

## ПОДАТКОВІ НАСЛІДКИ ІНТЕГРАЦІЙНИХ ПРОЦЕСІВ УКРАЇНИ

*Досліджено проблеми та особливості податкових змін у контексті процесів інтеграції. Проведено порівняльний аналіз податкових наслідків для України в разі євроінтеграції та приєднання до Митного союзу.*

**Ключові слова:** податкова політика, непрямі податки, податкові наслідки інтеграції, податкова конкуренція.

*Problems and features of taxation changes in the context of the integration processes have been explored. A comparative analysis of tax consequences for Ukraine in case of the Euro-integration and joining the Customs Union has been conducted.*

**Key words:** taxation policy, indirect taxes, tax consequences of integration, tax competition.

Усвідомлення необхідності підвищення національної конкурентоспроможності України в сучасних умовах обумовило зростання уваги до пошуку шляхів ефективної реалізації державного регулювання соціально-економічних процесів і зовнішньоекономічних зв'язків, особливу роль у якому відіграє дієва та виважена податкова політика, що набуває особливого значення при остаточному виборі моделі інтеграції. Основною дилемою все ще залишаються питання вступу України до таких інтеграційних об'єднань, як Європейський союз (на сьогодні мова йде про створення Зони вільної торгівлі – далі ЗВТ) або Митний союз (далі – МС) з Росією, Білоруссю та Казахстаном. Більшість висновків щодо такої інтеграції будується на загальноекономічних показниках, але, зважаючи на складні процеси реформування податкової сфери, цікавим з аналітичної точки зору стає саме податковий аспект.

Проблеми інтеграційних процесів і податкової гармонізації досліджені в роботах Г. Білецької, Ю. Іванова, В. Кармаліти, О. Кирєвої, М. Куц, М. Пінської, О. Погорлецького та ін. Проте все далі виникають нові проблеми, що вимагають удосконалених підходів до процесу забезпечення ефективної конкуренції в податкових відносинах з огляду на виникаючі інтеграційні моделі. На сьогодні в науковій літературі не вистачає комплексного аналізу податкових наслідків інтеграційних процесів України з урахуванням специфіки вимог Європейського союзу та Митного союзу.

Наведені вище проблеми зумовлюють мету дослідження, що полягає у визначенні податкових наслідків інтеграційних процесів України в ЄС та МС в контексті податкової конкуренції.

Аналізуючи матеріали обговорення доцільності інтеграції України (або в МС, або у ЗВТ з ЄС) [2], можна зробити такі висновки. Гарантований вигравш від таких процесів – це розширення ринків збуту для українських виробників, яке неодмінно

виникне від підвищення конкурентоспроможності їх товарів. А це, у свою чергу, викличе розширення обсягів виробництва та навіть виникнення нових експортерів, що, як наслідок, приведе до появи нових робочих місць в експортному секторі та сплати цим сектором додаткових податків у державний бюджет (рис. 1).

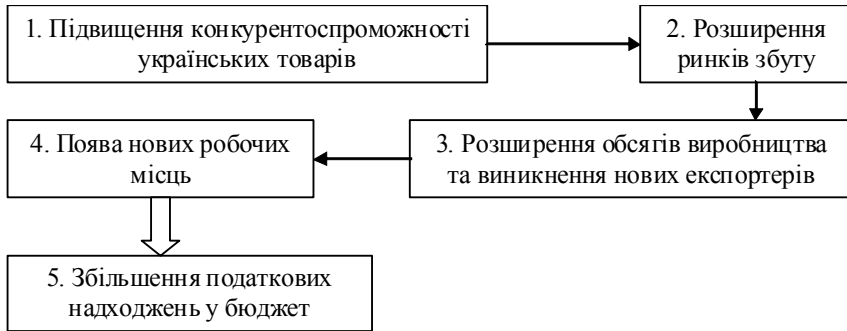


Рис. 1. Схема обґрунтування доцільності участі України в інтеграційних об'єднаннях

Слід зазначити, що така логіка обґрунтування мультиплікативного ефекту від інтеграції може мати місце і для варіанту ЗВТ з ЄС, і для МС. Відрізнятимуться абсолютні величини результатів таких процесів і час, протягом якого бажаний ефект буде досягнуто. Оскільки всі розрахунки економістів зводяться до визначення суми надходжень до бюджету у вигляді податків, доцільно з'ясувати, які саме податкові наслідки матимуть такі інтеграційні угоди та за рахунок чого може бути досягнуто перший рушійний фактор наведеної схеми – підвищення конкурентоспроможності українських товарів, а також посилення податкової конкурентоспроможності держави.

На міжнародну торгівлю товарами опосередковано чи безпосередньо впливають майже всі податки, що справляються в державі. Опосередкований вплив за рахунок зміни цін на фактори виробництва чинять внутрішні податки; безпосередній вплив мають податки, що стягуються при перетині товаром державного кордону.

Дослідження особливостей діючих інтеграційних угод з ЄС та МС показало єдність конкретних умов щодо податкової політики, зокрема непрямого оподаткування країн-членів. За умов прийняття Україною рішення щодо певної моделі інтеграції слід зазначити особливу важливість адаптації українського податкового законодавства до законодавства обраного інтеграційного об'єднання, оскільки непрямі податки (ПДВ, мито та акцизний податок) можуть обмежити вільний рух товарів і послуг у рамках внутрішнього ринку.

Порівняння податкових наслідків для України у випадку інтеграції з урахуванням конкурентної складової наведено на рис. 2.

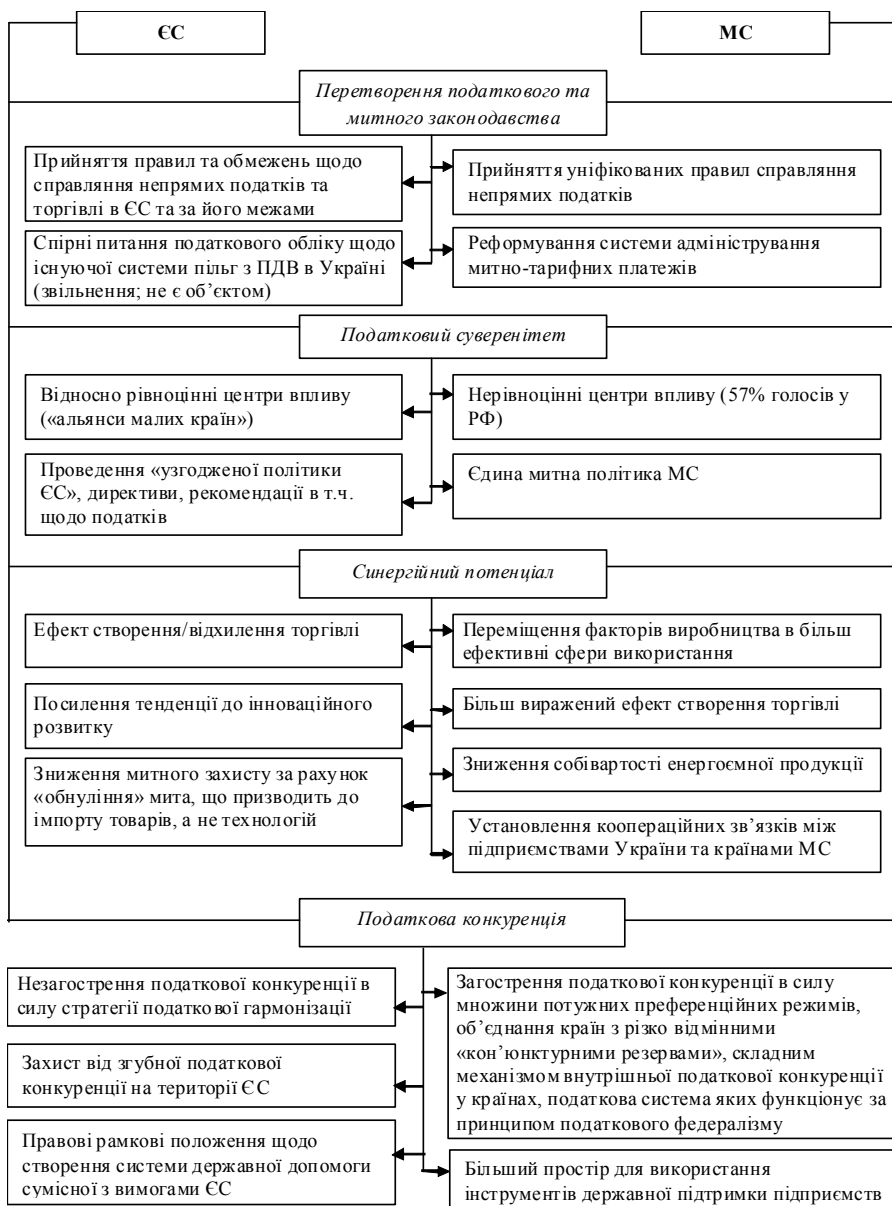


Рис. 2. Податкові наслідки для України у випадку інтеграції до ЄС та МС

Щодо перетворень податкового та митного законодавства, то, зрозуміло, що без цього неможливе жодне інтеграційне рішення, особливо митне. Що стосується інших непрямих податків, то і в ЄС, і у МС передбачено встановлення певних єдиних правил непрямого оподаткування.

Але не всі положення введеного в Україні Податкового кодексу відповідають вимогам податкового законодавства ЄС. Практично в усіх країнах – членах ЄС у податковому законодавстві передбачені диференційовані (понижені) ставки ПДВ. Така можливість прописана у Директиві Ради Європейського Союзу № 2006/112 від 28 листопада 2006 р. “Про спільну систему податку на додану вартість”. В українському законодавстві не передбачена можливість застосування таких ставок до об’єкта оподаткування. Окрім цього, наявність у Податковому кодексі, як і в колишньому законодавстві з ПДВ, декількох пільгових режимів оподаткування (застосування нульової ставки до певних операцій; встановлення переліку операцій, що не є об’єктом оподаткування, і операцій, звільнених від оподаткування) суперечить практиці ЄС. Більш того, наявність одночасно таких режимів оподаткування, як операції, що не є об’єктом оподаткування, і звільнені від оподаткування часто приводить до різночитань і створення конфліктних ситуацій між платниками ПДВ і податковими органами, суперечки по яких завершуються в судовому порядку.

До недоліків Податкового кодексу в частині оподаткування ПДВ, можна також віднести зайву деталізацію платників ПДВ, всіх можливих випадків визначення місця поставки товарів і послуг і дати виникнення податкових зобов’язань, що утрудняє прочитання і сприйняття вимог Податкового кодексу. Вказані відмінності і недоліки на сьогоднішній момент стримують процес надходження іноземних інвестицій до України, а також будуть предметом додаткових переговорів у разі ухвалення рішення про асоціацію з ЄС. У той час вагомим аргументом на користь підписання угоди про ЗВТ з ЄС є факт більш узгодженої політики України з країнами ЄС щодо справляння ПДВ. Вимоги України до платників ПДВ максимально наближені до вимог ЄС [6], зокрема щодо визначення платника, дотримання правила першої події за фактом виникнення зобов’язань з ПДВ, місця поставок товарів/послуг, застосування звичайних цін (в ЄС – ринкової вартості товарів).

У рамках МС регулювання процесу справляння ПДВ здійснюється на основі Угоди “Про принципи справляння непрямих податків при експорті та імпорті товарів, виконанні робіт, наданні послуг у Митному союзі” від 25.01.2008 р. (в ред. Протоколу від 11.12.2009 р.) та трьох Протоколів: “Про порядок справляння непрямих податків і механізм контролю за їх сплатою при експорті і імпорті товарів в Митному союзі”, “Про порядок справляння непрямих податків при виконанні робіт, наданні послуг в Митному союзі”, “Про обмін інформацією в електронному вигляді між податковими органами держав – членів Митного союзу про сплачені суми непрямих податків”, підписаних 11.12.2009 р. Слід зазначити, що вказані документи не відміняють наявність національних особливостей оподаткування кожного з держав-членів з урахуванням тих норм, які діють на території цих держав.

Так, згідно зі ст. 2 Угоди [8] при експорті товарів застосовується нульова ставка ПДВ за умови документального підтвердження факту експорту. Також у ст. 3 цієї ж Угоди вказано, що при імпорті товарів на територію однієї держави – учасника МС з території іншої держави – учасника МС непрямі податки стягуються податковими органами держави-імпортера (якщо інше не встановлене законодавством цієї держави в частині товарів, що підлягають маркуванню акцизними марками (обліково-контрольними марками, знаками)). Непрямі податки не стягуються при імпорті на територію держави – учасника МС товарів, які відповідно до законодавства цієї держави не підлягають оподаткуванню при ввезенні на його територію. При цьому ставки непрямих податків на товари, що імпортуються, у взаємній торгівлі не повинні перевищувати ставки непрямих податків, якими обкладаються аналогічні товари внутрішнього виробництва.

Найбільший інтерес майбутнього та діючого члена МС викликає питання застосування нульової ставки ПДВ. Детально такий механізм прописаний у Протоколі “Про порядок справляння непрямих податків і механізм контролю за їх сплатою при експорті і імпорті товарів в Митному союзі”[7]. Так, у статті 1 Протоколу закріплено перелік документів, який має надаватися для підтвердження обґрунтованості застосування нульової ставки ПДВ платником податку держави – члена МС, з території якого вивезені товари, у податковий орган одночасно з податковою декларацією, а саме:

- 1) договори (контракти) з урахуванням змін, доповнень і додатків до них, на підставі яких здійснюється експорт товарів;
- 2) виписка банку, що підтверджує фактичне надходження виручки від реалізації експортованих товарів на рахунок платника-експортера податків, якщо інше не передбачене законодавством держави – члена МС;
- 3) заява про ввезення товарів і сплату непрямих податків, складена в електронному вигляді, з відміткою податкового органу держави – члена МС, на територію якого імпортовані товари, про сплату непрямих податків (звільненні або іншому порядку виконання податкових зобов’язань);
- 4) транспортні (товаросупровідні) документи, передбачені законодавством держави – члена МС, які підтверджують переміщення товарів з території однієї держави – члена на територію іншої держави – члена МС.
- 5) інші документи, що підтверджують обґрунтованість застосування нульової ставки ПДВ і (або) звільнення від сплати акцизів, передбачені законодавством держави – члена МС, з території якого експортовані товари.

Цікавим є припис до такого переліку про те, що перелічені документи, за винятком Заяви, не представляються до податкового органу, якщо непредставлення документів, які підтверджують обґрунтованість застосування нульової ставки ПДВ і (або) звільнення від сплати акцизів, одночасно з податковою декларацією виходить із законодавства держави – члена МС, з території якого експортовані товари. Тобто, з одного боку, передбачено певну гнучкість у контролі правомірності застосування нульової ставки ПДВ, а з іншого – на

практиці все ж таки мають місце нарікання про автоматичну вимогу таких документів, спираючись на можливість їх представлення у електронному вигляді.

Певні наслідки в контексті податкової конкуренції має механізм застосування ставки ПДВ. У п. 5 ст. 2 Протоколу [7] вказується, що суми непрямих податків, що підлягають сплаті по товарах, імпортованих на територію однієї держави – члена МС з території іншої держави – члена, обчислюються платником податків по податкових ставках, встановленим законодавством держави – члена МС, на територію якого імпортовані товари.

Отже, на перший погляд загальність і гнучкість порядку справляння ПДВ у МС є надто привабливим, порівняно з більш конкретизованим порядком, прописаним для країн ЄС. Але, як показує практика, саме такі часткові спроби регулювання цієї сфери призводять до серйозних проблем і висновку щодо необхідної гармонізації податкових систем країн – членів МС. Незважаючи на досить тривалий період існування МС, виникають спірні питання як у податковому обліку взаємних операцій, так і у процесі адміністрування ПДВ, процедурі забезпечення ефективної взаємодії податкових органів. Найбільші недоліки аналітики [1; 5] пояснюють відсутністю єдиної термінології, розрізненістю змісту схожої термінології, різними податковими ставками відносно однакових товарів, відмінним один від одного переліком підакцизних товарів, пільг з ПДВ тощо.

Ускладнені процес податкової гармонізації невизначеність і нестабільність пріоритетів єдиної податкової політики щодо непрямих податків.

Слід зазначити, що за подібного механізму регулювання непрямого оподаткування в МС головним фактором, що впливатиме на наслідки оподаткування операцій, буде різниця між вимогами національних законодавств країн – членів МС.

Податковий суверенітет зберігається для України в обох випадках інтеграції, виключенням є певні обмеження щодо непрямих податків, але суттєвим недоліком в МС є діючий формат розподілу голосів (57 % у Росії), що створює ризик диктування умов при будь-яких змінах митно-податкової політики МС.

Важливим зі стратегічної точки зору є синергійний потенціал двох інтеграційних об'єднань. Особливого коментаря потребує можливість отримання ефекту створення/відхилення торгівлі, що матиме своїм наслідком коригування тенденцій податкових надходжень у державний бюджет України. “Створення торгівлі” пов’язане із ситуацією, коли країни-члени розпочинають торгувати товарами і послугами один з одним після інтеграції, тоді як раніше вони виробляли продукцію більше для власного внутрішнього ринку. “Відхилення торгівлі” є наслідком зміни напрямків торговельних потоків, коли країни-члени заміщують імпорт від зовнішніх партнерів на користь партнерів по інтеграційному об’єднанню. Очевидно, що за ефекту “створення” союз відповідає меті інтеграції, а “відхилення” свідчить про невідповідність союзу досягненню мети стабільного економічного зростання [9]. У разі приєднання до ЄС є великий ризик часткового створення торгівлі та значного відхилення торгівлі, на відміну від МС.

Ураховуючи важливу роль податкової конкуренції та поки що низьку податкову конкурентоспроможність України, актуальним є пошук ефективної моделі побудови зовнішньоекономічних зв'язків з урахуванням їх позитивних та негативних податкових наслідків. Як бачимо з проведеного дослідження, процеси податкової конкуренції комплексно майже не регулюються. Винятком є непрямі податки, вказані в Угоді. Рада ЄС, навпаки, багато уваги приділяє питанням усунення проявів недобросовісної конкуренції в сфері оподаткування. Це не тільки стосується взаємних непрямих податків, а й дослідженню пільгових режимів оподаткування, загального податкового навантаження тощо.

Так, дійсно, будь-яка країна може самостійно турбуватись про захист національної економіки від недобросовісної податкової конкуренції. Як правило, це використання в національному законодавстві певних обмежувачів: укладання податкових угод з іншими країнами, регламентування правил трансфертного ціноутворення, закріплення положень про базові офшорні компанії розвинутих країн тощо. Але все-таки більш дієвими визнаються дії в рамках міждержавного співробітництва, оскільки "статус політичної незалежності абсолютної більшості країн світу зумовлює також наявність економічного і податкового суверенітету" [11].

У міру зростання масштабів глобалізації фінансових ринків, дії, пов'язані з податковою конкуренцією, особливо її згубні аспекти, почали займати все більше місце в діяльності провідних міжурядових організацій, у тому числі в роботі ОЕСР і ЄС. ЄС, прийнявши 1 грудня 1997 р. Кодекс поведіння в оподаткуванні бізнесу (The Code of Conduct for Business Taxation), призвав усі країни – члени даного інтеграційного співтовариства покінчити зі згубною податковою конкуренцією, що практикується ними.

Слід зазначити, що повністю уникати конкурування за допомогою податкових факторів є недоцільним. Як зазначається в науковій літературі, з точки зору інституціонального підходу податкова конкуренція розглядається як механізм обмеження зростання і підвищення ефективності діяльності держави, який є необхідним елементом конкуренції і еволюції податкових інститутів [3, с. 127]. А отже, її наявність спонукає до вдосконалення і своєчасного оновлення податкового законодавства.

Кінцевою метою процесу міжнародної податкової конкуренції для цілої низки країн є не першочергове підвищення дохідної частини бюджетів за рахунок притоку додаткових платників (фіскальна функція податкової системи) податків, а посилення національних конкурентних переваг шляхом створення в країні ефективної інфраструктури, кластерів певних галузей народного господарства, збільшення зайнятості і доходів місцевого населення [4].

При остаточному виборі формату об'єднання в рамках ЗВТ з ЄС або МС необхідно врахувати основні інтеграційні ризики, що обумовлюються внутрішніми проблемами України.

Особливого коментаря потребують такі дещо пов'язані дві проблеми, які є суто українськими на сучасному етапі розвитку, – це незавершеність процесу реформування системи податкових та митних органів і хаотичність у виборі

напрямок реформування податкової сфери. З 2013 р. розпочато об'єднання митних і податкових органів в єдину структуру – Міністерство доходів та зборів України (Міндоходів), проводиться реформування законодавства, що регулюють їх діяльність. За таких умов украї складним є проведення ще додаткових змін, пов'язаних з інтеграційними процесами. До того ж тепер серед завдань Міндоходів є пункт, пов'язаний з формуванням податкової політики. І не завжди його ініціативи є на сьогодні безпроблемними. Так, наприклад, у серпні 2013 р. пройшла інформація про пропозицію Міністерства доходів і зборів з 1 січня 2014 р. знизити ставку ПДВ до 9 %. Одnocześnie, в якості компенсації, ввести податок з обороту зі ставками 1 % і 2 %, який має нараховуватись за тими ж правилами, що й ПДВ, але, на відміну від ПДВ, платник податку не зможе включити сплачену при купівлі суму у склад податкового кредиту [10].

Подібні наміри можуть викликати недовіру і зволікання в підписанні угоди про ЗВТ з ЄС, оскільки, по-перше, в ЄС було прийнято рішення щодо нижньої межі ставки ПДВ (15 %); а по-друге, в жодній країні – члені ЄС відсутнє паралельне існування таких податків. До речі, у МС теж. Отже, часті адміністративні перебудови викликають хаотичність у виборі напрямків податкових змін та негативну реакцію з боку партнерів по інтеграційному об'єднанню.

Основні побоювання дослідників все ж таки зводяться до недоотримання коштів у бюджет внаслідок змін у правилах ЗЕД: скасування митних платежів у межах об'єднання, відсутність тенденції до зростання конкурентоспроможності українських товарів та навіть її зниження, а також протиріччя такої інтеграції вимогам СОТ, що може мати наслідком штрафні санкції. Хоча, як було встановлено, утворення МС та асоціації з ЄС не суперечитиме положенням ГАТТ-1994 лише за умови, що формування таких об'єднань не призведе до застосування більш обмежувальних торговельних заходів стосовно членів СОТ. А отже, ланцюг “конкурентоспроможність – податки в бюджет” може не спрацювати. Це ще раз доводить необхідність відстоювання більш вигідних для України умов при підписанні угоди про асоціацію з ЄС.

Підсумовуючи викладене, слід зазначити, що, враховуючи на перших етапах інтеграції реальні ризики скорочення надходжень до бюджету України, також необхідним виявляється підвищення ефективності державної політики та оптимізація витрат, оскільки саме порушення еквівалентності податків і суспільних благ є суттєвим фактором, який впливає на фактори виробництва (зокрема трудові), а також формування відповідного рівня податкової культури. З огляду на складний характер міждержавних взаємин у межах ЄС, непрості обставини формування й витрачання його бюджету, високий рівень соціалізації бюджетів країн – членів ЄС новим країнам, що прагнуть приєднатись до ЄС, потрібні значні зусилля, аби адаптуватись до норм і процедур ЄС. Основними перевагами від інтеграції мають стати мультиплікативний ефект від розвитку експорту, інноваційний розвиток, ефект масштабу (який у теорії податків проілюстровано кривою А. Лаффера). Форсоване приєднання до ЗВТ з ЄС з високою вірогідністю



приведе до того, що економіка країни може втратити цілісність і внутрішні ресурси, необхідні для реалізації економічного розвитку за рахунок розширення внутрішніх ринків і за допомогою зміцнення позицій вітчизняних товаровиробників на цих ринках. По суті, це означатиме безповоротність закріплення експортно-сировинної орієнтації економіки. Отже, перед сучасною Україною за умов більш м'якої форми інтеграції (ЗВТ з ЄС), проблема міждержавної податкової конкуренції поки гостро не стоятиме, але вона буде посилюватись у міру все більшої участі національної економіки в процесах глобалізації та інтеграції.

Література:

1. Антаненкова Е. Импорт и экспорт товаров в пределах Таможенного союза [Електронний ресурс] / Е. Антаненкова. – Режим доступа : <http://www.top-personal.ru/kgbmagazineissue.html?286>.

2. ЗСТ с Европой или Таможенный союз с Россией – что для Украины предпочтительнее? : матеріалу круглого столу 13 квітня 2013 р., Київський інститут проблем управління ім. Горшеніна, м. Київ [Електронний ресурс]. – Режим доступа : [http://economics.lb.ua/other/2011/04/20/92671\\_zst\\_s\\_evropoy\\_ili\\_tamozhenniy\\_soyu.html](http://economics.lb.ua/other/2011/04/20/92671_zst_s_evropoy_ili_tamozhenniy_soyu.html).

3. Майбуrow И. А. Реформирование налоговых систем. Теория, методология, практика : монография / под ред. И. А. Майбуrow, Ю. Б. Иванова, А. И. Крисоватого. – К. : Кондор, 2011. – 352 с.

4. Налоговая политика. Теория и практика: учебник для магистрантов, обучающихся по специальностям “Финансы и кредит”, “Бухгалтерский учет, анализ и аудит”, “Мировая экономика” / [И.А. Майбуrow и др.] ; под ред. И. А. Майбуrow. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 519 с.

5. О налоговой гармонизации в Таможенном союзе [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.iep.ru/ru/kommentarii/o-nalogovoi-garmonizacii-v-tamozhennom-soyuz.html>.

6. Пономаренко Д. В. Сравнительный анализ налоговой политики Украины и Европейского союза в сфере косвенного налогообложения / Д. В. Пономаренко // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 1. – С. 120–128.

7. О порядке взимания косвенных налогов и механизме контроля за их уплатой при экспорте и импорте товаров в Таможенном союзе : с изм. от 18.06.2010 р. – Режим доступа : <http://www.base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?reg=doc;baseLAW;n=96233;fld=134;dst=100009;rnd=0,55584862>.

8. О принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров, выполнении работ, оказании услуг в Таможенном союзе : Соглашение от 25 января 2008 года (в ред. Протокола от 11.12.2009 р.) [Электронний режим]. – Режим доступа : <http://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&src=s&source=web&cd=1&sqi=2&ved=0CCsQfjAA&url,d.Yms>.

9. Україна в інтеграційних процесах на пострадянському просторі: моделювання альтернатив: аналітична доповідь / [І. В. Клименко, Ю. М. Харазішвілі, О. М. Шаров та ін.]. – К. : НІСД, 2013. – 68 с.

10. Что не так с желанием Миндоходов ввести налог с оборота [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://vk.com/share.php?url=http://vorbes.ua/opinions/1356429-что-не-так-s-zhelaniem-mindohodov-vvesti-nalog-s-oborota>.

11. Швабій К. І. Вплив глобалізації на систему оподаткування та податкову політику України [Електронний ресурс] / К. І. Швабій // Стратегічні пріоритети. – 2009. – № 1 (10). – С. 137–144. – Режим доступу : <http://www.old.niss.gov.ua/book/StrPryor/10/17.pdf>.

*Надійшла до редколегії 12.09.20132 р.*