

УДК 347.73:336.22(477).001.73

В.С. Зятін

## ТРАНСФОРМАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ УКРАЇНИ ПІД ВПЛИВОМ ПРОЦЕСУ ВСТУПУ ДО СОТ ТА СТВОРЕННЯ ЗОНИ ВІЛЬНОЇ ТОРГІВЛІ З ЄС: ПРАВОВІ АСПЕКТИ

На сьогодні одним із головних пріоритетів зовнішньоекономічної політики України щодо інтеграції у світову економіку є вступ до Світової організації торгівлі (СОТ). Водночас набуття Україною членства в СОТ – необхідний практичний крок на її шляху до європейської інтеграції. Без вступу України до СОТ у найближчій перспективі виконання в повному обсязі Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами, більшість статей якої ґрунтуються на принципах СОТ, є фактично неможливим.

СОТ – це правова та інституціональна основа світової торговельної системи. Іншими словами, це організація, вступ до якої забезпечує створення певною мірою стабільного та передбачуваного середовища, в якому країни – її члени можуть здійснювати торговельні операції одна з однією на умовах справедливої та вільної конкуренції, що сприятиме збільшенню обсягів торгівлі, інвестицій, виробництва та зайнятості населення, а отже, економічному розвитку.

Трансформацію українського законодавства відповідно до принципів, норм і стандартів СОТ, апробованих протягом десятиріч у багатьох країнах світу, вже сьогодні можна віднести до позитивних наслідків майбутнього приєднання України до СОТ. Так, видається актуальним наукове дослідження процесу трансформації податкового законодавства, що згодом приведе до формування прозорого і стабільного правового поля діяльності платників податків, сприятиме становленню справедливого конкурентного середовища з одночасним збільшенням надходжень до державного бюджету за рахунок скасування податкових пільг та відповідного розширення бази оподаткування.

Інтерес до даної проблематики постійно зростає, що можна побачити, наприклад, у публікаціях та наукових дослідженнях вітчизняних правників та науковців, серед яких: В. Опришко, Ю. Шемшученко, В. Муравйов, О. Вишняков, Т. Вовк, О. Водянніков, Г. Друзенко, І. Коноваленко, Н. Перестюк, К. Яценко та ін.

Відомо, що фіскальний суверенітет а ргіорі понині вважається досить специфічною сферою виключних повноважень сучасної держави [1]. Відтак, правові режими, що базуються на міжнародному праві, не можуть встановлювати податки та зазвичай не здійснюють прямого регулювання національних податкових систем. Проте водночас такі режими встановлюють суттєві непрямі або опосередковані обмеження свободи дії держав у сфері оподаткування (як приклад: Суд ЄС постійно вказує на те, що «хоча виходячи із сучасного стану права Співтовариства, пряме оподаткування як таке не підпадає під

компетенцію Співтовариства, ті повноваження, що залишилися за державами-членами, повинні проте здійснюватись у засіб, сумісний з правом Співтовариства» [2]).

З огляду на вищезазначене, аспект співвідношення торговельних та податкових режимів заслуговує певної уваги. Упродовж декількох десятиріч це питання було предметом міжнародних дискусій. Так, зокрема, США послідовно обстоювали позицію, що торговельні угоди, особливо Угода про Світову організацію торгівлі та Угода про Північноамериканську зону вільної торгівлі (NAFTA), не повинні впливати на податкові системи держав-учасниць, залишаючи регулювання цього питання двостороннім податковим конвенціям [3]. Європейське Співтовариство, з іншого боку, досить енергійно намагалося гармонізувати торговельні та податкові режими, обстоюючи концепцію їх тісної взаємодії. Такі намагання, без сумніву мотивовані політичними та економічними міркуваннями щодо збереження або обмеження фіскального суверенітету держав, не могли не позначитися і на концептуальних засадах міжнародного та національного права в податковій та торговельній сферах. Так, наприклад, американський професор П. МакДеніел навіть вказав на те, що великою мірою податкова та торговельна сфери не перетинаються з огляду на їхні відмінні цілі [4]. Беручи до уваги певне узагальнення, таке твердження можна вважати вірним (так, за думкою проф. Аві-Йона, «ідеальний тариф за торговельним правом дорівнює нулю, водночас ідеальний податок, згідно з концепцією податкового права, має бути визначений певним позитивним числом» [5]), оскільки основною метою торговельного права є сприяння торгівлі, у той час як податкове право, передусім, регулює сферу публічних доходів, що утримуються через стягнення обов'язкових платежів до бюджету (якщо перефразувати визначення Джеймса-Нобса, податкове право регулює сферу «обов'язкових виплат, встановлених публічною владою, за які нічого прямо не отримується...», тобто сферу «передачі грошей до публічного сектора, що, однак, виключає правочини щодо позики та пряму плату за публічно вироблені товари та послуги» [6]). При такому узагальненні єдиним аспектом, де обидві сфери пересікаються, є «податкові витрати», тобто субсидії, що надаються за допомогою інструментів податкової системи.

Однак якщо звернутися до аналізу практики застосування ГАТТ, такий випадок пересікання двох режимів є правильним, але не єдиним [7]. З метою визначення сфер перетинання та взаємодії податкового та торговельного режимів варто розглянути нормативну структуру податкової системи.

Кожна податкова система для того, щоб ефективно функціонувати, має містити принаймні шість основних компонентів [8]:

- 1) базу оподаткування;
- 2) ставки оподаткування;
- 3) суб'єкти оподаткування;
- 4) податкові періоди та правила обліку;
- 5) колізійні правила;
- 6) адміністрування податкової системи.

Вказані компоненти є базовими, тобто *sine qua non* податкової системи, але

цей перелік не є вичерпним. Однак для цілей розгляду поставленого питання інші компоненти є похідними.

1. База оподаткування. Даний компонент відповідає за питання, що саме підлягає оподаткуванню. Якщо знехтувати концепцією податкових видатків, за якою певні положення податкового законодавства мають розглядатися внаслідок своєї функціональної природи не як норми податкового права, а як норми, спрямовані на досягнення інших цілей внутрішньої політики держави, субсидіювання, регулювання, заохочення, стримування тощо, то визначення бази оподаткування може служити певним соціальним та економічним цілям, у тому числі протекціоністським. Це може викривляти конкурентні умови між імпортованими товарами та товарами національного походження або створювати дискримінаційні умови для іноземних інвесторів і, врешті-решт, спричиняти ефект стримування імпорту чи експорту. Так, наприклад, виключення з бази оподаткування прибутку, отриманого від експортування готових для споживання товарів, має логічним наслідком стимулювання експортно-орієнтованих виробничої та переробної промисловостей, яке, однак, викривляє конкурентні умови на світовому ринку, оскільки подібні промисловості в інших країнах, де немає такого податкового заходу, мають повністю нести податковий тягар, що зменшує їхні можливості щодо конкурування.

2. Ставки оподаткування. У принципі держави є вільними впроваджувати будь-яку систему податкових ставок. Однак впровадження більш високих ставок на імпортовані товари збільшуватиме ціну їх продажу на внутрішньому ринку порівняно з подібними товарами національного походження, що негативно впливатиме на імпорт. Таким самим чином впровадження спеціальних ставок для певних класів платників податку чи для певної діяльності також може призвести до конфлікту між такими податковими правилами та торговельним режимом.

3. Суб'єкти оподаткування. Даний компонент відповідає на питання, хто саме сплачує податки. Відповідно, виключення або включення до кола суб'єктів оподаткування імпортерів, експортерів або інших категорій суб'єктів може призвести до викривлення конкурентного становища таких суб'єктів на ринку, що веде до отримання ними невинуватених переваг або позбавлення таких переваг.

Серед інших питань, які входять до даного компонента і можуть впливати на торгівлю та інвестиційну діяльність, слід відзначити податковий режим дивідендів, тобто чи слід вважати корпорації та акціонерів окремими платниками податку для цілей оподаткування дивідендів [9].

4. Податкові періоди та правила обліку. Хоча цей компонент може здатися суто технічним, насправді він має значення та вплив на торгівлю й інвестиційну діяльність. Особливо це стосується визначення прибутків та збитків при експортно-імпортних операціях, особливо розтягнутих у часі, а саме: підряд, лізинг, оренда, операції з об'єктами інтелектуальної власності тощо, а також у перші періоди здійснення інвестицій.

5. Колізійні правила. Даний компонент визначає, по суті, межі та способи

здійснення фіскального суверенітету держави. Головною ідеєю, що лежить за цим компонентом, є уникнення подвійного оподаткування, яке становить значну перешкоду лібералізації руху капіталу та товарообігу між державами. Відсутність або неадекватність таких правил у національному податковому праві може спричиняти стримувальний ефект на торгівлю та інвестиції.

Колізійні норми можуть бути сконструйовані у засіб, який заохочує експортні операції і таким чином пересікається з торговельною політикою.

6. Адміністрування податкової системи. Даний компонент відповідає за інституційний механізм податкової системи. Якщо адміністрування податкової системи є прозорим та недискримінаційним, його вплив на торгівлю не є суттєвим. Однак в іншому разі воно може справляти відчутний вплив як на торгівлю, так і на інвестиційну діяльність [10].

Наведений стислий огляд основних компонентів податкової системи дає підстави говорити про те, що оподаткування та торговельні режими зовсім не розподілені «стіною» [11]. Кожен із компонентів здатний справляти тією чи іншою мірою вплив на торгівлю, як позитивний, так і негативний. Відповідно зобов'язання, взяті державою чи то за двосторонньою торговельною або інвестиційною угодою, чи то за багатосторонньою конвенцією, як, наприклад, Угода про СОТ або Договір до Енергетичної Хартії, мають суттєві податкові аспекти, нехтування якими може призвести до порушення таких договірних зобов'язань.

Відповідно досить давно було визнано, що багатостороння угода, на кшталт ГАТТ, що стосується лише тарифів, є недостатньою для того, щоб забезпечити вільну торгівлю, оскільки є чимало нетарифних заходів, у тому числі податкового характеру, що мають обмежувальний вплив на торгівлю [12]. З огляду на це, економіка багатьох країн страждає у стратегічному плані, якщо споживачі вимушені сплачувати ціну, викривлену встановленими урядами тарифами, субсидіями, податками, правилами, квотами або іншими адміністративними заходами.

Зазвичай макроекономічні відносини набагато складніші, бо зовсім не завжди формуються під впливом лише економічних чи правових факторів. Тому міжнародне економічне право зовсім не забороняє будь-яке втручання з боку уряду в торгівлю чи регулювання ринку. Зокрема, правові норми ГАТТ/СОТ побудовані саме на ідеї встановлення належного та справедливого балансу між просуванням ідеї вільної торгівлі як запоруки загального світового добробуту та збереженням відповідної регуляторної автономії держав-членів, тобто забезпечення певного status quo, необхідного для здійснення державної політики в різних сферах життя суспільства.

Отже, можна стверджувати, що оподаткування становить невід'ємну частину торговельного режиму. Таке розуміння знайшло своє втілення в Генеральній угоді про тарифи та торгівлю, а саме у статтях III та XVI [13] і було розвинуте через квазісудову практику ГАТТ.

Розглядаючи процес приведення національного законодавства України у відповідність до вимог СОТ, слід зазначити, що з метою належного забезпечення процесу адаптації у структурі окремих міністерств і відомств утворені та

діють підрозділи (робочі групи) з питань вступу до СОТ. У структурі Державної податкової адміністрації України таким відокремленим підрозділом є відділ адаптації нормативно-правових актів України до законодавства ЄС та співробітництва із СОТ.

З урахуванням досвіду вступу до СОТ інших країн, а також враховуючи чинне в Україні законодавство, у відповідність до норм СОТ, окрім іншого, передусім має бути приведене податкове та митне законодавство. Водночас важливим є також питання запобігання прийняттю законодавчих та інших нормативно-правових актів, які не відповідають угодам СОТ, тобто дотримання принципу, відомого в правовій доктрині як «stand still» («стій нерухомо»).

Говорячи про перспективи укладення між ЄС та Україною угоди про зону вільної торгівлі, варто відзначити, що послідовна лібералізація зовнішньоекономічної сфери законодавства та зусилля, які здійснює Україна на шляху вступу до СОТ, з часом, безсумнівно, створять можливість для створення такої зони. Відтак, реалізація режиму вільної торгівлі між Україною та ЄС повинна розглядатися як стратегічний напрям зміцнення конкурентноспроможності національної економіки, зважаючи на ряд чинників, зокрема введення законодавчих новел, орієнтованих на підвищення конкурентноспроможності національної економіки.

Останніми роками Україна значно просунулась у вирішенні низки питань, які перешкоджали гармонізації конкурентної ситуації на внутрішньому ринку та протягом тривалого часу були предметом напруженості в торговельних відносинах із ЄС. Зокрема, майже повністю врегульовано: суперечності щодо податкових пільг, що надавались окремим підприємствам промисловості; встановлено однакові ставки акцизного збору на вітчизняні та імпортні транспортні засоби відповідно до принципу національного режиму; усунуто звільнення від платежів до державних фондів ПДВ та податку на прибуток підприємств; скасовано більшість пільг у спеціальних економічних зонах та особливі режими для інвестиційної діяльності, зокрема всі звільнення від сплати мита на імпорт, ПДВ, акцизних зборів, квот та ліцензій, податку на прибуток, платежів у фонд соціального страхування безробіття; частково вирішено проблему валютного регулювання після скасування вимоги Національного банку України щодо продажу суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності при реалізації зовнішньоторговельних контрактів 50 % валютної виручки; впорядковано основні питання нетарифного регулювання – іноземним компаніям дозволено використання податкових векселів при розрахунках з бюджетом; скасовано режим ліцензування і квотування експорту деяких видів продукції; встановлено фіксовану плату за видачу експортних ліцензій, що відповідає вартості надання зазначеної послуги замість плати в адвалерному еквіваленті до вартості контракту; скасовано додатковий збір при імпорті нафтопродуктів.

Окрім цього, важливим кроком у напрямі наближення податкового законодавства України до вимог норм податкового законодавства ЄС та ГАТТ/СОТ, а також норм інших міжнародних організацій стало прийняття 19 лютого 2007 року Концепції реформування податкової системи України [14].

За цим нормативним актом реформування податкової системи здійснюватиметься трьома етапами.

На першому етапі (протягом 2007 року) передбачається вжиття заходів, спрямованих на подолання основних недоліків податкової системи, а саме:

- удосконалення механізмів податкового стимулювання розвитку СЕЗ, ТПР та технопарків;

- зміна податкових правил визнання витрат та результатів і приведення податкових правил розрахунку фінансових результатів у відповідність до принципів бухгалтерського обліку;

- розроблення принципів кодифікації податкового законодавства;

- розроблення та ухвалення Податкового кодексу.

На другому етапі (2008–2012 роки) передбачається реалізація положень Податкового кодексу для створення сприятливого середовища сталого економічного зростання на інвестиційно-інноваційній основі шляхом нормативно-правового забезпечення впровадження Податкового кодексу з урахуванням:

- спрощення системи адміністрування податків і зборів (обов'язкових платежів);

- адаптації податкового законодавства до вимог ЄС;

- лібералізації податкової системи як складової державного регулювання;

- реформування митно-тарифного законодавства відповідно до норм міжнародних договорів, зокрема Міжнародної конвенції про спрощення та гармонізацію митних процедур.

На третьому етапі (2013 – 2015 роки) передбачається поглиблення реформування податкової системи з урахуванням досягнутого соціально-економічного рівня розвитку держави шляхом:

- реформування системи адміністраторів податків і зборів (обов'язкових платежів);

- приведення податкової системи України у відповідність до стандартів ЄС.

Сьогодні ключове місце в процесі адаптації національного податкового законодавства до норм та вимог угод СОТ і виконання обов'язків, узятих на себе українською стороною перед державами-членами ЄС, що, у свою чергу, стане значним кроком у напрямі створення зони вільної торгівлі з ЄС, відводиться прийняттю Податкового кодексу України – документа, що уособлює основні зусилля з реформування податкового законодавства нашої країни.

Треба відзначити, що цілий ряд невідповідностей податкового законодавства України нормам та вимогам угод СОТ вже усунено в прийнятому 29 листопада 2001 р. у другому читанні проекті Податкового кодексу України. На разі віце-прем'єр-міністр, міністр фінансів України М. Азаров задекларував, що робота над проектом Податкового кодексу буде завершена до кінця квітня 2007 року, і якщо документ буде прийнятий Верховною Радою в травні, то бюджет 2008 року буде сформований на новій податковій основі.

Зважаючи на необхідність подальшої гармонізації законодавства України з нормами і принципами СОТ, ряд положень проекту Податкового кодексу України спрямовано на забезпечення однакових умов оподаткування для всіх платників податків – як українських, так і зарубіжних. Разом з ліквідацією

низки податкових пільг це має створити єдине правове поле діяльності, рівноправними партнерами на якому виступатимуть як вітчизняні, так і зарубіжні підприємці.

На жаль, як свідчить досвід минулих років, Верховна Рада України досить часто не підтримувала законодавчі пропозиції уряду, спрямовані на приведення законодавства України у відповідність до вимог СОТ та законодавства ЄС. Так, зокрема, при прийнятті проекту Податкового кодексу в другому читанні до нього включено пропозиції народних депутатів щодо перенесення до цього проекту деяких чинних норм податкового законодавства, скасування яких є необхідною умовою вступу до СОТ.

Таким чином, в умовах підготовки проекту Податкового кодексу України до розгляду у третьому, заключному, читанні необхідно, щоб дії Верховної Ради й Уряду України були зосереджені на виконанні спільної мети – здійсненні якісної гармонізації національного законодавства з нормами і принципами СОТ та наближення національної податкової системи до вимог ЄС щодо створення зони вільної торгівлі.

### *Література*

1. H. Kube «Competence Conflicts and Solutions: National Tax Exemptions and Transnational Controls» 9 Columbia Journal of European Law (2002) p.79.
2. Case C-279/93 Finanzamt Koln-Altstadt v. Schuhmacker, [1995] ECR I-225, p. 21; Case C-118/96 Safi r v. Skattenmyndigheten I Dalarnas Lan, [1998] ECR I-1897, p. 21; Case C- 55/98 Skattenministeriet v. Bent Vestergard, [1999] ECR I-7641, p. 15. Стосовно такого самого підходу в рамках СОТ див. справу: United States – Tax Treatment for Foreign Sales Corporations, Appellate Body Report adopted on March 20, 2000, WT/DS108/AB/R, p. 90.
3. P. McDaniel «Trade and Taxation» 26 Brooklyn Journal of International Law (2001), p. 1621.
4. Ibid.
5. R. Avi-Yonah «Treating Tax Issues through Trade Regimes» 26 Brooklyn Journal of International Law (2001), p. 1683.
6. James, S. & C. Nobes. The Economics of Taxation. (4th edn. 1992), p. 8.
7. R. Avi-Yonah «Treating Tax Issues through Trade Regimes» 26 Brooklyn Journal of International Law (2001), p. 1683.
8. P. McDaniel «Trade and Taxation» 26 Brooklyn Journal of International Law (2001), p. 1621, 1622.
9. S. Surrey & P. McDaniel Tax Expenditures (1985), p. 190-191.
10. P. McDaniel «Trade and Taxation» 26 Brooklyn Journal of International Law (2001) p. 1621, 1624.
11. D. Rosenbloom «What's trade Got to Do with It?» 49 Tax Law Review (1994) p. 593.
12. J. Slemrod & R. Avi-Yonah «(How) Should Trade Agreements Deal with Income Tax Issues?» 55 Tax Law Review (2002) p. 533, 534.
13. General Agreement on Tariffs and Trade, 30 October 1947, 55 U.N.T.S. 187; та General Agreement on Tariffs and Trade 1994; Додаток 1А Угоди про СОТ (Marrakech Agreement Establishing the World Trade Organization, 15 April 1994, 1867 U.N.T.S. 3).
14. Про схвалення Концепції реформування податкової системи: Розпорядження Кабінету Міністрів України від 19 лютого 2007 р. № 56-р // Офіційний вісник України. – 2007. – № 13. – С. 481.