

А. М. Соколовська

ШЛЯХИ НАБЛИЖЕННЯ РОЗДІЛУ V ПОДАТКОВОГО КОДЕКСУ УКРАЇНИ ДО 112-ї ДИРЕКТИВИ РАДИ ЄС

У статті розглянуто методологічні аспекти наближення українського податкового законодавства до директив ЄС, визначення понять “наближення” та “імплементація”, роль таких способів імплементації податкового законодавства, як рецепція й адаптація, в процесі його наближення до директив. Встановлено, що загалом податок на додану вартість в Україні завдяки багаторічним реформаторським зусиллям вітчизняних фінансистів є найбільш гармонізованим із законодавством ЄС. Проте це не означає завершення процесу гармонізації. На основі постатейного порівняльного аналізу розділу V Податкового кодексу України та 112-ї Директиви Ради ЄС виявлено відмінності у визначенні елементів ПДВ у вітчизняному та європейському законодавстві, з'ясовано, які з цих відмінностей мають бути усунуті в ході наближення податкового законодавства України до законодавства ЄС, та запропоновано шляхи його наближення. Встановлено, що найбільші відмінності пов'язані з визначенням місця постачання послуг, бази оподаткування ПДВ, електронного адміністрування ПДВ, операцій, котрі оподатковуються за зниженими ставками та звільняються від оподаткування, спеціальних податкових режимів для малого бізнесу й сільськогосподарських товаровиробників. Окреслено можливі проблеми в процесі гармонізації законодавства з непрямих податків в Україні із законодавством ЄС, пов'язані з необхідністю перегляду системи податкових пільг і спецрежимів для малих підприємств та сільськогосподарських товаровиробників, а також скасуванням системи електронного адміністрування ПДВ.

Ключові слова: гармонізація податкового законодавства, Директива ЄС, ПДВ, платники податку, постачання товарів, постачання послуг, об'єкт оподаткування, база податку, звільнення від податку, податкова ставка.

Літ. 26.

А. М. Соколовская

ПУТИ ПРИБЛИЖЕНИЯ ГЛАВЫ V НАЛОГОВОГО КОДЕКСА УКРАИНЫ К 112-й ДИРЕКТИВЕ СОВЕТА ЕС

В статье рассмотрены методологические аспекты приближения украинского налогового законодательства к директивам ЕС, определения понятий “приближение” и “имплементация”, роль таких способов имплементации налогового законодательства, как рецепция и адаптация, в процессе его приближения к директивам. Установлено, что в целом налог на добавленную стоимость в Украине благодаря многолетним реформаторским усилиям отечественных финансистов является наиболее гармонизированным с законодательством ЕС. Однако это не означает завершения процесса их гармонизации. На основе постатейного сравнительного анализа раздела V Налогового кодекса Украины и 112-й Директивы Совета ЕС выявлены отличия в определении элементов НДС в отечественном и европейском законодательстве, выяснено, какие из этих отличий должны быть устранены в ходе приближения налогового законодательства Украины к законодательству ЕС, и предложены пути его приближения. Установлено, что наибольшие отличия связаны с определением места поставки услуг, базы налогообложения НДС, электронного администрирования НДС, операций, которые облагаются налогом по сниженным ставкам и освобождены от налогообложения, специальных налоговых режимов для малого бизнеса и сельскохозяйственных товаропроизводителей. Обозначены возможные проблемы в процессе гармонизации законодательства по косвенным налогам в Украине с законодательством ЕС, связанные с необходимостью пересмотра системы налоговых льгот и спецрежимов для малых

© Соколовська А. М., 2016

предприятий и сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также отменой системы электронного администрирования НДС.

Ключевые слова: гармонизация налогового законодательства, Директива ЕС, НДС, налогоплательщики, поставка товаров, поставка услуг, объект налогообложения, база налога, освобождение от налога, налоговая ставка.

Alla Sokolovska

WAYS OF CONVERGENCE OF CHAPTER V OF THE TAX CODE OF UKRAINE AND COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC

The article considers the methodological aspects of the process of approximation of the Ukrainian tax legislation to the EU directives, the definitions of “approximation” and “implementation” as well as the role of such methods of implementation as “reception” and “adaptation” in the process of its approximation to the directives. It is found that in general VAT in Ukraine, due to long-term reformatory efforts of domestic financiers, is the most harmonized with the EU legislation. However, it does not mean the end of the harmonization process. On a basis of article by article comparative analysis of Chapter V of the Tax Code of Ukraine and Council Directive 2006/112/EC differences in definition of the elements of value added tax in the domestic legislation and the EU laws are established. It is analyzed, which of these differences should be eliminated in the process of approximation of the tax legislation of Ukraine and the EU legislation, and the ways of such approximation are proposed. The article points out that the greatest differences are connected with determining the place of provided services, taxation base, electronic administration of VAT, transactions taxed at reduced rates and those of exempted from taxation, special tax schemes for small businesses and agricultural producers. Possible problems in the process of harmonization of indirect taxes in Ukraine with the EU legislation related to the necessity of revision of the system of tax reliefs and special tax schemes for small businesses and agricultural producers, as well as the abolition of the electronic administration system of VAT are outlined.

Keywords: harmonization of tax legislation, the EU Directive, VAT, taxable persons, supply of goods, supply of services, object of taxation, tax base, tax exemptions, tax rate.

JEL classification: E62, F36, H21, H22, H87.

Підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом (далі — Угода) поставило нашу державу перед необхідністю наблизити своє податкове законодавство до директив ЄС. Виконання цього зобов'язання допоможе не лише усунути податкові перешкоди на шляху функціонування зони вільної торгівлі між сторонами, а й поліпшити якість вітчизняного податкового законодавства. Утім, таке наближення обмежує можливості використання податків для реалізації економічної політики уряду, передусім підтримки окремих галузей і секторів економіки, а в частині підвищення ставок акцизного податку до їх мінімального рівня, встановленого директивами ЄС, особливо стосовно енергопродуктів, може виявитися надміру обтяжливим для українських споживачів і економіки загалом.

У сфері непрямого оподаткування Україна зобов'язалася впровадити дев'ять директив ЄС, у т. ч. три щодо податку на додану вартість (ПДВ), основною з яких є Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 про спільну систему податку на додану вартість. Зазначена Директива, за винятком низки статей (чіл положення поширюються лише на держави — члени ЄС або стосуються спеціальних податкових режимів), має бути впроваджена протягом п'яти років із дати набрання чинності Угодою.

Проблеми гармонізації податкових систем країн — членів ЄС, зокрема непрямих податків, наслідки податкової гармонізації для держав — нових членів ЄС, а також труднощі, котрі їм довелося долати в процесі обов'язкової імплементації норм *acquis* у частині оподаткування, знайшли широке висвітлення в працях західних учених [1—6]. Незважаючи на актуальність, питанням наближення законодавства щодо непрямих податків в Україні до директив ЄС присвячено небагато публікацій [7—12]. До того ж у більшості з них розглядаються загальнотеоретичні аспекти необхідності та шляхів гармонізації податкових систем і окремі напрями адаптації національного законодавства з непрямих податків до директив ЄС. Бракує системного аналізу відмінностей у розкритті елементів непрямих податків у законодавстві України і ЄС та шляхів їх усунення, а також економічних і соціальних наслідків гармонізації. Викладене зумовило мету цієї статті — виявити на основі порівняльного аналізу двох документів — Податкового кодексу України та 112-ї Директиви Ради ЄС — розбіжності у визначенні основних елементів ПДВ, оцінити їх характер (суттєві, несуттєві) та надати рекомендації з удосконалення положень Податкового кодексу України.

Характеризуючи методологічні аспекти процесу наближення вітчизняного податкового законодавства до директив ЄС, варто зауважити, що термін “наближення” тлумачиться як зменшення відстані, відмінностей [13]. В останньому значенні він характеризує одну зі сторін гармонізації. Близьким до нього є термін “адаптація”, тобто процес пристосування системи та її окремих елементів до існуючих умов життєдіяльності [14, с. 22]. У контексті законодавства він означає “пристосування чинних внутрішньодержавних правових норм до нових міжнародних зобов'язань держави, без будь-яких змін у її законодавстві” [15]. Проте таке визначення суперечить практиці вживання терміна, оскільки адаптація національного законодавства до міжнародних чи європейських нормативно-правових актів відбувається шляхом внесення до нього змін.

Точнішим, на нашу думку, є визначення адаптації законодавства, наведене у Стратегії інтеграції України до ЄС. Згідно з цим документом, вона полягає в поступовому приведенні національної правової системи у відповідність із європейськими стандартами на основі її реформування [16].

Наближення законодавства України до таких нормативно-правових актів ЄС, як директиви, здійснюється через механізм їх імплементації. Термін “імплементація” належить передусім до міжнародного права, хоча в нашій країні він використовується й щодо національного права. У словниках імплементація визначається як здійснення, дотримання державою міжнародних правових норм [17, с. 358], фактичне здійснення міжнародних зобов'язань на внутрішньодержавному рівні шляхом трансформації міжнародно-правових норм у національні закони та підзаконні акти [15].

У юридичній літературі для позначення способів імплементації, крім терміна “трансформація”, вживаються “адаптація”, “інкорпорація”, “рецепція”, “відсилка”. Інколи поняття імплементації ототожнюється з одним із її способів.

Окремі норми директив ЄС імплементуються шляхом рецепції — точно-го відтворення в національних правових актах формулювань директив, завдяки чому досягається адекватне запозичення їхніх норм. Натомість адаптація вимагає їх пристосування до національних умов із урахуванням особливостей правової культури. За допомогою поєднання різноманітних способів імплементації норми міжнародного права включаються у правову систему країни в найбільш природний спосіб, стають її невід'ємним елементом і так набувають здатності регулювати відносини всередині країни.

Загалом ПДВ в Україні, завдяки багаторічним реформаторським зусиллям вітчизняних фінансистів, є найбільш гармонізованим із законодавством ЄС, що значно спрощує процес наближення розділу V Податкового кодексу України до 112-ї Директиви. Серед факторів порівняно м'якого наближення — відсутність необхідності підвищувати стандартну ставку податку, наявність лише однієї зниженої ставки, яка застосовується до операцій постачання лікарських засобів, на відміну від багатьох інших постсоціалістичних європейських країн, котрі адаптували свої закони про ПДВ до законодавства ЄС та були змушені відмовлятися від низки знижених ставок, котрі не відповідали вимогам 112-ї Директиви, що призводило до зростання цін. Найсерйозніші проблеми в процесі наближення розділу V Податкового кодексу України до 112-ї Директиви можуть виникнути у зв'язку з потребою у скасуванні досить великої кількості податкових звільнень, які не відповідають вимогам цього документа. Більшість інших нововведень не матиме істотних соціальних, економічних і фінансових наслідків, а отже, й перешкод для впровадження, проте поліпшать якість Кодексу.

Передумовою наближення розділу V Податкового кодексу України (далі — ПКУ) до 112-ї Директиви Ради ЄС (далі — Директива) є виявлення тих його положень, котрі не відповідають або не повністю відповідають Директиві. Постатейний порівняльний аналіз двох документів дав можливість встановити низку розбіжностей. Розглянемо основні з них.

Платники податку (180 ст. ПКУ та розділ III Директиви)

Згідно з Директивою (ст. 9), головною ознакою платника ПДВ є самостійне ведення підприємницької діяльності, хоч би якими були її мета й результати [18]. Це означає, що не мета, а саме характер певної діяльності має вирішальне значення для визнання особи, що її провадить, платником ПДВ.

Відповідно до ПКУ (ст. 180), однією з ознак платника ПДВ є планування провадження або провадження господарської діяльності [19].

Одразу зауважимо, що визначення діяльності як підприємницької в Директиві та як господарської в ПКУ не є принциповою відмінністю, що вимагає усунення, адже згідно з Фінансово-економічним словником підприємницька діяльність — це різновид господарської [20, с. 225, 226].

Щодо діяльності, якою можуть займатися платники ПДВ, у її визначенні в Директиві наголошується на таких суттєвих ознаках: 1) провадиться вона самостійно; 2) до неї належать усі види виробничої і торгової діяльності,

включаючи гірничу й сільськогосподарську, а також діяльність із надання послуг та професійна діяльність; 3) експлуатація матеріального й нематеріального майна на постійній основі в цілях отримання від неї доходу (наприклад, надання доступу до автошляхів за сплату дорожнього збору) також вважається підприємницькою діяльністю.

У ст. 14 ПКУ (пп. 14.1.36) господарська діяльність визначається як “діяльність особи, що пов’язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами” [19]. Відмінністю цього визначення є відсутність у ньому характеристики господарської діяльності як діяльності з експлуатації матеріального й нематеріального майна на постійній основі. Крім того, у визначенні в ПКУ не зроблено акцент на тому, що господарською слід вважати професійну діяльність, зокрема незалежну наукову, літературну, художню, виховну та педагогічну, а також незалежну діяльність лікарів, юристів, інженерів, архітекторів, стоматологів і бухгалтерів.

Повертаючись до відмінностей у визначенні платників ПДВ, варто зауважити: вони полягають у тому, що згідно з ПКУ: 1) *самостійне* провадження господарської діяльності не є обов’язковою ознакою платника ПДВ (така діяльність може проводитися платником податку як самостійно, так і через відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами); 2) його ознакою є *реєстрація особи як платника податку* (обов’язкова чи добровільна).

Проте виходячи з тлумачення у ст. 10 Директиви діяльності, котру не можна вважати самостійною (несамостійною є діяльність осіб, які пов’язані з наймачем трудовою угодою або будь-якими іншими юридичними зв’язками, котрі пов’язують працедавця й працівника в тому, що стосується умов роботи, оплати праці та відповідальності працедавця), можна зробити висновок, що провадження господарської діяльності через відокремлені підрозділи або через особу, котра діє за договорами комісії, доручення й агентськими договорами, не суперечить розумінню самостійної діяльності в Директиві.

Щодо реєстрації як обов’язкової ознаки платника ПДВ слід наголосити, що оцінка її як такої, котра не суперечить Директиві, не є незаперечною. З одного боку, Директивою передбачена необхідність ідентифікації на основі індивідуальних номерів певного кола осіб (глава 2 “Ідентифікація” (статті 213—216)). З другого боку, наявність реєстрації як обов’язкової ознаки платника ПДВ в Україні породжує певні юридичні нюанси. Зокрема, згідно з Директивою для набуття особою статусу платника ПДВ достатньо, щоб вона почала провадити самостійну підприємницьку діяльність. Інших вимог, у т. ч. формального визнання з боку податкових органів, для набуття статусу платника податку Директивою не передбачено. І вже як платник ПДВ така особа повинна

ідентифікуватися. Натомість відповідно до ПКУ особа не може набути статусу платника податку, не зареєструвавшись як платник ПДВ (за винятком фізичних осіб, що ввозять товари на митну територію України в обсягах, котрі підлягають оподаткуванню).

Як наслідок, у Співтоваристві особа може бути платником ПДВ, але не ідентифікуватися (це особа, котра на нерегулярній основі постачає новий транспортний засіб; згідно зі ст. 9, п. 2, така особа вважається платником податку, проте, відповідно до ст. 214, п. 1 (а), — не підлягає ідентифікації). Водночас у Співтоваристві юридична особа може не бути платником ПДВ, але підлягає ідентифікації (це особа, що здійснює придбання товарів у межах Співтовариства, котрі обкладаються ПДВ, — це операції, в яких продавцем є платник податку) (ст. 214 (b)). Окрім того, особа може спочатку набути статусу платника ПДВ, а потім ідентифікуватися.

У законодавстві окремих країн ЄС¹ реєстрація є умовою набуття особою статусу платника ПДВ у окремих випадках (наприклад, якщо особа провадить операції, що дають їй право на податковий кредит). Проте вона не є загальною умовою набуття такого статусу.

Згідно з § 6 Закону про податок на додану вартість Чеської Республіки [21], оподатковувана особа з місцезнаходженням на території країни набуває статусу платника ПДВ із першого дня місяця, що настає після періоду, в якому було перевищено встановлений розмір обороту (1 млн чеських крон), за винятком випадків, коли за законом особа стає платником ще раніше. Серед таких випадків:

- оподатковувана особа стає платником з моменту придбання майна, якщо таке майно придбано: 1) з метою здійснення економічної діяльності на підставі рішення про приватизацію згідно із законом, котрий регулює умови передачі державного майна іншим особам; 2) у разі придбання у платника податку торгового підприємства (§ 6b);

- оподатковувана особа з місцезнаходженням на території країни, яка здійснює оподатковувані поставки товарів або надає оподатковувані послуги на цій території, набуває статусу платника ПДВ з моменту поставки товару чи надання послуги (§ 6c);

- оподатковувана особа, котра провадить чи буде провадити операції з правом на вирахування податку, є платником з наступного дня від дати оголошення рішення, на підставі якого ця особа зареєстрована (§ 6f).

Усе зазначене, на нашу думку, ставить під сумнів визнання реєстрації як обов'язкової умови набуття особою статусу платника ПДВ такою, що відповідає Директиві.

¹ Наше звернення до законів окремих постсоціалістичних країн — членів ЄС, які імплементували 112-у Директиву, дає змогу виявити положення, котрі повинні знайти обов'язкове відображення в національному законодавстві (в тій чи іншій редакції вони містяться в законах усіх країн), а також ті, що мають факультативний характер.

Як наголошують автори монографії “Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні”, держава не може встановлювати штучні обмеження щодо моменту виникнення статусу платника податку. Питання адміністрування податкової системи не може впливати на об’єктивний факт його виникнення [22, с. 372].

Директива містить ще два принципових положення, не передбачених ПКУ. Так, згідно з Директивою, платниками податку можуть бути особи, котрі на нерегулярній основі здійснюють певні операції, зокрема постачають новий транспортний засіб, або провадять одну з таких операцій:

- (а) постачання до першого заселення будівлі чи частин будівлі, та землі, на якій знаходиться будівля;
- (b) постачання земель забудови.

Крім того, Директивою встановлено, що платниками ПДВ можуть бути також органи, котрі регулюються публічним правом, якщо поводження з ними як із особами, що не є платниками податку, призвело б до істотних викривлень конкуренції. У будь-якому разі, органи, що регулюються публічним правом, вважаються платниками податку у зв’язку з діяльністю, зазначеною в Додатку І, якщо така діяльність не здійснюється в настільки малому обсязі, що нею можна знехтувати [18]. Ідеться про діяльність із надання телекомунікаційних послуг, постачання води, газу, електроенергії, надання послуг портів і аеропортів, радіо- й телевізійного мовлення та ін.

Вимоги щодо реєстрації осіб як платників податку (*ст. 181 ПКУ та глава 2 “Ідентифікація” Директиви*)

В Україні єдиною умовою обов’язкової реєстрації особи як платника ПДВ є перевищення загальною сумою від здійснення операцій із постачання товарів/послуг, котрі підлягають оподаткуванню, протягом останніх 12 календарних місяців, граничної величини, що становить 1 млн грн (без урахування ПДВ).

У 112-й Директиві відсутні положення щодо реєстрації осіб як платників податку. Натомість вона містить норми з ідентифікації осіб. Відповідно до ст. 214 Директиви, держави-члени вживають необхідних заходів для забезпечення ідентифікації на основі індивідуальних номерів таких осіб:

— усіх платників податку (за винятком тих, котрі на нерегулярній основі постачають новий транспортний засіб), що виконують на їхній території поставки товарів або послуг, за якими ПДВ підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов’язання, крім поставок товарів чи послуг, за котрими ПДВ належить до сплати лише замовником;

— кожного платника податку або кожну юридичну особу, яка не є платником податку, що здійснює придбання товарів у межах Співтовариства, котрі обкладаються ПДВ згідно зі ст. 2(1)(b);

— кожного платника податку, котрий на їхній території здійснює придбання товарів у межах Співтовариства в цілях операцій, пов'язаних із самостійною підприємницькою діяльністю, що проводиться за межами такої території [18].

При цьому зазначено, що держави-члени можуть не ідентифікувати певних платників податку, які виконують операції на нерегулярній основі, про котрих ідеться у ст. 12.

Ідентифікація платника податку не пов'язана з граничною величиною (порогом) оподатковуваного обороту. Останній використовується в Директиві для визначення операцій, які не підлягають оподаткуванню ПДВ (ст. 3, п. 2), та кола осіб, котрі звільняються від сплати ПДВ (статті 284—287).

У Законі про податок на додану вартість Чеської Республіки розрізняються такі поняття, як платники податку та ідентифіковані особи, а отже, й процеси реєстрації платників та ідентифікованих осіб. Зокрема, ідентифікованими особами, згідно з § 6g цього закону, є оподатковувана особа, яка не є платником податку, або юридична особа, що не оподатковується податком, у разі придбання ними на території країни оподатковуваних товарів іншої держави — члена ЄС (тобто це придбання в межах Співтовариства) [21].

У Чехії є і обов'язкова, й добровільна реєстрація платників. Обов'язкова реєстрація, як і в Україні, поширюється на платників, обсяг оподатковуваних операцій котрих перевищив встановлений поріг. Проте не тільки. Вона охоплює також оподатковуваних осіб, що стають платниками: з моменту придбання майна (§ 6b); з моменту поставки товару чи надання послуги (§ 6c); з дня переходу податкового обов'язку спадкодавця до спадкоємця, який отримав майно у спадок та продовжує здійснювати економічну діяльність (§ 6e) (випадки, коли реєстрація особи здійснюється після того, як вона набула статусу платника податку, — протягом 15 днів із дати, коли вона стала платником).

Право на добровільну реєстрацію у Чехії надається особі, котра здійснює чи планує здійснювати операцію з правом на податкове вирахування (податковий кредит).

У Болгарії теж є добровільна та обов'язкова реєстрація платників. Вимога обов'язкової реєстрації поширюється на платників, обсяг оподатковуваних операцій яких перевищує граничну величину. Платники, що не відповідають цій вимозі, мають право на добровільну реєстрацію [23].

Реєстрація платників податку в Польщі не пов'язана з перевищенням граничної величини оподатковуваного обороту. Згідно зі ст. 96 Закону про податок на товари та послуги Республіки Польща (закону про ПДВ), вони зобов'язані до моменту виконання перших дій, пов'язаних із постачанням товарів і послуг усередині країни, їх експортом чи імпортом, подати начальнику податкового управління заявку про реєстрацію [24].

Відмінності в порядку та умовах реєстрації платників ПДВ у різних країнах — членах ЄС свідчать про те, що Директива регламентує лише необхідність проведення реєстрації (ідентифікації) як такої, віддаючи на розсуд окремих

країн питання щодо її порядку. Це означає, що положення стосовно реєстрації платників податку в ПКУ не вимагають перегляду в процесі адаптації податкового законодавства до Директиви. Проте, якщо в Україні буде прийняте рішення відмовитися від реєстрації як обов'язкової ознаки платника ПДВ (це дасть можливість вважати платниками осіб, котрі провадять господарську діяльність на постійній основі), доцільно буде змінити й порядок реєстрації платників, використавши при цьому чеський (прив'язавши обов'язкову реєстрацію до величини оподатковуваного обороту, але при цьому передбачивши для осіб, що провадять операції з правом на формування податкового кредиту, обов'язок реєструватися до моменту виконання перших дій, пов'язаних із постачанням товарів і послуг, тобто до досягнення встановленої величини обороту) або польський досвід (встановивши, що особа зобов'язана зареєструватися до моменту виконання перших дій, пов'язаних із постачанням товарів та послуг, незалежно від величини оподатковуваного обороту).

Визначення об'єкта оподаткування (ст. 185 ПКУ і ст. 2 розділу I “Предмет та сфера дії” Директиви)

Обидва аналізованих документи (і ПКУ, й Директива) визначають об'єктом оподаткування ПДВ операції постачання товарів та послуг у межах території певної країни, а також імпорт товарів. Окрім цього, Директива відносить до об'єкта оподаткування операції придбання всередині Співтовариства товарів у межах території держави-члена (визначення, що поширюється лише на країни — члени ЄС). Натомість ПКУ відносить до об'єкта оподаткування також операції вивезення товарів за межі митної території України та постачання послуг із міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом (ці об'єкти оподатковуються ПДВ за нульовою ставкою). В ЄС зазначені операції звільняються від оподаткування (з наданням платникам права відносити вхідний ПДВ на зменшення податкового зобов'язання) й тому не включені до операцій, що оподатковуються ПДВ.

Окрім переліку операцій, які оподатковуються ПДВ, Директива відрізняється від ПКУ тим, що при визначенні об'єкта оподаткування в ній наголошується на постачанні товарів і послуг за винагороду. Це єдина відмінність, котра повинна бути усунута в процесі адаптації податкового законодавства України до Директиви, оскільки має принципове значення: саме винагорода, одержана чи очікувана до отримання постачальником у обмін на поставку від замовника або третьої сторони, згідно з Директивою, є базою оподаткування ПДВ.

Постачання товарів (пп. 14.1.191 ст. 14 ПКУ та ст. 14 глави I “Поставка товарів” розділу IV Директиви)

Визначення поняття “постачання товарів” у ПКУ й у Директиві містять як спільні моменти, так і низку суттєвих відмінностей. Передусім варто звернути увагу на спільні моменти у двох визначеннях, а саме на трактування постачання товарів не як передачу права власності на них, а як передачу права

розпоряджатися ними в такий самий спосіб, як розпоряджаються товарами їхні власники, навіть якщо не має місця передача юридичного володіння.

Тепер щодо відмінностей.

1. У визначенні, наведеному в ПКУ, йдеться про передачу права на розпорядження *товарами* як власник, а в Директиві — *рухомим майном*. Водночас, відповідно до Директиви, держави-члени можуть (отже, це не обов'язково) вважати передачу певних будівельних об'єктів (нерухомого майна) постачанням товару.

Зауважимо, що визначення постачання товарів у ПКУ містить тавтологію (постачання *товарів* — передача права на розпорядження *товарами*), котра має бути усунута. Якщо врахувати той факт, що згідно з пп. 14.1.244 ст. 14 ПКУ “товари — це матеріальні та нематеріальні активи...”, то постачання товарів — будь-яка передача права на розпорядження матеріальними й нематеріальними активами як власник. Утім, таке визначення, охоплюючи не тільки матеріальні, а й нематеріальні активи, не лише суперечить Директиві (рухоме майно — це *матеріальні* цінності, не пов'язані із землею і не прикріплені до неї, а також майнові права та зобов'язання), а й не дає змоги розмежувати постачання товарів і постачання послуг.

Щоб розмежувати їх, необхідно взяти до уваги визначення поняття “послуга”, відсутнє в ПКУ. У визначеннях, наведених у словниках, послуги іноді визначають як *нематеріальні блага*, однією з характерних рис котрих є споживання в місці виробництва [25, с. 413], або цінності, що *не мають матеріального характеру* [20, с. 697].

Отже, незважаючи на те, що товари можуть набувати форми як матеріальних благ, так і послуг (нематеріальних благ), постачання товарів (у цілях оподаткування) треба трактувати як передачу права розпоряджатися матеріальними благами (активами), а постачання послуг — права розпоряджатися нематеріальними активами.

Усе викладене пояснює необхідність визначення постачання товарів як будь-якої передачі права на розпорядження матеріальними активами як власник.

2. У Директиві при визначенні об'єкта оподаткування ПДВ увага зосереджується на постачанні товарів за винагороду. Натомість у ПКУ постачанням товарів вважається також дарування товару, що суперечить Директиві. Згідно із законом про ПДВ Республіки Польща (пп. 2 п. 2 ст. 7), дарування товару належить до операцій постачання тільки в тому разі, якщо при його придбанні, імпорті чи виробництві ПДВ на цей товар або його складові підлягали віднесенню на зменшення податкового зобов'язання (на податковий кредит). Аналогічна норма міститься й у Законі про податок на додану вартість Республіки Болгарія (щодо безоплатної передачі товарів (майна)). Оскільки в ПКУ ця умова відсутня, дарування товару не може вважатися його постачанням.

Наголошуючи на важливості концепції винагороди для визначення операцій, що підлягають оподаткуванню, автори монографії “Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні”, цитують рішення суду у справі *Hong Kong Trade*, де зазначається: “Якщо діяльність особи

складається виключно з надання послуг без прямої винагороди, база оподаткування відсутня, і такі безоплатні послуги тому не підпадають під податок на додану вартість. За таких обставин особа, що надає послуги, прирівнюється до кінцевого споживача... Фактично зв'язок між нею та одержувачем товарів не підпадає під будь-яку категорію контракту, яка може стати предметом податкової гармонізації, спрямованої на забезпечення нейтральності умов конкуренції, за таких обставин безоплатні послуги за своїм характером є відмінними від операцій, що підлягають оподаткуванню, які в рамках системи податку на додану вартість передбачають зазначення ціни або винагороди" [22, с. 351].

3. Відповідно до Директиви держави-члени можуть вважати передачу певних будівельних об'єктів (нерухоме майно) постачанням товарів. Однак слово "можуть" свідчить про необов'язковий характер цієї норми.

4. З метою вживання терміна "постачання товарів" до них (матеріального майна) Директивою віднесено також:

(а) певні майнові права в нерухомому майні;

(b) речові права, що надають їхньому власникові право користування нерухомим майном;

(с) частки власності чи паї, еквівалентні часткам власності, котрі надають їхньому власникові юридичне або фактичне право власності на нерухоме майно чи його частку, або право володіння ним чи його часткою.

5. Директива містить норму, за якою застосування платником податку товарів, що входять до складу його ділових активів, у приватних цілях чи в приватних цілях його працівників, або їх безоплатне передання, або взагалі їх використання в інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності, вважається поставкою товарів за винагороду, якщо ПДВ на такі товари або їхні складові повністю чи частково підлягав віднесенню на зменшення податкового зобов'язання.

У ПКУ ця норма є вужчою: "безоплатна передача майна іншій особі; передача майна у межах балансу платника податку, що використовується у господарській діяльності платника податку для його подальшого використання з метою, не пов'язаною із господарською діяльністю такого платника податку".

Водночас Директивою встановлено, що використання товарів для потреб ведення підприємницької діяльності як взірців або подарунків невеликої вартості не вважається постачанням товарів за винагороду (в ПКУ цього немає).

Постачання послуг (пп. 14.1.185 ст. 14 ПКУ та ст. 24 глави 3 "Поставка послуг" Директиви)

Загалом визначення постачання послуг як будь-якої операції, що не є постачанням товарів, у ПКУ відповідає його визначенню в Директиві. Проте останнє, на нашу думку, не можна вважати досконалим, оскільки воно, констатуючи, чим не є постачання послуг, не містить його характерних ознак (не розкриває, чим воно є). У цьому сенсі змістовнішим є визначення поняття в ПКУ, котрим до операцій постачання послуг віднесено операції з передачі права на нематеріальні активи (як уже вказувалося, саме таке визначення

дає можливість ідентифікувати постачання послуг на відміну від постачання товарів як передачі права на матеріальні активи) чи надання інших майнових прав стосовно таких об'єктів, а також супутніх послуг (що споживаються в процесі вчинення певної дії або провадження конкретної діяльності).

Крім описаної, є певні відмінності й у визначенні операцій, котрі слід віднести до постачання послуг. Зокрема, зміст пп. 14.1.185 ст. 24 ПКУ є істотно вужчим, ніж п. (b) ст. 26 Директиви, оскільки визнає постачанням послуг лише їх постачання на безоплатній основі іншій особі, тоді як Директива — також постачання для власного приватного використання чи взагалі в інших цілях, ніж цілі підприємницької діяльності.

Місце постачання товарів (*п. 186.1 ст. 186 ПКУ та глава 1 розділу V Директиви*)

Місце постачання товарів у ПКУ розкривається відповідно до його визначення в Директиві. Але в ПКУ відсутнє визначення місця постачання у випадку постачання газу через газорозподільну систему або електроенергії платникові податку — перепродавцю.

Місце постачання послуг (*п. 186.2 ст. 186 ПКУ та глава 3 розділу V Директиви*)

У лютому 2008 р. Радою ЄС прийнято Директиву 2008/8/ЄС [26], що доповнює Директиву 2006/112/ЄС стосовно визначення місця постачання послуг. Окремі положення Директиви 2008/8/ЄС набрали чинності з 1 січня 2010 р. та 2011 р., інші — з 1 січня 2013 р. і 2015 р.

До 2010 р. діяло загальне правило, згідно з яким місцем постачання послуг вважалося місце реєстрації їх постачальника як суб'єкта підприємницької діяльності. За правилами, передбаченими у ст. 44 Директиви 2008/8/ЄС, таким визначено місце реєстрації оподатковуваної особи, котрій постачається послуга, як суб'єкта підприємницької діяльності. Отже, місце постачання послуги визначається за місцем реєстрації замовника (споживача). Проте якщо послуга постачається неплатнику податків, то місцем її постачання є місце реєстрації постачальника послуг.

Варто зауважити, що визначення місця постачання окремих видів послуг не зазнали суттєвих змін. Однак:

а) перелік послуг, пов'язаних із нерухомим майном, місцем постачання яких є місцезнаходження такого майна, доповнено послугами із забезпечення проживанням у готельному секторі або секторах із подібними функціями, таких як місця літнього відпочинку чи місця, обладнані для кемпінгу, а також з надання права використання об'єктів нерухомості;

б) розділ III глави 3 доповнено статтями: 55 (визначення місця постачання ресторанних послуг і послуг громадського харчування); 56 (визначення місця постачання послуг з оренди транспортних засобів) та 58 (визначення місця постачання телекомунікаційних, послуг мовлення й електронних послуг неплатникам податків).

Усі ці доповнення не знайшли відображення в ПКУ.

До відмінностей слід віднести також визначення місця постачання послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів і вантажів. Згідно з ПКУ, місцем постачання послуг, пов'язаних із перевезенням пасажирів та вантажів, у т. ч. з постачанням продовольчих продуктів і напоїв, призначених для споживання, є місце фактичного постачання таких послуг. Проте щодо послуг із перевезення це важко зрозуміти, оскільки вони надаються протягом усього маршруту транспортного засобу. У Директиві (статті 48 та 49) встановлено, що місцем надання послуг із перевезення пасажирів і товарів особам — неплатникам податків, окрім перевезення товарів у межах Співтовариства, є місце, де відбувається транспортування пропорційно до пройдених відстаней.

Окрім зазначеного, перелік послуг, місцем постачання котрих є місце, де отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання або, в разі відсутності такого місця, місце постійного чи переважного його проживання, в Директиві є ширшим, ніж у ПКУ. Зокрема, разом зі спільними для обох документів він включає: (d) зобов'язання утриматися від здійснення або використання, повністю чи частково, підприємницької діяльності або права, про які йдеться в цій частині; (e) банківські, фінансові та страхові операції, включаючи операції перестрахування, за винятком надання сейфів у оренду; (h) надання доступу до газорозподільних систем і систем розподілу електроенергії, а також транспортування й передачі газу та електроенергії через такі системи, надання інших послуг, безпосередньо з ними пов'язаних; (k) послуги, що постачаються в електронній формі, на кшталт зазначених у Додатку II Директиви.

Дата виникнення податкових зобов'язань (ст. 187 ПКУ і розділ VI *“Факт виникнення податкового зобов'язання та виникнення податкового зобов'язання з ПДВ” Директиви*)

Ключовим моментом визначення Директивою виникнення податкового зобов'язання з ПДВ є ст. 63, згідно з якою *“факт виникнення податкового зобов'язання має місце, а податкове зобов'язання з ПДВ виникає тоді, коли відбувається поставка товарів або послуг”*. І лише *“якщо платіж має бути здійснений на рахунок до поставки товарів або послуг, то податкове зобов'язання з ПДВ виникає після надходження платежу на отриману суму”* (ст. 65).

Можливість визначення дати виникнення податкових зобов'язань за однією з подій (у один із зазначених нижче моментів: (a) не пізніше моменту виставлення рахунку; (b) не пізніше моменту отримання платежу; (c) якщо рахунок не виставляється чи виставляється в пізніший термін, то протягом певного строку від дати факту виникнення податкового зобов'язання) передбачена ст. 66 Директиви. При цьому зауважується, що ця можливість надається на відступ від статей 63, 64 та 65 та, крім того, для певних операцій або категорій платників (тобто як виняток, а не правило). Наприклад, згідно із законом про ПДВ Республіки Польща (ст. 19 (a)), визначення дати виникнення податкових зобов'язань із моменту виставлення рахунка-фактури поширюється

на такі операції, як постачання будівельних чи монтажно-будівельних робіт; доставка друкованих книжок, газет і журналів; постачання електроенергії, теплової енергії, газу, телекомунікаційних послуг тощо. Визначення дати виникнення податкових зобов'язань з моменту отримання платежу поширюється на операції видачі комітентом товару комісіонерові на підставі договору комісії; передання права власності на майно за винагороду на підставі наказу державного органу або від його імені та деякі інші операції.

Остаточна відповідь на питання щодо відповідності вимогам Директиви визначення в ПКУ дати виникнення податкових зобов'язань за подією, що сталася раніше, буде отримана в процесі консультацій із Єврокомісією. При цьому надію на позитивну відповідь дає те, що в Законі про податок на додану вартість Чеської Республіки (ст. 22, п. (1)), котра є членом ЄС, зауважується, що платник зобов'язаний задекларувати податкове зобов'язання в день здійснення оподатковуваної операції або в день прийняття платежу, залежно від того, який із цих днів настане раніше. При постачанні товарів оподатковувана операція вважається здійсненою:

- a) у день постачання при продажу згідно з договором купівлі-продажу;
- b) у день приймання в інших випадках;
- c) у момент подачі сигналу під час продажу товару на аукціоні (в ході публічних торгів);
- d) у день передачі товару в користування [21].

Порядок визначення бази оподаткування в разі постачання товарів/послуг (ст. 188 ПКУ та розділ VII “База оподаткування” Директиви)

Хоча в Директиві це прямо не вказано, проте очевидно, що база оподаткування ПДВ операцій з постачання товарів/послуг визначається, виходячи з їхньої ринкової вартості. Не випадково перша стаття (ст. 72) розділу VII Директиви починається саме з встановлення ринкової вартості. Фактично це вартість (ціна), яка формується в операціях між незалежними сторонами в умовах вільної конкуренції, тобто в операціях, що відповідають принципу витягнутої руки (повна сума, котру мав би сплатити замовник незалежному постачальникові для отримання відповідних товарів чи послуг в умовах вільної конкуренції).

Відповідно до ПКУ, база оподаткування визначається, виходячи з договірної вартості товарів/послуг. Щодо цього визначення можна зробити два зауваження. По-перше, під час укладання договору його сторони домовляються про ціну, а не вартість товарів/послуг. По-друге, для позначення ціни товарів/послуг, встановленої сторонами договору, в ПКУ вживається термін “звичайна ціна” (згідно з пп. 14.1.71 ст. 14 “звичайна ціна — ціна товарів (робіт, послуг), визначена сторонами договору”), якому, на нашу думку, й варто віддати перевагу.

З одного боку, вживання однопорядкових термінів навряд чи можна визнати доцільним. З другого боку, визначення бази оподаткування операцій постачання товарів/послуг, виходячи зі звичайної ціни, наблизить ПКУ

до Директиви, оскільки в ПКУ звичайні ціни прирівнюються до ринкових (згідно з пп. 14.1.71 ст. 14, “якщо не доведено зворотне, вважається, що така звичайна ціна відповідає рівню ринкових цін”), тоді як договірні ціни можуть відрізнятися від ринкових (коли договори укладаються між пов’язаними особами). До того ж фраза “якщо не доведено зворотне” означає необхідність за певних обставин перевіряти відповідність звичайних цін ринковим, що також передбачено Директивою.

Визначення складу бази оподаткування в ПКУ, на відміну від Директиви, є некоректним. Якщо за Директивою до складу бази оподаткування включається все, що становить винагорода, одержану чи очікувану до отримання постачальником у обмін на поставку від замовника або третьої сторони (ст. 73), то згідно з ПКУ база оподаткування включає вартість товарів, які постачаються (передаються від продавця до покупця) плюс вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податків (продавцю) безпосередньо отримувачем товарів/послуг (покупцем), поставлених таким платником. Виходить, що база оподаткування товарів/послуг, які постачаються, включає їхню вартість, а також суму компенсації вартості цих товарів/послуг (у цьому разі — вартість матеріальних і нематеріальних активів), що є нісенітницею. Економічний сенс зустрічного руху товарів і матеріальних та/чи нематеріальних активів може полягати лише в тому, що активи передаються від покупця до продавця товарів як компенсація повної або частини їх вартості, винагорода за постачання товарів. Іншою частиною винагороди (за домовленістю сторін) можуть бути грошові кошти. І саме все це входить до бази оподаткування товарів. Отже, цей пункт доцільно викласти в іншій редакції: “До складу бази оподаткування включається все, що становить винагорода (кошти, вартість матеріальних та/чи нематеріальних активів), одержану чи очікувану до отримання постачальником у обмін на поставку від замовника або третьої сторони”.

Директива містить норми (ст. 80), якими регулюються питання контролю трансфертного ціноутворення при справлянні ПДВ (забезпечення відповідності бази оподаткування ПДВ ринковій ціні в разі поставки товарів чи послуг із використанням родинних або інших тісних особистих зв’язків, відносин управління, власності, членства, фінансових чи юридичних зв’язків). Аналогічні норми включені й у всі три закони про ПДВ, котрі були об’єктом нашого вивчення (Болгарії, Польщі та Чехії). В Україні такі норми відсутні (ПДВ виведений з-під контролю трансфертного ціноутворення), що не відповідає вимогам Директиви.

Розміри ставок податку (ст. 193 ПКУ та розділ VIII “Ставки” Директиви)

Розміри ставок податку в ПКУ відповідають вимогам Директиви ЄС:

1) стандартна ставка ПДВ є не меншою за 15 %;

2) знижена ставка 7 % відповідає обмеженням щодо їх кількості (одна або дві), розміру (не може бути меншою 5 %), переліку товарів, до яких вона застосовується (знижені ставки застосовуються лише до поставки товарів або

послуг за категоріями, визначеними в Додатку III. Зокрема, в ньому визначено товари: “(3) фармацевтична продукція такого роду, що зазвичай використовується для охорони здоров’я, профілактики захворювань та для лікування в медичних і ветеринарних цілях, включаючи продукцію, призначену для контрацепції й санітарного захисту)”.

Операції, що підлягають оподаткуванню за нульовою ставкою (ст. 195 ПКУ та глава 3 “Звільнення інших видів діяльності від оподаткування” Розділу IX Директиви)

Аналогом операцій, що оподатковуються за нульовою ставкою в Україні, в ЄС є операції, котрі звільняються від оподаткування, проте надають право на віднесення на зменшення податкового зобов’язання (право на податковий кредит). Згідно з Директивою це:

- операції постачання товарів замовникові за межами держави-члена, проте в межах Співтовариства (ст. 138);

- операції постачання товарів за межі Співтовариства або звільнення від оподаткування під час експорту (статті 146, 147);

- операції постачання послуг, пов’язаних з імпортом товарів, якщо вартість таких послуг включена до бази оподаткування (ст. 144);

- операції, що стосуються міжнародних перевезень (статті 148, 149);

- операції, які вважаються експортними (постачання товарів/послуг згідно з дипломатичними й консульськими домовленостями, а також міжнародними організаціями) (статті 151, 152);

- операції, пов’язані з міжнародною торгівлею (постачання товарів, призначених для представлення на митний огляд, для розміщення в безмитній зоні або вільному складі, в режимі митного складу чи внутрішньої переробки; постачання товарів, призначених для розміщення в режимі складу, що не є режимом митного складу; постачання товарів, якщо вони залишаються під режимом тимчасового ввезення з повним звільненням від імпортного мита або режимом зовнішнього транзиту (статті 156, 157, 158—161);

- операції, звільнені від оподаткування з метою експорту та в рамках торгівлі між державами-членами (ст. 164);

- операції, звільнені від оподаткування за підпунктами (а)—(f) ст. 135 (1), якщо замовник не має у Співтоваристві постійного місця здійснення підприємницької діяльності або якщо такі операції стосуються безпосередньо товарів, що експортуються зі Співтовариства.

Проте в окремих країнах ЄС, наприклад у Болгарії, застосовується така сама термінологія, як і в Україні, зокрема “податковий кредит” і “нульова ставка” щодо експортних та інших операцій. У деяких країнах ЄС нульова ставка ПДВ використовується як різновид зниженої ставки. Наприклад, у Великобританії більшість продуктів харчування оподатковується за нульовою ставкою (згідно з Директивою харчові продукти можуть оподатковуватися за зниженими ставками).

Щодо переліку операцій, котрі звільняються від оподаткування з віднесенням на зменшення податкового зобов'язання в ЄС та оподатковуються за нульовою ставкою в Україні, слід зазначити, що він має свої особливості. Зокрема, частина операцій, які в ЄС звільняються від оподаткування з віднесенням на зменшення податкового зобов'язання, в Україні не оподатковуються за нульовою ставкою. До таких операцій можна віднести:

1) операції постачання товарів, котрі пересилаються чи перевозяться за межі країни в особистому багажі подорожніх, за дотримання певних умов, однією з яких є перевищення сукупною вартістю поставки, включаючи ПДВ, 175 євро або еквівалентної суми в національній валюті (в Україні не є об'єктом оподаткування операції з вивезення за межі митної території України незалежно від обраного митного режиму товарів, митна вартість яких не перевищує еквівалент 150 євро);

2) операції:

(а) постачання товарів або послуг згідно з дипломатичними й консульськими домовленостями;

(б) постачання товарів чи послуг міжнародним організаціям, які визнані державними органами держави-члена, що приймає, та працівникам таких організацій, у межах та за умов, передбачених міжнародними конвенціями про утворення таких організацій, або угодами, укладеними з їхніми штаб-квартирами (в Україні такі операції звільняються від оподаткування);

3) операції, визначені підпунктами (с)—(g) ст. 148 Директиви:

(с) постачання, модифікація, ремонт, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду суден, зазначених у підпункті (а), та постачання, оренда, ремонт і технічне обслуговування обладнання, включаючи обладнання для риболовлі, вбудованого в них чи використовуваного на них. ПКУ (пп. 196.1.11 ст. 196) операції з надання послуг з агентування та фрахтування морського торговельного флоту судновими агентами на користь нерезидентів, які надають послуги з міжнародних перевезень пасажирів, їхнього багажу, вантажів чи міжнародних відправлень, віднесено до таких, що не є об'єктом оподаткування;

(d) постачання інших послуг, ніж зазначені в підпункті (с), на задоволення прямих потреб суден, вказаних у підпункті (а), або їхніх вантажів. ПКУ (п. 197.9 ст. 197) операції з постачання послуг, що надаються іноземним і вітчизняним суднам, які здійснюють міжнародні перевезення пасажирів, їхнього багажу й вантажів та оплачуються ними відповідно до законодавства України портовими зборами, віднесені до таких, що звільняються від оподаткування;

(f) постачання, модифікація, ремонт, технічне обслуговування, фрахтування або надання в оренду літальних апаратів, зазначених у підпункті (е), та постачання, оренда, ремонт і технічне обслуговування обладнання, вбудованого в них чи використовуваного на них;

(g) постачання інших послуг, ніж зазначені в підпункті (f), на задоволення прямих потреб літальних апаратів, вказаних у підпункті (е), або їхніх вантажів. ПКУ (п. 197.10 ст. 197) операції з постачання послуг з аеронавігаційного

обслуговування повітряних суден, які здійснюють міжнародні польоти в районах польотної інформації зони відповідальності України, віднесено до таких, що звільняються від оподаткування;

4) деякі інші операції.

Операції, що не є об'єктом оподаткування (ст. 196 ПКУ та глава 3 “Звільнення інших видів діяльності від оподаткування” Розділу IX Директиви)

У Директиві відсутнє таке поняття, як операції, що не є об'єктом оподаткування. Приймаючи рішення щодо збереження цього поняття чи відмови від нього (в такому разі частина операцій, викладених у ст. 196 ПКУ, мають бути визнані такими, що звільняються від оподаткування), варто керуватися такими аргументами.

Правові наслідки для платників, що провадять операції, які не є об'єктом оподаткування, та звільняються від оподаткування, однакові: зазначені операції не оподатковуються ПДВ і не дають права на податковий кредит. Отже, віднесення їх до одного класу операцій — звільнених від податку — є нейтральним як для платників, так і для бюджету.

Проте перелік операцій, викладених у ст. 196, включає такі, котрі (якщо виходити із сутності операцій) не можна звільняти від оподаткування, оскільки в них відсутній об'єкт оподаткування ПДВ (операція постачання товарів чи послуг). Наприклад, це операції з реорганізації (злиття, приєднання, поділу, виділення й перетворення) юридичних осіб; виплат у грошовій формі заробітної плати (інших прирівняних до неї виплат), а також пенсій, стипендій, субсидій; виплат дивідендів, роялті у грошовій формі або у вигляді цінних паперів, які здійснюються емітентом; оплати третейського збору та відшкодування інших витрат, пов'язаних із вирішенням спору третейським судом відповідно до закону; нарахування і сплати процентів або комісій у складі орендного (лізингового) платежу в межах договору фінансового лізингу тощо. Більшість цих операцій є платою за постачання товарів/послуг, а не самим постачанням товарів/послуг.

Поряд із зазначеними операціями стаття включає такі, в яких є об'єкт оподаткування, зокрема операції з продажу (погашення, викупу) за кошти цінних паперів; операції з передачі (повернення) майна в концесію, а також лізинг (оренду), крім передачі у фінансовий лізинг; надання послуг зі страхування, співстрахування або перестрахування (операції постачання фінансових послуг) тощо. Фінансові послуги є об'єктом оподаткування ПДВ, проте в більшості країн звільняються від оподаткування. Їх звільнення передбачене й Директивою.

Отже, перелік операцій, котрі не є об'єктом оподаткування, слід переглянути, вилучивши з нього операції, де є об'єкт оподаткування, та перенісши їх у статтю, де перелічуються операції, звільнені від оподаткування.

Операції, звільнені від оподаткування (ст. 197 ПКУ та розділ IX “Звільнення від оподаткування” Директиви)

Аналогом операцій, звільнених від ПДВ у ПКУ, є такі, що звільнені від оподаткування без права на віднесення на зменшення податкового

зобов'язання (на вирахування податку), в Директиві. До речі, у ПКУ цей перелік значно ширший, ніж у Директиві. Крім звільнень, аналогічних передбаченим у Директиві (звільнення освітніх і медичних послуг; поставки послуг і товарів, тісно пов'язаних із соціальним забезпеченням та роботою з соціального захисту — утримання осіб у будинках-інтернатах для громадян похилого віку й інвалідів, харчування та облаштування на нічліг і надання інших соціальних послуг бездомним особам у центрах обліку, закладах соціального захисту для бездомних осіб; постачання житла (об'єктів житлового фонду), крім їх першого постачання тощо), він включає звільнення операцій, які Директивою дозволяється оподатковувати за зниженими ставками (звільнення продуктів дитячого харчування; звільнення операцій із ввезення на митну територію України племінних чистопородних тварин, племінних (генетичних) ресурсів; постачання послуг із перевезення пасажирів міським пасажирським транспортом (окрім таксі), тарифи на котрі регулюються в установленому законом порядку; постачання послуг із поховання та постачання ритуальних товарів державними й комунальними службами тощо), а також специфічні для України звільнення, не передбачені Директивою: оплати вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідницько-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує такі кошти з рахунку органу, що здійснює казначейське обслуговування бюджетних коштів; безкоштовної передачі приладів, обладнання, матеріалів, окрім підакцизних, науковим установам і науковим організаціям, внесеним до Державного реєстру наукових організацій, яким надається підтримка держави; постачання в сільській місцевості сільськогосподарськими товаровиробниками послуг із ремонту шкіл, дошкільних закладів, інтернатів, закладів охорони здоров'я та надання матеріальної допомоги; постачання (передплати) та доставки періодичних видань друкованих засобів масової інформації (крім видань еротичного характеру) вітчизняного виробництва тощо.

У процесі перегляду системи податкових звільнень Україна може піти двома шляхами: 1) максимального скорочення системи за рахунок скасування не дозволених Директивою звільнень; 2) максимального використання можливостей для звільнень і знижених податкових ставок, які надає 112-а Директива. Другий шлях передбачає запровадження замість звільнень, не дозволених Директивою, оподаткування товарів і послуг, дозволених Додатком III, за зниженою податковою ставкою (7 %). При цьому можна розширити коло операцій, котрі будуть оподатковуватися за зниженою ставкою, включивши в нього ті, які зараз оподатковуються на загальних засадах, проте можуть оподатковуватися за зниженими ставками (харчові продукти для споживання людьми й тваринами, живі тварини, насіння, рослини; водопостачання; користування спортивними об'єктами; постачання послуг, що надаються у зв'язку з прибиранням вулиць і вивезенням сміття). Оскільки їх запровадження супроводжуватиметься втратами бюджету, його можливість та доцільність залежатимуть від стану державних фінансів, обраної

моделі державного регулювання економіки й пріоритетів державної підтримки, гостроти проблеми бюджетного відшкодування ПДВ (у зв'язку з розширенням сфери використання зниженої ставки вона може загостритися).

Податковий кредит (ст. 198 ПКУ та розділ X “Віднесення на зменшення податкового зобов'язання” Директиви)

Згідно з Директивою, “право на віднесення на зменшення податкового зобов'язання виникає за фактом виникнення податкових зобов'язань за податком, що може бути віднесений на зменшення податкового зобов'язання”. Іншими словами, право на податковий кредит у покупця виникає одночасно із фактом виникнення податкового зобов'язання в продавця.

Наступна стаття конкретизує, що платникові податку надається право відносити на зменшення податкового зобов'язання зазначені нижче суми ПДВ у тому обсязі, в якому товари й послуги використовуються в цілях операцій платника податку, що підлягають оподаткуванню. Крім цього, платникові податку надається право відносити на зменшення податкового зобов'язання сплачений у ціні придбаних товарів і послуг ПДВ у тому обсязі, в якому товари й послуги використовуються в низці операцій, звільнених від ПДВ. Проте по іншій групі звільнених операцій право на податковий кредит не виникає та податковий кредит не нараховується.

Це означає, що Директива передбачає віднесення на податковий кредит лише частини суми ПДВ, сплаченого в ціні придбаних товарів і послуг (котрі використовуються в оподатковуваних операціях і звільнених від ПДВ “з відшкодуванням”). У Законі про податок на додану вартість Чеської Республіки щодо цього зазначається таке: “Якщо платник використовує оподатковувану операцію як у межах своєї економічної діяльності, так і в цілях, не пов'язаних із нею, він має право на податкове вирахування лише в пропорційному розмірі, який відповідає межам використання для своєї економічної діяльності” (п. 1 § 75).

ПКУ не містить норми щодо визначення того, коли виникає право на податковий кредит. Фактично тут ототожнюється виникнення права на податковий кредит із нарахуванням такого кредиту, наслідком чого є норма: “Нарахування податкового кредиту здійснюється незалежно від того, чи такі товари/послуги та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях, а також від того, чи здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного податкового періоду”. Це означає, що до податкового кредиту відноситься вся сума ПДВ, сплачена в ціні придбаних товарів і послуг.

Проте, якщо такі товари/послуги, необоротні активи призначаються для їх використання або починають використовуватися в операціях, що не є об'єктом оподаткування, чи в операціях, звільнених від оподаткування, платник податку зобов'язаний нарахувати податкові зобов'язання та скласти й зареєструвати в Єдиному реєстрі податкових накладних зведену податкову

накладну за такими товарами та послугами, котрі використовуються в неоподатковуваних операціях.

Отже, норма щодо включення в податковий кредит усієї суми ПДВ, сплаченої в ціні придбаних товарів і послуг, у т. ч. тих, що використані в неоподатковуваних операціях, а потім нарахування податкових зобов'язань за фактом використання товарів та послуг у неоподатковуваних операціях є особливістю ПКУ, якої немає в Директиві.

Пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту (ст. 199 ПКУ та глава 2 “Пропорційне віднесення на зменшення податкового зобов'язання” розділу X Директиви)

Передусім варто зазначити, що стаття в ПКУ названа некоректно. Назву автоматично перенесли з однієї з перших редакцій ПКУ, коли справді визначалася частка податку, яку платник мав право віднести до податкового кредиту. Змісту статті в сучасній редакції відповідає така назва: “Визначення частки використання товарів та послуг в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях”.

Тепер щодо відмінностей у визначенні цієї частки в ПКУ та в Директиві:

1. У п. 199.1 ст. 199 визначається частка придбаних товарів і послуг (ПДВ по яких був віднесений до податкового кредиту), щодо котрих необхідно нарахувати податкові зобов'язання, якщо такі товари й послуги починають використовуватися в оподатковуваних і неоподатковуваних операціях. При цьому така частка має відповідати частці використання цих товарів/послуг у неоподатковуваних операціях.

Натомість у Директиві визначається частка ПДВ, що підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання (на податковий кредит), у випадку використання товарів і послуг у операціях, за якими ПДВ підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання, а також у операціях, за котрими ПДВ не підлягає такому віднесенню.

2. Директивою передбачені норми, відсутні в ПКУ, зокрема:

— надавати платникові податку повноваження (вимагати від платника податку) визначати частки для кожного напрямку його підприємницької діяльності за умови ведення окремого обліку за кожним таким напрямком;

— уповноважувати платника податку або вимагати від платника податку здійснювати віднесення на зменшення податкового зобов'язання на основі напрямків використання всіх товарів та послуг, або їхньої частини (стосовно всіх товарів і послуг, що використовуються для всіх операцій);

— встановлювати норми, за якими в тому разі, якщо сума ПДВ, котра не підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання платником податку, є незначною, вона вважатиметься нульовою.

Становлять інтерес норми закону про ПДВ Республіки Польща, в якому наголошується на важливості визначення пропорції з максимальним урахуванням специфіки діяльності платника й особливостей товарів та послуг,

котрі він придбаває. Щоб урахувати цю специфіку, обираючи спосіб визначення пропорції, можна використовувати такі дані:

1) середньорічну кількість осіб, які виконують виключно роботи, пов'язані з господарською діяльністю, в загальній середньорічній чисельності осіб, котрі виконують роботи в межах господарської діяльності та поза цією діяльністю;

2) середньорічну кількість робочих годин, призначених для робіт, пов'язаних із господарською діяльністю, в загальній середньорічній чисельності робочих годин, призначених для робіт, пов'язаних із господарською діяльністю та поза цією діяльністю;

3) річний оборот за наслідками господарської діяльності в річному обороті платника від господарської діяльності з додаванням доходів, одержаних від іншої діяльності, в т. ч. дотацій, субсидій та інших доплат подібного характеру, отриманих на фінансування діяльності, відмінної від господарської;

4) середньорічну площу, яка використовується для ведення господарської діяльності в загальній середньорічній площі, що використовується в господарській діяльності та поза цією діяльністю (абз. 2с ст. 86).

3. Згідно з ПКУ, частка використання товарів/послуг у оподатковуваних операціях визначається в поточному календарному році за даними попереднього календарного року. Платники податку, в яких протягом попереднього календарного року були відсутні неоподатковувані операції, а також новостворені платники податку проводять у поточному календарному році розрахунок частки використання товарів/послуг у оподатковуваних операціях на підставі розрахунку, визначеного за фактичними даними обсягів із постачання оподатковуваних і неоподатковуваних операцій першого звітного податкового періоду, в якому задекларовані такі операції.

Відповідно до Директиви, тимчасова частка на рік розраховується за операціями попереднього року (тобто так само). За відсутності операцій, що можуть бути взяті за основу, або якщо їхня сума є незначною, частка, яка підлягає віднесенню на зменшення податкового зобов'язання, оцінюється тимчасово платником податку на підставі його власних прогнозів під контролем із боку податкових органів (наприклад, шляхом складання протоколу з начальником податкової інспекції).

Підсумовуючи, можна зазначити таке: незважаючи на відмінності в механізмах нарахування сум податкового кредиту, передбачених ПКУ й Директивою, кінцевий результат їх застосування один — пропорційне віднесення сум податку до податкового кредиту, що відповідає частці використання товарів і послуг у оподатковуваних операціях. Це, на нашу думку, дає можливість не змінювати правила нарахування податкового кредиту в Україні.

Електронне адміністрування податку на додану вартість (ст. 200-1 ПКУ)

Директивою передбачено використання електронних рахунків та електронне зберігання рахунків, а також подання декларацій електронними засобами.

Не передбачено ведення електронного реєстру рахунків (податкових накладних) і електронне адміністрування ПДВ. Отже, останнє можна визнати таким, що не відповідає вимогам Директиви, тим більше, що воно є доволі складним та обтяжливим для платників.

Податкова накладна (ст. 201 ПКУ та глава 3 “Виставлення рахунків” розділу XI Директиви)

Постачання товарів або послуг і в Україні, й у будь-якій країні ЄС супроводжується оформленням документів, котрі незалежно від їх назви (податкова накладна — в Україні, рахунок — у Директиві ЄС, рахунок-фактура — в Законі про податок на додану вартість Республіки Болгарія, податковий документ — у Законі про податок на додану вартість Чеської Республіки) є документальним підтвердженням факту постачання товару або послуги.

Розглянемо відмінності податкових документів в Україні та в ЄС (згідно з Директивою).

1. Згідно з ПКУ, податкова накладна складається тільки в електронній формі. Директива надає державам-членам право складати та приймати рахунки як у електронному вигляді, так і на папері.

2. Відповідно до ПКУ, обов’язок скласти податкову накладну покладається на платника, в якого виникають податкові зобов’язання (продавця). Згідно зі ст. 200 Директиви, “Кожний платник податку має забезпечити виставлення рахунку або самостійно, або його замовником, або третьою стороною від його імені та за його дорученням”.

При цьому рахунки можуть бути складені замовником за поставку товарів чи послуг, здійснену йому платником податку, за попереднім узгодженням обох сторін та за умови існування процедури прийняття кожного рахунку платником податку, що постачає товари або послуги.

3. Ст. 221 (п. 2) Директиви надає державам-членам можливість звільняти платників податку від обов’язку виставляти рахунок за поставку товарів чи послуг, здійснену на їхній території, що є звільненою від оподаткування як із віднесенням ПДВ, сплаченого на попередньому етапі, на зменшення податкового зобов’язання, так і без нього. Проте й у Чехії, й у Болгарії звільнення від обов’язку виставляти рахунок поширюється лише на операції, звільнені від оподаткування без права на податкове вирахування (кредит). Відповідно до ПКУ, для операцій, що оподатковуються, й тих, які звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні. Ця норма не суперечить Директиві, оскільки п. 2 ст. 221 не є обов’язковим для виконання, надаючи державам-членам можливість звільняти платників податку від обов’язку виставляти рахунок за поставку товарів або послуг, звільнених від оподаткування.

4. Згідно з Директивою, держави-члени не можуть накладати на платників податку, що постачають товари чи послуги на їхній території, інші обов’язки або формальності, пов’язані з відправленням чи наданням рахунків електронними засобами (ст. 234).

Отже, норма ПКУ щодо обов'язкової реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі податкових накладних не відповідає вимогам Директиви. Ця норма накладає додаткові вимоги й обов'язки на платників ПДВ:

— на постачальників — сплачувати штраф у разі порушення встановленого терміну реєстрації податкових накладних у Єдиному реєстрі;

— на покупців — втратити право на включення сум ПДВ у податковий кредит у разі відсутності факту реєстрації платником податку — продавцем податкових накладних у Єдиному реєстрі.

Зміст (реквізити) податкової накладної та рахунків майже ідентичний, але є й певні відмінності:

1. Рахунки мають містити такі реквізити, не передбачені в податковій накладній:

1) дата здійснення або завершення поставки товарів чи послуг або дата, коли було здійснено платіж на рахунок, якщо така дата може бути визначена й відрізняється від дати виставлення рахунку;

2) база оподаткування по кожній ставці або звільнення від оподаткування;

3) всі дисконти й знижки, якщо вони не враховані в ціні за одиницю;

4) у разі, коли замовник відповідає за сплату ПДВ, посилання на чинне положення Директиви чи відповідне положення національного законодавства або будь-яке інше посилання, що вказує на застосування до поставки товарів чи послуг процедури зворотного нарахування;

5) у випадку застосування маржинальної схеми для турагентів посилання на ст. 306 чи відповідні положення національного законодавства або будь-яке інше посилання, що вказує на застосування маржинальної схеми;

6) у разі застосування одного зі спеціальних режимів, передбачених для вживаних товарів, витворів мистецтва, предметів колекціонування й антикваріату, посилання на статті 313, 326 чи 333 або на відповідні положення національного законодавства чи будь-яке інше посилання, що вказує на застосування одного з цих режимів.

2. Директива передбачає заходи зі спрощення (котрих немає в ПКУ), зокрема можливість у окремих випадках не наводити в рахунках, що стосуються поставки товарів або послуг на їхній території, деякі з реквізитів:

(а) якщо сума рахунку є незначною;

(б) якщо комерційна чи адміністративна практика відповідної галузі або технічні умови виставлення рахунків ускладнюють дотримання всіх обов'язків, передбачених статтями 226 і 230.

3. Директива встановлює, що кожний платник податку веде реєстр товарів, відісланих або перевезених такою особою чи за її дорученням до місця призначення за межами території держави-члена відправлення, але в межах території Співтовариства, а також реєстр, що забезпечує ідентифікацію товарів, відправлених йому з іншої держави-члена платником податку, ідентифікованим у цілях ПДВ у такій державі-члені.

Згідно з ПКУ, платники податку ведуть облік операцій із постачання товарів/послуг, котрі підлягають оподаткуванню та які не є об'єктами оподаткування й звільнені від нього.

Спеціальні схеми

Важливою складовою Директиви є розділ XII “Спеціальні схеми”, який, відповідно до Угоди, Україна не зобов’язана імплементувати у своє податкове законодавство. Проте відсутність зобов’язання запровадити в нашій країні, наприклад, спеціальну схему із фіксованою ставкою для фермерів або для малих підприємств ще не означає можливості й далі використовувати специфічні спеціальні податкові режими — єдиний податок для малих підприємств чи спеціальний режим оподаткування ПДВ діяльності у сфері сільського та лісового господарства, а також рибальства. Тому аналіз спеціальних схем у Директиві дає змогу не тільки з’ясувати їхні особливості та механізм застосування, а й встановити, які пільги для малих підприємств або фермерів не суперечать Директиві та можуть використовуватися в Україні.

Розглянемо окремі з цих схем.

Спеціальна схема для малих підприємств (глава 1 розділу XII Директиви). Директива дозволяє застосовувати для малих підприємств спрощені процедури на кшталт схем із фіксованою ставкою для нарахування і справляння ПДВ. Окрім того, малим підприємствам можуть надаватися звільнення від оподаткування та диференційовані податкові пільги.

При цьому визначено, що звільнення від ПДВ можуть надаватися платникам, у яких обсяг річного обороту є нижчим від встановленого для країни верхнього порога (ліміту). Натомість платникам, чий річний оборот перевищує верхній ліміт, можуть надаватися диференційовані податкові пільги.

Встановлено, що платники податку, котрі мають право на звільнення від ПДВ, можуть обрати або звичайний режим ПДВ, або спрощені процедури. У такому разі вони мають право на будь-які диференційовані податкові пільги, передбачені національним законодавством.

Директивою (ст. 287) визначено верхній ліміт (поріг) річного обороту для кожної країни-члена, а також його склад (суми, з яких він складається, без урахування ПДВ).

В Україні малі підприємства, річний оборот котрих є меншим за встановлений поріг (1 млн грн), не є платниками ПДВ, проте можуть зареєструватися його платниками на добровільних засадах. Окрім того, малі підприємства можуть бути платниками єдиного податку, наявність якого суперечить вимогам Директиви. Безумовно, у процесі переговорів із Єврокомісією Україна може спробувати обґрунтувати необхідність збереження на певний період єдиного податку для малих підприємств, однак рано чи пізно його треба буде замінити на інші форми державної підтримки, дозволені в ЄС.

Спільна схема із фіксованою ставкою для фермерів (глава 2 Директиви і ст. 209 “Спеціальний режим оподаткування діяльності у сфері сільського та

лісового господарства, а також рибальства” ПКУ). Відповідно до п. 1 ст. 296 глави 2 Директиви, фермери в країнах ЄС можуть сплачувати ПДВ або за звичайною, або за спеціальною схемою, передбаченою главою 1, або за схемою із фіксованою ставкою. При цьому спеціальна схема, передбачена главою 1, — це спеціальна схема для малих підприємств, яка включає: спрощені процедури нарахування та справляння (на кшталт схем із фіксованою ставкою), а також звільнення від оподаткування (отже, фермери, річний оподатковуваний оборот котрих менший від граничної норми, можуть звільнитися від сплати ПДВ) чи диференційовані пільги.

Модель фіксованої ставки передбачає, що фермери звільняються від сплати ПДВ. Однак до цін на сільськогосподарську продукцію, яку фермери, що користуються схемою фіксованої ставки, продають платникам податку, котрі користуються іншим режимом, застосовуються фіксовані компенсаційні процентні норми, які дозволяють фермерам на фіксованій ставці відшкодувати ПДВ, сплачений при купівлі товарів, використаних у процесі виробництва сільськогосподарської продукції. Компенсація за фіксованою ставкою здійснюється або замовником, або державними органами. При цьому замовник — платник податку, що сплачує компенсацію за фіксованою ставкою, має право відносити на зменшення податкового зобов'язання суму компенсації з ПДВ (п. 1 ст. 303).

Щодо величини фіксованих компенсаційних процентних норм слід зазначити, що вони можуть бути різними для лісового господарства, а також для різних підгалузей сільського й рибного господарства. При цьому держави-члени доводять до відома Єврокомісії фіксовані компенсаційні процентні норми перш ніж їх застосовувати. Держави-члени можуть також зменшувати такі процентні норми до нуля.

Фіксовані компенсаційні процентні норми розраховуються на основі макроекономічної статистики лише по фермерах на фіксованій ставці за три попередніх роки. Такі норми не повинні забезпечувати надання фермерам на фіксованій ставці відшкодувань у обсязі, більшому від нарахованого вхідного ПДВ.

Отже, основною відмінністю спецрежиму ПДВ в Україні від режиму фіксованої ставки є те, що останній передбачає встановлення цієї ставки на рівні, достатньому для відшкодування лише “вхідного ПДВ”. Як зазначається в Директиві, “Держави-члени можуть застосовувати до фермерів, відповідно до цієї глави, схему з фіксованою ставкою, спрямовану на взаємозалік ПДВ, нарахованого на купівлю товарів і послуг, здійснену фермерами на фіксованій ставці”. Ще однією відмінністю є те, що в Україні додатна різниця між сумою податкових зобов'язань звітного (податкового) періоду та сумою податкового кредиту звітного (податкового) періоду в певному розмірі може перераховуватися на спеціальні рахунки, відкриті сільськогосподарським підприємствам — суб'єктам спеціального режиму оподаткування в установах банків та/або органах, що здійснюють казначейське обслуговування бюджетних коштів.

Стосовно диференційованих податкових пільг варто зауважити, що Директивою (Додаток III) дозволяється оподатковувати за зниженими ставками харчові продукти (в т. ч. напої, за винятком алкогольних) для споживання людьми й тваринами, живих тварин, насіння, рослини та інгредієнти, як правило, призначені для приготування харчових продуктів; продукцію, котра зазвичай використовується як доповнення до харчових продуктів чи їх заміник.

Таким чином, хоча згідно з Угодою про асоціацію Україна не зобов'язана запроваджувати режим фіксованої ставки для фермерів, враховуючи наявність у цій сфері спеціального режиму оподаткування ПДВ, що не відповідає вимогам Директиви, вона зобов'язана або його скасувати, перевівши сільське й лісове господарство, а також рибальство на загальний режим оподаткування, або привести цей режим у відповідність із режимом фіксованої ставки. Іншим видом пільг, надання котрих не суперечить Директиві, може бути запровадження зниженої ставки для окремих видів сільськогосподарської продукції. Проте ймовірним наслідком таких заходів є зменшення надходжень ПДВ до бюджету та зростання вимог на бюджетне відшкодування податку.

Підсумовуючи викладене, варто зазначити: незважаючи на істотне наближення розділу V Податкового кодексу України до 112-ї Директиви Ради ЄС завдяки багаторічним реформаторським зусиллям вітчизняних фінансистів, залишається чимало положень ПКУ, які тією чи іншою мірою не відповідають Директиві. Змінивши більшість із них, ми поліпшимо вітчизняне податкове законодавство. Утім, окремі зміни можуть бути відчутними для платників (перегляд системи податкових пільг і спецрежимів для малих підприємств та сільськогосподарських товаровиробників) чи держави (скасування системи електронного адміністрування ПДВ), тому Україна може бути зацікавлена в їх відтермінуванні.

Насамперед можуть бути внесені зміни, які стосуються формулювань, виправлення помилок (наприклад, при визначенні бази оподаткування), доповнення розділу V ПКУ відсутніми в ньому положеннями з Директиви. Перегляд системи податкових звільнень можливий у разі зростання потреби у фінансній консолідації. Скасування системи електронного адміністрування ПДВ, очевидно, стане останнім заходом у процесі наближення податкового законодавства України до 112-ї Директиви ЄС, оскільки з його запровадженням пов'язані сподівання на зменшення масштабів зловживань на відшкодуванні податку.

При цьому, як показує досвід адаптації податкового законодавства пост-соціалістичних країн у процесі їх інтеграції до ЄС, вони могли домовлятися з Єврокомісією про надання їм перехідного періоду, протягом якого зберігались окремі норми національного податкового законодавства, що не відповідали положенням директив, але були важливими для досягнення цілей національної податкової й економічної політики. Цей досвід може використати й Україна.

Список використаних джерел

1. *Appel H.* Tax Politics in Eastern Europe: Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise. — Ann Arbor : University of Michigan Press, 2011 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://muse.jhu.edu/book/1757>.
2. *Cnossen S.* How should Tobacco be Taxed in EU-Accession Countries? CESIFO Working Paper. — 2001. — No. 539, August [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://repub.eur.nl/pub/817/rm%25200109.pdf>.
3. *Cnossen S.* Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries: A Comparative Survey and Evaluation / S. Cnossen. — Paris : OECD, 1998 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/value-added-taxes-in-central-and-eastern-european-countries_9789264163492-en.
4. Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization / M. Kohlhaas, K. Schumacher, J. Diekmann and others // Discussion Paper 462. — 2004 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://ecomod.net/sites/default/files/document-conference/ecomod2004/301.pdf>.
5. *Kulawczuk P.* Impact of Tax Harmonization with EU on Economies of Central European Countries during the Pre-Accession Period / P. Kulawczuk, M. Bąk, A. Szcześniak [Електронний ресурс]. — Режим доступу: https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCIV_15_paper_02.pdf.
6. *Karolak A.* Adaptation Process of a Polish Tax Law to European Union Norms — Harmonization of a Value Added Tax / A. Karolak // Economics & Sociology. — 2011. — Vol. 4, No. 1. — P. 54—63.
7. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін. — К. : Алерта, 2012. — 222 с.
8. *Крисоватий А. І.* Податкові трансформації в ЄС та податкова політика України в контексті євроінтеграції : монографія / А. І. Крисоватий, В. М. Мельник, Т. В. Кошук ; за ред. А. І. Крисоватого. — Т. : ТНЕУ, 2014. — 236 с.
9. *Лисецька Н. М.* Впровадження європейських стандартів акцизного оподаткування: досвід для України / Н. М. Лисецька // Глобальні та національні проблеми економіки. — 2015. — № 4. — С. 848—852.
10. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. — К. : НДФІ, 2006. — 320 с.
11. Трансформація акцизної політики в Україні : монографія / В. І. Коротун, С. С. Брехов, Н. В. Новицька та ін. ; за заг. ред. В. І. Коротуна. — Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2015. — 404 с.
12. *Шевчук В. О.* Гармонізація податкового законодавства у країнах Європейського Союзу: досвід для України / В. О. Шевчук, Р. Ю. Римарська // Стратегічні пріоритети. — 2008. — № 3 (8). — С. 100—111.
13. Википедія. Викисловарь [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <https://ru.wiktionary.org/wiki/%D1%81%D0%B1%D0%BB%D0%B8%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0>.
14. Енциклопедичний словник бізнесмена: менеджмент, маркетинг, інформатика / за заг. ред. М. І. Молдованова. — К. : Техніка, 1993. — 856 с.
15. *Додонов В. Н.* Большой юридический словарь / В. Н. Додонов, В. Д. Ермаков, М. А. Крылова и др. — М. : ИНФРА-М, 2001. — 790 с.
16. Стратегія інтеграції України до Європейського Союзу : затв. Указом Президента України від 11.06.1998 № 615/98 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/615/98>.
17. Сучасний тлумачний словник української мови / за заг. ред. В. В. Дубічинського. — Х. : ВД “Школа”, 2006. — 1008 с.
18. Директива Ради 2006/112/ЄС від 28.11.2006 про спільну систему податку на додану вартість [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://old.minjust.gov.ua/45885>.
19. Податковий кодекс України : закон України від 02.12.2010 № 2755-VI [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.

20. Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. А. Вознюк. — К. : Знання, 2007. — 1072 с.
21. Закон о налоге на добавленную стоимость Чешской Республики [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://taxlink.ua/>.
22. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та асquis ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водяніков, І. Коноваленко. — Х. : Консум, 2004. — 960 с.
23. Закон о налоге на добавленную стоимость Республики Болгария [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://taxlink.ua/>.
24. Закон о налоге на товары и услуги Республики Польша [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://taxlink.ua/>.
25. Словник сучасної економіки МакМіллана / пер. з англ. — 4-те вид. — К. : АртЕк, 2000. — 640 с.
26. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services // OJ L 44, 20.2.2008. — P. 11—22.

References

1. Appel, H. (2011). *Tax Politics in Eastern Europe: Globalization, Regional Integration, and the Democratic Compromise*. Ann Arbor: University of Michigan Press.
2. Cnossen, S. (2001). How should Tobacco be Taxed in EU-Accession Countries? *CESIFO Working Paper*, 539, august. Retrieved from <http://repub.eur.nl/pub/817/rm%25200109.pdf>.
3. Cnossen, S. (1998). *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries: A Comparative Survey and Evaluation*. Paris: OECD. Retrieved from http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/value-added-taxes-in-central-and-eastern-european-countries_9789264163492-en.
4. Kohlhaas, M., Schumacher, K., Diekmann, J. (2004). Economic, Environmental and International Trade Effects of the EU Directive on Energy Tax Harmonization. *Discussion Paper*, 462. Retrieved from <http://ecomod.net/sites/default/files/document-conference/ecomod2004/301.pdf>.
5. Kulawczuk, P., Bąk, M., Szcześniak, A. (n. d.). *Impact of Tax Harmonization with EU on Economies of Central European Countries during the Pre-Accession Period*. Retrieved from https://www.cerge-ei.cz/pdf/gdn/rrc/RRCIV_15_paper_02.pdf.
6. Karolak, A. (2011). Adaptation Process of a Polish Tax Law to European Union Norms — Harmonization of a Value Added Tax. *Economics & Sociology*, 4, 1, 54—63.
7. Bilec`ka, H. M., Karmalita, M. V., Kuc, M. O. (2012). *Harmonizaciya podatkovoho zakonodavstva: ukrayins`ki realiyi* [Harmonisation of tax laws: Ukrainian realities]. Ky`yiv: Alerta [in Ukrainian].
8. Kry`sovaty`j, A. I., Mel`ny`k, V. M., Koshhuk, T. V. (2014). *Podatkovi transformaciyi v YeS ta podatkova polity`ka Ukrayiny` v konteksti yevrointehracyi* [Tax transformation in EU tax policy in the context of European integration of Ukraine]. Ternopil` : Ternopil`s`kij nacional`nij ekonomichnij universitet [in Ukrainian].
9. Ly`sec`ka, N. M. (2015). *Vprovadzhennya yevropejs`ky`x standartiv akcy`znoho opodatkovannya: dosvid dlya Ukrayiny`* [The introduction of European standards of excise taxation: experience for Ukraine]. *Hlobal`ni ta nacional`ni problemy` ekonomiky`* [Global and national economic problems], 4, 848—852 [in Ukrainian].
10. Sokolovs`ka, A. M., Yefy`menko, T. I., Lunina, I. O. (2006). *Sy`sstema podatkovy`x pil`h v Ukrayini u konteksti yevropejs`koho dosvidu* [The system of tax incentives in the Ukraine in the context of European experience]. Ky`yiv: Akademiya finansovoho upravlinnya [in Ukrainian].
11. Korotun, V. I., Brexov, S. S., Novy`c`ka, N. V. (2015). *Transformaciya akcy`znoyi polity`ky` v Ukrayini* [Transformation excise policy in Ukraine]. Irpin` : Vy`davny`ctvo Nacional`noho universy`tetu Derzhavnoyi podatkovoyi sluzhby` Ukrayiny` [in Ukrainian].
12. Shevchuk, V. O., Ry`mars`ka, R. Yu. (2008). *Harmonizaciya podatkovoho zakonodavstva u krayinax Yevropejs`koho Soyuzu: dosvid dlya Ukrayiny`* [Harmonization of tax legislation in the European Union: experience for Ukraine]. *Stratehichni priory`tety`* [Strategic priorities], 3 (8), 100—111 [in Ukrainian].

13. *Wikipedia*. (n. d.). Retrieved from <https://ru.wiktionary.org/wiki/%D1%81%D0%B1%D0%BB%D0%B8%D0%B6%D0%B5%D0%BD%D0%B8%D0>.
14. Moldovanova, M. I. (Ed.). (1993). *Ency'klopedy'chny'j slovny'k biznesmena: menedzhment, markety'nh, informaty'ka* [Businessman Collegiate Dictionary: management, marketing, computer science]. Ky'yiv: Tekhnika [in Ukrainian].
15. Dodonov, V. N., Ermakov, V. D., Kry'lova, M. A. (2001). *Bol'shoj yuridicheskij slovar'* [Large juridical dictionary]. Moskva: INFRA-M [in Russian].
16. President of Ukraine. (1998). *Stratehiya intehtacyi Ukrayiny' do Yevropejs'koho Soyuzu* [The strategy of integrating Ukraine into the European Union] (Order № 615/98, June 11). Retrieved from <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/615/98> [in Ukrainian].
17. Dubichy'ns'ky'j, V. V. (Ed.). (2006). *Suchasny'j tlumachny'j slovny'k ukrayins'koyi movy'* [Dictionary of Modern Ukrainian language]. Xarkiv: Shkola [in Ukrainian].
18. Council of Europe. (2006). *Pro spil'nu sy'stemu podatku na dodanu vartist'* [On the common system of value added tax] (Directive 2006/112/EC, November 28). Retrieved from <http://old.minjust.gov.ua/45885> [in Ukrainian].
19. Verkhovna Rada of Ukraine. (2010). *Podatkovy'j kodeks Ukrayiny'* [Tax Code of Ukraine] (Law № 2755-VI, December 2). Retrieved from <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].
20. Zahorodnij, A. H., Voznyuk, H. L. (2007). *Finansovo-ekonomichny'j slovny'k* [Financial and economic dictionary]. Ky'yiv: Znannya [in Ukrainian].
21. Parliament of the Czech Republic. (2004). *O naloge na dobavlenynyuy stoimost'* [On Value Added Tax] (Law № 235/2004, April 1). Retrieved from <http://taxlink.ua/> [in Russian].
22. Vovk T., Vodyannikov O., Konovalenko I. (2004). *Podatkovi aspekty' prava SOT ta acquis YeS. Oriyenty'ry' podatkovoyi reformy' v Ukrayini* [Tax aspects of WTO law and the EU acquis. Landmarks tax reform in Ukraine]. Xarkiv: Konsum [in Ukrainian].
23. The Parliament of the Republic of Bulgaria. (2006). *O naloge na dobavlenynyuy stoimost'* [On Value Added Tax] (Law № 63). Retrieved from <http://taxlink.ua/> [in Russian].
24. The Parliament of the Republic of Poland. (2004). *O naloge na tovary' i uslugi* [Tax on goods and services] (Law, May 12). Retrieved from <http://taxlink.ua/> [in Russian].
25. *Macmillan Dictionary of Modern Economics*. (1992). 4th ed.
26. Council Directive 2008/8/EC of 12 February 2008 amending Directive 2006/112/EC as regards the place of supply of services. OJ L 44, 20.2.2008.