаченого ПДВ до бюджету після розкриття злочину.

На рівні окремих країн ЄС залишаються численні проблеми, що перешкоджають успішно запроваджувати загальноєвропейські правила боротьби з незаконним відшкодуванням ПДВ, серед яких європейські експерти відзначають:

- брак координації контролюючих дій податкових органів. Важливим елементом такої координації є організація спільних контролюючих заходів декількох країн з метою встановлення додаткових обставин за участі платників податків на територіях декількох податкових органів. Ураховуючи доцільність таких заходів, їх проведення вимагає значних ресурсів і знання персоналом декількох європейських мов;
- бар'єри до співпраці, що містяться в законодавстві окремих країн. Здебільшого такі законодавчі перешкоди виникають у вигляді заборон на оприлюднення та поширення інформації певної категорії щодо діяльності платників податків з метою охорони таємниці особистості. Так, наприклад, досить часто законодавство певних країн вимагає, щоб платник податку був повідомлений перед тим, як будь-яка інформація, що стосується його діяльності, буде відкрита для користування іншими державними органами, у тому числі податковими органами

інших країн. Безперечно, що така ситуація значно ускладнює спільне викриття махінацій.

Неналежне фінансування з боку окремих країн проявляється в затримці з відповідями на інформаційні запити та невиконанні інших обов'язків стосовно інших країн у зв'язку з перевантаженням персоналу.

Отже, головним висновком, який можна зробити проаналізувавши досвід країн ЄС в питанні застосування ПДВ, є те, що всім країнам, де запроваджений даний податок, притаманні типові проблеми зі втратою бюджетних коштів через недосконалий механізм визначення правомірності відшкодування. А ефективність заходів щодо вирішення проблем з ПДВ пояснюється швидше вищим рівнем фінансової прозорості та податкової культури, а також взаємною внутрішньою інтеграцією систем податкового адміністрування у країнах ЄС.

Дуже важливим для всіх країн є і питання своєчасного відшкодування ПДВ. Адже відсутність відшкодування ПДВ для експортерів означатиме автоматичне підвищення експортної ціни товару, а це негативно впливає на конкурентоспроможність вітчизняних товарів на зовнішньому ринку. Тому наявність відпрацьованого механізму відшкодування ПДВ у кризовий період підтримує платників податків та поповнить їхні оборотні кошти.

Процедуру відшкодування ПДВ у Бельгії, Португалії та Іспанії прискорено, а в Польщі зменшено період повернення податку із 180 до 60 днів. З січня 2009 року у Франції повернення ПДВ є щомісячним, те саме стосується й Іспанії<sup>214</sup>.

Поширеними способами завищення податкового кредиту з ПДВ та неправомірного завищення сум ПДВ, що підлягають бюджетному відшкодуванню, в Україні є:

- оформлення продажу товару через декілька фіктивних підприємств перед здійсненням експортної операції за межі митної території України для збільшення ціни товару та відшкодування ПДВ;
- імпорт товарів на митну територію України за заниженими цінами;
- фіктивний експорт, тобто експорт товарів за межі митної території України лише на папері і без фактичного вивезення товару;

<sup>214</sup> Нікітішин А. О. Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А. О. Нікітішин // *Фінанси України*. – 2010. – № 1. – С. 38–45.

- реалізація товарів на митній території України за цінами, які є меншими від цін придбання;
- експорт товарів, які повертаються контрабандним шляхом на митну територію України з подальшим оформленням їх повторного експорту;
- створення фіктивного податкового кредиту за допомогою фіктивних підприємств<sup>215</sup>.
- На основі проведеного наукового аналізу потрібно зазначити, що з метою вдосконалення механізму відшкодування ПДВ необхідно дотримуватися таких заходів:
- запобігання можливості реєстрації фіктивних підприємств;
- відшкодування ПДВ тільки виробнику товару, роботи, послуги;
- проведення ретельного контролю новостворених підприємств на початку їх діяльності.

Більшість розвинених країн, які стягують ПДВ, запровадили комплекс заходів з мінімізації його негативного впливу на підприємства та добробут населення. Згідно з Директивою Ради ЄС від 28.11.2006 р. 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» звичайна ставка оподаткування не може бути меншою ніж 15%. Водночас податок не може справлятися за ставкою, нижчою за 5%, окрім випадків, коли країна, яка входила до складу ЄС, на етапі набуття чинності Директивою Ради ЄС 2006/112/ЄС справляла податок за нижчою ставкою ніж 5% це Італія – 4%; Польща – 3%; Люксембург – 3%; Іспанія – 4%; Греція – 4,5%; Ірландія – 4,8%. Данія не застосовує зниженої ставки податку взагалі<sup>216</sup> (дані табл. 3.1.).

У країнах-членах ЄС є три режими оподаткування залежно від соціальної значимості товарів. Товари широкого вжитку тут оподатковують за стандартною ставкою – не менше 15%. Щодо товарів розкоші застосовується підвищена ставка – від 25% до 33%. Соціально важливі товари і послуги – продукти харчування та ліки – оподатковують за зниженою ставкою – 5%. Такий підхід є соціально справедливим і може бути використано в Україні, тобто слідуючим важливим питанням удосконалення ПДВ в Україні є диференціація його ставок. Це

<sup>215</sup> Дудоров О. О. Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість / О. О. Дудоров // *Науковий вісник Національного університету ДПС України*. – 2008. – № 1 (40). – С. 248–256.

<sup>216</sup> Tax rates around the world [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldwide-tax.com>.

дозволить не тільки уникнути різкого скорочення бюджетних доходів від ПДВ, а й розвинути регулятивний потенціал цього податку. Про це свідчить досвід багатьох країн світу. Порівняльну характеристику ставок ПДВ у деяких країнах світу наведено в табл. 3.1.

Як свідчать дані, наведені в таблиці. 3.1, в Україні не запроваджено знижених ставок ПДВ, які в усьому світі застосовуються при оподаткуванні товарів щоденного попиту, що споживаються найменш забезпеченими верствами населення.

На нашу думку, в Україні доцільним було б запровадження принаймні однієї зниженої ставки податку на додану вартість (у межах 7–10%) на товари і послуги, що визнані суспільно корисними на підставі директив та інших актів законодавства ЄС. Знижені ставки необхідно застосовувати під час реалізації деяких товарів вітчизняного виробництва: продуктів харчування, ліків, дитячих товарів, товарів щоденного попиту тощо.

Таблиця 3.1.

## Ставки ПДВ у країнах Європи станом на 23.08.2011 р.,%

Країна	Основна	Знижена
Фінляндія	23%	13%, 9%
Німеччина	19%	7%
Португалія	23%	13%, 16%, 9%, 6% і 4%
Латвія	22%	12%
Литва	21%	9%, 5%
Австрія	20%	10–12%
Греція	23%	6,5% – 13%
Чехія	20%	10%
Іспанія	18%	4%, 7%
Італія	20%	4%, 6%, 10%
Болгарія	20%	–
Угорщина	20%	5%
Росія	18%	10%
Україна	20%	–

Джерело: Складено автором за даними [220]<sup>217</sup>

Крім того, у деяких країнах-членах ЄС, крім знижених ставок ПДВ на соціально значимі товари, застосовується ще й підвищена ставка ПДВ, в основному – на товари розкоші. Україні варто було б скориста-

тися цим досвідом, замість запровадження податку на розкіш, а також поступовий перехід від податкових пільг до системи цільових бюджетних дотацій, спрямованих на підтримку найменш захищених верств населення та на розвиток пріоритетних галузей економіки України. Що стосується підвищених ставок, то, наприклад, обороти з реалізації підакцизної продукції вітчизняного виробництва можна оподатковувати ПДВ за ставкою 20%, а іноземного виробництва – за ставкою 25%. Вибір підакцизної продукції як бази оподаткування підвищеними ставками ПДВ дозволить максимально реалізувати регулятивну функцію цього податку за допомогою обмеження споживання шкідливої для здоров'я продукції та підтримки вітчизняного виробника.

У цілому запровадження диференційованих ставок ПДВ має привести до зростання сукупного попиту в країні та до зменшення соціальної напруги, адже більше платитимуть ті, хто має змогу споживати товари та послуги значної вартості або продукцію, шкідливу для здоров'я.

На сьогодні європейський ринок все ще залишається розрізненим у сенсі ПДВ. По-перше, існують різні ставки податку, а по-друге, процедура обчислення і сплати ПДВ при торгівлі всередині країни істотно відрізняється від аналогічної процедури при торгівлі між різними країнами ЄС. У перспективі в межах ЄС передбачається перехід на уніфіковану систему збору ПДВ у міжнародній торгівлі, за якої податок буде стягуватися за місцем походження товару (а не за місцем призначення, як нині). Це означає, що при продажу товару продавець буде включати в ціну ПДВ, а покупець буде отримувати податкові відрахування в розмірі сплаченого ПДВ, точно так само, як і при торгівлі всередині країни.

Світова фінансово-економічна криза, призвівши до зростання бюджетних дефіцитів, змусила ряд країн – нових членів ЄС – підвищити ставки окремих податків. У бік зростання переглядалися переважно ставки ПДВ (в Естонії, Литві, Латвії, Чехії та Угорщині) та акцизів на лікеро-горілчані і тютюнові вироби (в Естонії та Латвії). Литва збільшила також ставку податку на прибуток підприємств, тоді як Чехія її знизилася. Подальшого зниження в окремих країнах (Латвія, Литва) під час кризи зазнали також ставки податку на доходи фізичних осіб. У цілому у 2009 р. середній рівень ставок ПДВ у нових державах-членах ЄС зріс до 19,9% порівняно з 18,8% у 2006 р., тоді як податки на прибуток і на доходи фізичних осіб зменшилися відповідно з 19,5 та 29,8 до 18,9 та 24,4%.

Загострення міжнародної економічної конкуренції та гармонізація податкового законодавства країн-членів ЄС, що найвищого рівня

<sup>217</sup> Tax rates around the world [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldwide-tax.com>.

розвитку сягнула стосовно ПДВ і специфічних акцизів, призвели до поглиблення процесу уніфікації національних податкових систем за структурою, механізмом справляння основних податків.

За цими параметрами податкова система України також є подібною до податкових систем розвинених європейських країн. Закони з питань оподаткування в Україні розроблено з урахуванням основних норм європейського податкового права, а також податкових аспектів права ГАТТ/СОТ та інших міжнародних організацій.

Основні тенденції розвитку податкової системи України відповідають тенденціям розвитку податкових систем інших європейських країн, про що свідчить зниження, починаючи з 1995 року, ставок основних податків – ПДВ та податку на прибуток підприємств, перехід до оподаткування доходів фізичних осіб за єдиною ставкою. Однак податкові ставки, за якими справляється акцизний збір і податок з доходів фізичних осіб, на сьогодні в Україні значно нижчі, ніж у державах-членах ЄС. Ставка податку на прибуток підприємств є нижчою, ніж у розвинених державах-членах ЄС, але вищою, ніж у нових державах-членах ЄС.

Щодо майбутніх податків ЄС, то 28.09.2011 р. Європейська комісія вийшла до Ради з пропозицією щодо гармонізації в ЄС податку на фінансові операції. Надходження від такого податку повинні закласти основу фінансової безпеки від майбутніх фінансових криз<sup>218</sup>.

У пропозиціях щодо подальшої гармонізації законодавства країн-членів у податковій сфері Європейська Комісія висловлюється за зближення ставок ПДВ настільки, наскільки це необхідно для обмеження ризику спотворення умов конкуренції (різниця в кілька процентних пунктів, на думку експертів Комісії, не робить істотного впливу на функціонування єдиного ринку). Можна вважати, що розрив у рівні податку на додану вартість в окремих країнах ЄС буде поступово зменшуватися, головним чином за рахунок скорочення кількості знижених ставок, але національні особливості оподаткування збережуться і надалі<sup>219</sup>.

Досвід країн з ринковою економікою у галузі податків показує, що раціональність та ефективність надання податкових пільг в осно-

<sup>218</sup> Захаров А. С. Податкове право ЄС: актуальні проблеми функціонування єдиної системи М.: Волтерс Клувер, 2010 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.wolters-kluwer.ru/catalogue/27728.html](http://www.wolters-kluwer.ru/catalogue/27728.html).

<sup>219</sup> Ганна Вронська / ПДВ: історія розвитку та міжнародна практика. There are no translations available Ганна Вронська // Податкова правда. – 2012 – № 5 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.vvplawfirm.com/en/publicationsall/55-pubcat/226-2012-03-15-14-24-52>.

вному залежить від правового й економічного механізму їх застосування. По-перше, склад і розмір податкових пільг підлягають обов'язковому законодавчому закріпленню. По-друге, єдиною умовою їх впровадження має бути цільове використання. Останніми роками в багатьох країнах світу спостерігається тенденція до зростання податкових витрат у вигляді застосування податкових пільг, особливо тих, які спрямовані на вирішення завдань у галузі освіти, охорони здоров'я, житлової сфери, пенсійного забезпечення, використання енергозберігаючих технологій, а також розвитку певних секторів економіки.

Відповідно до сформованих підходів податковою пільгою фахівці держав-членів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) визначають будь-які відхилення від стандартних умов оподаткування. До таких умов відносять: визначеність стандартної податкової ставки (податкової шкали); правила визначення бази оподаткування; норми міжнародних фіскальних угод. Таким чином, до податкових пільг належать: застосування відмінних від стандартних ставок оподаткування; використання спрощеної системи оподаткування та звітності при визначенні податкових зобов'язань; застосування податкових знижок і вирахувань з об'єкта оподаткування, що знижують базу оподаткування; особливі умови оподаткування зовнішньоекономічних операцій, у тому числі і через застосування міжнародних фіскальних угод<sup>220</sup>.

Пільги з ПДВ мають місце і в європейських країнах, але там вони мають переважно соціальну спрямованість і надаються кінцевим споживачам, що відповідає сутності ПДВ як податку на споживання. Система пільг щодо цього податку в Україні спрямована переважно на виробників. У країнах ЄС, крім безпосереднього звільнення від оподаткування ПДВ та застосування нульової ставки, як своєрідну пільгу використовують знижені ставки податку. Про обсяги поширення даної пільги свідчить те, що частка податкової бази, яка оподатковується за зниженими ставками, становить у Греції 37% загальної податкової бази з ПДВ, в Іспанії – 57%, Італії – 41%, Люксембурзі – 53%, Нідерландах – 26%, Франції – 29%<sup>221</sup>.

Податкові пільги можна виділити як окрему проблему.

<sup>220</sup> Система податкових пільг в Україні в контексті європейського досвіду / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.]. – К.: НДФІ, 2006. – С. 237.

<sup>221</sup> [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://revolution.allbest.ru/finance/00097566\\_1.html](http://revolution.allbest.ru/finance/00097566_1.html).



По-перше, звільняючи від податків деякі підприємства, держава збільшує податковий тягар іншим.

По-друге, податкові пільги часто перетворюються на ухилення від податків, які здійснюються шляхом штучного банкрутства; фальсифікації документів, наданих підприємствами на відшкодування ПДВ; створення фіктивних підприємницьких структур тощо. А звільнення від ПДВ одних сфер діяльності породжує ланцюгову реакцію боротьби інших сфер діяльності за такі звільнення<sup>222</sup>.

Зважаючи на всілякі негативні впливи звільнень українських підприємств від ПДВ, Рада ЄС рекомендувала країнам-державам ЄС знижувати на (обмежений час) ставки податку на кінцеву продукцію в інтересах споживачів кінцевих товарів та послуг залежно від пріоритетів у соціальній політиці країни. Наприклад, у Латвійській Республіці, звільняються від ПДВ медичні та стоматологічні послуги.

Податкові пільги в Україні справедливо вважаються однією з причин ерозії податкової бази, порушення принципів економічної ефективності та соціальної справедливості, нерівномірного розподілу податкового тягара, уникнення податків. При цьому багато нарікань викликають пільги з податку на додану вартість як найчисленніші (становлять понад 80% від загальної суми пільг, що надаються юридичним особам) та найбільш деформуючі. Обтяжений податковими пільгами ПДВ втрачає більшість своїх переваг.

Таким чином, ефективне регулювання економічних та соціальних процесів за допомогою податкових пільг потребує серйозного наукового обґрунтування з позиції системного підходу доцільності їх застосування в кожному конкретному випадку, а також оцінки порівняльної ефективності досягнення поставлених цілей за допомогою різних варіантів надання податкових пільг та в поєднанні з іншими інструментами державного регулювання.

Що стосується основних напрямів удосконалення пільгової системи оподаткування, то до них можна віднести:

при здійсненні експорту на адресу компаній, зареєстрованих в офшорних зонах, заміну діючої 0% ставки ПДВ на таку пільгу, «як звільнення від оподаткування ПДВ», що не погіршить рівень прибутковості підприємств-експортерів але зробить недоцільним експортерів фіктивних товарів, прибуток яких – незаконне відшкодування;

<sup>222</sup> Система податкових пільг в Україні у контексті Європейського досвіду / [А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін.] – К., 2006. – 316 с.

- подальше та стійке зменшення пільг зі сплати ПДВ, зокрема пільг, наданих за галузевою ознакою, як необхідної складової покращання адміністрування цього податку. Щодо цього ми рекомендуємо переглянути та впровадити Закон про державну допомогу та додати оцінку всіх видів прямих та непрямих субсидій;
- запровадження принаймні однієї зниженої ставки податку на додану вартість (у межах 7–10%) на товари і послуги, що визнані суспільно корисними на підставі директив та інших актів законодавства ЄС;
- у деяких країнах-членах ЄС, крім знижених ставок ПДВ на соціально значимі товари, застосовується ще й підвищена ставка ПДВ, в основному – на товари розкоші. Очевидно, Україні варто було б скористатися цим досвідом, замість запровадження податку на розкіш; поступовий перехід від податкових пільг до системи цільових бюджетних дотацій, спрямованих на підтримку найменш захищених верств населення та на розвиток пріоритетних галузей економіки України;
- зниження ставок ПДВ, запропонованих Податковим кодексом України по роках з 20% до 17%, а надалі – і до 15% доцільно обґрунтовано перевірити. Втрати бюджету від зниження ставок ПДВ, передбачені Податковим кодексом України по роках, пропонуємо компенсувати скороченням пільг зі сплати податку та запровадженням мораторію на надання нових пільг, а також вилученням пільг, які не мають соціальної спрямованості і надані за галузевою ознакою. Встановлення ставки ПДВ на рівні 15% відповідатиме вимогам гармонізації податкового законодавства, які висуваються Шостою директивою ЄС. Крім того, такий розмір ставки сприятиме підвищенню конкурентоспроможності українських імпортерів та експортерів;
- забезпечення суворого контролю за суб'єктами господарювання, що користуються пільгами, з метою усунення зловживань привілеями;
- зниження кількості пільг, що передбачають повне звільнення від сплати податків;
- запровадження надання податкових пільг із застосуванням касового методу, встановлення критеріїв ефективності використання податкових пільг та запровадження публічної звітності щодо їх надання;

- надання податкових пільг повинне здійснюватися як компенсація за виконання суб'єктами господарювання певних суспільно важливих функцій відповідно до завдань державної економічної стратегії та фінансової безпеки держави з урахуванням вирішення поточних і стратегічних соціальних і економічних проблем в Україні;
- звуження сукупності ознак платників податків, за якими визначають належність до певного виду пільг.

Значимо, що питання мінімізації податкових пільг, а також впорядкування діючих податкових пільг, що надаються за галузевою та професійною ознаками, з метою вирівнювання податкового навантаження за видами економічної діяльності, є основним пріоритетом реформування податкової системи України.

Ефективне регулювання економічних та соціальних процесів за допомогою податкових пільг потребує серйозного наукового обґрунтування з позиції системного підходу доцільності їх застосування в кожному конкретному випадку, а також оцінки порівняльної ефективності досягнення поставлених цілей за допомогою різних варіантів надання податкових пільг та в поєднанні з іншими інструментами державного регулювання.

Прагнення України стати повноправним членом Європейської спільноти вимагає адаптації податкового законодавства до вимог, що діють у цій сфері в ЄС. Серед основних напрямів удосконалення ПДВ можна виділити такі:

- удосконалення механізму сплати податку та бюджетного відшкодування шляхом покращання системи адміністрування податку та зменшення кількості випадків ухилення від його сплати, удосконалення порядку реєстрації та податкового контролю платників податку;
- застосування однієї або двох знижених ставок податку відповідно до умов, що встановлюються для цілей забезпечення правильного та простого застосування таких знижених ставок, та попередження будь-якого можливого ухилення від оподаткування;
- запровадження диференційованих ставок податку для різних груп товарів; розширення бази оподаткування ПДВ за рахунок ліквідації більшості пільг за одночасного зниження ставки ПДВ;

- упорядкування системи пільг, що надаються за галузевою ознакою;
- приведення порядку оподаткування операцій, зокрема пов'язаних із переміщенням товарів через митний кордон України, наданням туристичних послуг, ввезенням (вивезенням) на митну (з митної) територію давальницької сировини та вивезенням (ввезенням) виробленої з неї готової продукції, а також операцій, які проводяться нерезидентами, зокрема у сфері інформаційних технологій, у відповідність до міжнародних правил (норм);
- удосконалення процедури подання платниками податку в обов'язковому порядку податкової звітності в електронному вигляді;
- перегляд пільг, надання яких є необґрунтованим, та вжиття заходів щодо їх скасування; упровадження програм поетапної заміни пільг, що виконують функцію соціальної підтримки вразливих верств населення, адресною допомогою;
- налагодження тісних комунікацій з головними торговельними партнерами України, що дасть змогу виявляти факти фіктивного експорту, порівнювати обсяги експорту, зафіксованого на українській митниці, та обсяги імпорту, задекларовані на іноземних митницях;
- зміцнення позицій вітчизняного бізнесу в міжнародній конкурентній боротьбі за рахунок зменшення частки податків у витратах;
- створення сприятливих фіскальних умов для залучення прямих іноземних інвестицій, активізації інвестиційної діяльності всередині країни;
- скорочення витрат платників на нарахування і сплату податків та держави на їх адміністрування;
- покращення позицій України у глобальному рейтингу простоти ведення бізнесу за показником «сплата податків»;
- забезпечення раціонального використання природних ресурсів, зниження енерго- та ресурсомісткості виробництва, поліпшення екологічної ситуації, формування податкових стимулів, спрямованих на зниження рівня споживання алкогольних напоїв і тютюнових виробів;
- створення фіскальних умов для легалізації доходів;

- формування свідомого і відповідального ставлення платників податків до виконання своїх податкових зобов'язань, забезпечення суттєвого зменшення масштабів ухилення від податків;
- подальше наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС відповідно до перспектив поглиблення економічної інтеграції з ЄС.

### **3.2.5. Правові засади функціонування збору за провадження деяких видів підприємницької діяльності в Україні**

**Р**озвиток національних податкових систем європейських країн, до яких належить Україна, відбувається під вирішальним впливом таких зовнішніх факторів, як міжнародна податкова конкуренція і європейська податкова гармонізація.

Пов'язане з розширенням ЄС загострення економічної конкуренції наприкінці ХХ – початку ХХІ століття поставило більшість європейських країн перед необхідністю у реформуванні своїх податкових систем, яке відбувається передусім у напрямі зниження податкового навантаження на працю і капітал. З метою створення сприятливих умов для залучення прямих іноземних інвестицій та прискорення економічного зростання проведено поетапне зниження ставок податку за окремими їх видами<sup>223</sup>.

Податкові реформи, що проводяться в розвинених європейських країнах, спрямовані на лібералізацію системи оподаткування у тому числі і такого місцевого збору, як збір за провадження деяких видів підприємницької діяльності.

Платниками збору є суб'єкти господарювання (юридичні особи та фізичні особи-підприємці), їх відокремлені підрозділи, які отримують в установленому порядку торгові патенти та проводять такі види підприємницької діяльності:

- а) торговельна діяльність у пунктах продажу товарів;
- б) діяльність з надання платних побутових послуг за переліком, визначеним Кабінетом Міністрів України;
- в) торгівля валютними цінностями у пунктах обміну іноземної валюти;

<sup>223</sup> Мірошник В. В. Податкова реформа в Україні в контексті євроінтеграції / В. В. Мірошник // Наукові праці КНТУ. – 2010. – Вип. 17

г) діяльність у сфері розваг (крім проведення державних грошових лотерей)<sup>224</sup>.

Не є платниками збору за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг такі суб'єкти господарювання:

- а) аптеки, що перебувають у державній та комунальній власності;
- б) розташовані у селах, селищах і містах районного значення підприємства та організації споживчої кооперації та торгово-виробничі державні підприємства робітничого постачання;
- в) фізичні особи-підприємці, які проводять торговельну діяльність у межах ринків усіх форм власності;
- г) фізичні особи-підприємці, які здійснюють продаж вирощених в особистому підсобному господарстві, на присадибній, дачній, садовій і городній ділянках продукції рослинництва і тваринництва, свійської худоби та птиці (як у живому вигляді, так і продукції забою в сирому вигляді та у вигляді первинної переробки), продукції власного бджільництва;

г) фізичні особи-підприємці, які сплачують державне мито за нотаріальне посвідчення договорів про відчуження власного майна, якщо товари кожної окремої категорії відчужуються не частіше одного разу на календарний рік;

д) суб'єкти господарювання, утворені громадськими організаціями інвалідів, які мають податкові пільги згідно із законодавством та здійснюють торгівлю виключно продовольчими товарами вітчизняного виробництва та продукцією, виготовленою на підприємствах «Українське товариство сліпих», «Українське товариство глухих», а також фізичними особами-інвалідами, зареєстрованими відповідно до закону як підприємці;

е) суб'єкти господарювання, які проводять торговельну діяльність виключно з використанням таких видів товарів вітчизняного виробництва: хліб і хлібобулочні вироби; борошно пшеничне та житнє; сіль, цукор, олія соняшникова і кукурудзяна; молоко і молочна продукція, крім молока і вершків згущених із домішками та без них; продукти дитячого харчування; безалкогольні напої; морозиво; яловичина та свинина; свійська птиця; яйця; риба; ягоди і фрукти; мед та інші продукти бджільництва, бджолоінвентар і засоби захисту бджіл; картопля і плодоовочева продукція; комбікорм для продажу населенню;

<sup>224</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

є) суб'єкти господарювання, що реалізують продукцію власного виробництва фізичним особам, які перебувають з ними у трудових відносинах, через пункти продажу товарів, вбудовані у виробничі або адміністративні приміщення, що належать такому суб'єкту;

ж) суб'єкти господарювання, які проводять діяльність із закупівлі у населення продукції (заготівельна діяльність), якщо подальша реалізація такої продукції відбувається за розрахунками у безготівковій формі (пункти приймання склотари, макулатури, відходів паперових, картонних і ганчіркових; заготівля сільськогосподарської продукції та продуктів її переробки);

з) підприємства, установи та організації, які проводять діяльність у торговельно-виробничій сфері (ресторанне господарство), у тому числі навчальних закладах, із обслуговування виключно працівників таких підприємств, установ та організацій, а також учнів і студентів у навчальних закладах<sup>225</sup>.

Не є платниками збору за провадження діяльності у сфері розваг суб'єкти господарювання, які проводять відео- та комп'ютерні ігри.

Важливою є норма Податкового кодексу України, що визначає умови та види діяльності, які проводяться з придбанням пільгового торгового патенту.

Так, відповідно до підпункту 267.2.1 пункту 267.2 статті 267 Податкового кодексу України з придбанням пільгового торгового патенту проводиться торговельна діяльність виключно з використанням таких товарів (незалежно від країни їх походження):

а) товари повсякденного вжитку, продукти харчування, вироби медичного призначення для індивідуального користування, технічні та інші засоби реабілітації через торговельні установи, утворені з цією метою громадськими організаціями інвалідів;

б) товари військової атрибутики та повсякденного вжитку для військовослужбовців на території військових частин і військових навчальних закладів;

в) насіння та посадкового матеріалу овочевих, баштанних, кормових та квіткових культур, кормових коренеплодів та картоплі;

г) сірників;

г) термометрів та індивідуальних діагностичних приладів<sup>226</sup>.

<sup>225</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

<sup>226</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

Щодо товарів вітчизняного виробництва, то з придбанням пільгового торгового патенту проводиться торговельна діяльність виключно з використанням таких товарів:

а) поштові марки, листівки, вітальні листівки і конверти непогашені, ящики, коробки, мішки, сумки та інша тара, виготовлена з дерева, паперу та картону, яка використовується для поштових відправлень підприємствами, що належать до сфери управління центрального органу виконавчої влади у галузі транспорту та зв'язку, і фурнітура до них;

б) товари народних промислів, крім антикварних та тих, що становлять культурну цінність згідно з переліком, затвердженим центральним органом виконавчої влади у сфері культури;

в) готові лікарські засоби (лікарські препарати, ліки, медикаменти, предмети догляду, перев'язувальні матеріали та інше медичне приладдя), вітаміни для населення, тампони, інші види санітарно-гігієнічних виробів із целюлози або її замінників, ветеринарні препарати, вироби медичного призначення для індивідуального користування інвалідами, технічні та інші засоби реабілітації інвалідів;

г) зубні паста та порошки, косметичні серветки, дитячі пелюшки, папір туалетний, мило господарське;

г) вугілля, вугільні брикети, паливо пічне побутове, гас освітлювальний, торф паливний кусковий, торф'яні брикети і дрова для продажу населенню, газ скраплений у балонах, що реалізується населенню за місцем проживання для використання у житлових та/або нежитлових приміщеннях;

д) проїзні квитки;

е) зошити<sup>227</sup>.

З придбанням пільгового торгового патенту проводиться торговельна діяльність виключно з використанням періодичних видань друкованих засобів масової інформації вітчизняного виробництва, що мають реєстраційні свідоцтва, видані в установленому порядку, а також книг, брошур, альбомів, нотних видань, буклетів, плакатів, картографічної продукції, що видаються юридичними особами-резидентами України.

Що стосується визначення ставки відповідного збору, то у підпункті 267.3.1 пункту 267.3 статті 267 Податкового кодексу України закріплено, що за провадження торговельної діяльності та діяльності з надання платних послуг вона встановлюється сільськими, селищними та місь-

<sup>227</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

кими радами (далі – органами місцевого самоврядування) з розрахунку на календарний місяць у відповідному розмірі від мінімальної заробітної плати, установлені законом станом на 1 січня календарного року, з урахуванням місцезнаходження пункту продажу товарів та асортименту товарів, пункту з надання платних послуг та виду платних послуг<sup>228</sup>.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності (крім провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленням та стиснутим газом із застосуванням пістолетних паливно-роздавальних колонок на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах) та діяльності з надання платних послуг встановлюється в таких межах:

а) на території міста Києва та обласних центрів – від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати;

б) на території міста Севастополя, міст обласного значення (крім обласних центрів) і районних центрів – від 0,04 до 0,2 розміру мінімальної заробітної плати;

в) на території інших населених пунктів – від 0,02 до 0,1 розміру мінімальної заробітної плати<sup>229</sup>.

У разі, якщо пункти продажу товарів (надання послуг) розташовані в курортній місцевості або на території, прилеглій до митниці, інших пунктів переміщення через митний кордон, органи місцевого самоврядування, до бюджетів яких спрямовуються кошти від сплати збору, можуть прийняти рішення щодо збільшення ставки збору, встановленої в підпункті 267.3.2 пункту 267.3 ст. 267 Податкового кодексу України, але не більш як 0,4 розміру мінімальної заробітної плати.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності нафтопродуктами, скрапленням та стиснутим газом на стаціонарних, малогабаритних і пересувних автозаправних станціях, заправних пунктах встановлюється в межах від 0,08 до 0,4 розміру мінімальної заробітної плати залежно від місця розташування таких пунктів продажу.

Ставка збору за здійснення торгівлі валютними цінностями на календарний місяць становить 1,2 розміру мінімальної заробітної плати.

Відповідно до підпункту 267.3.6 пункту 267.3 статті 267 Податкового кодексу України ставка збору за здійснення діяльності у сфері розваг на квартал становить:

<sup>228</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

<sup>229</sup> Там само.

- для використання грального автомата (грального автомата «кран-машина», грального автомата, на якому проводяться дитячі ігри, іншого грального автомата, призначеного для проведення платних розважальних ігор) – розмір мінімальної заробітної плати;
- для використання гральних жолобів (доріжок) кегельбану, боулінга, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них, – розмір мінімальної заробітної плати, збільшений у 2 рази, за кожний гральний жолоб (доріжку);
- для використання столів для більярда, що вводяться в дію за допомогою жетона, монети або без них, крім столів для більярда, що використовуються для спортивних аматорських змагань, – розмір мінімальної заробітної плати за кожний стіл для більярда;
- для проведення інших платних розважальних ігор – розмір мінімальної заробітної плати за кожне окреме гральне місце<sup>230</sup>.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності із придбанням пільгового торгового патенту встановлюється в розмірі 0,05 розміру мінімальної заробітної плати щорічно.

Ставка збору за провадження торговельної діяльності із придбанням короткотермінового торгового патенту за один день становить 0,02 розміру мінімальної заробітної плати.

Для провадження передбачених статтею 267 Податкового кодексу України видів підприємницької діяльності суб'єкт господарювання подає до органу державної податкової служби за місцем сплати збору заявку на придбання торгового патенту, яка повинна містити такі відомості:

а) найменування суб'єкта господарювання, код за ЄДРПОУ (для юридичної особи) та прізвище, ім'я, по батькові суб'єкта господарювання, реєстраційний номер облікової картки платника податків (для фізичної особи);

б) юридична адреса (місцезнаходження) суб'єкта господарювання, а у разі, якщо патент придбається для відокремленого підрозділу, – місцезнаходження такого відокремленого підрозділу згідно з документом, що засвідчує право власності (оренди);

в) вид підприємницької діяльності, для провадження якої придбається торговий патент;

г) вид торгового патенту;

г) найменування документа про повну або часткову сплату збору;

<sup>230</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

д) назва та фактична адреса (місцезнаходження) пункту продажу товарів, пункту з надання платних послуг, пункту обміну іноземної валюти, грального місця, позначення «візна торгівля»;

е) назва, дата, номер документа, що засвідчує право власності (оренди);

Відомості, наведені в поданій суб'єктом господарювання заявці, звіряються з оригіналами або нотаріально посвідченими копіями документів, на підставі яких заповнена така заявка.

Звірка відомостей, наведених у поданій суб'єктом господарювання заявці, здійснюється в момент подання такої заявки. Оригінали або нотаріально посвідчені копії документів, пред'явлені суб'єктом господарювання на звірку, в органі державної податкової служби не залишаються.

У разі невідповідності відомостей, наведених у поданій суб'єктом господарювання заявці, документам, на підставі яких заповнена така заявка, або невнесення до заявки всіх необхідних відомостей, орган державної податкової служби має право відмовити у видачі торгового патенту суб'єкту господарювання.

Торговий патент видається особисто фізичній особі-підприємцю або особі, уповноваженій юридичною особою, під підпис у триденний термін з дня подання заявки. Датою придбання торгового патенту є зазначена в ньому дата.

Бланк торгового патенту є документом суворого обліку.

У разі втрати або зіпсування торгового патенту платнику збору видається дублікат торгового патенту в порядку, установленому цим пунктом.

Для провадження торговельної діяльності з надання платних послуг та діяльності з торгівлі валютними цінностями для кожного відокремленого підрозділу, який не є платником податку на прибуток, торгові патенти придбаються суб'єктами господарювання за місцем реєстрації такого відокремленого підрозділу.

Для провадження торговельної діяльності з надання платних послуг та діяльності з торгівлі валютними цінностями торгові патенти придбаються окремо для кожного пункту продажу товарів, пункту з надання платних послуг, пункту обміну іноземної валюти.

У разі проведення ярмарків, виставок-продажів та інших короткотермінових заходів, пов'язаних з демонстрацією та продажем товарів, суб'єкт господарювання придбає короткотерміновий торговий патент.

Для проведення діяльності у сфері розваг торговий патент придбається для кожного окремого грального місця. Якщо окреме граль-

не місце має декілька незалежних гральних місць, торговий патент придбається окремо для кожного з них.

Форма торгового патенту та порядок його заповнення встановлюються центральним органом державної податкової служби.

У пункті 267.5 статті 267 Податкового кодексу України визначено порядок та строки сплати збору.

Так, порядок сплати збору платниками збору, які:

а) проводять торговельну діяльність або надають платні послуги (крім пересувної торговельної мережі), – збір сплачується за місцезнаходженням пункту продажу товарів або пункту з надання платних послуг;

б) здійснюють торгівлю валютними цінностями – за місцезнаходженням пункту обміну іноземної валюти;

в) здійснюють діяльність у сфері розваг – за місцезнаходженням пункту надання послуг у сфері розваг;

г) здійснюють торгівлю через пересувну торговельну мережу – за місцем реєстрації таких платників;

г) здійснюють торгівлю на ярмарках, виставках-продажах та інших короткотермінових заходах, пов'язаних з демонстрацією та продажем товарів, – за місцем провадження такої діяльності<sup>231</sup>.

Щодо строків сплати збору, то:

а) за провадження торговельної діяльності з придбанням короткотермінового торгового патенту – не пізніше як за один календарний день до початку провадження такої діяльності;

б) за провадження торговельної діяльності (крім торговельної діяльності з придбанням короткотермінового торгового патенту), діяльності з надання платних послуг, здійснення торгівлі валютними цінностями – щомісяця не пізніше 15 числа, який передує звітному місяцю;

в) за здійснення діяльності у сфері розваг – щоквартально не пізніше 15 числа місяця, який передує звітному кварталу<sup>232</sup>.

Під час придбання торгового патенту суб'єкт господарювання вносить суму збору за один місяць (квартал). На суму збору, сплачену під час придбання торгового патенту, зменшується сума збору, яка підлягає внесенню в останній місяць (квартал) його дії.

Платники збору можуть здійснити сплату збору авансовим внеском до кінця календарного року.

<sup>231</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

<sup>232</sup> Там само.

Суми збору, не сплачені в установлені строки, вважаються податковим боргом і стягуються до бюджету згідно з положеннями цього Кодексу.

Порядок використання торгового патенту визначено в підпункті 267.6.1 пункту 267.6 статті 267 Податкового кодексу України.

Так, оригінал торгового патенту повинен бути розміщений:

- на фронтальній вітрині магазину, а за її відсутності – біля реєстратора розрахункових операцій;
- на фронтальній вітрині малої архітектурної форми;
- на табличці в автомагазинах, на розвозках та інших видах пересувної торговельної мережі, а також на лотках, прилавках та інших видах торговельних точок, відкритих у відведених для торговельної діяльності місцях;
- у пунктах обміну іноземної валюти;
- у приміщеннях для надання платних послуг, а також у приміщеннях, у яких проводяться розважальні ігри<sup>233</sup>.

Торговий патент повинен бути відкритий та доступний для огляду.

Для запобігання пошкодженню торгового патенту (вигорання на сонці, псування внаслідок затікання дощової води, псування сторонніми особами тощо) дозволяється розмішувати нотаріально засвідчені копії торгових патентів у визначених цією частиною місцях. При цьому оригінал такого патенту повинен зберігатися у відповідальній особі суб'єкта господарювання або відповідальної особи відокремленого підрозділу, яка зобов'язана надавати його для огляду уповноваженим законом особам.

Торговий патент діє на території, на яку поширюються повноваження органу, який здійснив реєстрацію суб'єкта господарювання, або за місцезнаходженням відокремленого підрозділу.

Передача торгового патенту іншому суб'єкту господарювання або іншому відокремленому підрозділу такого суб'єкта не дозволяється.

Торговий патент, виданий для провадження торговельної діяльності з використанням пересувної торговельної мережі (автомагазини, розвозки тощо), діє на території України.

Строк дії торгового і пільгового патенту, крім короткотермінового торгового патенту та торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг, становить 60 календарних місяців.

Строк дії короткотермінового торгового патенту становить від одного до п'ятнадцяти календарних днів.

<sup>233</sup> Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

Строк дії торгового патенту на здійснення діяльності у сфері розваг становить вісім календарних кварталів.

У разі невнесення суб'єктом господарювання збору у встановлений цією статтею строк дія такого патенту анулюється з першого числа місяця, що настає за місяцем, у якому відбулося таке порушення.

Суб'єкт господарювання, що припинив діяльність, яка відповідно до Податкового кодексу України підлягає патентуванню, до 15 числа місяця, що передує звітному, письмово повідомляє про це відповідному органу державної податкової служби. При цьому торговий патент підлягає поверненню органу державної податкової служби, який його видав, а суб'єкту господарювання повертається надмірно сплачена сума збору.

Досліджуючи відповідність статті 267 Податкового кодексу України законодавству ЄС, зазначимо, що досить часто проводять аналіз на відповідність *acquis communautaire*.

Варто зазначити, що термін *acquis communautaire* вживається щодо всього законодавства Співтовариства, урахуваючи договори ЄС, регламенти та директиви. Держави-кандидати на вступ до ЄС до часу вступу мають виконати всі наявні *acquis communautaire*<sup>234</sup>.

У ЄС правовідносини, що належать до сфери правового регулювання ст. 267 Податкового кодексу України, регулюються Договором про заснування Європейського Співтовариства, зокрема статтями 49–62 згаданого документа.

Положення статті 267 Податкового кодексу України не суперечать статтям 49–62 Договору про функціонування Європейського Союзу, якими передбачено право на започаткування та здійснення підприємницької діяльності.

Зауважимо, що правовідносини щодо встановлення порядку ліцензування певних видів господарської діяльності в законодавстві ЄС безпосередньо не передбачено.

Відносно збору, що було розглянуто вище, потрібно зазначити, що він є аналогом плати за торговельний патент, яка на сучасному етапі справляється як державний збір.

<sup>234</sup> A glossary of terms used in payments and settlement systems, Bank for International Settlements, March 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bis.org/publ/cpss00b.pdf>

# ВИСНОВКИ

**Н**а сьогодні інтеграція до ЄС є одним з пріоритетних напрямів зовнішньої політики нашої держави, а гармонізація законодавства розглядається як об'єктивно необхідний процес для підготовки України до вступу в ЄС.

Безперечно, що ефективно функціонуюча податкова система є однією з визначальних складових забезпечення економічного зростання держави. Від ефективних механізмів справляння податків залежать забезпеченість держави фінансовими ресурсами та розвиток суб'єктів господарювання. Водночас міжнародні реалії свідчать про поширення впливу податків на економічні процеси, які відбуваються на міждержавному рівні. Ухвалення Податкового кодексу України стало важливим кроком у здійсненні податкової реформи та вдосконаленні податкового законодавства з метою його гармонізації до європейських стандартів, оскільки податкове право є однією з галузей національного законодавства, яке Україна зобов'язалася узгодити з європейським інтеграційним правом.

У той же час робота з удосконалення податкового законодавства триває, оскільки питання його гармонізації та адаптації до вимог європейського законодавства є важливим і першочерговим завданням для нашої країни.

Узагалі податкова гармонізація охоплює не тільки приведення систем оподаткування до єдиного знаменника, тобто зближення податкової структури, механізму стягнення, розміру основних податкових ставок, а й погоджену податкову політику країн під час розв'язання як кон'юнктурних, так і довгострокових структурних проблем. Гармонізована податкова політика означає, що автономне застосування податкових важелів окремими країнами ЄС має контролюватися керівництвом ЄС, яке відповідно до інтересів усіх партнерів визначає податкову політику кожного учасника даного Союзу.

У сучасному світі очевидною є зацікавленість європейського бізнесу у формуванні єдиного підходу до механізмів оподаткування в межах ЄС. Потреба в обчисленні та сплаті податків відповідно до різних вимог країн-членів ЄС, існування специфічних і не завжди пов'язаних одна з одною податкових формальностей призводять до

збільшення витрат і не дають європейському бізнесу повною мірою використовувати переваги, що надає спільний ринок і єдина валюта. До того ж, окремі відмінності в податкових системах країн-членів ЄС можуть спричинити міжнародне подвійне оподаткування доходів європейських корпорацій, що негативно позначиться на розвитку обороту товарів, послуг та інвестицій у ЄС.

Зазначимо, що Українська держава не є лідером у рейтингах інвестиційної привабливості. Водночас проміжні результати гармонізаційного процесу в Україні свідчать про значне скорочення кількості податків, зниження їх ставок та спрощення багатьох процедур.

Проведене дослідження дозволяє зробити висновки, які мають як теоретичне, так і практичне значення:

1. Діюча податкова система України не відповідає ринковим умовам господарювання. Для того щоб визначити напрями її реформування, необхідно оцінити рівень податкового навантаження (тягаря), ступінь рівномірності його розподілу між окремими суб'єктами господарювання, а також проаналізувати вплив податкового механізму на вирішення структурних проблем.

2. Головними причинами, що зумовлюють високий рівень оподаткування в Україні, є:

- зволікання з ринковими перетвореннями в Україні, яке стало на заваді скороченню витрат державного бюджету, а отже, і зменшенню рівня оподаткування;
- помилки у проведенні податкової політики, які породили значні масштаби ухилення від оподаткування. Неможливість акумулювати за цих умов достатні доходи до державного бюджету призвела до найпростішого виходу з важкої ситуації – підсилення податкового пресу на тих, хто ще сплачував податки;
- зростання дефіциту державного бюджету, що сталося через помилки у політиці державних витрат, яке також супроводжувалося пошуком шляхів збільшення державних доходів, а єдиним засобом такого збільшення вважалося підвищення загального рівня оподаткування.

3. Рівень податкового тягаря в Україні оцінюється як надмірний, тобто вищий, ніж зумовлений об'єктивними причинами й обставинами.

4. Ухвалення Податкового кодексу України забезпечило комплексний підхід у регулюванні податкових відносин та єдину законодавчу базу оподаткування.



5. Ефективність податкової системи має тісний зв'язок зі станом її внутрішніх складових та зовнішніх чинників.

Серед внутрішніх складових, здатних потужно вплинути на зміну ефективності системи оподаткування, варто виокремити такі:

- логічність податкового законодавства;
- узгодженість законодавчих і нормативних актів;
- стабільність податкового законодавства;
- оптимальність структури органів, які адмініструють податки;
- обґрунтованість методики адміністрування податків та її адекватність економічним реаліям;
- урегульованість питань взаємовідносин з платниками податків.

До зовнішніх чинників необхідно відносити:

- загальний стан економіки країни;
- структурні зрушення в економіці;
- спрямованість соціальної та економічної політики уряду;
- стан і структуру державного управління;
- стабільність внутрішньої політичної ситуації;
- взаємовідносини із сусідніми державами;
- культуру та звичаї народу.

6. Сучасна податкова система наділена рядом переваг, серед яких:

- прозорість бази оподаткування;
- зменшення тінізації економіки;
- спрощення податкового законодавства, бухгалтерського та податкового обліку;
- збільшення внутрішніх і зовнішніх інвестицій в економіку України у зв'язку з привабливістю умов оподаткування;
- скорочення видаткової частини бюджету на утримання контролюючих органів.

Таким чином, насамперед потрібно привести у відповідність ті показники, що значно виходять за межі аналогічного діапазону в ЄС. Міждержавна податкова гармонізація має бути не самоціллю, а завершальною стадією гармонізації оподаткування, яка полягає в узгодженні податкових інтересів на наддержавному рівні. А першочерговим мають бути внутрішньодержавні інтереси у сфері оподаткування.

Сьогодні є всі підстави вважати, що в цілому політика запозичення іноземного досвіду в податковій сфері, ураховуючи достатньо короткі терміни, мала свої позитивні результати. Так, в українському

законодавстві чітко прослідковуються ідентичність у підходах до побудови структури основних видів податків, формування податкової бази, розміру ставок та порядку сплати тощо. Проте зауважимо, що, перейнявши основні західні концептуальні підходи у податковій сфері, їх необхідно максимально адаптувати до українських умов, і тому на сьогодні основне завдання України полягає саме у здійсненні аналізу тих причин, які призводять до отримання у сфері оподаткування меншого ефекту, ніж планувався.

# СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. A glossary of terms used in payments and settlement systems, Bank for International Settlements, March 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.bis.org/publ/cpss00b.pdf>
2. *Minarik J.* Tax Expenditures in OECD Countries / J. Minarik / Meeting of Senior Budget Officials, Vienna, 2–3 June 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/21/14/41278667.ppt>. – P. 23.
3. *Poock T.* Tax Incentives Programs Continental Europe // Clou Parthner GMBH.–2011. – 24 p.; Weiner J. Evaluating State Business Tax Credits // Annual State Budget Forum. – 2010. – Hartford, Connecticut. – 12 p.; S. Van Parys, S. James. The Effectiveness of Tax Incentives in Attracting FDI: Evidence from the Tourism Sector in the Caribbean. – Investment Climate Advisory Services, World Bank Group. – Washington DC, USA. – 2010. – 32 p.
4. Tax Expenditures of the Swiss Confederation: Examination of the Reporting of the Federal Finance Administration. – М., 2005. – 58 p.; Tax Expenditures: Current Issues and Five Year Budget Projections for Fiscal Years 1984–1988 // The Congress of the United States. Congressional Budget Office. – October, 1983. – 237 p.
5. Tax rates around the world. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldwide-tax.com>
6. Taxation trends in the European Union. Data for the EU Member States, Iceland and Norway // Eurostat Statistical books. – 2010 edition
7. *Toder E.J.* Tax Expenditures and Tax Reform: Issues and Analysis / E.J. Toder / National Tax Association Meetings, Miami, Florida, November 19, 2005 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.urban.org/publications/411371.html>. – P. 1.
8. Why Worry About Tax Expenditures? / The World Bank PREMnotes, Economic Policy, № 77 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www1.worldbank.org/prem/PREMNotes/premnote77.pdf>.
9. *Андрущенко В.Л.* Податкові системи зарубіжних країн / В.Л. Андрущенко, О.Д. Данілов. – К.: Комп'ютерпрес, 2004. – С. 104.
10. *Бандурка О.М.* Бюджетне право України: підруч / О.М. Бандурка, О.Л. Гетьманець. – Вид-во Нац. ун-ту внутр. справ, 2003. – 152 с.
11. *Безпалько І.Р.* Досвід оподаткування доходів фізичних осіб у зарубіжних країнах / І.Р.Безпалько // Регіональна економіка. – 2009. – № 2. – С. 159–165.
12. *Безпалько І.Р.* Досвід оподаткування доходів фізичних осіб у зарубіжних країнах / І.Р.Безпалько // Регіональна економіка. – 2009. – № 2. – С. 159–165.
13. *Береговий В.К., Засєкіна Л.Й.* Роль держави і ринку в підвищенні конкурентоспроможності сільського господарства економічно розвинутих країн // Наук. Вісн. нац. аграр. ун-ту. – 1999. – № 8. – С. 218–222.
14. *Бозуленко О.Я.* Розвиток міжнародної податкової конкуренції в умовах глобалізації: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08. 00. 02 / О.Я. Бозуленко. – К., 2009. – 20 с.
15. *Бойко А.В.* Управління інвестиційним розвитком у контексті підвищення конкурентоспроможності економіки / А.В. Бойко // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2007. – № 4. – С. 122–129.
16. *Вознюк О.Б.* Податок на доходи фізичних осіб та його вплив на формування доходів місцевих бюджетів // О.Б. Вознюк / Науковий вісник НЛТУ України – 2012. – Вип. 22.4, С. 176–180.
17. *Толстопятенко Г.П.* Європейське податкове право / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.pravo.vuzlib.net/book\\_z482.html](http://www.pravo.vuzlib.net/book_z482.html).
18. *Гавердовский А.С.* Имплементация норм международного права / Гавердовский А.С. – К.: Выща школа, 1980. – 318 с.
19. *Гавердовский А.С.* Имплементация норм международного права / Гавердовский А.С. – К.: Выща школа, 1980. – 318 с. Суворова В.Я. Обеспечение реализации договорных норм международного права (юридическая природа) / В.Я. Суворова // Сов. гос. и право. – 1991. – № 9. – С. 116.
20. *Гаряча Ю.П.* Адаптація польського законодавства до законодавства ЄС у процесі євро інтеграції: досвід для України / Ю.П. Гаряча // Стратегічні пріоритети. – 2010. – № 3 (16). – С. 23.
21. *Герасименко П.* Податкове навантаження у світі / П. Герасименко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zaxid.net/home/showSingleNews.do?podatok\\_](http://zaxid.net/home/showSingleNews.do?podatok_)
22. *Гомонай В.В.* Зближення законодавства України з правовою системою ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://dspace>.

- nbuv.gov.ua:8080/dspace/bitstream/handle/123456789/10137/33-Gomonay.pdf?sequence=1
23. *Гріненко А. Ю.* Напрями удосконалення формування і реалізації податкового потенціалу територій через систему державного регулювання // Проблеми підвищення ефективності інфраструктури: зб. наук. пр. – 2011. – Вип. 29. – С. 37–42. 13. Малинина Т. Оценка налоговых льгот и освобождений / Т. Малинина. – М.: Инт экономической политики им. Е. Т. Гайдара, 2010. – 212 с.
  24. *Губерська Н. Л.* Порівняльно; правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / Н. Л. Губерська, О. А. Музика // Університетські наукові записки. – 2007. – № 2 (22). – С. 286–290.
  25. *Гусак О. Ю.* Особливості застосування податків на споживання в країнах Європейського союзу / О. Ю. Гусак // Формування ринкових відносин в Україні. – 2008. – № 12. – С. 26–31.
  26. *Дамаскіна М. В.* Управління інвестиційними ризиками транснаціональних корпорацій в Україні / М. В. Дамаскіна // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2007. – № 4 – С. 39–43.
  27. *Данілов О. Д.* Податкова система та шляхи її реформування / О. Д. Данілов, Н. П. Фліссак. – К.: Парламентське вид., 2001. – 216 с.
  28. *Дахно О. М.* Проблеми та перспективи застосування податку на нерухомість в Україні [Електронний ресурс] / О. М. Дахно, Р. М. Щербак – Режим доступу: <http://intkonf.org/dahno-om-scherbak-rm-problemi-ta-perspektivi-zastosuvannya-podatku-na-neruhomist-v-ukrayini/>
  29. *Дахно О. М.* Реформа податкової системи та взаємодія фіскальної і регулюючої функцій податків / О. М. Дахно // Регіональні перспективи. – 2001. – № 5–6. – С. 186–187.
  30. *Демиденко Л. М.* Інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. економ. наук: спец. 08.04.01 / Л. М. Демиденко. – К., 2000. – 19 с.
  31. *Демиденко Л. М.* Податкова політика Європейського Союзу / Л. М. Демиденко // Наукові праці НДФІ. – 2007. – Вип. 3 (40). – С. 87–96.
  32. *Демків Т.* Державна підтримка бізнесу / Т. Демків // Вісник податкової служби України: інформац. – аналіт. журнал. – 2011. – № 10. – С. 9–10.

33. Директива Ради ЄС від 28 листопада 2006 року 2006/112/ЄС «Про спільну систему податку на додану вартість» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: «Ліга: Закон».
34. Довідник № 61 пільг, наданих чинним законодавством по сплаті податків, зборів, інших обов'язкових платежів станом на 01.04.2012, затверджений Листом ДПСУ 30.03.2012 р. [Електронний ресурс] // Режим доступу: [http://search.ligazakon.ua/l\\_doc2.nsf/link1/DPA1257.html](http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/DPA1257.html)
35. Доповідь про виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу у 2009 році [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eu.prostir.ua/library/239218.html>
36. *Дубовик О. Ю.* Податок з власників транспортних засобів зарубіжних країн: теорія та практика / Дубовик О. Ю. Шуліченко Т. В. // БИЗНЕСИНФОРМ – 2010. – № 5. – С. 136–138.
37. *Дудоров О. О.* Кримінально-правова протидія безпідставному відшкодуванню податку на додану вартість / О. О. Дудоров // Науковий вісник Національного університету державної податкової служби України. – 2008. – № 1 (40). – С. 248–256.
38. Економіка природокористування і охорони довкілля: щорічник наук. праць / НАН України; Рада по вивченню продуктивних сил України; Б. М. Данилишин (відп. ред.). – К., 2006. – С. 325.
39. Ермакова С. Ю. Теория мультипликатора и мультипликационные эффекты в экономике: дис. канд. экон. наук: спец. 08.00.01 / С. Ю. Ермакова. – УланУдэ, 2006. – 148 с.
40. Законодавство України з питань інтеграції до Європейського Союзу. Рамкові угоди з Європейським Союзом [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=73053&cat\\_id=66862&ctime=1193210264275](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=73053&cat_id=66862&ctime=1193210264275)
41. Заможне суспільство, конкурентоспроможна економіка, ефективна держава: програма економічних реформ на 2010–2014 рр. / Комітет з економічних реформ при Президентові України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www.president.gov.ua/docs/Programa\\_reform\\_FINAL\\_1.pdf](http://www.president.gov.ua/docs/Programa_reform_FINAL_1.pdf).
42. *Зельдина О. Р.* Специальный режим хозяйствования: теоретические вопросы и направления модернизации: моногр. / О. Р. Зельдина; НАН Украины, Инт экономико-правовых исследований. – Донецк: ООО «ЮгоВосток, Лтд», 2007. – С. 327, 240.

43. *Игнатенко Г. В.* Международное право / Игнатенко Г. В. – М., 1995. – С. 115.
44. *Иванов Ю. Б.* Світові тенденції антикризового податкового регулювання / Ю. Б. Иванов // Науковий вісник Національного університету ДПС України (економіка, право). – 2010. – № 1 (48). – С. 10–15.
45. Інформація Міністерства фінансів України щодо виконання Зведеного бюджету у 2003–2009 роках [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [www/minfin.gov.ua](http://www.minfin.gov.ua).
46. *Кияниця І. П.* Імплементация норм міжнародного права в правовій системі ФРН: дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.11 / Кияниця І. П. – К., 2004. – 187 с.
47. *Ковальчук І. В.* Правове регулювання податкових відносин у рамках Європейського Союзу / І. В. Ковальчук // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 410–416.
48. *Ковальчук І. В.* Правові аспекти адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / І. В. Ковальчук // Українсько – грецький міжнародний науковий юридичний журнал «Порівняльно-правові дослідження». – 2009. – № 2. – С. 102.
49. *Козак Ю. Г.* Міжнародне оподаткування: [навч. посіб.] / Козак Ю. Г. – К.: Центр навчальної літератури, 2003. – 550 с.
50. *Колісніченко К. В.* Ризики адміністрування податку на доходи фізичних осіб // К. В. Колісніченко / Інноваційна економіка: Всеукраїнський науково-виробничий журнал. – 2012. – № 2. – С. 272–276.
51. Конституція Російської Федерації. – М.: Юрид. лит., 1993. – 64 с.
52. Конституція України [Текст] // Відомості Верховної Ради України – 1996. – № 30. – Ст. 141.
53. *Кравчун А. С.* Податковий кодекс як важливий крок на шляху реформування податкової системи України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.law-property.in.ua/articles/56-kravchun-as-tax-code-as-an-important-step-towards-reform-tax-system-of-ukraine.html>
54. *Крисоватий А. І.* Домінанти гармонізації оподаткування: національні та міжнародні вектори: [монографія] / А. І. Крисоватий, В. А. Валігура – Тернопіль: Підручники і посібники, 2010. – 248 с.
55. *Лаврінович О. В.* Податок на нерухоме майно – як додаткове джерело наповнення місцевих бюджетів [Електронний ресурс] / Лаврінович О. В. – Режим доступу: <http://www.minjust.gov.ua/0/19224>

56. *Леонов С. В.* Методичні аспекти реалізації процесу інтеграції податкової політики України до європейських стандартів / С. В. Леонов, Д. В. Веремчук // Економіка, фінанси, право. – 2011. – № 5. – С. 28.
57. *Лютый І. О.* Податки на споживання в економіці України / Лютый І. О., Дрига А. Б., Петренко М. О. – К.: Знання, 2005. – 355 с.
58. *Майстренко О.* Податок на нерухоме майно: місія законодавчо не здійснення? [Електронний ресурс] / Майстренко О. – Режим доступу: <http://rights.unian.net/ukr/detail/1333>
59. *Маслюківська О. П.* Використання податку на двоокис вуглецю як інструмент енергозбереження в Україні / О. П. Маслюківська // Економіка природокористування й охорони довкілля: щорічн. зб. наук. праць; РВПС України НАН України. – К.: РВПС України НАН України, 2007. – С. 174.
60. *Маслюківська О. П.* Передумови впровадження еко-трудової податкової реформи в Україні та досвід Європи / О. П. Маслюківська // Наукові записки. – К.: Києво-Могилянська академія, 2005. – Т. 43: Біологія та екологія. – С. 54
61. Международные межведомственные договоры Российской Федерации [Тиунов О. И., Каширкина А. А., Морозов А. Н.]. – М.: Ин-т законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ, Юрид. фирма «КОНТРАКТ», 2008. – 256 с.
62. *Мельник П. В.* Гармонізація інтересів держави та платників податків у контексті сучасної податкової реформи / П. В. Мельник, С. В. Онишко // Податкова система в Україні: проблеми і перспективи: матеріали круглого столу/ Ірпінь, (21 червня 2000 року). – Ірпінь: Академія ДПС України, 2000. – 83 с.
63. *Мельник П. В.* Розвиток податкової системи в перехідній економіці / П. В. Мельник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – С. 83.
64. *Метельова Т.* Європа на обрії: стан і перспективи співробітництва Україна – ЄС / Т. Метельова // Віче. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.viche.info/journal/1592/>
65. Методичні рекомендації щодо приведення положень проектів нормативно-правових актів з питань прямого оподаткування у відповідність до законодавства Європейського Союзу та вимог положень угод ГАТТ-СОТ: від 04.10.2004 р. № 578 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://eu-directory.ea-ua.info/index.php?act=show&doc\\_id=21&id=138](http://eu-directory.ea-ua.info/index.php?act=show&doc_id=21&id=138)

66. *Мещерякова О.* Налоговые системы развитых стран мира: [справочник] / Мещерякова О. – М.: Фонд «Правовая культура», 1995. – 240 с.
67. *Мірошник В. В.* Податкова реформа в Україні в контексті євроінтеграції / В. В. Мірошник // Наукові праці КНТУ. – 2010. – Вип. 17
68. Наказ ДПА України від 29.03.2011 р. № 167 «Про затвердження Порядку визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг за операціями, які здійснюються на митній території України» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: «Ліга: Закон».
69. Налоговые системы зарубежных стран: учеб. для вузов / [под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника]. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 191 с.
70. *Намо А. В.* Податкова гармонізація в ЄЕС: основні концепції та підходи // Актуальні проблеми держави та права – 2005. – Вип. 24. – ст. 86 с.
71. Науково-практичний коментар до Податкового кодексу України: в 3 т. / кол. авторів [заг. редакція, передмова Ф. О. Ярошенка]. – Ірпінь: НДПСУ, 2010. – 1052 с.
72. НДС в странах ЕС // Ремедиум. – 2002, апрель. – С. 3.
73. *Нікітішин А. О.* Адміністрування податків в умовах фінансово-економічної кризи / А. О. Нікітішин // Фінанси України. – 2010. – № 1. – С. 38–45
74. Оподаткування в Німеччині [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=1789>.
75. *Осіпова І. С.* Перспективи запровадження в Україні податку на нерухомість [Електронний ресурс] / Осіпова І. С. – Режим доступу: <http://udau.edu.ua/library.php?pid=827>
76. *П'ятницький В. Р.* Досвід оподаткування доходів фізичних осіб у зарубіжних країнах / І. Р. Безпалько // Регіональна економіка. – 2009. – № 2. – С. 159–165.
77. *Педь І. В.* Міжнародна податкова конкуренція: сутність, умови та механізм функціонування / І. В. Педь // Зовнішня торгівля: право та економіка. – 2008. – № 2.
78. Податкова політика України: стан, проблеми та перспективи: монографія / П. В. Мельник, Л. Л. Тарангул, З. С. Варналій та ін.; за ред. З. С. Варналія. – К.: Знання України, 2008. – 675 с.

79. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. № 2755-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
80. Податкові системи країн Європи: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: / [www.economy-confer.com.ua/full\\_article/1140/](http://www.economy-confer.com.ua/full_article/1140/).
81. *Пономаренко Є. В.* Адміністративно-правове забезпечення євроінтеграційних процесів у діяльності органів виконавчої влади України [Текст] / Є. В. Пономаренко // Право і безпека. – 2009. – № 3. – С. 1–6.
82. Порядок денний асоціації між Україною та Європейським Союзом, затверджений на засіданні Ради з питань співробітництва 8 червня 2009 року // UE-UA 1056/2/09 REV 2–38 с. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://ec.europa.eu/external\\_relations/ukraine/docs/2010\\_eu\\_ukraine\\_association\\_agenda\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/external_relations/ukraine/docs/2010_eu_ukraine_association_agenda_en.pdf) – Назва з титул. екрану.
83. Порядок обліку сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг: Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. // Офіційний вісник України. – 2011. – № 1. – Ст. 18.
84. Постанова Кабінету Міністрів України від 27.12.2010 р. № 1233 «Про затвердження Порядку обліку визначення сум податків та зборів, не сплачених суб'єктом господарювання до бюджету у зв'язку з отриманням податкових пільг» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: «Ліга: Закон».
85. Про Бюро європейської інтеграції Секретаріату Кабінету Міністрів України: положення Кабінету Міністрів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish>
86. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: закон України: від 18.03.2004 р. № 1629-IV [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=1629-15>
87. Про засади внутрішньої і зовнішньої політики: закон України: від 01.07.2010 р. № 2411-VI [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2411-17>
88. Про затвердження стратегії інтеграції України до Європейського Союзу: указ Президента України: від 11.06.1998 р. № 615/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 24. – С. 3.

89. Про заходи щодо організаційного та пропагандистського забезпечення реалізації завдань, які випливають із послань Президента України до Верховної Ради України «Про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2001 році» та «Європейський вибір. Концептуальні засади стратегії економічного та соціального розвитку України на 2002–2011 роки: розпорядження Президента України: від 12.06.2002 р. № 188/2002-рп.
90. Про Концепцію Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: закон України: від 21.11.2002 р. № 228-IV // Урядовий кур'єр від 18.12.2002 № 236.
91. Про міжнародні договори України: закон України: від 29.06.2004 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 50. – Ст. 540.
92. Про Національну раду з питань адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: указ Президента України: від 30.08.2000 р. № 1033/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 35. – Ст. 1481 (із змінами, внесеними згідно з указами Президента України № 1329/2000 від 11.12.2000 р., № 1146/2001 від 26.11.2001 р.).
93. Про основні напрямки зовнішньої політики України: постанова Верховної Ради України: від 02.07.1993 р. № 3360-XII // Відомості Верховної Ради України. – 1993. – № 37. – Ст. 379.
94. Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу: указ Президента України: від 14.09.2000 р. № 1072/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 39. – С. 2.
95. Про ратифікацію Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами: закон України: від 10.11.1994 р. № 237/94-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1994. – № 46. – Ст. 415.
96. Про схвалення Концепції реформування податкової системи: розпорядження Кабінету Міністрів України: від 19.02.2007 р. № 56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 13. – Ст. 481.
97. Програма інтеграції України до Європейського Союзу: указ Президента України: від 14.09.2000 р. № 1072/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 39. – Ст. 1648.
98. *Русакова И. Г.* Налоги в развитых странах / [И. Г. Русакова, В. А. Кашин, И. А. Кравченко и др.]; под ред. И. Г. Русаковой. – М.: Финансы и статистика. – 1991. – 288 с.

99. Система оподаткування та податкова політика / [Захожай В. Б., Захожай К. В., Литвиненко Я. В., Литвиненко Р. Я.]. – К.: ЦНЛ, 2006. – 465 с.
100. Система оподаткування та податкова політика: навч. посіб. / За заг. ред. В. Б. Захожая, Я. В. Литвиненка. – К.: ЦНЛ, 2006. – С. 369.
101. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К.: НДФІ, 2006. – С. 183.
102. *Соколовська А. М.* Податкова система держави: теорія і практика становлення: монографія / А. М. Соколовська. – К.: Вид-во «Знання-Прес», 2004. – 454 с.
103. Стратегія реформування податкової системи України. – Режим доступу: [www.minfin.kmu.gov.ua](http://www.minfin.kmu.gov.ua).
104. *Суворова В. Я.* Обеспечение реализации договорных норм международного права (юридическая природа) / В. Я. Суворова // Сов. гос. и право. – 1991. – № 9. – С. 116.
105. Tax Expenditure Budget Fiscal Year 2009 / Executive Office for Administration and Finance Commonwealth of Massachusetts, January 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.mass.gov/Ador/docs/dor/Stats/TEB/TEB2009.pdf>. – Р. 1.
106. *Таращенко В. А.* Податкові пільги: теоретичні аспекти / В. А. Таращенко [Електронний ресурс] – Режим доступу [http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc\\_Gum/Npndfi/2009\\_1/Statti/Taraschenko.pdf](http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Npndfi/2009_1/Statti/Taraschenko.pdf)
107. Угода про партнерство та співробітництво між Європейськими співтовариствами і Україною: від 14.06.1994 р. // Офіційний вісник України. – 1994. – № 24. – Ст. 1794.
108. Угоди (конвенції) про уникнення подвійного оподаткування, укладені з державами-учасниками Європейського Союзу. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art\\_id=291978&cat\\_id=291430&showHidden=1](http://www.sta.gov.ua/control/uk/publish/article?art_id=291978&cat_id=291430&showHidden=1)
109. Фахівці ДПА України працюють у напрямі наближення законодавства України з питань оподаткування до європейських стандартів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art\\_id=73047&cat\\_id=66862&ctime=1193210313223](http://sta.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=73047&cat_id=66862&ctime=1193210313223)
110. *Федорчук О. М.* Правові основи захисту прав і законних інтересів платників податків в адміністративному порядку [Електронний ресурс]: автореф. дис. на здобуття наук ступеня кандидата юрид.

- наук: 12.00.07 «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право» Ірпінь., – 2003. – 20 с. – укр. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/ard/2003/03fompar.zip>
111. Фінансове право: підручник / [Є. О. Алісов, Л. К. Воронова, С. Т. Кадькаленко та ін.]; керівн. авт. кол. і відп. ред. Л. К. Воронова. – Х.: Консул, 1998. – С. 231.
112. Чайка В. В. Науково – практичні засади адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / В. В. Чайка // Науковий вісник Волинського національного університету ім. Лесі Українки. – 2009. – № 3. – С. 133.
113. Черниченко С. В. Личность и международное право / Черниченко С. В. – М.: Международные отношения, 1974. – 166 с.
114. Чуприна А. Оподаткування доходів фізичних осіб: міжнародний досвід / А. Чуприна // Вісник податкової служби України: інформац. – аналіт. журнал. – 2011. – № 10. – С. 6–8.
115. Швабій К. І. Вплив глобалізації на систему оподаткування та податкову політику України / К. І. Швабій // Стратег. пріоритети. – 2009. – № 1 (10). – С. 137–144
116. Шмир І. П. Гармонізація оподаткування в умовах глобалізаційних та інтеграційних процесів / І. П. Шмир // Збірник тез Міжнародної наук. – практ. конф., 17–18 березня 2011 р. – В 2 ч. / Держ. подат. адмін. України, НУ ДПС України. – Ірпінь, 2011. – Ч. 1. – 331 с.
117. Шпакович О. Вступ України до Європейського союзу: переваги та перспективи / О. Шпакович // Віче [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.viche.info/journal/2651/>
118. Юрій С. І. Оцінка ефективності наданих пільг з оподаткування / С. І. Юрій // Фінанси України. – 2002. – № 12. – С. 55–62.
119. Яценко К. В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських співтовариств про непряме оподаткування: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / К. В. Яценко. – К., 2005.

*Наукове видання*

# **ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА: УКРАЇНСЬКІ РЕАЛІЇ**

*Монографія*

Відповідальний за випуск  
Літературний редактор  
Комп'ютерна верстка  
Обкладинка

О. В. Діордійчук  
Т. А. Габорак  
Д. М. Алексеев  
Д. М. Алексеев

Підписано до друку \*\*.\*\*.2012. Формат 60x84<sup>1/16</sup>  
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.  
Друк офсетний. Умовн. Друк. арк. \*\*  
Наклад \*\* прим. Зам. .

**Видавництво «Алерта»**

04210, м. Київ, а/с 112.

Тел.: (044) 223–15–25, 223–15–30.

E-mail: [Alerta@ukr.net](mailto:Alerta@ukr.net), веб-сайт: [www.alerta.kiev.ua](http://www.alerta.kiev.ua)

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 788 від 29.01.2002