

УДК 347.73

О. В. Покатаєва

доктор юридичних наук, професор

Е. В. Косова

кандидат економічних наук
Класичний приватний університет

ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОГО ПРАВА В УМОВАХ АСОЦІАЦІЇ УКРАЇНИ З ЄВРОПЕЙСЬКИМ СОЮЗОМ

У статті визначено інститути фінансового права, на які впливає підписання Угоди про Асоціацію України з ЄС. Проаналізовано часові орієнтири та зміст Директив ЄС, які має імплементувати Україна. Розроблено рекомендації з розвитку таких інститутів фінансового права: бюджетне право, податкове право, правове регулювання фінансового контролю, правові засади публічних видатків і бюджетного фінансування.

Ключові слова: фінансове право, асоціація, Україна, Європейський Союз, розвиток.

Зовнішня інтеграція України у світовий економічний простір відіграє важливу роль у розвитку нашої країни, саме тому Україна підписала Угоду про Асоціацію з Європейським Союзом, економічною частиною якої передбачено імплементацію положень європейського законодавства. При розробці концепції та програми секторальних економічних реформ необхідно враховувати вимоги базових Директив ЄС, гармонізація з якими передбачена угодою [1]. Для імплементації європейського законодавства Україні необхідно провести низку реформ, серед яких реформа державної служби; реформа антикорупційного законодавства; дерегуляційна реформа; бюджетно-податкова реформа. У цьому контексті потребують уточнення перспективи розвитку фінансового права України, що відображені в працях науковців. Вони обговорюють питання фінансово-правового регулювання гармонізації прямих податків у державах Європейського Союзу [2, с. 193], зростання ролі прецедентного права Європейського суду з прав людини як джерела фінансового права України [3, с. 159], використання досвіду ЄС щодо державного фінансового контролю у сфері державних закупівель [4; 5]. Утім, бракує системного підходу до визначення напрямів інтеграції фінансового права України в правову систему ЄС.

Метою статті є визначення перспектив розвитку фінансового права України в умовах інтеграції в ЄС. Відповідно до поставленої мети необхідно вирішити такі завдання:

- визначити інститути фінансового права, на які впливає підписання угоди про асоціацію України з ЄС;
- проаналізувати часові терміни та зміст Директив ЄС, які має імплементувати Україна.

Угодою про Асоціацію між Україною та Європейським Союзом передбачено, що сторони обмінюються інформацією, досвідом, найкращою практикою та здійснюють інші заходи, зокрема [6]:

- у галузі бюджетної політики: розвиток системи середньострокового бюджетного прогнозування/планування; удосконалення програмно-цілевих підходів у бюджетному процесі й аналіз ефективності та результативності виконання бюджетних програм; покращення обміну досвідом та інформацією з питань планування й виконання бюджету та стану державного боргу;
- у галузі зовнішнього аудиту: імплементація стандартів і методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю (INTOSAI), а також обміну найкращими практиками ЄС у галузі зовнішнього контролю та аудиту державних фінансів з особливим акцентом на незалежності відповідних органів Сторін;
- у галузі державного внутрішнього фінансового контролю: подальшого розвитку системи державного внутрішнього фінансового контролю шляхом гармонізації з міжнародно визнаними стандартами (Інститут внутрішніх аудиторів (ІІА), Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС), INTOSAI) та методологіями, а також найкращою практикою ЄС щодо внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в державних органах.

Україна спрямовує зусилля на загальну реформу податкової системи та податкової політики, у тому числі на реформування фіскальної системи відповідно до європейських стандартів. Більшість положень законодавства України з питань оподаткування адаптовані до законодавства ЄС, зокрема в частині загальних питань спільної системи податку на додану вартість, загального режиму акцизних зборів і оподаткування акцизним податком. При підготовці Податкового кодексу України в частині пільгового оподаткування дотримані основні вимоги ЄС і Світової організації торгівлі стосовно недискримінаційного підходу під час встановлення пільг при постачанні українських товарів і ввезенні товарів іноземного виробництва.

Наразі національне податкове законодавство в цілому відповідає законодавству ЄС, за винятком окремих норм, які поступово будуть наближені до нього з огляду на обмеження соціально-економічного характеру та регіонального контексту. Згідно з досягнутими Україною та ЄС домовленостями, Україна зобов'язана поступово наближити своє податкове законодавство до *acquis* ЄС, згідно з переліком, що містить Додаток XXVIII до Угоди. Відповідно до Глави 4 Розділу 5 Угоди про Асоціацію (ст. 349–354), досягнута домовленість про співпрацю між Україною та ЄС для покращення належного управління у сфері оподаткування з метою подальшого покращення економічних відносин, торгівлі, інвестицій і добросовісної конкуренції. Україна зобов'язана поступово наближити своє законодавство до законодавства ЄС у встановлені терміни шляхом імплементації таких Директив:

1. Директива Ради ЄС № 2006/112/ЄС від 28.11.2006 р. щодо спільної системи податку на додану вартість [7] визначає платників податку, операції, що підлягають оподаткуванню, базу та ставки оподаткування. Україна протягом п'яти років повинна впровадити положення Директиви, за винятком положень, що застосовують до держав-членів ЄС і щодо спеціальних податкових режимів. Прийняття загальних положень для імплементації Директиви 2006/112/ЄС має гарантувати, що застосування системи ПДВ буде більшою мірою відповідати цілям внутрішнього ринку у випадках, коли виникають відмінності в застосуванні, що є несумісним з належним функціонуванням внутрішнього ринку. Директива утворює спільну систему ПДВ, яка передбачає застосування до товарів і послуг загального податку на споживання, точно пропорційного ціні товарів і послуг, незалежно від кількості операцій у межах процесу виробництва та збуту до моменту нарахування податку.

Директивою визначено: платників податку; операції, що підлягають оподаткуванню; базу та ставки оподаткування. Так, для запобігання виникненню структурної неврівноваженості у Співтоваристві та викривленню конкуренції у деяких видах діяльності внаслідок застосування державами-членами ЄС різних стандартних ставок ПДВ встановлюють мінімальну стандартну ставку в розмірі 15% з можливістю перегляду. Водночас для деяких країн додатково регулюють ставки спеціального ПДВ для окремих видів товарів/робіт/послуг. У частині пільгового оподаткування необхідно впровадити основні вимоги Ради ЄС і СОТ стосовно недискримінаційного підходу під час встановлення пільг при постачанні українських товарів і ввезенні товарів іноземного виробництва (розділ IX "Звільнення від оподаткування" Директиви 2006/112/ЄС).

2. Директива Ради № 2007/74/ЄС від 20.12.2007 р. про звільнення від податку на додану вартість і мита на товари, що ввозять особи, які подорожують з "третіх" країн [8], має бути впроваджена протягом трьох років з дати набрання чинності Угоди про Асоціацію. Частиною 3 Директиви пе-

редбачено, що кількісні обмеження й грошові пороги, яким підпорядковують виключення, повинні відповідати сучасним потребам держав-членів.

3. Директива Ради № 92/83/ЄЕС від 19.10.1992 р. щодо гармонізації структур акцизних зборів на спирт і алкогольні напої [9] та Директива Ради 92/84/ЄЕС про наближення акцизних зборів на спирт і алкогольні напої [10]. У цих Директивах зазначено, які саме продукти оподатковують та в яких випадках можна застосовувати пільгову ставку. Загалом положення цієї Директиви мають бути імplementовані протягом п'яти років після набуття чинності Угоди про Асоціацію.

Відповідно до Директиви, акцизний збір визначають, виходячи з гектолітра готового виробу стосовно пива та інших алкогольних напоїв. Пільгові ставки можуть встановлюватися для слабоалкогольних напоїв, а також у випадку, якщо виробники продукції – невеликі пивоварні заводи. Підакцизною вважають усю алкогольну продукцію, вироблену в державах-членах, а також ввезену до ЄС з "третіх" країн. Алкоголь звільняють від акцизного збору, якщо: він денатурований відповідно до вимог будь-якої держави-члена; його використовують для виготовлення продукції, яка не призначена для споживання людиною; його використовують для виробництва оцту, ліків або як ароматизатор для продуктів харчування.

Держави – члени ЄС встановлюють ставки згідно з положеннями Директиви 92/84/ЄЕС. Такі ставки не можуть бути нижчими за ставки, які встановлюють держави – члени ЄС на продукти, зазначені у п. 1 ст. 8 та п. 1 ст. 12 Директиви 92/83/ЄЕС.

4. Директива Ради № 2011/64/ЄС від 21.06.2011 р. про структуру та ставки акцизного збору на тютюнові вироби [11]. Структура акцизного податку на тютюн уже сьогодні майже повністю відповідає вимогам цієї Директиви ЄС, але ставки цього податку є меншими, ніж прийняті в ЄС. Положення Директиви повинні бути імplementовані протягом двох років після набуття чинності Угоди про Асоціацію.

Директива встановлює основні принципи для гармонізації структури та ставок акцизних зборів щодо переробленого тютюну, які застосовують держави – члени ЄС. Мають на увазі такі товари: сигарети; сигари та сигарили; тютюн для паління; дрібно рублений тютюн (для скручування сигарет), інший тютюн для паління. До сигарет застосовують адвалорний акцизний збір (податок), що розрахований на основі максимальної роздрібною ціни, що включає митні податки, а також на основі спеціального акцизного мита, яке вираховують на одиницю продукту. Кожна держава – член ЄС може застосовувати загальний акцизний збір (податок) (специфічна складова плюс адвалорна складова без урахування ПДВ), розмір якого повинен у кінцевому результаті становити 60% від середньозваженої роздрібною ціни сигарет, що відпускають для споживання, і не повинен бути нижче ніж 64 євро, а протягом 2014–2018 рр. вона повинна зрости до 90 євро. Від держав –

членів ЄС, що встановили акцизний збір/податок у розмірі як мінімум 101 євро за 1000 сигарет від середньозваженої роздрібною ціни, не вимагають дотримання мінімального 60-відсоткового рівня мита. Варто зазначити, що в країнах ЄС адвалорна частина теж відіграє важливу роль і має тенденцію до спаду у зв'язку зі зростанням специфічного компонента акцизу. Разом з тим, найвищі адвалорні ставки в таких країнах, як Естонія, Фінляндія, Бельгія, Франція, Італія, а найменші – у Нідерландах, Швеції, Данії.

Положення Податкового кодексу України в частині акцизного податку в цілому відповідають Директиві Ради 92/79/ЄЕС від 19.10.1992 р. (щодо зближення податків на сигарети) [12], Директиві Ради 92/80/ЄЕС, Директиві Ради 92/84/ЄЕС від 19.10.1992 р. щодо зближення ставок акцизних зборів на спирт і алкогольні напої [13]. Найбільшим викликом наближення українського законодавства до європейського в частині акцизного оподаткування є гармонізація податкових ставок і мінімального акцизного зобов'язання.

5. Директива Ради № 2003/96/ЄС від 27.10.2003 р. про реструктуризацію системи Співтовариства щодо оподаткування енергопродуктів і електроенергії [14]. Положення цієї Директиви охоплюють не тільки нафтопродукти (як це було раніше), а й природний газ, вугілля та електроенергію. Директива встановлює мінімальні рівні оподаткування цих продуктів, а також передбачає умови застосування пільгових ставок. Для цієї Директиви не визначено чітких термінів імплементації, натомість зазначено, що її положення мають бути впроваджені поступово, виходячи з майбутніх потреб України у сфері захисту навколишнього середовища та енергоефективності.

Директива визначає загальні засади, якими повинні керуватися держави – члени ЄС при імплементації стандартів оподаткування енергетичних продуктів. Положення Директиви охоплюють нафтопродукти, природний газ, вугілля та електроенергію. Директивою закріплено, що держави – члени ЄС не можуть застосовувати до енергетичних продуктів та електроенергії ставки податків менші, ніж ті, що закріплені Директивою. Тобто встановлюють мінімальні рівні оподаткування щодо різних видів пального, вугілля, природного газу та електричної енергії, а також передбачають умови застосування пільгових ставок оподаткування стосовно цих продуктів. Директива надає більш сприятливий режим оподаткування для підприємств, які використовують нешкідливі для навколишнього середовища технології, а також компаній, залучених у виробництві сонячної та вітрової енергії. Наразі існують суттєві відмінності між положеннями Податкового кодексу України та Директиви, такі як різне визначення об'єктів оподаткування, різні режими оподаткування для однакових енергетичних продуктів і, звісно, значно більш виражена екологічна спрямованість останньої.

6. Директива Ради № 2008/118/ЄС від 16.12.2008 р. стосовно загальних умов ак-

цизного збору, що відмінняє Директиву № 92/12/ЄЕС [15], має бути впроваджена протягом двох років з дати набрання Угоди чинності.

Директива містить загальний механізм встановлення акцизних зборів на товари та послуги, можливість звільнення від акцизних зборів і компенсації акцизних зборів на умовах, що визначають держави-члени. Відповідно до ст. 1 Директиви, підакцизними є спирт і алкогольні напої, тютюнові вироби та енергоносії. Разом з цим, держави – члени ЄС мають право накладати акцизи також на інші товари, якщо це не суперечить податковому праву Співтовариства. Наведені механізми діють на території Співтовариства в межах митних кордонів, але держави – члени ЄС можуть направити повідомлення (декларацію) про дію Директиви й на свої заморські території.

7. Директива Ради ЄС № 86/560/ЄЕС від 17.11.1986 р. про гармонізацію законодавства держав-членів про податки з обороту [16] визначає заходи для відшкодування податку на додану вартість суб'єктам оподаткування, які не засновані на території Співтовариства. Графік імплементації окремих її положень буде визначати Рада асоціації після набуття чинності Угоди про Асоціацію.

Для Директив, строк імплементації яких встановлює Рада асоціації, максимально можливий термін кінцевого впровадження рівня акцизів на тютюнові вироби та рівня зборів на спирт і алкогольні напої, згідно із вимогами ЄС, може сягати 2027 р. Це впливає із п. 4 ст. 45 "Визначення" Угоди про Асоціацію, згідно з яким перехідний період означає 10-річний період, який починається з дати набрання чинності Угоди про Асоціацію. Перехідний період може бути продовжено ще на три роки у разі, якщо до закінчення 10-го року Україна представить на розгляд Комітету з питань торгівлі, створеного відповідно до ст. 465 цієї Угоди, обґрунтований запит, а Комітет з питань торгівлі проведе його обговорення.

Висновки. В умовах асоціації України з Європейським Союзом суттєвих трансформацій зазнають такі інститути фінансового права:

- бюджетне право – розвиток системи середньострокового бюджетного планування, відмова від щорічного прийняття Законів України "Про Державний бюджет";
- податкове право – спільна система ПДВ; поступове наближення ставок акцизного податку на тютюнові вироби до відповідних ставок ЄС; приведення у відповідність до вимог ЄС класифікації алкогольних напоїв і переліку підакцизних товарів через включення до переліку товарів електроенергії та природного газу, вугілля та коксу (для опалення та виробництва електроенергії);
- правове регулювання фінансового контролю – імплементація стандартів та методик Міжнародної організації вищих органів фінансового контролю INTOSAI, гармонізація державного внутрішнього контролю з міжнародними стандартами

Інституту внутрішніх аудиторів, Міжнародної федерації бухгалтерів тощо;

- правові засади публічних видатків і бюджетного фінансування – поширення програмно-цільових підходів у бюджетному процесі й аналізу ефективності та результативності виконання бюджетних програм. Метою подальших досліджень є визначення перспектив еволюції правового статусу НБУ в умовах імплементації законодавства ЄС.

Список використаної літератури

1. Імплементація Угоди про Асоціацію між Україною та ЄС у торговельній та бюджетно-податковій сферах [Електронний ресурс] / В. Філіпчук, А. Бочі, В. Поворозник, Я. Войтко, О. Захарова, В. Притула, Р. Басалига, І. Івашко // Міжнародний центр перспективних досліджень. – Київ, 2015. – Режим доступу: http://icps.com.ua/assets/uploads/files/block_implementation_20160324.pdf.
2. Чайка В. В. Фінансово-правове регулювання гармонізації прямих податків у державах європейського союзу: досвід для України / В. В. Чайка // Наше право. – 2013. – № 11. – С. 191–196.
3. Наконечний В. В. Рішення європейського суду з прав людини як джерело фінансового права в Україні: актуальні питання та проблеми / В. В. Наконечний // Європейські перспективи. – 2014. – № 4. – С. 157–161.
4. Скірта Д. Система державного фінансового контролю у сфері державних закупівель ЄС: історія становлення та основні джерела / Д. Скірта // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Юридичні науки. – Київ : Київ. ун-т, 2012. – Вип. 90. – С. 61–64.
5. Скірта Д. Державний фінансовий контроль у сфері державних закупівель в світлі нового Закону України “Про здійснення державних закупівель” / Д. Скірта // Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Юридичні науки. – Київ : Київ. ун-т, 2011. – Вип. 86. – С. 101–103.
6. Угода про Асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони : Міжнародний документ від 27.06.2014 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
7. Директива Ради 2006/112/ЄС про спільну систему податку на додану вартість : Міжнародний документ від 28.11.2006 р. № 2006/112/ЄС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_928.
8. COUNCIL DIRECTIVE 2007/74/EC of 20 December 2007 on the exemption from value added tax and excise duty of goods imported by persons travelling from third countries [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2007:346:0006:0012:EN:PDF>.
9. Директива Ради 92/83/ЄЕС “Про гармонізацію структур акцизних зборів на алкоголь та алкогольні напої” від 19.10.1992 р. ЄЕС : Міжнародний документ від 19.10.1992 № 92/83/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_430.
10. Директива Ради 92/84/ЄЕС “Про наближення акцизних зборів на спирт та алкогольні напої” ЄЕС : Міжнародний документ від 19.10.1992 р. № 92/84/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_431.
11. COUNCIL DIRECTIVE 2011/64/EU of 21 June 2011 on the structure and rates of excise duty applied to manufactured tobacco (codification) [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2011:176:0024:0036:EN:PDF>.
12. Директива № 92/79/ЄЕС Ради ЄС про зближення оподаткування сигарет : Міжнародний документ від 19.10.1992 р. № 92/79/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_a74.
13. Директива № 92/80/ЄЕС Ради ЄС про зближення оподаткування на перероблений тютюн, інший, ніж сигарети : Міжнародний документ від 19.10.1992 р. № 92/80/ЄЕС [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_a77.
14. COUNCIL DIRECTIVE 2003/96/EC of 27 October 2003 restructuring the Community framework for the taxation of energy products and electricity (Text with EEA relevance) [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:283:0051:0070:EN:PDF>.
15. COUNCIL DIRECTIVE 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2009:009:0012:0030:EN:PDF>.
16. Тринадцатая директива Совета Европейского Сообщества 86/560/ЕЭС относительно гармонизации законодательства государств-членов Европейского Сообщества касательно налогов с оборота – Правила возмещения налога на добавленную стоимость плательщикам налога, не имеющим постоянного места осуществления предпринимательской деятельности на территории Европейского Сообщества от 17 ноября 1986 года : Международный документ от 17.11.1986 г. № 86/560/ЄЕС [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/994_365.

Стаття надійшла до редакції 28.05.2015.

Покатаева О. В., Косова Э. В. Перспективы развития финансового права в условиях Ассоциации Украины с Европейским Союзом

В статье определены институты финансового права, на которые влияет подписание Соглашения об Ассоциации Украины с ЕС. Проанализированы часовые ориентиры и содержание Директив ЕС, которые должна имплементировать Украина. Разработаны рекомендации по развитию таких институтов финансового права: бюджетное право, налоговое право, правовое регулирование финансового контроля, правовые принципы публичных расходов и бюджетного финансирования.

Ключевые слова: финансовое право, ассоциация, Украина, Европейский Союз, развитие.

Pokatayeva O., Kosova E. Development Prospects of Financial Law in the Conditions of Eu-Ukraine Association

The institutes of financial law, on which signing of agreement influences about the EU-Ukraine Association, are determined. Sentinel reference-points and maintenance of EU Directives, which Ukraine must implement, are analysed. The recommendations are worked out from development of such institutes of financial law: budgetary law, tax law, legal adjusting of financial control, legal principles of public charges and budgetary financing.

In a budgetary law it is necessary to develop the system of the medium-term budgetary planning, give up the annual acceptance of Laws of Ukraine "About the State budget". Basic directions of reformation of tax law are: general system VAT; the gradual approaching of rates of excise tax is on tobacco wares to the corresponding rates of EU; bringing to conformity with the requirements of EU of classification of swizzles to the bill of excisable goods through including to the bill of goods of electric power and natural gas, coal and coke (for heating and production of electric power). In the field of the legal adjusting of financial control it is necessary to implement standards and methods of The International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI), harmonize state internal control with the international standards of Institute of internal public accountants, International federation of accountants and others like that. The prospect of development of legal principles of public charges and budgetary financing is distribution of programmatic-having a special purpose approaches in a budgetary process and analysis of efficiency and effectiveness of implementation of the budgetary programs.

Key words: financial law, association, Ukraine, European Union, development.