



КОСВЕННЫЕ НАЛОГИ В УКРАИНЕ

Вадим ЯНОВСКИЙ,

старший преподаватель кафедры административного и хозяйственного права экономико-правового факультета Одесского национального университета имени И. И. Мечникова

Summary

The article describes the mechanisms and problems of indirect taxation in Ukraine. The historical and legal information concerning indirect taxes used in Ukraine, in particular: the value added tax, excise taxes and fees are presented here briefly. Key trends and conceptual approaches to the harmonization of indirect taxation in Ukraine towards European integration are analyzed. The methods of harmonization of national legislation with the European Union in the field of indirect taxation, including: an analysis of EU directives, the analysis of the current legislation of Ukraine, development of methodological and information base reforms.

Key words: harmonization, taxation, indirect taxes, the regulatory framework, the European integration.

Аннотация

В статье рассмотрены механизмы и проблемы косвенного налогообложения в Украине. Представлена коротко историко-правовая информация относительно косвенных налогов, используемых в Украине, в частности: налог на добавленную стоимость, акцизы и пошлины. Проанализированы ключевые направления и концептуальные подходы относительно гармонизации косвенного налогообложения в Украине на пути к европейской интеграции. Рассмотрены способы гармонизации национального законодательства к законодательству Европейского Союза в сфере косвенного налогообложения, среди которых: анализ директив ЕС, анализ действующего законодательства Украины, разработка методологической и информационной базы, проведение реформ.

Ключевые слова: гармонизация, налогообложение, косвенные налоги, нормативно-правовая база, европейская интеграция.

Постановка задачи. На сегодняшний день в Украине одной из основных проблем является совершенствование налоговой системы в целом и системы косвенного налогообложения. Важным является повышение уровня эффективности, погашения задолженности и предотвращения ее возникновения. Указанная проблематика требует дальнейших углубленных исследований, результаты которых непременно нужно учитывать в выработке научно обоснованных подходов к реформированию системы налогообложения косвенных налогов. Впоследствии это обеспечит создание благоприятных условий для ведения бизнеса, осуществление инноваций, рост потребительского спроса на внутреннем рынке при одновременном динамическом увеличении совокупных налоговых поступлений во все уровни бюджетов и государственных целевых фондов. Также актуальными остаются вопросы гармонизации косвенного налогообложения и международных стандартов.

Проблемам косвенного налогообложения посвящен ряд научных и аналитических публикаций, докладов. Среди ученых и специалистов по налогообложению следует назвать таких, как И.В. Герасимук, Н.И. Луцкая, А.В. Майстренко., В.М. Мельник, А.О. Никитишин, А.М. Соколовская и др. Вопросами гармонизации косвенного

налогообложения с международными стандартами занималось много ученых, поскольку сейчас актуален вопрос вступления Украины в ЕС, в частности данную проблему рассматривали К.В. Яценко, А.В. Покотаева, Д.А. Волков, В. М. Слепец, Л.М. Демиденко, М.М. Весельский и др. Однако данный вопрос и сегодня исследован не до конца. Проблемы косвенного налогообложения являются темой международных научных исследований, они постоянно обсуждаются на международных научно-практических конференциях, семинарах, круглых столах.

В современных условиях экономики Украины нуждается в создании новых социальных и экономических отношений в обществе, в результате чего важная роль отводится действию налоговой системы государства. В Украине необходимо строить такую систему, которая бы обеспечила создание благоприятного налогового климата и базировалась на научно обоснованных принципах. В частности, нужно упорядочить взимание налогов и усиление ответственности за уклонение от уплаты или несвоевременную уплату.

Целью статьи является изучение действующего механизма и вытекающих проблем косвенного налогообложения в Украине, поиск оптимальных путей гармонизации украинского законодательства в сфере косвенного налогообложения к международным стандартам.

Методологическую основу исследования составляют современные общенаучные методы и приемы познания: формально-логический, историко-сравнительный, системно-структурный, сравнительно-правовой и др. Основным в этой системе выступает общенаучный диалектический метод познания, на базе которого проблемы данной статьи рассматриваются в единстве их социального содержания и юридической формы. Системный подход применялся для исследования проблем правового регулирования налоговой системы Украины, особенностей функционирования в ней косвенных налогов, механизмов их действия и применения. Сравнительно-правовой подход использован в изучении вопросов гармонизации косвенного налогообложения к международным стандартам.

Изложение основного материала. Современный финансовый кризис и нехватка бюджетных средств еще большей степени активизировали проблемы косвенного налогообложения в Украине. Косвенные налоги – это налоги, которые входят в цену товаров или тарифов на услуги. Для них характерна простота извлечения, они обеспечивают регулярность поступлений в бюджет [7, с. 22]. Среди косвенных налогов, используемых в Украине, стоит выделить налог на добавленную стоимость, акцизы и пошлины.



В Украине НДС введен в 1992 году. Объектом налогообложения являются обороты по реализации товаров, работ, предоставленных услуг, кроме их реализации на экспорт. НДС имеет широкую базу налогообложения, обеспечивает стабильность поступления средств в государственный бюджет. Налог на добавленную стоимость (далее – НДС) – разновидность универсальных акцизов. В мировой практике он превратился в основной налог непрямого действия и заменил во многих странах менее эффективный налог с оборота.

Одновременно с налогом на добавленную стоимость в системе косвенного налогообложения используются акцизы, устанавливаемые на отдельные группы товаров. Их введение в 1992 году было обусловлено отменой налога с оборота.

Акциз – это косвенный налог, который устанавливается в виде надбавки к рыночной цене. Он характерен для систем рыночного ценообразования, в котором государство прямо не вмешивается в этот процесс. В декабре 1991 года были приняты законы Украины «Об акцизном сборе» и «О налоге на добавленную стоимость», которые были введены в действие с 1992 года. Акцизный сбор и НДС своим введением заменили налог с оборота. Но внедрение косвенного налогообложения в Украине в большей степени было основано не в международной практике налогообложения НДС и акцизом, а на предыдущем опыте налога с оборота.

Ставки налога определяются Налоговым кодексом Украины согласно статье 28 и статье 215 [5].

В зависимости от метода определения надбавки различают специфические, адвалорные и смешанные (адвалорные и специфические одновременно) ставки акцизов. Специфической называется ставка налога, согласно которой размер налоговых начислений устанавливается как фиксированная величина относительно каждой единицы измерения базы налогообложения. Адвалорные ставки акцизов определяются в процентах или кратном отношении к единице стоимостного измерения базы налогообложения.

Третьим видом косвенных налогов для Украины является пошлина.

Пошлина взимается при перемещении товаров через границу страны. Исторически множество стран этим способом получали доход от использования своего выгодного географического положения. Пошлина по НДС и акцизный налог являются косвенным налогом, то есть входят в цену товаров, провозимых через границу, и в результате оплачиваются покупателем этих товаров. Пошлина уплачивается в национальной валюте Украины. Существуют два вида пошлины: ввозные и вывозные [7, с. 30].

С 2003 года сформирования система налогообложения в Украине приобрела более современные черты, но она все еще оставалась достаточно сложной, поскольку акцизным сбором облагался широкий перечень товаров, а взимание акциза регулировалось различными нормативными актами.

После принятия Налогового Кодекса Украины (далее – НКУ) в декабре 2010 года реформирования системы косвенного налогообложения не остановилось. На сегодняшний день продолжается модернизация и оптимизация системы налогообложения. С момента внедрения акцизов в Украине документы по вопросам акцизного налогообложения испытывали немало изменений. Это обусловлено как экономической, так и политической ситуацией в стране, государственной политикой регулирования производства и оборота отдельных видов подакцизных товаров, а также адаптацией украинского законодательства к требованиям ЕС.

Итак, несмотря на то, что в отношении взимания НДС существует много дискуссий, его отмена нецелесообразна, ведь НДС обеспечивает свободное движение товаров между странами. К примеру, косвенные налоги преобладают в Норвегии, Франции, Австралии, Италии, Греции, Испании, возросла их роль в Швеции. Во Франции на долю НДС приходится 45 % всех налоговых поступлений в бюджет. Примерно такой же является доля НДС к общему объему налоговых платежей в государственный бюджет в других странах членах ЕС.

В процессе реформирования системы налогообложения в Украине

важной проблемой является не только уровень налогового бремени, но и оптимальное сочетание прямых и косвенных налогов. В последние годы в отечественной системе налогообложения наблюдается тенденция к увеличению доли прямых налогов, что соответствует практике развитых стран. Косвенные налоги, хоть и удобны для фискальных органов с позиции их взыскания, однако их уплата ложится бременем на плечи конечного потребителя. Поэтому преобладание справедливых прямых налогов позволит избежать таких негативных последствий, как упадок уровня жизни большинства населения, дальнейший спад и упадок отечественного производства, неспособного конкурировать с дешевой продукцией иностранных фирм и т.д.

С распространением явления межгосударственной налоговой унификации при осуществлении налоговой политики государства необходимо учитывать влияние тенденций налогообложения межгосударственных интеграционных группировок. Основная проблема гармонизации налогообложения заключается в согласовании интересов субъектов налогообложения на уровне отдельного государства в неразрывной взаимосвязи с международными тенденциями фиска.

Совершенствовать налоговую систему Украины необходимо с учетом положительного опыта развитых зарубежных стран. Разумеется, при этом необходимо исходить из конкретных исторических и экономических особенностей Украины. Ведь налоговая стабилизация, как известно, является важным фактором экономической стабилизации страны. Изучение мирового опыта сопровождается сравнением налоговой системы Украины с налоговыми системами экономически развитых стран, что, в свою очередь, становится основополагающим для определения направлений совершенствования налоговой системы Украины. В международной практике государственного регулирования экономики налоговая система находится рядом с такими инструментами, как бюджетное финансирование принятых приоритетов и влияние кредитной



политики на денежное обращение и хозяйственную конъюнктуру в целом. Финансовый механизм является ключевым элементом экономических методов управления, поскольку именно он определяет мотивацию хозяйственной деятельности; в свою очередь, налоговая система – его несущая конструкция.

Чтобы определить адекватную современному этапу развития Украины модель налоговой системы, необходимо рассмотреть общие закономерности формирования налоговых систем, определяющих причинно-следственные связи между определенными параметрами социально-экономического, культурного развития страны и характеристиками ее налоговой системы.

Необходимо отметить, что обострение экономической конкуренции среди стран-членов ЕС привело к углублению процесса унификации национальных налоговых систем по составу, структуре, механизму взимания основных налогов. Одним из факторов такой унификации является гармонизация налогового законодательства стран-членов ЕС, где высокого уровня развития достиг налог на добавочную стоимость и специфические акцизы, по которым разработаны указанные в соответствующих них директивах Совета ЕС единые правила взимания.

Согласно статье 51 Соглашения «О партнерстве и сотрудничестве между Украиной и европейскими сообществами и их государствами-членами» [6] наше государство имеет обязательства приблизить законодательство по косвенному налогообложению и налогообложению прибыли предприятий к нормам и стандартам налогового права стран Европейского Союза. За время действия Соглашения в сфере косвенного налогообложения учтены основные требования базовых нормативных актов ЕС – Директивы Совета 2006/112/ЕС «О совместной системе налога на добавленную стоимость» и Директивы Совета 92/12/ЕС «О всеобщем режиме хранения, перемещения и мониторинга подакцизными товарами».

Именно поэтому среди основных направлений реформирования налоговой системы должна стать

гармонизация национального налогового законодательства с законодательством Европейского Союза, с учетом перспективы углубления экономической интеграции с ЕС. В свою очередь, адаптация законодательства Украины к законодательству ЕС заключается в сближении с современной европейской системой права, обеспечит развитие политической, предпринимательской, социальной и культурной активности граждан Украины, экономическое развитие государства в рамках ЕС и будет способствовать постепенному росту благосостояния граждан, приближению его к уровню, сложившемуся в государствах-членах ЕС. Следует заметить, что успешность интеграции Украины в Европейский Союз зависит от способности Украины гармонизировать национальное налоговое законодательство с законодательством ЕС, в том числе и в сфере косвенного налогообложения. Поэтому необходимо отметить важность гармонизации национального законодательства для возможности дальнейшего вступления в ЕС.

Представляется целесообразным рассмотреть различные позиции ученых по данному вопросу. Так, К.В. Яценко в своем исследовании проанализировала положения Договора об учреждении ЕС и пришла к выводу, что гармонизация косвенного налогообложения в ЕС происходит путем принятия институтами ЕС директив о гармонизации законодательства государств-членов по вопросам косвенного налогообложения и следующим приведении в соответствие с ними национальных законодательств государств-членов. Во время подготовки и принятия директив по гармонизации косвенного налогообложения государства-члены участвуют в этом процессе опосредованно, через своих представителей в институтах ЕС. Их непосредственное участие в процессе гармонизации происходит при принятии актов национального законодательства в соответствии с положениями директив и проявляется в правотворческой деятельности компетентных органов власти. Выполнение директив требует транспозиции их норм в национальное законодательство государств-членов,

а также принятие дополнительных положений национального законодательства, направленных на конкретизацию и детализацию соответствующих положений директив.

Следовательно, процесс гармонизации косвенного налогообложения в ЕС можно условно разделить на четыре стадии: первая – определение институтами ЕС общего рынка степени гармонизации косвенных налогов, который необходим для функционирования; вторая – установление мер по достижению и созданию «гармонизированных» норм путем принятия директив ЕС о гармонизации косвенного налогообложения; третья – имплементация норм директив ЕС в национальном законодательстве государств-членов о косвенном налогообложении; и четвертая – применение национальных норм на практике, принятых во исполнение директив [11]. Поэтому, поддерживая мнение К.В. Яценко, целесообразно обратить внимание на важность процесса гармонизации косвенного налогообложения на современном этапе, поскольку это является неотъемлемым процессом становления многих европейских государств, в том числе и Украины, для которой это необходимая ступень для вступления в ЕС.

В свою очередь, достаточно обоснованной является позиция О.В. Покотаевой о том, что гармонизация налогового законодательства требует введения обязательных одинаковых юридических норм и правил в сфере налогообложения и формирование на этой основе единой налоговой системы. Налоговая гармонизация требует выработки общей стратегии государств в сфере налоговых правоотношений на соответствующем этапе интеграционного взаимодействия, предусматривающий координацию налоговой политики, систематизацию и унификацию отдельных налогов и налоговых систем стран, входящих в международные региональные группировки [9]. Соответственно, по мнению А.В. Покотаевой, налоговая гармонизация предусматривает приведение в соответствие структуры налоговых систем, порядка взимания основных видов налогов во всех странах сообщества, а не полную их



унификацию, и базируется на принципах: 1) обеспечения нейтральности налогов с позиций условий конкуренции на едином рынке; 2) устранения налогового (таможенного) контроля на внутренних границах сообщества; 3) исключения возможности двойного налогообложения прибыли компаний, осуществляющих деятельность в двух или более странах ЕС; 4) сведения к минимуму возможности уклонения от уплаты налогов; 5) существования гарантии поступления соответствующих доходов в бюджеты стран-участниц; 6) устранения различий между национальными налогами, и возможно, между всеми налогами на активы компаний; 7) введения единой базы корпоративного налога и метода исчисления налогооблагаемой прибыли [9, с. 10].

Таким образом, гармонизация законодательства относительно косвенного налогообложения является этапом становления Украины на международной арене. Данный вопрос на сегодня является весьма актуальным и заключается в постепенном внесении изменений в национальные нормативно-правовые акты.

Достаточно ясной является позиция Л.М. Демиденко, которая обращает внимание на то, что при осуществлении гармонизации необходимо учитывать особенности налогообложения в Украине. По мнению автора, гармонизация налоговой системы Украины в соответствии с требованиями ЕС является обязательным условием, однако наиболее сложной и трудоемкой задачей, поскольку в налоговой системе Украины наблюдаются как элементы налоговых систем периода существования социалистической системы, так и определенные черты, присущие странам с рыночной экономикой [8, с. 11].

Мнение другого ученого, Слепец В. М., указывает на необходимость учитывать специфику интеграционного налогового права ЕС, отмечая, что при попытке интеграции в Европейское сообщество Украина должна быть готова к учету факторов и тенденций развития Европейского права и особенностей его норм в области налогообложения. В частности, важ-

ное практическое значение имеет то обстоятельство, что на формирование современного европейского права решающее влияние оказала западная правовая традиция, к которой относятся государства-основатели, которые ориентируются на одинаковые или родственные правовые ценности, отражаемые в конечном итоге и на Европейском интеграционном налоговом праве [10, с. 5].

Учитывая вышерассмотренные позиции авторов, по нашему мнению, гармонизации налогового законодательства Украины с законодательством ЕС о косвенном налогообложении должен предшествовать финансово-экономический анализ таких изменений. При проведении гармонизации налогового законодательства Украины с законодательством ЕС о косвенном налогообложении, безусловно, важно учитывать особенности украинских правовых обычаев по сравнению с западными традициями права, хотя, в отличие от других отраслей права, налоговое право различных правовых систем близко к методу правового регулирования.

Гармонизацию налогового законодательства Украины к законодательству ЕС о косвенном налогообложении целесообразно проводить системно, что позволит, поддерживая мнение К.В. Яценко, избежать разрозненного, несогласованного внесения изменений и дополнений в нормативно-правовые акты Украины. Суть системного проведения гармонизации заключается в взаимодействии норм директив ЕС в их целостности и неразрывной связи. Также ученый предлагает, в случае, если в законодательстве ЕС регулирование определенного косвенного налога осуществляется несколькими директивами, имплементация (транспозиция) директив должна происходить не отдельно и не по очереди, а одновременно, в комплексе, соответственно изменяя и дополняя весь нормативный массив законодательства Украина, регулирующего соответствующий косвенный налог [11].

Следует подчеркнуть, чтобы изменения, которые испытывает налоговое законодательство Украины

в результате гармонизации, в обязательном порядке были согласованы, поскольку налоговое право, будучи институтом финансового права, является совокупностью структурно обособленных финансово-правовых норм, образующих целостный комплекс, достаточный для полного правового регулирования однородной, относительно обособленной группы финансовых отношений. Если же изменения, связанные с гармонизацией, будут вноситься бессистемно, это скажется на несогласованности между составными частями налогообложения.

Исследуя опыт стран Европейского Союза по вопросам гармонизации косвенного налогового законодательства, целесообразно выделить определенные этапы, этапы, которые прошли другие страны под влиянием гармонизации, в частности: первая попытка была предпринята еще в апреле 1967 года, когда была принята Первая Директива Совета 67 / 227 / ЕЕС «О гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота» [2]. Позже, в 1969 году, был принят ряд директив, регулирующих порядок гармонизации косвенных налогов в различных сферах деятельности: Директива Совета 69/169/ЕЕС «О гармонизации положений, установленных законами, постановлениями или административными мерами, об освобождении от налога с оборота и акцизного сбора с импорта в международных путешествиях» [3] и Директива Совета 69/ 335 / ЕЭС «О косвенных налогах на мобилизацию капитала» [4] – все они заложили основу для единой системы по налогу на добавленную стоимость и способствовали принятию Третьей Директивы 69/463/ЕЕС Совета Европейских Сообществ «О гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота – введение налога на добавленную стоимость в государствах-членах» [6], которой и был введен вместо налога с оборота налог на добавленную стоимость.

Однако данные Директивы так и не решили всех проблем, касающихся данного налога, а именно остались дифференцированные ставки в разных странах, отличные налогопла-



тельщики и операций облагаемых. Ряд вопросов был решен после принятия Директивы Совета 2006/112/ЕС «О совместной системе налога на добавленную стоимость», было введено понятие стандартной ставки, закреплены правила применения ставок налогов, ставки должны быть не ниже 15%, также установлена на товары первой необходимости возможность странам-членам ЕС применять заниженные ставки (не ниже 5%).

Итак, изучив актуальные вопросы косвенного налогообложения в Украине, можно утверждать, что гармонизация законодательства Украины с законодательством ЕС о косвенном налогообложении может быть проведена только в результате соответствующей законотворческой деятельности.

Выводы. Итак, процесс гармонизации косвенного налогообложения к законодательству ЕС является очень сложным вопросом. Данная проблема существует уже много лет, и с принятием Налогового Кодекса Украины 2010 г. она так и не решилась. В контексте вступления Украины в ЕС механизм гармонизации налогового законодательства Украины с нормами международного европейского права относительно косвенного налогообложения может заключаться в следующем: 1) анализ директив ЕС, сравнение национального опыта и требований директив ЕС, также анализ возможностей реализации директив ЕС в национальной правовой системе; 2) анализ действующего законодательства Украины на необходимость проведения реформирования; 3) разработка методологической и соответствующей информационной базы, с помощью которых будут вноситься изменения в нормативно-правовые

акты; 4) выделение нормативно-правовых актов, в которые необходимо вносить изменения создания новых нормативно-правовых актов, необходимых для имплементации требований директив; 5) проведение реформ по косвенному налогообложению путем внесения изменений в нормативно-правовые акты, в соответствии с требованиями директив ЕС.

В дальнейшем перспективами исследований могут быть научные работы, связанные с детальным изучением этапов принятия законодательных актов, касающихся данной проблемы и влияние гармонизации на украинское общество.

Список использованной литературы:

1. Податковий кодекс України: від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon1.rada.gov.ua>.
 2. Перша Директива Ради 67/227/ЄЕС «Щодо гармонізації законодавства держав-членів стосовно податків з обороту» // [Електронний ресурс] : від 11.04.1967 р., № 67/227/ЄЕС. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_201.
 3. Про гармонізацію положень, встановлених законами, постановами або адміністративними заходами, стосовно звільнення від податку з обороту та акцизного збору з імпорту в міжнародних подорожах: Директива Ради 69/169/ЄЕС [Електронний ресурс]: від 28.05.1969 р., № 69/169/ЄЕС. – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_203.
 4. Про непрямі податки на мобілізацію капіталу: Директива Ради 69/335/ЄЕС [Електронний ресурс]: від 17.07.1969 № 69/335/ЄЕС. – Режим до-
- ступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=994_204.
5. Податковий кодекс України [Електронний ресурс] // Відомості Верховної Ради України (ВВР) № 13-14, № 15-16, № 17. – 2011. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
 6. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами [Електронний ресурс] : Угоду ратифіковано Законом України від 10 листопада 1994 р., № 237/94-ВР (237/94-ВР). – Режим доступу : http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=998_012&p=1291360611420311.
 7. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії: [монографія] / [Білецька Г.М., Кармаліта М.В. Куц М.О. та ін.]. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.
 8. Демиденко Л.М. Інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Київський національний ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2000. – С. 11.
 9. Покотаєва О.В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейського Союзу: науково-практичний журнал / Європейські перспективи. – К. – № 2. – Ч. 1. – 2011. – 203 с.
 10. Слепеч В.М. Європейське право в галузі оподаткування (загальнотеоретичні та історично-правові аспекти) : автореф. дис.... канд. юрид. наук: 12.00.01 / Національний ун-т внутрішніх справ. – Х., 2002. – С. 5.
 11. Яценко К. Деякі питання гармонізації законодавства України із законодавством ЄС про непряме оподаткування // Підприємництво, господарство і право. Науково-практичний господарсько-правовий журнал. Вип. 5, 2004. – С. 69–74.