

Д.Д. КОССЕ

Дмитро Дмитрович Коссе, кандидат юридичних наук, доцент ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

**ПРАВОВИЙ РЕЖИМ ОПОДАТКУВАННЯ В УМОВАХ АДАПТАЦІЇ
УКРАЇНСЬКОГО ЗАКОНОДАВСТВА ДО ПРИНЦИПІВ ЄС**

Правовий режим оподаткування в Україні здебільшого виконує фіскальну функцію та не сприяє розвитку бізнесу. Стандарти податкової політики та напрями адаптації системи оподаткування визначені в Угоді про асоціацію Україна – ЄС. Адаптація законодавства України, в тому числі й податкового законодавства, повинна забезпечувати кілька цілей: набуття членства в ЄС; проведення адміністративної, якісної судової реформи, утвердження верховенства права та демократизація суспільних процесів; сприяння доступу українських підприємств на ринок ЄС; залучення іноземних інвестицій; уникнення небажаних наслідків розширення ЄС тощо.

Напрями адаптації правового режиму оподаткування включають зміну безпосередньо якості нормативно-правових актів, що приймаються уповноваженими органами відповідно до стандартів та принципів ЄС, адаптацію адміністрування податків в частині їх спрощення, прозорості контролю за самим адмініструванням і справлянням та безпосередньо сутності окремих податків, у тому числі податку на додану вартість, мита, акцизного податку.

Важливим елементом адаптації податкового законодавства є реформування державної служби в цьому напрямі (податкова інспекція, митна служба, фіскальна служба), її підпорядкованість, тому що фактично від кадрової політики та від людей, які будуть застосовувати ці норми, будуть залежати результати адаптації податкового законодавства.

Необхідність інтеграції держави та українського законодавства до нормативно-правових актів Європейського Союзу та процеси зміни державної податкової політики під час цієї інтеграції неодноразово підкреслювалися в працях багатьох вітчизняних дослідників, зокрема А. Довгерта, В. Забігайла, О. Задорожного, А. Зайця, Л. Луць, В. Мармазова, В. Муравйова, В. Опришка, Ю. Шемшученка В.Т. Білоуса, І.В. Бураковського, В. Будкіна, І.А. Грицяка, Л.В. Губерського, Г.В. Дмитренко, А.І. Кредисова, Д.Г. Лук'яненка, Г.М. Немирі, С.В. Осики, А.В. Осики, Я.В. Подчінок, А. Поручника, В.Т. Пятницького, А.І. Румянцева, В.Р. Сіденка, А.С. Філіпенка, В.О. Шамрая та ін.

Для висвітлення означеної теми важливою є постановка завдання, зокрема:

- аналіз та обґрунтування заходів щодо процесу адаптації правового режиму оподаткування до стандартів та вимог ЄС;
- аналіз існуючих норм угоди про асоціацію України та ЄС з приводу реформування правового режиму оподаткування в Україні.

Угода про асоціацію між Україною та Європейським Союзом є новим форматом відносин, спрямованим на створення поглибленої та всеосяжної зони вільної торгівлі (далі – ПВЗВТ) Україна – ЄС і поступову інтеграцію України до внутрішнього ринку Європейського Союзу.

Орієнтуючись на досвід нормотворчої діяльності членів ЄС, необхідно максимально визначити й реалізувати правові норми та принципи національної правової системи з урахуванням норм і принципів європейського права.

Адаптація (лат. *adapto* – пристосовую) – процес пристосування до умов, які змінюються; у міжнародному праві адаптація є процесом приведення національного законодавства до норм і стандартів міжнародного права шляхом удосконалення національного законодавства (внесення змін і доповнень, прийняття нових нормативно-правових актів), укладання або приєднання до міжнародних договорів¹.

Адаптацію національного законодавства до законодавства міжнародних організацій здійснюють уповноважені органи державної влади за принципами правотворчості, планування, координації та контролю. Адаптація є складовою інтеграційних процесів, передумовою гармонізації національного законодавства із законодавством міжнародних організацій. Це еволюційний процес, що поділяється на декілька етапів, які йдуть послідовно, у кожного з цих етапів є певний ступінь відповідності національного законодавства міжнародно-правовим нормам і стандартам.

Процес адаптації охоплює всі галузі законодавства, які визначені в Угоді про асоціацію. До пріоритетних належать ті сфери законодавства, від зближення яких залежить зміцнення економічних зв'язків України та держав-членів ЄС.

Аналіз процесу наближення українського законодавства до правової системи ЄС дає змогу виявити проблеми, що потребують нагального вирішення, і запропонувати підходи до підвищення ефективності

цього процесу. Адаптація українського законодавства до законодавства ЄС відбувається одночасно з правовою реформою в Україні. Держава має оновити законодавство відповідно до міжнародних принципів і стандартів, оскільки до цього часу в її правовій базі зазначених принципів і стандартів не було. При цьому слід розуміти, що адаптація українського податкового законодавства до принципів та стандартів ЄС здійснювалася за декілька років до набрання чинності Угоди про асоціацію. Саме тоді набрали чинності податковий кодекс, митний кодекс, інші нормативно-правові акти, які були направлені саме на адаптування чинного українського законодавства до стандартів та принципів права ЄС.

Але в будь-якому разі чинна законодавча база України є суперечливою, нестабільною, а тому недосконалою. При цьому слід розуміти, що ЄС особливе значення надає саме якості правових актів. Рада ЄС прийняла спеціальне рішення з приводу правил їх підготовки, за якими правовий акт має бути: чітким, не двозначним, без надмірного застосування скорочень, не містити жаргонних висловів, надто довгих фраз, незрозумілих посилань на інші тексти, ускладнень, що утруднюють його читання. Україні також потрібно врахувати економічні, політичні та соціальні наслідки прийняття відповідних актів законодавства, адаптованих до вимог законодавства ЄС. І саме це постає дуже актуальною проблемою, яка негативно впливає на процес реалізації прав і виконання обов'язків усіма суб'єктами суспільних відносин, сповільнює розвиток України як правової держави.

Одним із шляхів вирішення зазначеної проблеми в Україні є законодавче врегулювання процесу прийняття нормативно-правових актів суб'єктами нормотворення та врахування положення, що необхідною умовою й головним принципом нормотворчого процесу є законність як об'єктивна властивість права загалом.

Отже, створюючи національну правову систему відповідно до стандартів ЄС, необхідно одночасно з адаптацією вже чинних та існуючих законів приймати нові нормативно правові акти, які будуть узгоджені із правовим полем ЄС. Важливо розуміти, що процес адаптації законодавства України потребує ефективної злагодженої співпраці органів виконавчої та законодавчої влади.

Поглиблена та всеохоплююча зона вільної торгівлі (далі – ПВЗВТ) має бути створена протягом десяти років з моменту набрання чинності УА, в тому числі в податковій сфері. Загалом, аби ПВЗВТ почала діяти, Україна має імплементувати близько 200 нормативно-правових актів ЄС, міжнародних договорів та стандартів. На сьогодні частина цих нормативно-правових актів вже набрала чинності.

Фактично зі змісту УА, як вже зазначалося, можна визначити декілька базових напрямів імплементації європейського законодавства України:

– **реформа державної служби.** Ефективність процесу адаптації безпосередньо залежить від кадрового забезпечення. Тут потрібні фахівці належного рівня, які б мали юридичну освіту в сфері європейського права, знання національного права та вільно володіли іноземною мовою, передусім англійською чи французькою. Те саме стосується і сфери підвищення кваліфікації державних службовців та суддів;

– **реформа антикорупційного законодавства.** Передбачається усунення правових умов і стимулів для здійснення корупційних діянь, створення прозорості більшості процесів прийняття рішень державними органами та органами місцевого самоврядування, спрощення процедур, на які впливають зазначені органи, забезпечення невідворотності покарання за вчинення корупційних діянь, обмеження впливу приватного капіталу на політику;

– **дерегуляційна реформа.** Скасування в принципі в повному обсязі старої регуляторної системи та створення принципово нової регуляторної системи, що відповідає сутності та потребам ринкової економіки, розвитку національного бізнесу та середнього класу. Реалізація цієї реформи допоможе покращити інвестиційний та бізнес-клімат;

– **податкова реформа.** У цьому напрямі важливо суттєве спрощення та здійснення прозорості в адмініструванні податків, відмова від застосування системи авансових податкових платежів з будь-яких податків, зниження фіскального тиску на фонд заробітної плати та збільшення саме регуляторного ефекту². Фактично можна говорити про забезпечення створення та зміну існуючого правового режиму оподаткування в країні.

Незважаючи на велику кількість дій з боку державних органів та органів місцевого самоврядування, все ще актуальною залишається проблема недосконалості, а подеколи й суперечливості чинних нормативно-правових актів, що суттєво сповільнює Україну на її шляху європейської інтеграції. І як зазначалося, однією із проблем є проблема адаптації саме національного податкового законодавства до принципів та стандартів ЄС.

У сфері оподаткування адаптацію законодавства можна розглядати фактично як проведення податкової реформи із удосконаленням та гармонізацією ставок оподаткування і податкової бази, митного оподаткування, а в більш ширшому розумінні – всієї податкової системи, включаючи адміністрування.

Сучасні переваги гармонізації вбачаються у профілактиці податкового адміністрування, податкового арбітражу, сутності та не двоякості трактування податково-правових норм, зменшенні перешкод для ділової активності у межах ЄС та усуненні деформацій під час розміщення капіталу. Зближення податкових систем країн з відмінними політичними і соціально-культурними характеристиками передбачає розробку та впровадження механізмів фіскального регулювання на всіх ієрархічних рівнях інтеграційного угруповання, але залишається гострим та політично дискусійним.

При цьому правовий режим оподаткування – це комплексна категорія, яка визначає та впливає на ті відносини, що повинні бути врегульовані або/та врегулювання яких потребує суб'єкт (учасник) і держава в сфері оподаткування³.

Існуючий правовий режим оподаткування в Україні характеризується наступними основними негативними рисами:

1. Правовий режим оподаткування в країні забезпечує фіскальну роль податків, а не регулюючу функцію.
2. Наявність достатньої кількості законів, які належать до інших галузей права, але зачіпають питання регулювання податкових відносин, хоча частково податковий кодекс зняв це питання.
3. Відсутність достатніх правових гарантій для учасників податкових відносин.

Одним зі шляхів вирішення зазначених проблем в Україні є законодавче врегулювання процесу прийняття нормативно-правових актів суб'єктами нормотворення та врахування положень про те, що необхідною умовою й головним принципом нормотворчого процесу є законність як об'єктивна властивість права загалом та відповідність стандартам прийняття таких документів в ЄС.

Основні напрями адаптації чинного українського податкового законодавства передбачають:

- 1) проведення порівняльно-правового аналізу національних правових податкових режимів на постійній основі;
- 2) уніфікацію ставок податку на додану вартість та акцизів і визначення їх регуляторних функцій, а не тільки фіскальних;
- 3) уніфікацію нарахувань та утримань з фонду заробітної плати (або доходів від іншої самостійної праці);
- 4) уніфікацію ставок особистого та корпоративного оподаткування доходу, особливо інвестиційного (дивіденди) та підприємницького;
- 5) уніфікацію адміністрування податкової системи в широкому сенсі, включаючи і саму організаційну систему контролюючих органів.

Водночас слід розуміти, що цілий ряд вітчизняних науковців експертів вказують і низку чинників, які ускладнюють, гальмують процес адаптації законодавства України до норм права ЄС. З цього приводу Ю.С. Шемшученко зазначає: «Адаптація систем національного і європейського права не може здійснюватись механічно. По-перше, продовжує діяти принцип державного суверенітету кожної країни. По-друге, ці країни мають багато особливостей, які вони оберігають і не хотіли б втратити в ході інтеграційних процесів. По-третє, ще не вироблено універсальних організаційних механізмів адаптації відповідних правових систем. По-четверте, мають місце суттєві недоліки в теоретичному вирішенні відповідних проблем, що стримує і їх практичне вирішення»⁴.

Потрібно розуміти що на процес адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу впливає ще багато чинників, таких, наприклад, як: різниця історичного розвитку правових систем та встановлення законодавчого регулювання; особливості політичного простору та наслідки адміністративно-командної системи; суттєва цензура у засобах масової інформації; складна кадрова політика; корупція; складна бюрократична система, складна економічна ситуація та війна на Сході.

Усі зазначені вище чинники стосуються і правового режиму оподаткування.

При цьому слід розуміти фактичне існування уніфікованої наднаціональної **квaziподаткової** системи ЄС, яку можна представити у вигляді такої класифікації обов'язкових платежів, що стали основним джерелом фінансування спільного бюджету співтовариства:

1. Правовий режим адміністрування та справляння сільськогосподарських податків: податок на імпорتنу й експортну сільськогосподарську продукцію при операціях із зовнішньоторговими партнерами з країн, що не входять до складу ЄС; податок на цукор, що сплачується компаніями, які виробляють цукор у державах – членах ЄС; податок на ізоглюкозу (isoglucose), що сплачується разом з податком на цукор.

2. Правовий режим адміністрування та справляння мита, стягнуті в ЄС, які виконують переважно протекціоністську функцію і мають дві основні форми: антидемпінгові та компенсаційні мита. Антидемпінгові мита застосовуються частіше, регулярніше. Мита встановлюються на зовнішніх кордонах ЄС щодо імпортованих та експортних товарів і визначаються з урахуванням таких товарних характеристик: тарифікація, походження, кількість, митна вартість товарів, тарифна ставка.

Тарифікація товарів здійснюється на основі комбінованої номенклатури товарів, де кожен вид товару має відповідний код товарної номенклатури. Походження і митна вартість товарів визначаються саме Митним кодексом ЄС. Тарифні ставки встановлюються відповідно до реєстру ЄС Єдиним митним тарифом (далі – ЄМТ). Правову основу застосування митних зборів становлять законодавство ЄС, міжнародні угоди ЄС про вільну торгівлю та Генеральна угода з тарифів та торгівлі (далі – ГАТТ), учасником якої є Європейський Союз.

3. Правовий режим адміністрування та справляння податку на додану вартість, який є найбільш перспективним з погляду фінансування діяльності ЄС. Наявність ПДВ у податковій системі держави – обов'язкова умова її приєднання до Європейського Союзу. Надходження цього податку є одним із основних джерел формування спільного бюджету ЄС. Держави – члени ЄС визначають розмір його податкової ставки самостійно у межах, запропонованих спільним законодавством ЄС. Доходи, що надходять до бюджету ЄС від податку на додану вартість, є свого роду встановленою рішенням Ради єдиною відсотковою надбавкою до ставки ПДВ у державах-членах.

4. Правовий режим адміністрування та справляння податку на доходи фізичних осіб, які працюють в апараті Європейського Союзу. Податок обчислюється за прогресивною шкалою в розмірі від 5 до 45 % і

надходить у дохід Європейського Союзу. Відповідно до ст. 13 Протоколу про привілеї та імунітети ЄС службовці та посадові особи Союзу звільняються від сплати національних податків з винагород та інших виплат, що здійснюються в рамках ЄС.

У цьому випадку необхідністю стають податкові трансформації у вигляді розробки та запровадження цілісної й комплексної законодавчої бази з питань оподаткування, гармонізованої із чинним законодавством ЄС; встановлення справедливої податкової політики для відновлення рівних умов конкуренції в економіці; зменшення суттєвої глибини соціальної нерівності. Для цього держава Україна повинна робити і здійснювати:

- гармонізацію податкового, валютного, митного, зовнішньоекономічного та цивільного законодавства;
- удосконалення законодавства з питань трансфертного ціноутворення з використанням методології Організації економічного співробітництва та розвитку;
- поступове наближення ставок та механізму справляння акцизного податку до вимог законодавства ЄС;
- запровадження механізму індексації ставок податків і зборів, установлених у фіксованому значенні, для компенсації інфляційного впливу на розмір податків, особливо в акцизному оподаткуванні;
- 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.

Для науково-аналітичного та методологічного забезпечення процесу адаптації податкового законодавства з боку України частково вже зроблено, частково знаходиться в процесі підготовки та виконання:

1. Створення робочих груп з експертів-правників європейського та національного права і галузевих експертів у відповідних сферах господарювання та безпосередніх виконавців. Розробка системи або програми адаптації має здійснюватися паралельно з широкомасштабними дослідженнями податкового права Європейського Союзу, можливо, деяких країн Європейського Союзу, стану чинного законодавства України, рівня його відповідності праву ЄС.

2. Для забезпечення комплексного підходу до розробки кожного напрямку потрібно залучати органи державної виконавчої влади, провідних експертів національного і європейського права в особливості фінансового права та оподаткування, галузевих спеціалістів, економістів, представників судової влади та громадськості.

3. Докорінно змінити методологію та процес планування робіт з адаптації чинного податкового українського законодавства, виходячи з такої послідовності процесу адаптації у кожній пріоритетній сфері:

- визначення обсягів та забезпечення перекладів нормативно-правових актів ЄС;
- проведення порівняльно-правового аналізу відповідності національного законодавства праву ЄС;
- розробка конкретних рекомендацій та механізмів щодо необхідності приведення нормативних актів у певній сфері у відповідність до права ЄС;
- визначення на підставі таких рекомендацій переліку проектів нормативних актів, що мають бути розроблені з метою приведення сфери законодавства у відповідність до права ЄС;
- розробка визначених проектів нормативних актів, їхні ухвалення та імплементація;
- запровадження ефективного механізму проведення моніторингу (спільно з ЄС) повноти та своєчасності виконання зазначених вище заходів.

4. Розробити єдину обов'язкову термінологію із чинним законодавством ЄС.

Все це необхідно здійснювати комплексно під керівництвом одного органу або людини, задля правильного та ефективного управління цим процесом. Фактично, для прикладу, в бізнес-середовищі це називається управлінням проектом, тільки тут він в декілька разів масштабніший.

Глава 4 Угоди про Асоціацію присвячена саме оподаткуванню. Слід розуміти, що на відміну від країн ЄС податкова система України не є інструментом підвищення конкурентоспроможності держави, не сприяє зростанню економічної активності суб'єктів господарювання. Існуюча система формування державних доходів відображає недосконалість перехідної економіки та має переважно фіскальний характер. Розвиток інтеграційних процесів у Європі із подальшим вступом до Європейського Союзу вимагає проведення спільної податкової політики і поступового переходу до створення території з єдиним податковим режимом, що базуватиметься на таких принципах:

- національна податкова політика не повинна перешкоджати вільному руху товарів;
- податкова політика кожної держави не повинна перешкоджати вільному руху робочої сили;
- податкова політика кожної країни не повинна суперечити політиці ЄС.

Фактично УА встановила загальні принципи розвитку правового режиму оподаткування. Так, основним напрямом роботи в межах УА є співробітництво з метою покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій та добросовісної конкуренції.

З цього приводу у додатку XXVIII до глави 4 «Оподаткування» розділу V «Економічне і галузеве співробітництво» УА держава взяла на себе зобов'язання наблизити українське законодавство до конкретних нормативних актів ЄС. Це:

1. Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему податку на додану вартість.

2. Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20 грудня 2007 р. про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозяться особами, які подорожують з третіх країн.

3. Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої.

4. Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27 жовтня 2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів та електроенергії.

5. Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. стосовно загальних умов акцизного збору, що відміняє Директиву № 92/12/ЄЕС.

6. Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21 червня 2011 р. про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби (кодифікація).

7. Тринадцята Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17 листопада 1986 р. про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту – заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства.

8. Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19 жовтня 1992 р. про гармонізацію структур акцизних зборів на спирт та алкогольні напої в частині проміжних продуктових категорій, як визначено в директиві⁵.

Більш того, відповідно до ст. 350 Угоди про Асоціацію держава Україна зобов'язалася застосувати принципи належного управління у сфері оподаткування, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією та добросовісної податкової конкуренції, яких дотримуються держави-члени на рівні ЄС. Із цією метою без упередженості щодо компетенції ЄС та держав-членів сторони Угоди повинні покращувати міжнародне співробітництво у сфері оподаткування, сприяють збору законних податкових надходжень та розвивають заходи ефективного імплементації вищезазначених принципів.

Стаття 351 Угоди про Асоціацію встановила, що сторони Угоди, у тому числі Україна, також повинні посилювати і зміцнювати співробітництво, спрямоване на вдосконалення й розвиток податкової системи та податкових органів України, зокрема посилення потужностей збору і контролю, з окремим наголосом на процедурах відшкодування ПДВ для уникнення накопичення заборгованості, забезпечення ефективного збору податків і посилення боротьби з податковим шахрайством, а також ухиленням від сплати податків. Сторони намагаються покращувати співробітництво та обмін досвідом у боротьбі з податковим шахрайством, зокрема з «карусельним шахрайством».

Це означає, що за принципами розробки та підготовки нормативно-правових актів в ЄС Україна повинна фактично змінити свої нормативно-правові акти відповідно до вимог зазначених директив. Цей процес має бути закінчений до 2020 р., тобто протягом п'яти років з моменту ратифікації УА. У податковій сфері більшість цих вимог виконано, але знову ж таки з деякими умовами. Ці умови, як правило, стосуються прозорості та однозначності в трактуванні нормативно-правових актів, у тих механізмах прийняття, які існують для всього українського законодавства.

Так, прийняття Податкового кодексу України 2 грудня 2010 р. та подальші зміни, особливо починаючи з 2011 р., стали важливим кроком на шляху до адаптації податкового законодавства до принципів та директив Європейського Союзу, а внесення вагомих змін у порядок адміністрування ПДВ та акцизного податку позитивно вплинуло на наближення вітчизняної сфери тарифно-митного законодавства до стандартів Світової організації торгівлі та ЄС.

Пріоритетною сферою в напрямі адаптації податкового законодавства до законодавства ЄС в Податковому кодексі стало непряме оподаткування (УА в більшості стосується адаптування саме цих податків – податок на додану вартість, мито, акцизний податок).

Так, в основу розділу V «Податок на додану вартість» покладено діючий порядок оподаткування цим податком з урахуванням вимог Директиви Ради 2006/112/ЄС від 28 листопада 2006 р. про спільну систему ПДВ.

З метою наближення вітчизняного законодавства до вимог ЄС у Податковому кодексі:

– запроваджено механізм автоматичного відшкодування ПДВ з 1 січня 2011 р. платникам, які мають позитивну податкову історію;

– запроваджено Єдиний реєстр податкових накладних.

При підготовці розділу VI «Акцизний податок» враховувалися вимоги Директиви Ради 2008/118/ЄС від 16 грудня 2008 р. про загальний режим акцизних зборів, а також інших директив Європейського Союзу з питань акцизного оподаткування.

Можна виокремити основні новачі Податкового кодексу в напрямі адаптації акцизного оподаткування до норм і правил Директив Ради ЄС:

– об'єктами оподаткування, замість оборотів з реалізації, визначено операції з реалізації та ввезення підакцизних товарів;

– визначено права і обов'язки постійного представника органу державної податкової служби на акцизному складі;

– для забезпечення фіскальної функції акцизного податку запроваджено індексацію ставок, виражених у гривнях. Крім того, удосконалено порядок сплати податку у разі перевищення обсягів реалізації товарів перед підвищенням акцизних ставок;

– для посилення регулюючої функції, збільшення обсягів фінансування будівництва доріг та компенсації втрат бюджету внаслідок скасування транспортного податку, підвищено акцизні ставки на нафтопродукти

та запроваджено оподаткування скрапленого газу, який використовується в якості палива. Зазначене дасть змогу забезпечити додержання загальноприйнятого в світовій практиці принципу «сплачує більше той, хто більше споживає»;

- датою виникнення податкових зобов'язань визначено дату реалізації або ввезення підакцизних товарів;
- для спрощення ведення бізнесу запроваджено «автоматичну» реєстрацію платників акцизного податку (ДПС реєструє таких платників на основі інформації органів ліцензування).

Для забезпечення цілісності методичного підходу щодо встановлення ставок акцизного податку для товарів, які переважно імпортуються на митну територію України, акцизні ставки на кузови для автомобілів перераховані з національної валюти (гривні) у європейську валюту (євро).

Важливим кроком на шляху до гармонізації оподаткування стало ухвалення нової редакції Митного кодексу України від 13 березня 2012 р. № 4495-VI. Зокрема, з метою уніфікації норм податкового та митного законодавства прийнято Закон України «Про внесення змін до Податкового та Митного кодексів України щодо узгодження їх окремих норм» від 07 червня 2012 р. № 4915, яким передбачено:

- внесення змін до Податкового кодексу в частині оподаткування ПДВ та акцизним податком товарів залежно від обраного митного режиму;

- внесення змін до Митного кодексу в частині визначення процедури визначення митної вартості товарів, застосування митного режиму тимчасового ввезення, уточнення норм щодо відповідальності за порушення митних правил.

Упродовж 2012 р. відбулося прискорення динаміки зростання надходжень митних платежів до бюджету, що свідчить про поживлення зовнішньоекономічної діяльності та позитивний вплив Митного кодексу на економіку України, положення якого спрямовані на спрощення і гармонізацію митних процедур.

Подальші дії в напрямі гармонізації податкового законодавства України до вимог ЄС полегшать реалізацію податкової політики за такими стратегічними завданнями, як: стимулювання економічного розвитку і структурної перебудови, заохочення інвестицій, стимулювання зайнятості, підвищення добробуту населення та розвитку людського капіталу.

Таким чином, за останні роки значно удосконалено українське митне законодавство, внесено численні зміни до податкового кодексу, особливо в розділі щодо оподаткування податком на додану вартість, акцизного податку та мита. Аналогічні зміни внесені починаючи з 2014 р. до Митного кодексу України. Хоча прийняття в 2012 р. Митного кодексу вже включало більшість норм із відповідних директив Ради ЄС та положення міжнародних митних конвенцій, а також угод в рамках СОТ. Що ж до податкового кодексу, то до прийнятого у 2010 році більшість змін вносилася саме після 2014 р. задля адаптації до умов УА та відповідних нормативних актів ЄС.

Однак не повністю вирішеними залишаються питання удосконалення системи організації та управління Державної митної служби України, Державної фіскальної служби України, яка б відповідає стандартам ЄС. Постійна зміна структури – об'єднання/роз'єднання митної та податкової служби, підпорядкованість міністерствам, Кабінету Міністрів України, постійні питання щодо керівництва цих служб, їх невизначений статус тощо стає передумовою існування різних проблемних питань в становленні та розвитку прозорої і зрозумілої системи оподаткування в Україні.

Значного прогресу Україна досягла у впровадженні міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, у т.ч. у банківському секторі, впровадженні ефективного банківського нагляду, розробленого Базельським комітетом з питань нагляду та регулювання банківської діяльності. Застосування міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в українському законодавстві і в тому числі в податковому кодексі дає можливість розвитку прозорого обліку в Україні, зменшенню проблеми щодо сплати податків, застосування незаконних схем в ухиленні від оподаткування тощо.

Важливо зазначити, що європейська податкова гармонізація підкоряється також таким принципам, як «пропорційність» і «субсидіарність». Інститути ЄС не мають права самостійно встановлювати норми оподаткування, без їх попереднього узгодження з країнами-членами ЄС. У напрямі гармонізації в країнах ЄС базовим є також принцип «податкової недискримінації», який базується на двох основних положеннях:

1. Неможливості прямого або непрямого обкладення внутрішніми податками однією державою-членом ЄС продукції іншої держави-члена ЄС у розмірах, що перевищують оподаткування національної продукції.

2. Державою-членом ЄС не повинна обкладатися продукція інших держав-членів ЄС внутрішніми податками з метою непрямого захисту іншої продукції.

Нормативно-правовою основою взаємодії з адаптації податкової служби України з податковими та іншими компетентними органами іноземних держав є:

- міжнародні правові акти щодо уникнення подвійного оподаткування;
- європейські конвенції щодо видачі правопорушників та надання правової допомоги, учасником яких є Україна.

Отже, можемо зробити такі висновки. У процесі адаптації податкового законодавства України до принципів та вимог Європейського Союзу необхідно розглядати декілька напрямів роботи, визначивши календарні терміни для відповідних державних виконавчих органів із застосуванням знань спеціалістів у відповідних галузях:

1. Розробка відповідного глосарія термінів, який збігається в більшості із термінологією ЄС та затвердження його відповідних уповноваженим органом.

2. Адаптація правового режиму оподаткування стосовно непрямих податків, таких, як мито, акцизний податок та податок на додану вартість, відповідно до нормативних актів ЄС. Як щодо процедур справляння та відшкодування, так і безпосередньо набуття статусу платника податку тощо.

3. Адаптація системи адміністрування та справляння податків в Україні до принципів та вимог ЄС. Це повинно включати створення прозорої системи контролю, простоту розрахунку та сплати податків і звітності, спрощення процедур для малого та середнього бізнесу.

4. Проведення реформи в кадровому забезпеченні органів державної влади, що здійснюють контроль за сплатою податків у країні до принципів та вимог ЄС. У тому числі це повинно включати і формування фінансової поліції із особливим статусом.

5. Адаптація процесу підготовки та прийняття нормативно-правових актів, у тому числі прозорості їх змісту до принципів їх прийняття та прозорості змісту в ЄС.

¹ Пархоменко Н.М. Гармонізація законодавства України з європейським та міжнародним правом: методи, етапи, види / Н.М. Пархоменко // Часопис Київського університету права. – 2012. – № 1. – С. 338–342. – С. 338.

² Імплементация Угоди про асоціацію між Україною та ЄС: торговельна та бюджетно-податкова сфери // Матеріали міжнародної конференції «Угода про асоціацію: економічні тригери» 12 березня 2015 року. – Міжнародний центр перспективних досліджень (МЦПД). – 43 с. : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.icps.com.ua> – С. 5

³ Коссе Д.Д. Аналіз можливостей застосування правових режимів в економіці України / Д.Д. Коссе // Правове регулювання економіки. – 2014. – № 14. – С. 149–161.

⁴ Бочан М.І. Європейська інтеграція України: правові засоби / М.І. Бочан : [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16966/1/Магістерська%20Бочан%20М.%20І.\(стаціонар\).pdf](http://dspace.tneu.edu.ua/bitstream/316497/16966/1/Магістерська%20Бочан%20М.%20І.(стаціонар).pdf)

⁵ Про ратифікацію Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Закон України // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 2014. – № 40. – Ст. 2021.

Резюме

Коссе Д.Д. Правовий режим оподаткування в умовах адаптації українського законодавства до принципів ЄС.

У даній роботі розглядаються питання щодо можливостей та напрямів адаптації податкового законодавства стосовно існуючих принципів та стандартів Європейського Союзу.

Ключові слова: правовий режим оподаткування, Європейський Союз (ЄС), державна податкова політика, податкова система, адаптація податкової системи до вимог ЄС.

Резюме

Коссе Д.Д. Правовой режим налогообложения в условиях адаптации украинского законодательства согласно принципам ЕС.

В данной работе рассматриваются вопросы, касающиеся возможностей и направлений адаптации и налогового законодательства в отношении существующих принципов и стандартов Европейского Союза.

Ключевые слова: правовой режим налогообложения, Европейский Союз (ЕС), государственная налоговая политика, налоговая система, адаптация налоговой системы к требованиям ЕС.

Summary

Kosse D. Legal regime of tax in the conditions of adaptation of Ukrainian legislation according to the principles of the EU.

In following article questions are considered regarding the possibilities and directions of adaptation of tax legislation in relation to the existing principles and standards of the European Union.

Key words: legal tax regime, European Union (EU), the government tax policy, the Tax system, adaptation of a tax policy to EU requirements.