

Україні у разі приєднання до Європейської соціальної хартії чи до Переглянутої соціальної хартії.

### Література

1. Andreassen B.-A., Skalmes T., Smith A., Stokke H. Human Rights Performance in Developing Countries: The Case of a Minimum Threshold Approach // Human Rights in Developing Countries / Ed. B. Andreassen and A. Eide. — Copenhagen, 1988. — P. 333–356.
2. Asbjorn E. Realization of Social and Political Rights and the Minimum Threshold Approach // Human Rights in the World Community. — Philadelphia, 1993. — P. 158–167.
3. Vierdag E. The Legal Nature of the Rights Granted by the International Covenant on Economic, Social and Political Rights // Netherlands Yearbook of International Law. — 1978. — Vol. 9, N 4. — P. 103–107.
4. Гомьеп Д., Харрис Д., Зваак Л. Европейская концепция о правах человека и Европейская социальная хартия: Право и практика. — М.: Моск. независимый ин-т междунар. права, 1998. — С. 489, 491, 492.
5. Европейская социальная хартия: Справочник. — М.: Междунар. отношения, 2000. — С. 15.
6. Міжнародний пакт про соціальні, економічні і культурні права // Права людини: Міжпар. договори України. — К., 1992. — С. 36–57.
7. Бюргепталь Т. Международные права человека. — Алматы: ФЫЛЫМ, 1999. — С. 140, 149.
8. Charte Sociale europeene. — Vade-mecum: Edit. du Conseil de l'Europe, 2000. — P. 82.
9. Повний текст рекомендацій //www.chartersociale.eoe.int.

УДК 336.226.322

В. С. Зятін

### УКРАЇНСЬКИЙ ЦДВ НА ШЛЯХУ ГАРМОНІЗАЦІЇ

На сучасному етапі розвитку нашої держави все більшого пріоритету набуває економічна інтеграція до Європейського Союзу (далі — ЄС). Проте реалізація її є надзвичайно складним завданням і потребує спеціальних наукових досліджень, розроблення тактики і стратегії входження до такого наднаціонального утворення.

Акцентування цієї проблеми є досить закономірним, адже, чи не найбільший інтерес для України являє майбутня можливість повної інтеграції до ЄС — економічно найпотужнішого і географічно зручного угруповання країн. Вступ до ЄС створює для країни додаткові «інтеграційні бенефіції»: доступ до єдиного європейського ринку збуту, відсутність митних бар'єрів на шляху національних товарів, додаткові можливості залучення іноземних інвестицій та інноваційних технологій тощо.

З огляду на це, результатом конструктивної співпраці України та ЄС стало підписання низки міжнародних угод та договорів щодо узгодження законодавства України з нормами та стандартами ЄС. Одним із них є підписання Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами та їх державами-членами (далі — Угода), згідно з якою Україна взяла на себе зобов'язання щодо наближення чинного і майбутнього національного законодавства до законодавства ЄС [1].

Серед ключових принципів побудови Угоди особливе місце посідає принцип, що стосується ринкової економіки. Для забезпечення ефективного функціонування ринку необхідно створити чітку та прозору систему «правил гри», яка б сприяла становленню ринкової економіки в країні.

На виконання Угоди та інших нормативних домовленостей з ЄС в нашій державі адаптується податкове законодавство з метою створення економічно зрівноваженого бізнес-середовища.

Відповідно до розд. V Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС на першому етапі її виконання серед пріоритетних сфер, визначених у ст. 51 Угоди, в яких здійснюється адаптація законодавства, вказана сфера непрямих податків [2].

На сьогодні податок на додану вартість (далі — ПДВ) є основним непрямим податком у державах — членах ЄС. 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.

На вітчизняному терені важливість розробки питання гармонізації ПДВ виділяли у своїх дослідженнях багато науковців та спеціалістів, зокрема І. Білоусова, О. Дубровіна, В. Єнбаєв, В. Забігайло, К. Мокану, С. Пелешенко, Т. Чумак та ін. Однак, зважаючи на складність цього податку, ще значна кількість питань залишилась поза увагою. Метою даної статті є визначення ряду невідповідностей українського варіанту ПДВ вимогам права Європейського Союзу.

Починаючи розмову про цей податок, неможливо не розглянути історичне підґрунтя його виникнення. Отже, після Першої світової війни країни Європи, в першу чергу Франція та Німеччина, вводять податки на валовий оборот суб'єктів підприємницької діяльності. Коли ставки таких податків зберігалися на низькому рівні, економічний вплив систем непрямих податків був несуттєвим. Однак такий вплив ставав більш відчутним із збільшенням ставок зазначених податків. Це призвело до виникнення ефекту «каскадного оподаткування», тобто до ситуацій, коли один виробник продавав товари іншому, податок розраховувався на основі всієї суми продажу товару, включаючи податковий елемент, що вже містився в ціні товару. Таким чином, виробникам було вигідніше вдаватися до економічно необґрунтованої вертикальної інтеграції або утворювати штучні податкові угруповання для зменшення кількості юридичних правочинів під час виробництва готової продукції і відповідно зменшення податкового тягаря.

Слід зазначити, що в Німеччині податок на валовий оборот застосовувався протягом 30-х, 40-х та 50-х років, в той час як у Франції вдалися до розробки можливих альтернатив такому «каскадному» податку з валового обороту. Так, до середини 30-х рр. XX ст. у Франції мали місце спроби поєднати податок з валового обороту із податком з купівлі, однак у 1936 р. обидва податки були замінені податком з виробництва. Але оскільки такий податок застосовувався до багатьох видів сировини та до інших витратних матеріалів, він також міг мати дефект «каскаду», як і у випадку податку на валовий оборот. Тому для запобігання цьому французьке податкове законодавство ввело *regime suspensif*,

який вилучав з-під оподаткування сировину. Однак вадою такого режиму було відстрочення бюджетних надходжень. Тому в 1948 р. була введена система «часткових сплат», відповідно до якої суб'єкти підприємницької діяльності на будь-якій стадії могли зменшувати своє податкове зобов'язання на суму сплаченого при купівлі витратних матеріалів податку. Така схема застосовувалась протягом певного часу лише до обмеженого переліку товарів, що підпадали під дію податку на виробництво. Однак, з огляду на ефективність такої схеми, у 1954 р. вона була перетворена із спеціальної схеми, під яку підпадали лише сировина та витратні матеріали, на загальну. Саме у цей період Моріс Лоре (Maurice Laure), генеральний інспектор фінансів, охарактеризував таку схему, як *Taxe sur la Valeur Ajoutée*, тобто податок на додану вартість [3].

Розвиток торгівлі в межах Європейського Співтовариства (далі — Співтовариство) переконливо довів неефективність системи податку з валового обороту. Співтовариство було побудоване на ідеї вільної торгівлі товарами та послугами. Відповідно забезпечення такої торгівлі також вимагало утворення єдиної системи непрямого оподаткування, яка б базувалася на концепції, що непрямий податок має сплачуватись кінцевим споживачем. Відповідно такий податок має сплачуватись з імпорту, а з експорту — повертатись. Однак застосування системи, яка має «каскадний» ефект, унеможливило точний розрахунок суми сплаченого податку, яка мала б повертатись. Вже на початку функціонування Співтовариства прикордонне податкове коригування стало гострою проблемою, оскільки надмірне повернення податку по суті становило приховане субсидювання експорту. Тією ж мірою надмірне нарахування податку на імпорт стримувало розвиток торгівлі між державами-членами.

Питання реформування системи непрямого оподаткування було розглянуто в рамках Фіскального та фінансового комітету (далі — Комітет), утвореного Єврокомісією в 1960 р., під головуванням професора Фріца Ньюмарка. У своїй доповіді 1962 р. Комітет рекомендував скасування у всіх державах-членах «каскадних» систем податку з обороту. Однак доповідь чітко не вказувала на можливі альтернативи таким системам податку. Вона рекомендувала замінити податки на валовий оборот «податком на додану вартість або згодом податком, який би стягувався на єдиній стадії» [4].

Більшість членів Комітету вважало як «найкращий компроміс»:

а) впровадження системи податку на чистий оборот (тобто ПДВ) як основний податок з однаковими або майже однаковими ставками, який би стягувався на всіх стадіях, за винятком стадії роздрібного продажу; та

б) впровадження податку на стадії роздрібного продажу, який держави-члени могли б встановлювати відповідно до власних потреб.

Співтовариство однак пішло більш кардинальним шляхом. Перша [5] та Друга [6] Директиви Ради визначили остаточний вибір Співтовариства на користь ПДВ. Відповідно до ст. 1 Першої Директиви держави-члени були зобов'язані замінити існуючі системи податків з обороту спільною системою податку на додану вартість. Третя частина ст. 2 названої Директиви прямо вказувала на те, що податок на додану вартість має застосовуватись до всіх стадій, вклю-

чаючи стадію роздрібної торгівлі. Основними характеристиками спільної системи ПДВ, таким чином, є:

- податок стягується із всіх операцій, які є комерційними за характером, тобто використовуються для подальшого утворення доданої вартості, що виключає з податкового циклу споживання, а споживачі по суті несуть повний тягар ПДВ;
- база оподаткування є винагородою, що отримується за здійснену поставку товарів або послуг;
- податок стягується у формі відсотку від ціни продажу;
- податок сплачується до бюджету після відрахування ПДВ, який становить частину вартісного компоненту операції, тобто після відрахування ПДВ, сплаченого в рамках витрат, понесених у зв'язку з такою операцією;
- податок стягується безвідносно до мети економічної діяльності або її результатів [7].

Спільна система податку на додану вартість була успішно впроваджена в державах — членах Співтовариства вже на початку 70-х рр. ХХ ст. Подібні системи були також впроваджені і у нових державах-членах, що приєдналися до Співтовариства у 2004 р. При цьому впровадження ПДВ відбулося не стільки в контексті приєднання, скільки з огляду на суттєві переваги системи ПДВ над іншими системами податку з обороту. Так, наприклад, у Великій Британії такі переваги переконали уряд Теда Хіта запровадити ПДВ замість податку на купівлі, впровадженого протягом 50-х та 60-х років минулого століття [3].

Подальший розвиток спільної системи ПДВ був обумовлений не стільки питанням вдосконалення існуючої системи, скільки необхідністю впровадження системи забезпечення Співтовариства «власними ресурсами», які мали б частково замінити внески держав-членів. Як зазначено в Преамбулі Шостої Директиви, такі ресурси «мають включати надходження від податку на додану вартість, які отримуються через застосування спільної ставки податку до бази оподаткування, що визначається в однаковий спосіб відповідно до правил Співтовариства» [8].

Вибір на користь ПДВ як джерела надходжень власних ресурсів Співтовариства був мотивований тією перевагою названої системи непрямого оподаткування, за якою надходження від неї більш-менш адекватно відбивають обсяг валового внутрішнього продукту держави-члена [3]. На відміну від інших податкових схем, застосування ПДВ як до товарів, так і до послуг не викликає значних проблем. Відповідно запровадження гармонізованої спільної для всіх держав-членів бази оподаткування мало спричинити справедливий розподіл внесків між державами-членами. Тому головною метою Шостої Директиви є гармонізація бази оподаткування ПДВ для забезпечення у всіх державах-членах, наскільки це можливо, пропорційних результатів від застосування системи ПДВ до операцій, що підпадають під оподаткування [8].

У цьому аспекті слід відзначити, що для цілей отримання власних ресурсів Співтовариства конкретні ставки податку на додану вартість, що застосовуються у державах-членах, не мають суттєвого значення, оскільки ставка відраху-

вання від отриманого ПДВ до «власних ресурсів» — на даний момент становить 1% — застосовується однаково до всіх операцій, незалежно від того, чи сплачується ПДВ з таких операцій за стандартною ставкою, за зниженою або навіть за нульовою, якщо така застосовується в державі, яка є членом Співтовариства.

Практично з самого моменту прийняття Шоста Директива стала предметом численних поправок, змін та доповнень, які мали на меті виправити виявлені в практиці її застосування прогалини та вади. Деякі з таких змін досить тривалий час були заблоковані в Раді Співтовариства. Так, наприклад, Сьома Директива, пропозиція щодо прийняття якої була оприлюднена Єврокомісією ще в 1977 р., була прийнята Радою Співтовариства у значно переглянутій редакції лише в 1994 р.

Однак реформування спільної системи ПДВ в рамках пропозицій, поданих Комісією, наштовхнулося на ряд складностей, які визначили доволі прохолодне ставлення держав-членів до таких пропозицій. Серед основних таких складностей були питання розподілу податкових надходжень між державами-членами та питання ставок податку.

Обидва питання були тимчасово вирішені через впровадження тимчасової системи податку на додану вартість. Таким чином, реформування системи ПДВ Співтовариства просунулося не далі, ніж утворення «перехідної» системи, яка діє і понині. Але навіть для запровадження такої перехідної системи було необхідним проведення довготривалих переговорів в Раді, наслідком чого стали чимала кількість виключень та відступів, наданих окремим державам-членам, і, відповідно, значне ускладнення системи ПДВ Співтовариства.

Перехідна система ПДВ була впроваджена Директивою Ради 91/680/ЄЕС від 16 грудня 1991 р. щодо доповнення єдиної системи податку на додану вартість та внесення змін до Директиви 77/388/ЄЕС з огляду на скасування податкових кордонів [9]. Ця Директива вносить істотні доповнення до Шостої Директиви, зокрема, запроваджуючи ч. XVIa щодо перехідного режиму оподаткування торгівлі між державами-членами. За структурою ця частина повністю повторює всі попередні частини Шостої Директиви, але лише з тією різницею, що регулює відносини, які виникають тільки при торгівлі всередині Співтовариства між державами-членами.

Беручи до уваги вищезазначене та з огляду на необхідність системного дослідження проблематики гармонізації ПДВ із законодавством ЄС, уявляється важливим виокремити ряд невідповідностей Закону України «Про податок на додану вартість» (далі — Закон про ПДВ) [10] до вимог права ЄС.

По-перше, у Законі про ПДВ міститься доволі вузьке визначення поняття «платник податку». Тому було б доцільно доповнити п. 1.3. ст. 1 Закону про ПДВ положенням, що платником податку також є особа, яка здійснює продаж товарів чи послуг.

По-друге, у Законі про ПДВ відсутня відповідна характеристика платника податку, а саме, положення про те, що він незалежно здійснює економічну діяльність (як того вимагає Шоста Директива). Отже, доцільно було б ввести визначення поняття «економічна діяльність» та розкрити поняття «незалежне».

По-третє, в ст. 2 Закону про ПДВ відсутнє поняття «неплатник податку» або переліку осіб, що не вважатимуться платниками ПДВ для цілей відповідного закону. В той час як ст. 4 Шостої Директиви встановлює таке: «Суб'єкти федерації, регіональні органи державної влади та органи місцевого самоврядування та інші установи публічного права не вважаються платниками податку стосовно діяльності або операцій, які вони здійснюють як органи публічної влади, навіть коли вони стягують збори, отримують сплати, внески або платежі у зв'язку із такою діяльністю або операціями» [8].

По-четверте, приводячи Закон про ПДВ у відповідність з Шостою Директивою, необхідно включити до поняття «продаж товарів» поняття «матеріальне майно» (до речі, ст. 4001 Проекту податкового кодексу [11] містить поняття «матеріальне майно»), а також розширити та деталізувати поняття: «продаж товарів» та «продаж послуг».

По-п'яте, ст. 2 Шостої Директиви визначає операціями, які підлягають оподаткуванню, поставку товарів та послуг, а також імпорт товарів. Експортні операції підпадають під дію ст. 15 (Звільнення від оподаткування експортних операцій з Співтовариства, подібних операцій та міжнародного транспортування) Шостої Директиви, в той час як в ст. 5 Закону про ПДВ йдеться не про звільнення експортних операцій від оподаткування, а про застосування до них нульової ставки.

По-шосте, термін «договірна вартість» не відповідає вимогам ст. 11 Шостої Директиви та повинен бути замінений на термін «ринкова вартість» (з розкриттям змісту цього терміна), оскільки ці поняття не є тотожними та різниця між ринковою та договірною ціною може бути істотною.

По-сьоме, уявляється доцільним доповнити ст. 4 Закону про ПДВ окремими положеннями щодо того, що включається у базу оподаткування, а що ні, як це встановлено ст. 11 Шостої Директиви.

По-восьме, відомо, що ст. 12 Шостої Директиви не передбачає оподаткування за нульовою ставкою. Існують тільки стандартна ставка — не менше 15% та одна або дві знижені ставки для деяких видів діяльності, вказаних у додатку Н Шостої Директиви, але не менше 5%.

Крім цього, більшість операцій, які перелічені у ст. 6 Закону про ПДВ та до яких застосовується оподаткування за нульовою ставкою, визначаються як операції, що звільнені від оподаткування відповідно до розд. X Шостої Директиви.

По-дев'яте, визначення кола осіб, які можуть отримати відшкодування; податку, який може бути відшкодовано, операцій, за якими відшкодовується податок; документів, необхідних для відшкодування; порядку розгляду заяв на відшкодування сум сплаченого податку також заслуговують на викладення у більш детальній формі.

По-десяте, необхідним уявляється перегляд положень ст. ст. 5 та 6 Закону про ПДВ та доповнення їх у відповідності з Розділом X Шостої Директиви. Також варто розглянути доцільність використання декількох статей, які мають різні назви, однак у відповідності до положень Шостої Директиви можуть

називатися як «звільнення від оподаткування». Критерієм розподілу на статті таких операцій може бути критерій, застосований у Шостій Директиві.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що свого часу ПДВ в Україні вводили загалом з метою розвитку процесу євроінтеграції. Також слід пригадати, що у 70–80-ті рр. минулого століття, попри певні побоювання, ПДВ ледь не примусово запровадили в більшості європейських країн як умову вступу до Співтовариства. Зрозуміло, в цьому світі немає нічого ідеального, але ПДВ сьогодні вважають одним із найефективніших податків.

Головна причина ПДВ-проблем останніх років — до України цей податок прийшов в епоху первинного накопичення капіталу, тоді як європейські країни запровадили його на етапі вже значно розвинених і врегульованих ринкових відносин.

Як свідчить досвід країн з більш розвинутою ринковою економікою, заходи зі збільшення ставки чи бази оподаткування ПДВ можуть відіграти серйозну і довготривалу позитивну роль лише в тому випадку, коли отримані в результаті цього додаткові фінансові засоби будуть використовуватися як база для паралельного проведення в рамках активної промислової політики серйозного обмеження загального фіскального тиску з метою стимуляції економічного зростання.

Отже, для дієвого провадження гармонізаційних процесів важливим є започаткування системної антикризової роботи для декриміналізації цього податку, впровадження нового менеджменту його адміністрування та створення моделі, яка дозволить прозоро справляти ПДВ та виконувати державі свої зобов'язання перед платниками податку з відшкодування ПДВ.

Вважаємо, що подальша реалізація реформи податкового законодавства допоможе забезпечити економічну стабільність в Україні, ставши запорукою стабільності євроінтеграції і сприятиме реалізації концепції зближення України з ЄС.

#### *Література і примітки*

1. Угода про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 2003. — № 8; Угоду ратифікувало Законом України № 237/94-ВР від 10.11.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1994. — № 46. — Ст. 415.
2. Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу: Закон України від 18.03.2004 р. № 1629-IV // Відомості Верховної Ради України. — 2004. — № 29. — Ст. 367.
3. Options for a Definitive VAT System, Economic affairs series (European Parliament Directorate General for Research), E-5, 09-1995, P. 1 // [www.europarl.eu.int/workingpapers/econ/pdf/c5en\\_en.pdf](http://www.europarl.eu.int/workingpapers/econ/pdf/c5en_en.pdf)
4. Rapport du Comite Fiscal et Financier, EEC Commission. — 1962. — P. 44.
5. First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes // Official Journal. — 1967. — P 071, 14 Apr. — P. 1301–1303.
6. Council Directive 68/221/EEC of 30 April 1968 on a common method for calculating the average rates provided for in Article 97 of the Treaty // Official Journal. — 1968. — L 115, 18 May. — P. 0014–0016.
7. Case 9/70 Franz Grad v. Finanzamt Traunstein [1970] European Court Report 825, para. 19; Case

- 23/70 Frich Paselhorst v. Finanzamt Dusseldorf-Altstadt [1970] European Court Report 881, para. 20.
8. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonisation of the laws of the Member States relating to turnover taxes — common system of value added tax: uniform basis of assessment // Official Journal. — 1977. — L 145, 13 June. — P. 1.
  9. Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers // Official Journal. — 1991. — L 376, 31 Dec. — P. 1.
  10. Про податок на додачу вартість: Закон України від 03.04.1997 р. №168/97-ВР із змінами та доповненнями етапом на 01.07.2004 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 21. — Ст. 156.
  11. Проект Податкового кодексу України // [www.sta.gov.ua/page2.php3?pk](http://www.sta.gov.ua/page2.php3?pk); Проект прийнято за основою Постановою Верховної Ради України № 1868-III від 13.07.2000 р.

УДК 340(477):341.174(4)

*М. Д. Василенко*

### ІНСТИТУЦІЙНО-ПРАВОВІ МЕХАНІЗМИ АДАПТАЦІЇ ПРАВА УКРАЇНИ ДО ПРАВА ЄС

Процес реалізації стратегічного курсу України на вступ до ЄС став визначальним у подальшій розбудові адміністративної і правової системи України. Це обумовило необхідність створення інституційно-правової бази для майбутнього вступу в ЄС через побудову як підґрунтя, так і рушійної сили для правової, адміністративної та судової реформи. При цьому має відбутися підвищення конкурентоспроможності економіки, подальша демократизація суспільних процесів та перехід до громадянського суспільства, що сприятиме позиції України як країни-кандидата. Як відомо, правові засади співробітництва між Україною та ЄС встановлені Угодою про партнерство і співробітництво між Європейськими співтовариствами та їх державами-членами і Україною (УПС), де передумовою економічного співробітництва України з ЄС визначено наближення законодавства України до законодавства ЄС (ст. 51) [1]. Оскільки наближення правової системи України до *acquis communautaire* ЄС (досягнуті на основі договорів здобутки, включаючи законодавство та прецедентне право) є передумовою відповідного економічного співробітництва, Постановою КМ України було затверджено Концепцію адаптації законодавства України до законодавства ЄС [2]. Фактично адаптація є процесом, що направлений на пристосування національних правових актів для досягнення відповідності правовим актам іншої сторони (ЄС) з метою створення умов імплементації режиму ЄС шляхом прийняття, внесення змін, доповнень та відміни національних правових актів. При цьому українська правова система має розвиватися таким чином, щоб задовольняти Копенгагенські критерії [3] щодо стабільності в суспільстві, верховенства права і функціонування ринкової економіки, які необхідно виконати як обов'язкову умову для вступу в ЄС.

Незважаючи на стратегічну важливість проблеми, інституційно-правові ме-