

ВПРОВАДЖЕННЯ ЗАРУБІЖНОГО ДОСВІДУ ВДОСКОНАЛЕННЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

Сластьоненко О. О., Тістечок А. К.

Мета статті полягає в розробленні пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання непрямого оподаткування в Україні шляхом впровадження зарубіжного досвіду. Визначено, що система оподаткування є важливим елементом у процесі забезпечення економічної безпеки держави та формування сучасної системи оподаткування і є однією із важливих складових частин процесу розбудови ринкової економіки України на її шляху до євроінтеграції. У статті розглянуто питання, які стосуються правового регулювання непрямого оподаткування в Україні, а також можливості впровадження досвіду зарубіжних країн для його вдосконалення. Авторами зосереджено увагу на питаннях правового регулювання непрямого оподаткування. У ході дослідження було проаналізоване національне законодавство, а також досвід зарубіжних країн щодо регулювання непрямих податків. Визначено, що виникає необхідність прискорення темпів гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС. Однак необхідно враховувати, що такі зміни не повинні порушувати принцип стабільності, який є одним з основних податкових принципів. Формування ефективної податкової системи є одним з актуальних завдань держави, яке вирішується шляхом вивчення та аналізу наявної законодавчої бази в Україні, а також з огляду на практику країн ЄС у сфері оподаткування. Нині надходження непрямих податків до державного бюджету становлять понад 50% усіх податкових надходжень. Це є важливим для забезпечення фінансової безпеки держави, яка є складником економічної безпеки. У результаті проведеного дослідження зроблено висновок, що «податкова координація» для України може стати ефективним інструментом регулювання соціально-економічного розвитку країни та тим самим забезпечити економічну безпеку держави.

Ключові слова: економічна безпека держави, податок на додану вартість, акцизний податок, правове регулювання непрямого оподаткування, державний бюджет.

Slastonenko O. O., Tistechok A. K. Implementation of foreign experience in improving the legal regulation of indirect taxation in Ukraine at the current stage

The purpose of the article is to develop proposals for improving the legal regulation of indirect taxation in Ukraine by implementing foreign experience. It was determined that the taxation system is an important element in the process of ensuring the economic security of the state and the formation of a modern taxation system is one of the important components of the process of building the market economy of Ukraine on its way to European integration. The article examines issues related to the legal regulation of indirect taxation in Ukraine, as well as the possibility of implementing the experience of foreign countries to improve it. The authors focused attention on the issues of legal regulation of indirect taxation. In the course of the study, the national legislation was analyzed, as well as the experience of foreign countries regarding the regulation of indirect taxes. It was determined that there is a need to accelerate the pace of harmonization of the tax legislation of Ukraine with the tax legislation of the EU. However, it is necessary to take into account that such changes should not violate the principle of stability, which is one of the main tax principles. The formation of an effective tax system is one of the urgent tasks of the state, which is solved by studying and analyzing the existing legislative framework in Ukraine, as well as taking into account the practice of EU countries in the field of taxation. Today, indirect taxes to the state budget account for more than 50% of all tax revenues. This is important for ensuring the financial security of the state, which is a component of economic security. As a result of the conducted research, it was concluded that "tax coordination" for Ukraine can become an effective tool for regulating the socio-economic development of the country and thereby ensure the economic security of the state.

Key words: economic security of the state, value added tax, excise tax, legal regulation of indirect taxation, state budget.

Постановка проблеми та її актуальність. Україна, як і будь-яка інша держава, не може існувати без доходів, які є необхідними для виконання покладених на неї функцій. Проте нині Україна є державою, де надходження до державного бюджету не відповідають її фінансовим потребам. На сучасному етапі ми можемо констатувати, що система оподаткування є важливим елементом у процесі забезпечення економічної безпеки держави. Це пов'язано з тим, що податки, збори та інші обов'язкові платежі забезпечують належне функціонування всієї економічної системи держави фінансовими ресурсами. Тому формування сучасної системи оподаткування є одним із важливих складників процесу розбудови ринкової економіки України на її шляху до євроінтеграції. У зв'язку з цим виникає необхідність прискорення темпів гармонізації податкового законодавства України з податковим законодавством ЄС. Однак необхідно враховувати, що такі зміни не повинні порушувати принцип стабільності, який є одним з основних податкових принципів. Тому аналіз правового регулювання непрямого оподаткування зарубіжних країн є важливим джерелом для вдосконалення системи непрямого оподаткування в Україні та загалом забезпечення економічної безпеки держави.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На сучасному етапі багато вчених досліджували питання непрямого оподаткування України та шляхи його вдосконалення. Такими представниками є: В. Андрущенко, Н. Атаманчук, О. Василик, Л. Вдовиченко, Д. Веремчук, Л. Касьяненко, М. Когут, В. Коротун, А. Крисоватий, С. Онишко, Л. Тарангул, І. Хлебнікова, К. Швабій, М. Ярош. Проте без удосконалення правового регулювання цього напрямку ми не зможемо досягти належної ефективності, тому це питання потребує додаткових досліджень на підставі аналізу зарубіжного досвіду.

Мета статті полягає в розробленні пропозицій щодо вдосконалення правового регулювання непрямого оподаткування в Україні шляхом впровадження зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу. Фінансова криза у світі змусила більшість держав переглянути склад своїх податкових надходжень. У Конституції України у статті 67 прописано, що «кожен зобов'язаний сплачувати податки і збори в порядку і розмірах, встановлених законом. Усі громадяни щорічно подають до податкових інспекцій за місцем проживання декларації про свій майновий стан та доходи за минулий рік у порядку, встановленому законом» [1]. Нині ефективне функціонування сис-

теми оподаткування виступає одним зі складових елементів забезпечення економічної безпеки України. Економічна безпека - це стан національної економіки, який дає змогу зберігати стійкість до внутрішніх та зовнішніх загроз, забезпечувати високу конкурентоспроможність у світовому економічному середовищі і характеризує здатність національної економіки до сталого та збалансованого зростання [2]. Сам термін «економічна безпека» на міжнародному рівні був закріплений у 1985 році на 40-й сесії Генеральної асамблеї ООН, де було прийнято резолюцію «Міжнародна економічна безпека». Також було визначено необхідність сприяти вирішенню цієї проблеми з метою створення умов для соціально-економічного розвитку та прогресу кожної країни. Потім на 42-й сесії Генасамблеї ООН була прийнята Концепція міжнародної економічної безпеки, яка узагальнювала глобальні проблеми, наявні в цій сфері, і засоби їх подолання. Ці проблеми стосуються інтересів усіх країн і всіх народів, тому вимагають для свого вирішення скоординованих дій усього світового співтовариства [3].

На сьогодні в Україні одним із важливих завдань є удосконалення вітчизняної моделі системи непрямого оподаткування. Національні податкові системи всіх держав-членів ЄС включають такі податки, як ПДВ і акциз, які становлять вагоме джерело доходів бюджетів більшості країн. Крім того, такі елементи непрямих податків, як порядок нарахування і сплати, податкові пільги, система адміністрування, деякою мірою також є наближеними. Зобов'язання гармонізувати національне податкове законодавство із законодавством ЄС Україна здійснює відповідно до Угоди про Асоціацію [4].

Важливим залишається питання щодо вдосконалення рівня збору непрямих податків не тільки в Україні, а й у зарубіжних країнах. Коли рівень надходжень від непрямих податків знижується, то це може загрожувати дієздатності держави щодо сплати рахунків або продовження виплат відсотків за позиками, або виплати заробітних плат. Для впровадження зарубіжного досвіду щодо вдосконалення правового регулювання непрямих податків необхідно перш за все проаналізувати особливості функціонування систем оподаткування держав-членів ЄС.

Формування ефективної податкової системи є одним з актуальних завдань держави, яке вирішується шляхом вивчення та аналізом наявної законодавчої бази в Україні, а також з огляду на практику країн ЄС у сфері оподаткування. В Україні податок на додану вартість (далі - ПДВ)

належить до загальнодержавних податків, який замінив податок з обороту та податок з продажу, згодом відігравши важливу роль у формуванні дохідної частини державного бюджету.

Франція є країною, яка вперше запровадила ПДВ у 1954 році. Тут стягуються такі непрямі податки, як: ПДВ; надбавка на бензин (податок забезпечує до 9% податкових надходжень до бюджету країни); акцизи на алкоголь, тютюн і сірники; збори на реєстрацію послуг, марки, операції на біржі та інші. У Франції виділяють чотири види ставок ПДВ: 20% - основна ставка на всі види товарів і послуг; 33,33% - гранична ставка на предмети розкоші, автомобілі, алкоголь, тютюн; 7% - пільгова ставка на товари культурного повсякденного вжитку (книги); 5,5% - на товари і послуги першої необхідності (продукти харчування за винятком алкоголю і шоколаду, медикаменти, житло, транспорт). Від сплати ПДВ у Франції звільняються такі види діяльності, як: медицина і медичне обслуговування; всі види страхування, лотереї, казино. Існує також список видів діяльності, де передбачене право платника податку вибирати між ПДВ і прибутковим податком: здавання в оренду приміщень для будь-якого виду економічної діяльності; фінанси і банківська справа; літературна, спортивна, артистична діяльність, муніципальне господарство [5, с. 110].

Беручи до уваги досвід Німеччини у цьому питанні, варто зазначити, що ставка ПДВ, установлена у розмірі 19% та 7%, застосовується до ліків та журнально-книжкової продукції. За невеликих оборотів підприємці платять податок за 8% ставкою або звільняються від сплати ПДВ. Від сплати ПДВ звільнені також підприємства сільського і лісового господарства, товари, що експортуються, внутрішній і міжнародний транспорт (за винятком автомобільних і залізничних перевезень і деяких внутрішніх водних шляхів) [6].

На сучасному етапі правове регулювання ПДВ в Україні здійснюється Податковим кодексом України (далі - ПКУ). Так, у розділі V ПКУ визначено систему елементів механізму оподаткування ПДВ, серед яких: платники податку (ст. 180 ПКУ), об'єкти оподаткування (ст. 185 ПКУ), ставки податку (ст. 193 ПКУ), дата виникнення податкових зобов'язань (ст. 187 ПКУ), порядок нарахування (ст. 189-192 ПКУ), строк сплати податку (ст. 202 ПКУ), порядок подання податкової декларації (ст. 203 ПКУ) тощо [7].

Хоча в Конституції України і закріплено обов'язок кожного сплачувати податки і збори в порядку та розмірах, встановлених законодавством, однак

іноді платники податків ухиляються від сплати податків, тим самим вдаються до порушення чинного законодавства. Такі прояви податкового планування є особливо актуальними щодо сплати ПДВ, оскільки саме цей податок є основою податкового навантаження на бізнес, а отже, спокуса зменшити податковий тягар на ПДВ значно більша порівняно з іншими обов'язковими платежами [8, с. 1460].

Відповідно до п. 180.1 ПКУ платником ПДВ є будь-яка особа, яка провадить або планує провадити господарську діяльність, реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податків; будь-яка особа, яка зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податків; будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в оподатковуваних обсягах та яка несе відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України; особа, яка веде облік результатів діяльності за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи; особа є управителем майна, яка веде окремий податковий облік для податку на додану вартість щодо господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, яке отримано в управлінні за договорами управління майном; особа, яка проводить операції з постачання конфіскованого майна, знахідок, скарбів, майна, визнаного безхазяйним, майна, за яким не звернувся власник до кінця строку зберігання, та майна, що за правом успадкування чи на інших законних підставах переходить у власність держави; особа, уповноважена сплачувати податок з об'єктів оподаткування, що виникають у разі поставок послуг підприємствами залізничного транспорту для основної діяльності, які підпорядковані платнику податку в установленому порядку [7].

Законодавством України передбачено обов'язок особи зареєструватися платником ПДВ до контролюючого органу за своїм місцезнаходженням (місцем проживання) з дотриманням вимог у разі, якщо загальна сума операцій з постачання товарів/послуг, що підлягають оподаткуванню, у тому числі з використанням локальної або глобальної комп'ютерної мережі, нарахована (виплачена) такій особі протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 1 000 000 грн (ПДВ) (п. 181.1 ст. 181 ПКУ). Але якщо імпортують товари особи, не зареєстровані як платники податку: на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню відповідно до закону, такі особи зобов'язані сплачувати податок під час митного

оформлення товарів без реєстрації платниками такого податку (п. 181.2 ст. 181ПКУ). Чинне законодавство України також визначає умови добровільної реєстрації платників ПДВ. Зокрема, згідно зі статтею 182 ПКУ у разі, якщо особа, яка не є платником податку, вважається, що обсяг оподатковуваних операцій відсутній або менший від суми, визначеної цією статтею, доцільно добровільно зареєструватися як платник податків за їх заявою [7].

Переходячи до акцизного податку, вважаємо, що варто звернутись до практики зарубіжних країн, адже можливі варіанти реформування такого виду податку для максимально ефективного його застосування з метою наповнення державного бюджету спостерігаються саме в країнах ЄС. Н. Атаманчук у своєму дослідженні підкреслює, що перед Україною стоїть завдання імплементації та гармонізації національного законодавства з нормами ЄС. Особливого значення у цьому контексті набувають норми щодо акцизного оподаткування алкогольних напоїв, тютюнових виробів, електроенергії, маркування нафтового газу і гасу та приведення їх у відповідність до Директив Ради ЄС із метою встановлення єдиного підходу до визначення бази оподаткування акцизного податку, застосування єдиних податкових термінів та спрощення ведення зовнішньоекономічної діяльності. Вона вважає, що необхідним є перегляд пільг зі сплати акцизного податку в напрямі наближення до норм ЄС та їх формування відповідно до таких векторів, як: підтримка виробництва національного продукту, який характеризується історією свого виготовлення та відповідною рецептурою; підтримка малих виробників у сфері виготовлення алкогольних напоїв, зокрема виноробів. Запровадження позитивного досвіду країн ЄС щодо диференціації ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями (вміст сірки, густина палива (важке, легке), вміст свинцю (етилований, неетилований бензин), вміст біокомпонентів тощо) також сприятиме підвищенню якості нафтопродуктів та регулюванню негативного впливу від споживання нафтопродуктів на навколишнє природне середовище [9, с. 123].

Проте варто звернути увагу, що акциз є специфічним податком, який має на меті його ефективно застосування законодавцем. Реалізація реформи акцизного податку важлива тим, що це призведе до формування стабільної, а головне прозорої правової бази для платників податку, а також призведе до збільшення доходів до державного бюджету.

М. Когут виокремлює ключові переваги та недоліки непрямих податків. Зокрема, запропоновано до переваг віднести такі характеристики, як:

- 1) відсутність майнового цензу у разі його застосування;
- 2) зручність в адмініструванні непрямих податків;
- 3) широка база оподаткування;
- 4) спрощена система сплати податків;
- 5) складність для ухилення від сплати;
- 6) стабільність надходжень;
- 7) можливість використання непрямих податків як соціальних регуляторів.

З іншого боку, до недоліків запропоновано включити такі особливості, як:

- 1) регресивний характер;
- 2) невизначеність (стосовно попиту на окремі види підакцизних товарів);
- 3) надмірне підвищення цін;
- 4) складна процедура нарахування податку з моменту виробництва до моменту реалізації готової продукції (в основному для ПДВ);
- 5) слабкий позитивний вплив на формування громадянської правосвідомості [10, с. 177].

Удосконаленням механізму непрямого оподаткування стане злагоджена та ефективна робота із внесення змін до податкового законодавства. При цьому будь-які зміни повинні вноситися у терміни, визначені ПК України, з ефективним механізмом планування та прогнозування, передбаченням можливих форс-мажорних обставин та з виробленням механізмів швидкого реагування. Проблемами організаційного характеру вважаємо такі, що виникають на організаційному етапі процесу адміністрування непрямих податків, а саме: недостатність висококваліфікованих спеціалістів в особі контролюючих органів; відсутність якісного методичного забезпечення діяльності контролюючих органів; недостатність впровадження новітніх технологій. Високий рівень кваліфікації та компетентності податкових службовців, особливо щодо нововведень та змін у податковому законодавстві, які постійно впроваджуються, допомогли би забезпечити реалізацію права платників податків на отримання запитуваної інформації та кваліфікованої консультації. Проблемами економічного характеру вважаємо недостатність економічної ефективності адміністрування податків, що зумовлюють високий рівень витрат на адміністрування податків і зборів та недостатній обсяг податкових надходжень до бюджетів. Крім того, незважаючи на значні обсяги надходжень до бюджету та великої частки у податкових надходженнях, непрямі податки не реалізують повні-

стю свого потенціалу через значний обсяг тіньової економіки.

Прикладом формування нової системи взаємозв'язків податкових органів та платників податків є запроваджений експеримент горизонтального моніторингу у Нідерландах, де з двадцятьма підприємствами були підписані угоди про співпрацю та нагляд. Запровадження горизонтального моніторингу в оподаткуванні підприємств Нідерландів вплинуло і на ситуацію з розвитком економіки країни: по-перше, внаслідок зниження вартості адміністрування податків відбулося зниження рівня податкового навантаження на підприємства, підвищення рівня інвестиційної привабливості економіки держави; по-друге, відбулося зниження оцінки адміністрування податку на додану вартість; по-третє, зменшення кількості суперечок між платниками податків та податківцями в питаннях оподаткування, що означає зниження витрат на вирішення цих суперечностей; по-четверте, підвищення податкової культури та ефективності оподаткування в державі [11, с. 128-129].

Нині удосконалення правового регулювання непрямого оподаткування в Україні можна здійснити шляхом адаптації національного законодавства до вимог ЄС, удосконалення процесів адміністрування ПДВ. Система непрямого оподаткування в Україні є недосконалою, тому потребує подальшого реформування з урахуванням досвіду зарубіжних країн.

М. Когут у своєму дисертаційному дослідженні «Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС» наголошує, що проведено аналіз різних підходів до адаптації податкового законодавства України до вимог ЄС. Визначено три основні підходи, які найчастіше застосовуються серед податкових міжнародних систем. Це:

– «податкова конкуренція» - виступає як процес наближення різних державних податкових систем до єдиної спільної на основі загальних правил; це визначається як процес створення єдиної податкової системи у всіх державах, що виявили бажання здійснити гармонізацію, і являє собою наближення податкових систем з метою їх ефективної взаємодії;

– «гармонізація податків» - це розвиток державного сектору економіки різних країн у своїх відмінних системах оподаткування (особливо податкових ставок) - спричиняє напруження між державами, бо в цьому випадку окремі держави або регіони змагаються за приріст капіталу саме на основі різних податкових ставок;

– «податкова координація» може бути охарактеризована як «перший етап міжнародної конвергенції податкових систем». Вона ґрунтується насамперед на основі двосторонніх або багатосторонніх угод, метою яких є прагнення до співробітництва між податковими системами окремих країн, наприклад, шляхом боротьби з «податковими гаванями» або ухиленням від сплати податків.

Встановлено, що для України на такому етапі характерний саме процес податкової координації [10, с. 178].

Висновки. У результаті проведеного дослідження вважаємо, що удосконалення правового регулювання непрямого оподаткування в Україні на сучасному етапі є важливим складником забезпечення економічної безпеки держави. Надходження непрямих податків до державного бюджету становлять понад 50% усіх податкових надходжень. Це є важливим для забезпечення фінансової безпеки держави, яка є складником економічної безпеки. Проаналізувавши досвід непрямого оподаткування зарубіжних країн, вважаємо, що може бути застосування досвіду країн ЄС щодо використання диференційованих ставок ПДВ та ставок акцизного податку на пальне за певними критеріями. Також підтримуємо думку науковців та вважаємо, що на сучасному етапі для України підходить саме процес податкової координації. Податкова координація може стати ефективним інструментом регулювання соціально-економічного розвитку країни та тим самим забезпечити економічну безпеку держави.

Література

1. Конституція України від 28.06.1996 р. № 254к/96-ВР станом на 1 січня 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/254k/96-vr#Text> (дата звернення: 20.11.2022).
2. Методичні рекомендації щодо розрахунку рівня економічної безпеки України : затверджені наказом Міністерства економічного розвитку і торгівлі України від 29.10.2013 р. № 1277. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v1277731-1358> (дата звернення: 04.11.2022).
3. International economic security / General Assembly of the United Nations. URL: <http://www.un.org/documents/ga/res/40/a40r173.htm> (дата звернення: 05.11.2022).
4. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Угода від 27.06.2014 р. станом на 30 листопада 2015 р. URL: <https://zakon.gov.ua/show/doc?id=64472>

rada.gov.ua/laws/show/984_011#Text (дата звернення: 20.11.2022).

5. Мариненко Н.М. Особливості сплати ПДВ у країнах Європейського Союзу. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції студентів і молодих учених «Соціально-економічні аспекти розвитку економіки». 2017. С. 109-111.

6. Податковий кодекс Федеративної Республіки Німеччина (Abgabenordnung (AO) від 01.01.1977 р. URL: <http://www.buzer.de/gesetz/1966/index.htm> (дата звернення: 01.11.2020).

7. Податковий кодекс України : кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI станом на 28 жовтня 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text> (дата звернення: 05.11.2022).

8. Kasianenko L.M., Atamanchuk N.I., Slastonenko O.O., Sholkova T.B., Fomenko Y.O. Legal Regulation of Value Added Tax Payers in Ukraine. *Journal of Advanced Research in Law and Economics*. 2019. Vol. 10, No. 5. P. 1459-1465.

9. Атаманчук Н.І. Особливості акцизного оподаткування в Україні. *Вісник Національного технічного університету України «Київський політехнічний інститут»*. Політологія. Соціологія. Право. 2019. № 1. С. 73-77.

10. Когут М. Непрямі податки: теоретичні аспекти та практика застосування в Україні та країнах ЄС : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07. Ужгород, 2021. 197 с.

11. Ярош М.В. Реформування непрямого оподаткування в Україні в умовах інтеграції до ЄС : дис. ... канд. екон. наук. Київ, 2018. 217 с.

*Сластьоненко О. О.,
кандидат юридичних наук, доцент, с.н.с.,
доцент кафедри публічного права
Державного податкового університету*

*Тістечок А. К.,
здобувачка першого (бакалаврського)
рівня вищої освіти
Державного податкового університету*