

Володимир ВАЛІГУРА

## ІНСТИТУЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЄВРОІНТЕГРАЦІЙНОГО ВЕКТОРА ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ

*Розглянуто проблеми податкової гармонізації. Особливу увагу зосереджено на нормативно-правових та організаційних засадах податкової гармонізації в умовах інтеграції до Євросоюзу. Розкрито і критично оцінено інституційне забезпечення адаптації податкового законодавства України до вимог Європейського Союзу.*

*Tempora mutantur et institutum mutantur in illis (лат.)<sup>1</sup>*

Запорукою ефективного функціонування податкової системи держави є належним чином сформована її інституційна основа. Нині у вітчизняній та зарубіжній літературі нема єдиного підходу до визначення поняття "інститут". На думку лауреата Нобелівської премії Д. Норта, інститути – це "правила гри" в суспільстві, що організують взаємовідносини між людьми та структурують стимули обміну в усіх його сферах – політиці, соціальній сфері й економіці. Російський соціолог С. Кардіна пояснює інститути як "глибинні історично стійкі основи соціальної практики, що забезпечують відтворення соціальної структури в різних типах суспільств" [1, с. 123]. У вітчизняній літературі трапляється визначення інституту як відносно стійкої моделі поведінки людей та організацій, що історично склалася у певній сфері життєдіяльності суспільства [2, с. 176]. Поняття інституту лягло в основу розвитку інституціоналізму як одного із напрямів сучасної економічної думки, що досліджує інститути (корпорації, державу, профспілки), а також правові аспекти їхнього розвитку. У сучасній енциклопедичній літературі категорія "інститут" також висвітлюється у декількох значеннях, основними серед яких є сукупність норм права в будь-якій сфері суспільних відносин; певна установа чи організація [3, с. 657]. Саме у юриспруденції вперше з'явилося поняття "інститут", де його використовували для характеристики окремого комплексу юридичних норм (спадкування, шлюбу, власності і ін.) [4, с. 67]. Розглядаючи інституційну компоненту процесу оподаткування, необхідно визначити її як функціонування власне податкового законодавства та сукупність створених установ і організацій, що забезпечують процес справляння податків. В свою чергу, інституційне забезпечення процесу гармонізації норм податкового права включає законодавчу основу, яка розкриває необхідність і напрями гармонізації та спеціально створені державні інституції, до обов'язків яких входить реалізація даного процесу.

Інститут податкового права функціонує нині далеко за межами національного простору, формуючи міжнародні орієнтири його гармонізації в межах континентів та інтеграційних об'єднань. Розвиток процесів євроінтеграції спричинив трансформацію податкового законодавства як держав-членів Євросоюзу, так і тих, що знаходяться на шляху інтеграції. Тобто, в межах Європейського Союзу (ЄС) виникли, діють і удосконалюються спільні норми права в окремих галузях, які поширюються на всіх держав-членів і покликані гармонізувати їх законодавство. В свою чергу держави, які претендують на членство в ЄС трансформують національні інститути податкового законодавства у напрямку адаптації до вимог інтеграційного угруповання. Необхідність гармонізації податкового законодавства пов'язана із безпосередніми вимогами щодо членства в ЄС і зумовлюється рядом чинників. До останніх відносимо перелив капіталів у юрисдикції з низьким рівнем оподаткування, бюджетні втрати країн внаслідок шопінгу їх громадян у країнах із нижчим рівнем непрямих податків, і цін тощо.

<sup>1</sup> Часи змінюються й інститути змінюються разом із ними.

Зважаючи на те, що Україна обрала шлях євроінтеграції, доцільно розглянути інституційні основи інтеграції з ЄС, сконцентрувавши увагу на гармонізації інституту податкового законодавства та формуванні державних інституцій для реалізації даного процесу.

В Україні дослідженню даного спектра питань приділили увагу Ю. Андронова [5], О. Дзеркаль [6], Г. Дмитренко [7], Г. Друзенко [8], В. Мармазов [9], В. Муравйов [10], А. Нонко [11], О. Чередниченко [12.], Т. Чумак [13], С. Шевчук [14], А. Шпірко [15], К. Яценко [16] та ін. Основна увага у їхніх наукових дослідженнях сконцентрована на адаптації національного податкового законодавства з точки зору юриспруденції з метою майбутнього членства в ЄС. Віддаючи належне здобуткам зазначених науковців, вважаємо доцільним здійснити детальніше дослідження проблеми формування інституційної основи гармонізації саме податкового законодавства в контексті оцінки нормативного та організаційного забезпечення цього процесу.

Мета, цілі та завдання дослідження визначені провідною ідеєю написання статті – підвищення ефективності процесу міждержавної податкової гармонізації в контексті оцінки й удосконалення інституційного механізму гармонізації податкового законодавства України.

Розглядаючи податкове законодавство як соціальний інститут у контексті проблем гармонізації, пропонуємо виділити три його компоненти: норми права, що визначають гармонізацію, прийняті інституціями Євросоюзу; угоди, укладені між ЄС та країнами, що не є членами Співтовариства; нормативно-правові акти, які визначають умови, механізм і терміни адаптації, прийняті в межах окремої країни. Джерела норм права ЄС прийнято поділяти на первинні та вторинні [15, с. 66]. До первинних відносять договори про створення Європейського Співтовариства з вугілля і сталі (1951 р.), Європейського економічного співтовариства (1957 р.), Єдиний Європейський Акт (1986 р.), Шенгенські угоди, Маастрихтський договір про створення ЄС (1992 р.), Амстердамський договір (1997 р.) та інші міжнародні угоди. Вже з 1951 р. у Європі закладалися основи гармонізації пріоритетних сфер законодавства, які спонукали до прийняття норм детальнішої регламентації даного процесу, що стало основою формування вторинних норм законодавства ЄС. До останніх можна віднести нормативно-правові акти, що приймаються Радою ЄС, Європейським парламентом спільно із Радою ЄС та Комісією ЄС (регламенти, директиви, рішення, рекомендації, висновки, заяви). Вимоги стосовно гармонізації та адаптації податкового законодавства в основному зосереджені саме у директивах Ради ЄЕС. Більшість із зазначених директив визначають умови гармонізації та напрями адаптації непрямих податків, оскільки вони іманентно краще пристосовані до процесів уніфікації. Стосовно другої компоненти, визначеної нами в межах інституту законодавства (угоди, укладені між ЄС та країнами, що не є членами співтовариства), варто виділити Угоду про партнерство і співробітництво між Європейським Співтовариством та Україною, підписану 14 червня 1994 р. Згідно зі ст. 51 цієї угоди Україна зобов'язана привести своє законодавство у відповідність до вимог Співтовариства. Серед пріоритетних сфер адаптації визначено митне та податкове законодавство.

Одним із перших нормативних документів, прийнятих в рамках України щодо адаптації вітчизняного законодавства до вимог ЄС, був Указ Президента України "Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу", ст. 1 якого також виділяє податкове та митне законодавство пріоритетними сферами адаптації. Починаючи з 2001 р., розпорядженнями Кабінету Міністрів України (КМУ) щороку затверджується План роботи з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. 21 листопада 2002 р. Законом України № 228 схвалена Концепція загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, яка стала основою для прийняття у 2004 р. Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу. Отже, можна констатувати той факт, що в Україні створено достатнє правове забезпечення процесу гармонізації законодавства. Однак стверджувати про ефективність даного процесу загалом і його податкової складової зокрема не доводиться. Аналіз виконання згаданих вище Планів роботи показує, що із 78 заходів, запланованих на 2001 р., повністю виконано лише 34, із 72 заходів у 2002 р. – 20, із 64 заходів у 2003 р. – 25, із 64 заходів у 2004 р. – 40 [5]. Стосовно уніфікації податкового законодавства Планом на 2004 р. передбачено лише доопрацювання Податкового кодексу в частині оподаткування прибутку підприємств та спрощеної системи оподаткування. У 2005 р. Планом заходів щодо виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС було передбачено гармонізацію законодавства в частині справляння акцизного збору, податку на прибуток підприємств,

податку на додану вартість та підготовку проекту Закону України "Про спрощену систему оподаткування обліку і звітності суб'єктів малого підприємництва". Слід зауважити, що процес гармонізації передбачався виключно на рівні розробки окремих законопроектів, і Планом заходів навіть не передбачалось прийняття нормативних актів. У 2006 р. аналогічним Планом заходів відновлено практику гармонізації шляхом доопрацювання проекту Податкового кодексу в частині адміністрування акцизного збору, податку на додану вартість та податку на прибуток підприємств. Звичайно, ми погоджуємось із тим, що майбутній Податковий кодекс повинен розроблятися з урахуванням процесу гармонізації законодавства, проте вважаємо неефективною практику гармонізації податкового законодавства лише шляхом удосконалення проекту даного нормативного акта. Основна причина неефективності вказаних дій пов'язана з тим, що вдосконалення проекту Податкового кодексу спрямоване в основному для приведення податкового законодавства України до вимог ЄС з метою подальшого членства, однак на даному етапі розвитку податкової системи України гармонізація податкового законодавства покликана також підвищити її фіскальну та регулюючу функції. Саме тому ми вважаємо більш ефективною, поряд із доопрацюванням проекту Податкового кодексу, практику удосконалення чинних норм податкового законодавства у напрямку його гармонізації.

Загальнодержавна програма адаптації законодавства України до законодавства ЄС не містить конкретних цілей стосовно уніфікації тих чи інших сфер законодавства. Вона є лише оглядовим документом, у якому стосовно законодавства про оподаткування у прямому розумінні згадано лише два слова, виділяючи податки (включаючи непрямі) як пріоритетну сферу процесу адаптації.

На засіданні Ради з питань співробітництва між Україною та ЄС 21.02.2005 р. підписано План дій Україна – ЄС на 2005–2007 рр., серед пріоритетів діяльності якого визначено податкову реформу, в частині поліпшення функціонування Державної податкової адміністрації та ефективного використання державних коштів, а також поступове наближення законодавства України до законодавства Євросоюзу. Доцільно зазначити, що у 2005 р. отримано певні результати стосовно виконання даного плану. Зокрема, 23.02.2005 р. Наказом ДПА України № 78 затверджено Методичні рекомендації щодо розподілу платників податків за категоріями уваги та їх супроводження органами ДПА. Законом України від 25.03.2005 р. № 2505-IV "Про внесення змін до Закону України "Про Державний бюджет України на 2005 р." та деяких інших законодавчих актів України" внесено ряд змін до податкового законодавства України, які стосувалися запровадження на 5 років мораторію на надання нових та розширення існуючих пільг за ПДВ, скасування пільг, наданих за галузевою і територіальною ознаками, для суб'єктів інвестиційної та інноваційної діяльності, запровадження єдиного порядку здійснення відшкодування ПДВ, скасування дискримінаційних умов для підприємств з іноземними інвестиціями щодо права видачі податкового векселя при імпорті товарів на митну територію України тощо. До результатів у сфері митної справи можна віднести створення міжвідомчої координаційної ради з питань боротьби з контрабандою (постанова КМУ № 173), затвердження Державної програми "Контрабанді-СТОП" (постанова КМУ № 260), забезпечення функціонування системи Управління ризиками при митному контролі й митному оформленні товарів, що імпортуються на митну територію України, введення в дію пунктів пропуску за принципом "єдиного офісу", скасування додаткового збору за митне оформлення нафтопродуктів (постанова КМУ № 355), затвердження Дисциплінарного статусу митної служби України (ЗУ № 2805). Крім цього, у 2005–2006 рр. здійснено ряд заходів щодо вступу України до СОТ стосовно доступу до ринків товарів і послуг окремих країн, узгодження тарифної позиції України, скасування окремих технічних бар'єрів, зниження ставок мита на деякі товари. 31 травня 2007 р. Верховна Рада України фактично поставила крапку в законодавчому забезпеченні вступу України до СОТ, прийнявши одинадцять законів. Дані нормативні документи стосувались правової охорони інтелектуальної власності, ставок вивізного мита на насіння деяких видів олійних культур, відходи та брухт чорних і кольорових металів, безпечності та якості харчових продуктів.

Наведене вище дає підстави стверджувати, що в Україні визначено чіткий напрям інтеграційного процесу, створено його законодавче забезпечення, однак норми останнього переважно мають нечіткий, рекомендаційний характер і часто не виконуються. Пропонуємо розглянути окремі інституції, які мають безпосереднє відношення до процесу гармонізації податкового законодавства. У загальному вигляді механізм взаємодії між окремими органами, що забезпечують процес гармонізації податкового законодавства зображено на рис. 1.



**Рис. 1. Схема інституційної взаємодії при гармонізації податкового законодавства України\***

\*Примітка. ВРУ – Верховна Рада України, КМУ – Кабінет Міністрів України, ДПСУ – Державна податкова служба України, ДМСУ – Державна митна служба України).

Початком створення інституційного механізму адаптації законодавства України до законодавства ЄС можна вважати прийняття у 1998 р. постанови КМУ "Про запровадження механізму адаптації законодавства України до законодавства ЄС", яка уповноважила Міністерство юстиції координувати діяльність міністерств, інших центральних органів виконавчої влади щодо забезпечення даного процесу. Для забезпечення взаємодії центральних органів виконавчої влади при Мініюсті постановою КМУ від 12.06.1998 р. № 852 створено Міжвідомчу координаційну раду (МКР) з адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Головою МКР призначено Міністра юстиції, а її склад сформовано із керівників міністерств, інших центральних органів виконавчої влади, які мали відношення до процесу адаптації. За період функціонування МКР відбулося більше 10 засідань, завдяки роботі даної інституції визначено загальні засади адаптації законодавства, створено галузеві підкомісії та робочі групи стосовно пріоритетних напрямів роботи й ін. На Президента України покладено функцію координації діяльності органів державної влади з питань адаптації законодавства, для цього відповідним указом у 2000 р. було створено Національну раду з питань адаптації законодавства України до законодавства ЄС. До її складу за згодою входили посадові особи уряду, науковці, депутати. Однак створення даного органу можна віднести до невдалих спроб організації процесу адаптації законодавства, оскільки за всю історію функціонування Національної ради відбулося лише два засідання. Марні спроби організувати подальшу роботу даного органу певною мірою можна пояснити створенням у 2002 р. Державної ради з питань європейської та євроатлантичної інтеграції, яка частково перебрала на себе функції попереднього органу. Паралельно зі створенням МКР було створено Центр порівняльного права, а у 1999 р. – Центр перекладів актів європейського права. У 2003 р. на базі цих інституцій

започатковано роботу Центру європейського та порівняльного права. Його основне завдання – здійснення порівняльно-правового аналізу відповідності правової системи України *acquis communautaire*<sup>2</sup> ЄС. Проте аналіз функціонування даного Центру показав, що навіть при повному його фінансуванні відсоток виконання Плану роботи з адаптації законодавства України до законодавства ЄС у 2003 р. порівняно з попередніми роками не збільшився [5].

Зважаючи на недостатню ефективність імплементації *acquis communautaire* в національне законодавство, Міністром ще у травні 2004 р. було розроблено проект постанови КМУ, яким передбачалось створення Державного департаменту з питань адаптації законодавства. Дану інституцію було створено на базі Центру європейського та порівняльного права 24 грудня 2004 р. Основними функціями Департаменту є: координація роботи стосовно виконання Загальнодержавної програми адаптації законодавства України до законодавства ЄС, проведення експертизи проектів нормативно-правових актів на відповідність законодавству ЄС та підготовка рекомендацій щодо їх удосконалення, а також створення та функціонування загальнодержавної інформаційної мережі з питань європейського права. На нього також покладено функції здійснення та систематизації перекладів актів ЄС українською мовою. Зусиллями функціонування Центру європейського та порівняльного права і діючого департаменту до початку другого півріччя 2006 р. перекладено 20 нормативних документів, що регулюють сферу непрямого оподаткування, та лише 6 – стосовно прямих податків.

Щодо безпосередньо адаптації податкового законодавства, то у структурі Державної податкової служби України функціонує відділ адаптації нормативно-правових актів з питань оподаткування (у складі юридичного департаменту) та управління міжнародних зв'язків, у Державній митній службі України функціонує юридичний департамент.

Крім створення відповідних державних організацій для адаптації законодавства України до вимог ЄС, з метою активізації даного процесу впроваджувались окремі проекти підтримки нормотворення. Так, у 2001 р. Міністерством Великої Британії у справах міжнародного розвитку було проведено проект підтримки нормопроєктування в Україні, який діяв три роки. Функціонування програми TACIS дозволило створити Українсько-Європейський консультативний центр з питань законодавства (UEPLAC).

Аналізуючи компетенцію та еволюцію формування окремих органів у сфері гармонізації податкового законодавства, потрібно зазначити, що функції окремих із них дублюються, немає чіткого підпорядкування та взаємодії між ними. Ситуація ускладнюється також тим, що доволі часто законопроекти в галузі оподаткування розробляються не завжди уповноваженими на це інституціями чи особами (депутатськими групами, робочими групами тощо), що веде до неврахування напрямів гармонізації. Однак, у будь-якому випадку, для набуття чинності законопроект повинен бути ухвалений Верховною Радою України, депутати якої, виконуючи делеговані повноваження, часто відстоюють короткострокові інтереси громадян-виборців, ігноруючи стратегічні цілі гармонізації. Для усунення цієї проблеми в 2002 р. у складі Верховної Ради України було створено комітет з питань європейської інтеграції, проте внаслідок обмеженості повноважень дана інституція не справляє істотного впливу на процес гармонізації податкового законодавства.<sup>3</sup>

Взявши до уваги зазначене вище, ми доходимо висновку, що, незважаючи на наявність законодавчого забезпечення та організаційної структури, процес гармонізації вітчизняного податкового законодавства до вимог ЄС є непослідовним, хаотичним і неефективним. На перший погляд, причини цього явища криються у неефективному функціонуванні певних державних інституцій стосовно організації їх роботи. Певною мірою з цим можна погодитись, запропонувавши насамперед створення відповідного механізму гармонізації в єдиному законодавчому органі держави – Верховній Раді України. Однак глибші погляди на досліджувану проблему дозволяють стверджувати, що її причини пов'язані із взаємозв'язком інституту законодавства з іншими суспільними інститутами. Звузивши сферу дослідження до меж податкового законодавства, варто зауважити, що остання має неабиякий вплив на інші економічні інститути (підприємництво, власність, конкуренція й ін.). Саме тому необхідно розуміти, що гармонізація законодавства не може бути самоціллю і відбуватися за встановленими шаблонами всупереч національним інтересам. При недостатньо ефективному функціонуванні економіки і низькому соціальному добробуті громадян окремі зміни в сфері оподаткування можуть ще більше ускладнити ситуацію. Натомість, світова фіскальна практика доводить, що більшість змін у напрямку

<sup>2</sup> *Acquis communautaire* – правова система ЄС, яка включає акти законодавства ЄС (але не обмежується ними), прийняті в межах Європейського співтовариства, спільної зовнішньої політики та політики безпеки і співпраці у сфері юстиції та внутрішніх справ.

процесу міждержавної податкової гармонізації на першому етапі відбувалась всупереч національним інтересам, а досягнення за рахунок них позитивного економічного ефекту потребує певного часового лагу, безболісно пройти який може лише країна із високими економічними та соціальними показниками.

Таким чином, підводячи підсумок дослідження, хочемо зауважити, що ефективність процесу гармонізації податкового законодавства великою мірою залежить від формування належного інституційного механізму, однак даний чинник не є визначальним. Лише за наявності високих показників соціально-економічного розвитку держави інституційний механізм зможе ефективно функціонувати. Тому уніфікувати податкове законодавство необхідно поступово, з урахуванням сучасних тенденцій соціально-економічного розвитку держави та світового досвіду оподаткування.

Оскільки процес адаптації податкового законодавства до вимог ЄС ще триває, необхідний постійний моніторинг діяльності інституцій у даній сфері та оцінка відповідності нормативно-правової бази вимогам Євросоюзу. Відсутність членства України в СОТ та неприйняття Податкового кодексу залишають актуальним питання інституційного забезпечення адаптації податкового законодавства України до вимог ЄС, що й визначає перспективи подальших наукових досліджень.

### Література

1. *Проблеми розвитку соціальної теорії. Трансформація соціальних інститутів та інституціональної структури суспільства: Наукові доповіді і повідомлення III Всеукраїнської соціологічної конференції / Соціологічна асоціація України, Інститут соціології НАН України. За ред. М. О. Шульги, В. М. Ворони. – К., 2003. – 597 с.*
2. *Соціологія: Підручник для студентів вищих навчальних закладів / За ред. В. Г. Городяненка. – К.: Видавничий центр "Академія", 2002. – 560 с.*
3. *Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 1 / Редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр "Академія", 2000 – 864 с.*
4. *Соціологія: Підручник / Н. П. Осипова, В. Д. Воднік, Г. П. Клімова та ін. За ред. Н. П. Осипової. – К.: Юрінком Інтер, 2003. – 336 с.*
5. *Андронova Ю. М. Податок на прибуток підприємств в контексті адаптації податкового законодавства до законодавства Європейського Союзу // [http://www.konsultant.kiev.ua/nev1\\_05/05220105.html](http://www.konsultant.kiev.ua/nev1_05/05220105.html)*
6. *Дзеркаль О. В. Інституційний механізм адаптації законодавства України до законодавства ЄС // <http://www.minjust.gov.ua/?do=dr&did=4748&sid=comments>.*
7. *Дмитренко Г. Реформування податкової системи України в контексті наближення до ЄС. – 3б. наук. пр. Національної академії державного управління при Президентові України. Вип. 2/ 2003. – К.: Вид-во НАДУ. – С. 199–206.*
8. *Друзенко Г. В. Адаптація законодавства України до законодавства Європейського Союзу // Welcome. – 2003. – № 8. – С. 41–46.*
9. *Мармазов В., Друзенко Г. Адаптація законодавства України до acquis Європейського Союзу: підсумки п'ятирічного шляху // <http://www.minjust.gov.ua/?do=dr&did=1702&sid=comments>*
10. *Муравйов В. Питання гармонізації внутрішнього права неасоційованих країн з правом Європейського Союзу // Підприємництво, господарство і право. – 2003. – № 4. – С. 89–91.*
11. *Нонко А. В. Податкове регулювання в Європейському Союзі: співвідношення наднаціонального та національного рівнів // Право України. – 2005. – № 4. – С. 110–115.*
12. *Чередниченко О. М. Економічні засади і тенденції розвитку інтеграційних процесів в податкових системах країн-членів ЄС // Вісник Київського національного університету імені Тараса Шевченка. Серія: Економіка. – 2004. – № 70. – С. 58–60.*
13. *Чумак Т. Адаптація нормативно-правових актів України до законодавства Європейського Союзу // Вісник податкової служби України. – 2003. – № 1. – С. 7–11.*
14. *Шевчук С. Адаптація законодавства України к законодавству Європейського Союзу як умовою майбутнього членства в ЄС // <http://www.minjust.gov.ua/?do=dr&did=52&sid=comments>*
15. *Шпірко А. Адаптація національного законодавства – один із найважливіших кроків на шляху до Євросоюзу // Вісник НБУ. – 2002 – № 8. – С. 60–67.*
16. *Яценко К. Деякі питання гармонізації законодавства України із законодавством ЄС про непряме оподаткування // Підприємництво, господарство і право. – Вип. 5. – 2004. – С. 69–74.*