

СРАВНИТЕЛЬНЫЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ УКРАИНЫ И ЕВРОПЕЙСКОГО СОЮЗА В СФЕРЕ КОСВЕННОГО НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В соответствии с Соглашением между Европейским Союзом (ЕС) и Украиной сближение законодательства Украины и ЕС является важнейшим условием усиления экономических связей между странами. Согласно программе интеграции Украины в ЕС приоритетность сотрудничества Украины с отдельными Государствами-членами ЕС вызвана тем, что данное сближение будет определять направления экономического прогресса и политическую стабильность в регионе в долгосрочной перспективе. Тесное сотрудничество Украины и ЕС позволит обеспечить в Украине благоприятный климат для внутренних и внешних инвестиций, свободное движение капитала, улучшить условия защиты инвестиций. Украина взяла на себя обязательства по приведению украинского законодательства в соответствие с законодательством ЕС.

Одновременное использование в Государствах ЕС таких форм достижения когерентности, как сближение, унификация и гармонизация, позволили эффективно сочетать национальный налоговый суверенитет и над-национальные интересы [1, с. 62].

Сближение является наиболее мягкой формой правового воздействия на сложившиеся системы. Оно осуществляется через согласование общих подходов и концепций, совместную разработку правовых принципов и отдельных решений, обеспечение их взаимного соответствия. В отличие от сближения унификация — это уже кардинальная мера. Она предусматривает обязательное единообразие юридических норм и правил. Гармонизация — это выработка общего курса государств в определенной сфере правоотношений на соответствующем этапе интеграции. Она подразумевает согласованность правового регулирования, синхронность и последовательность принятия актов, приоритетность международных договоров и соглашений над национальным законодательством. В налоговой сфере предполагается сохранение самобытности национальных систем [1, с. 62, 63].

Термин «адаптация» (от позднелатинского adaptation — приспособление).

В действующем законодательстве Украины используются термины «адаптация» и «сближение» [2]. На протяжении последних десяти лет наблюдается повышенный интерес ученых к проблемам, посвященным адаптации, сближения и гармонизации налогового законодательства Украины к налоговому законодательству ЕС.

В Украине также как и в налоговом законодательстве ЕС по способу взимания различают прямые и косвенные налоги. Прямые налоги взимаются непосредственно с имущества или доходов налогоплательщика. К прямым налогам относятся: подоходный налог, налог на прибыль корпораций, налог на операции с ценными бумагами, земельный налог, налог на имущество, налог на наследство и другие. Косвенные налоги включаются в цену товаров и услуг. В зависимости от объектов взимания косвенные налоги подразделяются на косвенные индивидуальные, которыми облагаются строго опреде-

ленные группы товаров; косвенные универсальные, которыми облагаются в основном все товары и услуги; фискальные монополии, которыми облагаются все товары, производство и реализация которых сосредоточены в государственных структурах; таможенные пошлины, которыми облагаются товары и услуги при совершении экспортно-импортных операций.

На сегодняшний день налоговая система Украины не может быть отнесена к числу институтов, создающих благоприятные условия для экономического роста. Как отмечает А. Соколовская, не смотря на то, что в европейских странах с развитой рыночной экономикой соотношение между налоговой нагрузкой на потребление, труд и капитал аналогично тому, которое имеет место в Украине, все же эти богатые страны с большим экономическим потенциалом, имеют возможность поступиться экономической эффективностью ради справедливости в распределении доходов. Именно поэтому в процессе реформирования налоговой системы Украины, по мнению А. Соколовской, приоритетным является снижение налоговой нагрузки на капитал [3, с. 81].

Что касается использования непрямых налогов в развитых странах и в развивающихся странах, то налоговые системы этих стран существенно различаются. Налоговые системы богатых европейских стран отдают предпочтение универсальным непрямым налогам, преимущественно налогу на добавленную стоимость (НДС). По мнению И. Педь, это связано с тем, что НДС имеет более широкую базу налогообложения и является более нейтральным с точки зрения влияния на процесс принятия экономических решений относительно инвестиций и потребления [4, с. 86]. Увеличение мобильности капитала и обострение международной налоговой конкуренции в сфере прямого налогообложения постепенно повысили фискальное значение непрямых налогов [4, с. 90].

Адаптация налогового законодательства Украины к законодательству ЕС — длительный и постепенный процесс, требующий изучения действующего налогового законодательства в странах ЕС, проведения сравнительного анализа с целью создания условий для равноправного партнерства Украины с ЕС, улучшения условий деятельности иностранных компаний в Украине и создания благоприятного инвестиционного климата.

Сближение налогового законодательства Украины с законодательством ЕС в сфере косвенного налогообложения призвано не только согласовать условия взимания и ставки косвенных налогов с действующими в ЕС, но и содействовать внедрению равноправного режима свободной торговли между Украиной и ЕС.

Вопросы исследования и анализа развития налоговой политики Украины в сфере косвенного налогообложения с целью ее адаптации к налоговой политике ЕС особенно актуальны в настоящее время и требуют дальнейшего углубления. В условиях финансового кризиса сближение налогового законодательства Украины и ЕС позволит со-

здать в Украине благоприятный инвестиционный климат и привлечь иностранные инвестиции в экономику.

Целью настоящей статьи является сравнительный анализ налоговой политики Украины и ЕС в сфере косвенного налогообложения, определение сфер, в которых налоговая политика Украины не удовлетворяет требованиям ЕС, приводит к налоговой дискриминации на внутреннем рынке, не обеспечивает свободного движения товаров, капиталов и платежей, и не способствует привлечению инвестиций в экономику Украины.

Суть косвенного налогообложения состоит в том, что окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара.

Сторонниками косвенного налогообложения были А. Смит и Д. Рикардо, которые обосновывали его через идею добровольности. Эта идея основывается на том, что косвенные налоги менее обременительны, чем прямые, потому что их легко избежать путем не приобретения покупателем налогооблагаемого товара. Французский экономист, основоположник школы физиократов Франсуа Кенэ считал, что важно не только знать, какую часть ежегодно создаваемых богатств облагать, но не менее важно найти такую форму обложения, которая была бы наименее обременительной для нации [5, с. 46]. Важно отметить, что идея меньшей обременительности косвенных налогов не нашла своего подтверждения в США. В этой стране огромная роль принадлежит общественному мнению, настроенному против косвенного налогообложения как более несправедливого по сравнению с прямым налогообложением (поскольку размер косвенного налогообложения не зависит ни от дохода, ни от имущества). Поэтому на протяжении XX в. в США косвенные налоги составляли 1/3 собираемых налогов, а прямые налоги — 2/3 [6, с. 84].

Как отмечают И. Педь и О. Гусак «Питома вага податку на додану вартість є найбільшою серед податкових надходжень від податків на споживання, причому з початку 2000-х рр. вона постійно зростає. Хоча частка ПДВ є найбільшою у загальному рівні податків на споживання, питома вага інших податків теж є суттєвою та коливається з 28,6 % (Швеція) та 32,2 % (Естонія) до 45,6 % (Люксембург) й 43 % в Угорщині та Мальті, причому якщо останні компенсують менші надходження від ПДВ надходженнями від інших аналогічних податків на споживання, в Люксембургу це відбувається за рахунок акцизних зборів» [7, с. 148].

Величина ставки НДС в Украине (20 %) является достаточно приемлемой в сравнении с величиной ставок этого налога в странах ЕС. В то же время важно отметить, что в условиях Украины взимание НДС имеет свои особенности.

По данным Комитета Верховной Рады Украины по вопросам бюджета поступление НДС в Государственный бюджет Украины увеличилось с 12,6 млрд. грн. в 2003 г. до 84,6 млрд. грн. в 2009 г. или с 22,5 % до 40,3 % в общей сумме доходов Государственного бюджета. При этом важно подчеркнуть, что поступления от НДС в основном выросли за счет НДС, взимаемого из ввезенных на территорию Украины товаров с 9,5 млрд. грн. в 2003 г. до 73,2 млрд. грн. в 2009 г. (в 7,7 раза) или с 16,9 % до 34,9 % в общей сумме доходов Государственного бюджета [8]. Безусловно, здесь важная составляющая объемов и тамо-

женной стоимости нефти и газа, которые за рассматриваемый период времени неуклонно возрастали.

Что касается НДС из произведенных в Украине товаров (работ, услуг), то его величина выросла с 3,1 млрд. грн. в 2003 г. до 11,4 млрд. грн. в 2009 г. (в 3,7 раза) В то же время доля поступлений НДС из произведенных в Украине товаров (работ, услуг) в общей сумме доходов Государственного бюджета в 2009 г. по сравнению с 2003 г. снизилась с 5,5 % до 5,4 %. Исключением были 2005–2007 гг., поскольку именно в этот период суммы НДС из произведенных в Украине товаров (работ, услуг) составляли, соответственно, 10,8 млрд. грн., 18,5 млрд. грн. и 17,7 млрд. грн. или 10,3 %, 13,9 % и 10,7 % в общей сумме доходов Государственного бюджета [8].

И причина кроется не в самом налоге, а в среде, в которой он применяется. Речь идет о низкой налоговой культуре в Украине. Наличие различных схем уклонения от уплаты НДС и приводит к снижению доли НДС из произведенных в Украине товаров (работ, услуг) в общей сумме доходов Государственного бюджета. Безусловно, изменить налоговую культуру путем проведения налоговых реформ и адаптации налогового законодательства к законодательству ЕС невозможно. Но учитывать это и принимать все возможные меры для устранения коррупции и повышения налоговой культуры крайне необходимо.

В странах ЕС действуют механизмы сотрудничества в сфере косвенного налогообложения, позволяющие его совершенствовать, прежде всего, путем борьбы с мошенничеством с НДС. Достижения ЕС в этой сфере стали возможны благодаря своевременному получению доказательной базы и развитию специальных систем обмена информацией.

Важно отметить, что заключение Украиной международных договоров об устранении двойного налогообложения с большинством стран СНГ, Европы, Азии, Америки, являющихся крупными партнерами в торговой и инвестиционной сферах, не позволило увеличить поступление прямых иностранных инвестиций в Украину. К примеру, поступление прямых иностранных инвестиций в Украину из стран ЕС на протяжении 2007–2009 гг. имеет тенденцию к существенному снижению (см. табл. 1).

Снижение объемов инвестиций свидетельствует о недостаточно благоприятном инвестиционном климате в Украине.

Экономический и валютный союз ЕС являются примером реальных возможностей межгосударственной интеграции с целью укрепления своих конкурентных позиций в мире. При этом главной особенностью регулирования налогообложения в ЕС является отсутствие общего документа аналогичного Налоговому кодексу в России или недавно принятому Налоговому кодексу в Украине.

Таблица 1
Объем прямых инвестиций в Украину из стран ЕС
в 2004–2009 гг.*

\$ млрд. США

| 2004 г. | 2005 г. | 2006 г. | 2007 г. | 2008 г. | 2009 г. |
|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
| 0,8 | 6,8 | 4,3 | 7,9 | 6,2 | 3,2 |

* Составлено по данным Государственного комитета статистики Украины [9]

К источникам налогового права ЕС относятся: учредительные акты Сообщества, Регламенты, Директивы, Решения, Заключения, Рекомендации, решения Суда ЕС. Национальное налоговое законодательство Государств-членов не должно нарушать положений налогового права Европейского сообщества.

Согласно Закону Украины «Об Общегосударственной программе адаптации законодательства Украины к законодательству Европейского Союза» адаптация украинского законодательства является приоритетным направлением украинской внешней политики [2, с. 1]. В Законе определены приоритетные сферы адаптации. К одной из приоритетных сфер адаптации законодательства относятся налоги, включая прямые и непрямые.

В соответствии со ст.183 Договора об учреждении ЕС (или Лиссабонского договора о внесении изменений в Договор о Европейском союзе и Договор об учреждении Европейского сообщества от 13.12.2007 г.), отношения между ЕС и третьими странами должны строиться на основе, исключающей дискриминационный характер [10].

Целью адаптации налогового законодательства Украины к законодательству ЕС является не его полная гармонизация, а координация в тех сферах, где налоговые отношения приводят к возникновению недобросовестной налоговой конкуренции, налоговой дискриминации на внутреннем рынке, выработка новых принципов и механизмов устранения двойного налогообложения, обеспечение борьбы с налоговыми правонарушениями, обеспечение свободного движения товаров, капиталов и платежей.

В ЕС урегулированы налоговые вопросы, касающиеся создания общей системы налогообложения материнских и дочерних компаний; слияния, разделения и обмена акциями компаниями, которые находятся под юрисдикцией различных Государств-членов; вопросы корректирования прибыли связанных лиц; создания более благоприятных налоговых условий для деятельности малых и средних предприятий.

Распоряжением Кабинета Министров Украины от 19.02.2007 г. № 56-р. была одобрена Концепция реформирования налоговой системы Украины [11]. В соответствии с этой Концепцией, с целью построения социально-ориентированной, конкурентоспособной рыночной экономики и интеграции в ЕС, реформирование налоговой системы Украины запланировано осуществлять до 2015 г.

Одной из стратегических целей налоговой реформы, как уже отмечалось, является адаптация украинского налогового законодательства к налоговому законодательству ЕС. Реформирование налоговой системы было запланировано в несколько этапов. Первый этап — разработка и принятие Налогового кодекса. Адаптация налогового законодательства к требованиям ЕС запланирована на втором этапе в 2008–2012 гг. Приведение налоговой системы Украины в соответствие со стандартами ЕС запланировано на третьем этапе в 2013–2015 гг.

Распоряжением Кабинета Министров Украины от 23.12.2009 г. № 1612-р было отменено постановление Кабинета Министров Украины от 19.02.2007 г. № 56-р и одобрена Стратегия реформирования налоговой системы Украины [12]. Целью Стратегии является проведение до 2018 г. налоговой реформы, направленной на построение современной, конкурентоспособной, рыночной экономики, интегрированной в ЕС. В Страте-

гии отмечено, что существующее в Украине налоговое законодательство характеризуется отсутствием системности, что усложняет работу контролирующих органов, негативно отражается на деятельности субъектов предпринимательской деятельности и снижает инвестиционную привлекательность национальной экономики для иностранных инвесторов. Таким образом, существующая налоговая система недостаточно эффективна, не обеспечивает становления эффективной конкурентной среды и экономического роста. Реформирование налоговой системы Украины решено проводить поэтапно, системно, прозрачно и научно обоснованно.

Как показывает международный опыт реформирования налоговой системы, как правило, не проходит безболезненно. Украина не исключение в этом вопросе, о чем свидетельствуют протесты и дебаты при принятии Налогового кодекса Украины [13]. Целью разработки Налогового кодекса было устранение противоречий и пробелов в налоговом законодательстве, содействие адаптации налогового законодательства к законодательству ЕС.

Анализ налоговой политики ЕС показал, что хотя общеевропейских налогов не существует, тем не менее, существующая налоговая система ЕС создает общие условия и принципы налогообложения. Налоговая среда внутри ЕС основана на принципе единого налогообложения всех транзакций, что позволяет обеспечить свободный товарооборот и предотвратить дискриминацию. В то же время, налоговая политика ЕС предусматривает самостоятельность национальных налоговых систем и не предусматривает их полной стандартизации.

Начиная с 1967 г., в ЕС были приняты следующие Директивы, регулирующие взимание НДС: Первая Директива ЕС №67/227/ЕЕС от 11.04.1967 г. «О гармонизации законодательства Государств-членов в отношении налога с оборота»; Вторая Директива №68/227/ЕЕС от 11.04.1967 г. и Третья Директива №69/463/ЕЕС от 9.12.1969 г. «О гармонизации законодательства Государств-членов в отношении налога с оборота — введение налога на добавленную стоимость в Государствах-членах»; Шестая Директива ЕС №77/388/ЕЕС от 17.03.1977 г. «Относительно гармонизации законодательства Государств-членов относительно налогов с оборота — Общая система налога на добавленную стоимость: единая база налогообложения»; Восьмая Директива №79/1072/ЕЕС от 6.12.1979 г. «О гармонизации законодательства Государств-членов в отношении налога с оборота — Положения о возмещении налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не учрежденным на территории страны»; Тринадцатая Директива №85/560/ЕЕС от 17.11.1986 г. «О гармонизации законодательства Государств-членов в отношении налогов с оборота — Положения о возмещении налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не учрежденным на территории Сообщества»; Директива ЕС № 2006/112/ЕС от 28.11.2006 г. «О совместной системе налога на добавленную стоимость» [10].

Принятие Шестой Директивы позволило освободить от налогообложения налогом на добавленную стоимость операции по импорту и экспорту товаров в пределах Государств-членов ЕС. Шестая Директива была заменена Директивой № 2006/112/ЕС без существенных изменений.

В каждом Государстве-члене ЕС налогоплательщикам предоставлено право уменьшения налогового обя-

зательства по НДС или его возмещения не только в случае осуществления коммерческой деятельности в стране регистрации, но и при осуществлении аналогичной деятельности в другой стране Государстве-члене ЕС. Также право на получение возмещения НДС в странах ЕС предоставлено и компаниям, не зарегистрированным в ЕС. Подобный порядок налогообложения принят с целью эффективной либерализации движения денежных средств, товаров и услуг и способствует завершению процесса экономической интеграции.

Порядок возмещения НДС компаниям внутри ЕС регулируется Восьмой Директивой ЕС, а и иностранным компаниям — Тринадцатой Директивой ЕС.

Следует отметить, что для получения возмещения НДС внутри ЕС, компания, зарегистрированная в стране отличной от страны в которой приобретаются товары или услуги, обязана отвечать следующим условиям: компания должна облагаться НДС в стране своей регистрации; компания не реализовывала товары и услуги на территории Государства-члена ЕС в котором она планирует получить возмещение НДС; компания должна взять на себя обязательства вернуть ошибочно полученное возмещение.

Тринадцатая Директива ЕС предусматривает возможность возмещения Государствами-членами ЕС НДС, уплаченного за товары и услуги компаниями, не зарегистрированными в странах ЕС, но приобретенных на территории ЕС. Важно подчеркнуть, что в соответствии с требованиями Тринадцатой Директивы, каждая страна-член ЕС самостоятельно устанавливает требования к лицам, которые имеют право на возмещение НДС в данной стране. Некоторые страны-члены ЕС требуют наличия международного договора со страной, не являющейся членом ЕС о взаимном возмещении НДС. К таким странам, в частности, относятся Германия, Греция, Италия, Люксембург, Португалия. Каждая страна-член ЕС самостоятельно определяет перечень товаров и услуг, по которым иностранная компания может получить возмещение в ЕС.

Следует отметить особую важность адаптации украинского законодательства к законодательству ЕС в сфере косвенного налогообложения, поскольку косвенное налогообложение может ограничить свободное движение товаров и услуг в рамках внутреннего рынка. Сравнительный анализ соответствия налогового законодательства Украины требованиям Директивы № 2006/112/ЕС приведен в табл. 2.

Если сравнить требования Налогового кодекса Украины с требованиями законодательства ЕС к определению понятия плательщика НДС, то можно увидеть различие, заключающееся в том, что в ЕС плательщик определен как лицо, осуществляющее предпринимательскую деятельность. В Украине плательщиком НДС является лицо, осуществляющее хозяйственную деятельность. Если сравнить эти виды деятельности, то законодательство Украины предпринимательство рассматривает как вид хозяйственной деятельности. Так согласно п. 1 ст. 3 Хозяйственного кодекса Украины под хозяйственной деятельностью понимается деятельность субъектов хозяйствования в сфере общественного производства, направленная на изготовление и реализацию продукции, выполнение работ либо оказание услуг стоимостного характера, имеющих ценовую определенность [14]. В соответствии с п. 2 ст. 3 указанного кодекса хозяйственная дея-

тельность, осуществляемая для достижения экономических и социальных результатов с целью получения прибыли, является предпринимательством [Там же]. Таким образом, понятие «хозяйственная деятельность» в украинском законодательстве является более широким, включающим, наряду с предпринимательством, и некоммерческую хозяйственную деятельность, то есть хозяйственную деятельность, осуществляемую без цели получения прибыли. Более того, предпринимательская деятельность предполагает обязательную регистрацию физических и юридических лиц в качестве субъектов предпринимательской деятельности. Для осуществления хозяйственной деятельности такая обязательная регистрация согласно Налоговому кодексу Украины не предусмотрена (табл. 2).

В ЕС к предпринимательской деятельности относится любая деятельность, какими бы не были цель или результаты такой деятельности (табл. 2).

Из этого следует, что требования Налогового кодекса Украины к определению понятия плательщика НДС в основном приближены к требованиям Директивы 2006/112/ЕС. В то же время Налоговый кодекс Украины излишне детализирует плательщиков НДС, что затрудняет прочтение и восприятие требований. Речь идет об отнесении к плательщикам налога лиц, ведущих учет результатов по договору о совместной деятельности без образования юридического лица, управляющих имуществом, ведущих отдельный налоговый учет по НДС хозяйственных операций, связанных с использованием имущества, полученного в управление по договорам управления имуществом и других, предусмотренных п. 4–7 ст. 180 Налогового кодекса Украины [13].

Сравнение законодательства ЕС с законодательством Украины по факту возникновения обязательств по НДС показывает, что идентичным является соблюдение принципа первого события — либо поступление денег, либо поставка товаров/услуг (табл. 2). Важно отметить, что принцип первого события был закреплен и прежним законодательством по НДС [15]. В то же время, принципиально новым в Налоговом кодексе Украины, предусмотренным п. 189.4 ст. 189, является применение этого принципа и для операций, осуществляемых в рамках договоров комиссии, поручительства, доверительного управления [13]. Из этого следует, что начисление налоговых обязательств по НДС будет осуществляться уже при передаче товаров посреднику на реализацию.

В то же время, как и при определении понятия плательщика НДС, Налоговый кодекс Украины излишне детализирует все возможные случаи определения места поставки товаров и услуг и даты возникновения налоговых обязательств. В частности, что касается даты возникновения налоговых обязательств, то Налоговый кодекс Украины детально описывает ее возникновение при поставке товаров или услуг с использованием торговых автоматов, по договорам товарного кредита, для операций финансовой аренды (лизинга), с оплатой за счет бюджетных средств, при ввозе товаров на таможенную территорию Украины, при исполнении долгосрочных договоров (контрактов) и так далее.

Сравнение требований ст. 31 раздела V Директивы 2006/112/ЕС с п. 186.1 ст. 186 Налогового кодекса Украины к определению места поставки товаров показывает практически полную их идентичность [10, 13].

**Сравнение требований
Директивы № 2006/112/ЕС и Налогового кодекса Украины**

| Раздел и статья Директивы | Требования законодательства ЕС | Статья Налогового кодекса | Требования украинского законодательства |
|---|--|--|--|
| Плательщики налога | | | |
| Раздел III ст. 9 | «Плательщик налога» — это любое лицо, которое самостоятельно ведет в каком либо месте любую предпринимательскую деятельность, какими бы не были цель или результаты такой деятельности. Любая деятельность производителей, торговцев или лиц, которые поставляют услуги, включая горную и сельскохозяйственную деятельность, а также профессиональную деятельность, считается «предпринимательской деятельностью». Эксплуатация материального или нематериального имущества в целях получения от нее дохода на постоянной основе, в частности, считается предпринимательской деятельностью. Дополнительно к указанным лицам, любое лицо, поставляющее на нерегулярной основе новое транспортное средство, которое отгружается или перевозится заказчику продавцом или заказчиком, или от имени продавца или заказчика к месту назначения за пределами территории Государства-члена, но в пределах территории Содружества, считается плательщиком налога. | Раздел V ст. 180 | Для целей налогообложения плательщиком налога является: любое лицо, которое осуществляет хозяйственную деятельность и регистрируется по своему добровольному решению в качестве плательщика налога в порядке, определенном статьей 183 этого раздела; любое лицо, которое зарегистрировано или подлежит регистрации в качестве плательщика налога; любое лицо, которое ввозит товары на таможенную территорию Украины в объемах, подлежащих налогообложению, и на которое возлагается ответственность за уплату налогов в случае перемещения товаров через таможенную границу Украины в соответствии с Таможенным кодексом Украины. |
| Факт возникновения налогового обязательства | | | |
| Раздел VI Глава 2 ст. 63 ст. 65 ст. 66 | Факт возникновения налогового обязательства имеет место, а налоговое обязательство по НДС возникает тогда, когда осуществляется поставка товаров или услуг. Если платеж должен быть осуществлен на счет до поставки товаров или услуг, то налоговое обязательство по НДС возникает после поступления платежа на полученную сумму. На отступление от статей 63–65, Государства-члены могут устанавливать момент возникновения налоговых обязательств по НДС в один из указанных ниже моментов по определенным операциям или для определенных категорий плательщиков налога: (а) не позднее момента выставления счета; (б) не позднее момента получения платежа; (в) если счет не выставляется или выставляется в поздний срок, то на протяжении определенного срока от даты факта возникновения налогового обязательства. | Раздел V ст. 187 | Датой возникновения налоговых обязательств по поставке товаров/услуг считается дата, приходящаяся на налоговый период, в течение которого происходит какое-либо из событий, случившееся ранее: а) дата зачисления денежных средств от покупателя/заказчика на банковский счет плательщика налога в качестве оплаты товаров/услуг, подлежащих поставке, а в случае поставки товаров/услуг за наличность — дата оприходования денежных средств в кассе плательщика налога, а при отсутствии таковой — дата инкассации наличности в банковском учреждении, обслуживающем плательщика налога; б) дата отгрузки товаров, а при экспорте товаров — дата оформления таможенной декларации, удостоверяющей факт пересечения таможенной границы Украины, оформленной в соответствии с требованиями таможенного законодательства, а для услуг — дата оформления документа, удостоверяющего факт поставки услуг плательщиком налога. |
| База налогообложения | | | |
| Раздел VII Глава I ст. 73 ст. 74 ст. 75 ст. 76 ст. 77 | В состав базы налогообложения включается все, что составляет вознаграждение, полученное или ожидаемое к получению поставщиком в обмен на поставку от заказчика или третьей стороны, включая субсидии, напрямую связанные с ценой поставки. Если плательщик налога применяет товары, входящие в состав активов его предпринимательской деятельности, или распоряжается ими, или если товары хранятся плательщиком налога или его правопреемниками в случае прекращения им предпринимательской деятельности, подлежащей налогообложению, то базой налогообложения является покупательная цена товаров или подобных товаров, или, при отсутствии покупательной цены, себестоимость, определенная по состоянию на время применения, распоряжения или хранения. Если товары входят в состав активов субъекта предпринимательской деятельности, используются в частных целях, или услуги предоставляются безвозмездно, базой налогообложения является полная себестоимость предоставления услуг для плательщика налога. В том, что касается поставки товаров, состоящей из их передачи в другое Государство-член, базой налогообложения является покупательная цена товаров или подобных товаров, или, при отсутствии покупательной цены, себестоимость, определенная по состоянию на время передачи. В связи с поставкой плательщиком налога услуг в целях собственной предпринимательской деятельности базой налогообложения является рыночная стоимость предоставленной услуги. | Раздел V ст. 188 Раздел V ст. 188 | База налогообложения операций по поставке товаров/услуг определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, но не ниже обычных цен. В состав договорной (контрактной) стоимости включаются любые суммы денежных средств, стоимость материальных и нематериальных активов, передаваемых плательщику налога непосредственно покупателем или через любое третье лицо в связи с компенсацией стоимости товаров/услуг. База налогообложения операций по поставке товаров, ввезенных на таможенную территорию Украины, определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, но не ниже таможенной стоимости товаров. В случае, если поставка товаров/услуг осуществляется по регулируемым ценам (тарифами), база налогообложения определяется исходя из их договорной (контрактной) стоимости, определенной по таким ценам (тарифам). При поставке необоротных активов, в том числе в случае их самостоятельной ликвидации, перевода из производственных в непроизводственные, перевода из использования в налогооблагаемых операциях для использования в необлагаемых, база налогообложения определяется исходя из их балансовой стоимости на момент их поставки. В базе налогообложения учитывается стоимость товаров/услуг, поставляемых за любые денежные средства (за исключением суммы компенсации на покрытие разницы между фактическими расходами и регулируемыми ценами (тарифами) в виде производственной дотации из бюджета), и стоимость материальных и нематериальных активов, передаваемых плательщику налога непосредственно получателем товаров/услуг или любым третьим лицом в качестве компенсации стоимости товаров/услуг, поставленных таким плательщиком налога. |

| Структура и уровень ставок | | | |
|--|---|-------------------------------------|---|
| Раздел VIII Глава 2 ст. 96 ст. 97 | Государства-члены применяют стандартную ставку НДС, определяемую каждым Государством-членом в процентном отношении к налогооблагаемой базе, которая должна быть одинаковой для поставки товаров и поставки услуг. С 1 января 2006 г. до 31 декабря 2010 г. стандартная ставка не может быть менее 15 %. | Раздел XX, подраздел 2, п. 10 | По налоговым обязательствам по НДС, возникшим: с 1 января 2011 г. до 31 декабря 2013 г. включительно ставка налога составляет 20%; с 1 января 2014 г. — 17 %. |
| Льготные ставки | | | |
| Раздел VIII Глава 2 ст. 98 | Государства-члены могут применять одну или две сниженных ставки. Сниженные ставки применяются лишь к поставке товаров или услуг определенной категории. К ним относятся: продукты питания, водоснабжение, фармацевтическая продукция, медицинское оборудование, перевозка пассажиров и их ручного багажа, принятие услуг радиовещания и телевизионного вещания, предоставление, строительство, ремонт и перестройка жилья в рамках социальной политики, поставка товаров и услуг, обычно предназначенных для использования в сельскохозяйственном производстве, поставка услуг по организации похорон и кремации, а также поставка ритуальных товаров и другие. | Раздел V ст. 195 | Нулевая ставка применяется к операциям: по экспорту товаров (сопутствующих услуг); поставке товаров и услуг для морских и воздушных судов; услугам по международной перевозке пассажиров и багажа и грузов железнодорожным, автомобильным, морским, речным и авиационным транспортом; услугам, предусматривающим работу с движимым имуществом; услугам по обслуживанию воздушных судов, выполняющих международные рейсы и некоторым другим. |
| Раздел VIII Глава 2 ст. 99 | Сниженные ставки устанавливаются в процентном соотношении к базе налогообложения. Размер ставки не может быть ниже 5 %. | | |
| Необлагаемые и освобожденные от налогообложения операции | | | |
| Раздел IX Глава 2 ст. 132, 133 | Государства-члены освобождают от налогообложения такие операции: поставка государственных почтовых услуг; больничное и медицинское лечение, и тесно связанную с ним деятельность, которая ведется органами, регулирующими публичным правом; поставка человеческих органов, крови и молока; поставка услуг и товаров, тесно связанных с социальным обеспечением; обучение детей или молодежи; частная учебная деятельность учителей в сфере школьного и высшего образования; поставка определенных услуг, тесно связанных со спортом или физическим воспитанием, неприбыльными организациями лицам, которые принимают участие в спортивной деятельности или в физическом воспитании и другие. | Раздел V ст. 196, 186.3 | Не являются объектом налогообложения операции по выпуску (эмиссии) ценных бумаг, передаче имущества на хранение, в аренду, в залог, выплатам в денежной форме заработной платы, а также пенсий стипендий, субсидий, дотаций, дивидендов, роялти, реорганизации, консультационные, инженеринговые, юридические, бухгалтерские, аудиторские и другие. |
| Глава 3 ст. 135 | Государства-члены освобождают от налогообложения операции страхования и перестрахования, предоставление кредита, операции, связанные с депозитными и текущими счетами, валютной, передачей не - движимого имущества в лизинг или в аренду не на постоянной основе и другие. | Раздел V ст. 197 | Освобождаются от налогообложения операции по поставке продуктов детского питания и товаров для младенцев по перечню, утвержденному Кабинетом Министров Украины, получению высшего, среднего, профессионально-технического и дошкольного образования, поставке жилья, ритуальные услуги и другие. |
| Глава 6 ст. 146–151 | Государства-члены освобождают от налогообложения экспортные операции. | | |
| Специальные схемы налогообложения | | | |
| Раздел XII Глава 1 ст. 281–294 | <i>Специальная схема для малых предприятий</i> Государства-члены, которые могут столкнуться со сложностями при применении обычного режима НДС к малым предприятиям с учетом их деятельности или структуры, могут применять упрощенные процедуры наподобие схем с фиксированной ставкой для начисления и уплаты НДС на установленных ими условиях после консультаций с Комитетом по НДС, если такие процедуры не приводят к уменьшению НДС. Государства-члены, вступившие в Сообщество после 1 января 1978 года, могут освобождать от налога плательщиков налога, чей годовой оборот не превышает установленной ст. 287 для каждого государства суммы. | Раздел V ст. 181.1 | <i>Специальная схема для малых предприятий</i> В случае, если общая сумма от осуществления операций по поставке товаров/услуг, подлежащих налогообложению, на протяжении последних 12 календарных месяцев, совокупно превышает 300 000 гривен (без учета налога на добавленную стоимость), такое лицо обязано зарегистрироваться как плательщик налога в органе государственной налоговой службы по своему местонахождению (месту проживания) с соблюдением требований, предусмотренных статьей 183 этого Кодекса, кроме лица, которое является плательщиком единого налога. |
| Глава 2 ст. 295–305 | <i>Совместная схема с фиксированной ставкой для фермеров</i> Если применение к фермерам обычного режима НДС или специальной схемы, предусмотренной Главой I, может привести к трудностям, Государства-члены могут применять к фермерам схему с фиксированной ставкой, направленную на взаимозачет НДС, начисленного на покупку товаров и услуг, осуществленную фермерами на фиксированной ставке. Государства-члены, при необходимости, устанавливают фиксированные компенсационные процентные нормы. Они могут устанавливать разные процентные нормы для лесного хозяйства, а также для разных подотраслей сельского хозяйства и рыбного хозяйства. Государства-члены сообщают Комиссии установленные фиксированные компенсационные процентные нормы, прежде чем их применять. Фиксированные компенсационные процентные нормы не должны обеспечивать предоставления фермерам на фиксированной ставке возмещения в объеме, большем от начисленного входного НДС. | Раздел V ст. 209 | <i>Специальный режим налогообложения деятельности в сфере сельского и лесного хозяйства, а также рыболовства</i> Согласно со специальному режиму налогообложения сумма НДС, начисленная сельскохозяйственным предприятием на стоимость поставленных им сельскохозяйственных товаров/услуг, не подлежит уплате в бюджет и полностью остается в распоряжении такого сельскохозяйственного предприятия для возмещения суммы налога, уплаченного (начисленного) поставщику на стоимость производственных факторов, за счет которых сформирован налоговый кредит, а при наличии остатка такой суммы налога — для других производственных целей. Указанные суммы НДС аккумулируются сельскохозяйственными предприятиями на специальных счетах, открытых в учреждениях банков в порядке, утвержденном Кабинетом Министров Украины. |

| | | | |
|--------------------------------------|--|---------------------|---|
| Глава 4 ст. 311–332 | <i>Специальные положения для бывших в употреблении товаров изделий искусства, предметов коллекционирования и антиквариата</i> | Раздел V ст. 210 | <i>Специальный режим налогообложения деятельности относительно изделий искусства, предметов коллекционирования или антиквариата</i> |
| Раздел XII Глава 5 ст. 344–347 | <p>Относительно поставки товаров, которые были в употреблении, осуществляемой плательщиками налога-перепродавцами, Государства члены применяют специальный режим налогообложения наценки (маржинальной прибыли), полученной плательщиком налога перепродавцом.</p> <p>Базой налогообложения поставок товаров считается размер наценки (маржинальной прибыли) полученной плательщиком налога-перепродавцом.</p> <p>Маржинальная прибыль плательщика налога-перепродавца равняется разнице между ценой продажи, по которой плательщик налога-перепродавец реализует товары, и ценой покупки.</p> <p><i>Специальная схема для инвестиционного золота</i></p> <p>Государства-члены освобождают от налогообложения экспорт и импорт инвестиционного золота, товаров и услуг, связанных с его производством, а также операции с использованием фьючерсных и форвардных договоров, которые приводят к передаче права собственности или права требования на инвестиционное золото.</p> | | <p>Операции по поставке изделий искусства, предметов коллекционирования или антиквариата подлежат налогообложению согласно нормам этой статьи и не подлежат налогообложению в общем порядке.</p> <p>Базой налогообложения для операций по поставке дилером культурных ценностей является его маржинальная прибыль (без учета налога), к которой применяется стандартная ставка.</p> <p>Маржинальная прибыль (без учета налога) — это сумма, полученная в виде разности между ценой продажи товаров и ценой их приобретения, рассчитанных по обычным ценам.</p> <p><i>Специальная схема для инвестиционного золота</i></p> <p>В Украине не предусмотрена специальная схема налогообложения для инвестиционного золота.</p> |

Что касается места поставки услуг, то в Налоговом кодексе Украины изложен принципиально новый подход по сравнению с предыдущим законодательством по НДС. Речь идет об установлении п. 186.2 ст. 186 Налогового кодекса Украины специальных правил для определения места поставки некоторых услуг (место фактической поставки услуг, связанных с движимым и недвижимым имуществом, услуг в сфере культуры, искусства, образования, науки и другие). Для услуг по предоставлению имущественных прав интеллектуальной собственности, рекламных услуг, консультационных, телекоммуникационных, посреднических и некоторых других, согласно п. 186.3 ст. 186 Налогового кодекса Украины местом поставки считается место, в котором получатель услуг зарегистрирован в качестве субъекта хозяйствования [13]. Все остальные услуги в соответствии с п. 186.4 ст. 186 Налогового кодекса Украины подпадают под общее правило, а именно местом их поставки является место регистрации поставщика услуг [13]. Важно отметить, что принятые новации соответствуют требованиям ст. 43–50 раздела V Директивы 2006/112/ЕС к определению места поставки услуг [10].

Как видно из табл. 2, порядок определения базы налогообложения в Украине практически соответствует принятому в странах ЕС. Важно отметить, что в законодательстве ЕС применяется понятие рыночной стоимости товаров, которое, по сути, идентично понятию обычной цены, используемой в законодательстве Украины. Так согласно ст. 80 главы VII Директивы 2006/112/ЕС для предотвращения уклонения от налогообложения или избежания налогообложения Государства-члены могут принимать меры к обеспечению соответствия базы налогообложения рыночной стоимости в случае поставки товаров или услуг с использованием семейных или других тесных личных связей, отношений управления, собственности, членства, финансовых или юридических связей, определенных Государством-членом [13]. В Налоговом кодексе Украины, как и ранее, база налогообложения в общем случае не должна быть меньше уровня обычной цены. Предусмотрены также случаи определения базы налогообложения при поставке товаров/услуг на уровне не ниже обычной цены. К примеру,

одним из таких случаев является, в том числе поставка товаров/услуг связанному с поставщиком лицу, субъекту хозяйствования, который не зарегистрирован как плательщик налога, или физическому лицу. В этих и в других случаях (поставка без оплаты, бартер, натуральные выплаты в счет оплаты труда физическим лицам, состоящим в трудовых отношениях с плательщиком налога и другие) база налогообложения согласно требованиям п. 189.1 ст. 189 Налогового кодекса Украины определяется исходя из фактической цены операции, но не ниже обычных цен [13].

В Налоговом кодексе Украины ставка НДС сохраняется на прежнем уровне — 20 % вплоть до конца 2013 года, после чего предусмотрено ее снижение до 17 %.

Сравнительный анализ ставок НДС в Государствах-членах ЕС показал, что стандартные ставки НДС в ЕС изменяются от 16 % до 25 % (табл. 3).

Из табл. 3 следует, что средняя ставка НДС в ЕС равна действующей ставке НДС в Украине и составляет 20 %. Вместе с тем, в таких странах как Великобритания, Германия, Греция, Испания, Республика Кипр, Люксембург, Мальта, Нидерланды, Румыния, Словакия и Франция ставка НДС ниже, чем в Украине. Самая высокая ставка НДС в Венгрии, Дании и Швеции (25 %). Практически во всех странах-членах ЕС в налоговом законодательстве предусмотрены сниженные ставки НДС. В украинском законодательстве не предусмотрена возможность применения сниженных ставок к объекту налогообложения.

Как и в прежнем законодательстве по НДС Налоговый кодекс Украины предусматривает действие нескольких основных льготных режимов по НДС: применение нулевой ставки к определенным операциям; установление перечня операций, не являющихся объектом налогообложения, и операций, освобожденных от налогообложения. При этом перечень указанных операций по сравнению с прежним законодательством по НДС существенно не изменен. В то же время, отдельные операции изменили статус с операций, не являющихся объектом налогообложения на освобожденные от налогообложения, и наоборот. К примеру, операции по бесплатной передаче в государственную или коммунальную собствен-

Таблица 3
Ставки НДС в Государствах-членах ЕС

| Государство-член ЕС | Ставка НДС, % | |
|-------------------------|---------------|--------------|
| | Стандартная | Сниженная |
| Австрия | 20 | 10–12 |
| Бельгия | 21 | 12 или 6 |
| Болгария | 20 | 7 |
| Великобритания | 17,5 | 5 |
| Венгрия | 25 | 12 |
| Дания | 25 | — |
| Германия | 19 | 7 |
| Греция | 19 | 9 или 4,5 |
| Ирландия | 21 | 13,5 или 4,8 |
| Испания | 16 | 7 или 4 |
| Италия | 20 | 10 или 4 |
| Республика Кипр | 15 | 5 |
| Латвия | 21 | 10 |
| Литва | 21 | 9 |
| Люксембург | 15 | 12; 6 или 3 |
| Мальта | 18 | 5 |
| Нидерланды | 19 | 6 |
| Польша | 22 | 7 или 3 |
| Португалия | 21 | 12 или 5 |
| Румыния | 19 | 9 |
| Словакия | 19 | 10 |
| Словения | 20 | 8,5 |
| Финляндия | 22 | 17 или 8 |
| Франция | 19,6 | 5,5 |
| Швеция | 25 | 12 или 6 |
| Чехия | 20 | 10 |
| Эстония | 20 | 5 |
| Среднее значение | 20,00 | — |

ность объектов всех форм собственности освобождены от налогообложения, а ранее включались в перечень операций не являющихся объектом налогообложения.

Важно подчеркнуть, что общим остается следующее правило: по всем операциям по приобретению товаров/услуг, освобожденных от налогообложения и не являющихся объектом налогообложения, налоговый кредит не формируется.

Если сравнить эти льготные режимы с режимами, установленными в ЕС, то можно заключить, что в странах ЕС нет понятия нулевой ставки, а применяются, как уже отмечалось, сниженные ставки, которые устанавливаются в процентном соотношении к базе налогообложения и их размер не может быть ниже 5% (табл. 2). Кроме этой льготы Государства-члены освобождают от налогообложения целый ряд операций (табл. 2) и законодательством ЕС не предусмотрена такая льгота, как операции, не являющиеся объектом налогообложения.

Законодательством ЕС предусмотрен специальный льготный режим налогообложения для малых предприятий. При этом предельный годовой оборот операций, позволяющий получить такую льготу, дифференцирован и установлен для каждой страны отдельно. К примеру, для Чехии, Венгрии, Словении этот предельный оборот составляет 35000 евро, для Эстонии — 16000 евро, Латвии — 17200 евро, Литвы — 29000 евро.

Следует отметить, что в Украине после длительных дискуссий и протестов субъектов малого предпринимательства, сохранена льгота по НДС для малых предприятий.

В то же время в законодательстве Украины нет четкости в определении субъектов малого предпринимательства. В соответствии с Законом Украины, регулирующим предпринимательскую деятельность, к субъектам малого предпринимательства относятся предприятия, в которых среднеуčetная численность работающих за отчетный (финансовый) год не превышает пятьдесят человек, а объем валового дохода от реализации продукции (работ, услуг) за этот период не превышает семьдесят миллионов гривен [16]. В то же время, согласно Указу Президента Украины «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности субъектов малого предпринимательства», к субъектам малого предпринимательства относятся юридические лица, имеющие за год среднеуčetную численность работников не более 50 человек и годовой объем выручки не более 1 млн. грн. [17].

Как следует из табл. 2, введенные законодательством Украины специальные режимы налогообложения в основном соответствуют требованиям законодательства ЕС, хотя и установлены с определенной спецификой. Речь идет о том, что законодательство ЕС в сфере сельского хозяйства направлено на поощрение фермеров. В Украине акцент делается в целом на сельскохозяйственное производство. Что касается специального режима налогообложения деятельности относительно изделий искусства, предметов коллекционирования или антиквариата, то в целом требования Налогового кодекса соответствуют требованиям Директивы 2006/112/ЕС. Важно сказать, что имеет место несколько иной подход при определении маржинальной прибыли. В Директиве 2006/112/ЕС при расчете маржинальной прибыли не применяется рыночная цена. Что касается специальной схемы для инвестиционного золота, то в Украине не предусмотрена специальная схема налогообложения для инвестиционного золота.

Выводы

Принятие Налогового кодекса Украины является важнейшим шагом на пути ускорения адаптации налогового законодательства Украины к законодательству ЕС в сфере косвенного налогообложения.

Требования Налогового кодекса Украины в основном приближены к требованиям законодательства ЕС к определению понятия плательщика НДС, соблюдению принципа первого события по факту возникновения обязательства по НДС, места поставки товаров/услуг, порядку определения базы налогообложения НДС, в том числе включая понятие обычной цены (рыночной стоимости товаров).

Введенные законодательством Украины специальные режимы налогообложения, не смотря на то, что имеют специфику, в основном соответствуют требованиям законодательства ЕС. Сохранение особого режима налогообложения для малых предприятий также соответствует требованиям законодательства ЕС.

В то же время не все положения введенного в Украине Налогового кодекса соответствуют требованиям налогового законодательства ЕС. Практически во всех странах-членах ЕС в налоговом законодательстве предусмотрены дифференцированные (сниженные) ставки НДС. В украинском законодательстве не предусмотрена возможность применения сниженных ставок к объекту налогообложения. Кроме этого, наличие в Налоговом кодексе, как и в прежнем законодательстве НДС нескольких льготных режимов налого-

обложения (применение нулевой ставки к определенным операциям; установление перечня операций, не являющихся объектом налогообложения, и операций, освобожденных от налогообложения) противоречит практике ЕС. Более того, наличие одновременно таких режимов налогообложения, как операции не являющихся объектом налогообложения, и освобожденные от налогообложения зачастую приводит к разночтениям и созданию конфликтных ситуаций между плательщиками НДС и налоговыми органами, споры по которым завершаются в судебном порядке.

К недостаткам Налогового кодекса в части налогообложения НДС, можно также отнести излишнюю детализацию плательщиков НДС, всех возможных случаев определения места поставки товаров и услуг и даты возникновения налоговых обязательств, что затрудняет прочтение и восприятие требований Налогового кодекса.

Указанные недостатки будут сдерживать процесс поступления иностранных инвестиций в Украину и не позволят существенно переломить ситуацию снижения объемов поступлений инвестиций из стран ЕС, которая имела место в 2008–2009 гг.

Подводя итог вышеизложенному, важно заключить, что имплементация Налогового кодекса должна сопровождаться поднятием налоговой культуры. Речь идет о разработке комплекса мер, направленных на повышение уровня поступлений НДС в государственный бюджет, с целью приближения его к европейскому уровню.

Литература

1. Вавилова М. Некоторые налоговые проблемы СНГ и ЕС / М. Вавилова // *Мировая экономика и международные отношения*. — 2007. — № 6. — С. 62–65.
2. Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629-IV // *Відомості Верховної Ради України*. — 2004. — № 29. — ст. 367.
3. Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // *Фінанси України*. — 2006. — № 9. — С. 65–81.
4. Педь І. В. Специфічні непрямі податки в національних податкових системах країн світу / І. В. Педь // *Зовнішня торгівля: право та економіка*. — 2007. — № 4. — С. 85–90.
5. Франсуа Кенэ о налоговой политике и налогообложении / В. М. Ким // *Финансы*. — 2009. — № 5. — С. 45–47.

6. Никитин С. М. Налогообложение в развитых странах / С. М. Никитин, Е. С. Глазова // *Финансовый менеджмент*. — 2007. — № 4. — С. 82–92.

7. Педь І. В. Тенденції розвитку Європейського Союзу в податковій сфері в умовах інтеграції / І. В. Педь, О. Ю. Гусак // *Зовнішня торгівля: право та економіка*. — 2007. — № 6. — С. 144–152.

8. Річні звіти про виконання бюджетів України [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Комітету Верховної Ради з питань бюджету. — Режим доступу: — <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45096>.

9. Статистична інформація [Електронний ресурс] / Офіційний сайт Державного комітету статистики України. — Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>.

10. Доступ к законам Европейского Союза [Электронный ресурс] / Официальный сайт Европейского Союза. — Режим доступа: — <http://eur-lex.europa.eu/>.

11. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Концепції реформування податкової системи» від 19 лютого 2007 р. №56-р // Офіційний вісник України. — 2007. — № 13. — Ст. 481.

12. Розпорядження Кабінету Міністрів України «Про схвалення Стратегії реформування податкової системи» від 23 грудня 2009 р. №1612-р // Офіційний вісник України. — 2009. — № 101. — Ст. 3543.

13. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 р. № 2756-VI // *Голос України*. — 2010. — № 229–230. — С. 4–62.

14. Господарський кодекс України від 16.01.2003 р. № 436-IV // Офіційний вісник України. — 2003. — № 11. — Ст. 462.

15. Закон України «Про податок на додану вартість» від 03 квітня 1997 р. № 168/97-ВР // *Відомості Верховної Ради України*. — 1997. — № 21. — Ст. 156.

16. Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності» від 18 вересня 2008 р. № 523-VI // Офіційний вісник України. — 2008. — № 76 — Ст. 2547.

17. Указ Президента України Про внесення змін до Указу Президента України від 03 липня 1998 р. № 727/98 «Про спрощену систему оподаткування, обліку та звітності суб'єктів малого підприємництва» від 28 червня 1999 р. №746/99 // Офіційний вісник України. — 1998. — № 27. — Ст. 975.