

УДК 341.174(4):347.73(477)

*В. С. Зятін,  
здобувач кафедри права Європейського Союзу  
та порівняльного правознавства ОНЮА*

### **ДЕЯКІ РИСИ АПРОКСИМАЦІЇ ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ЗАКОНОДАВСТВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ У СФЕРІ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

У теперішній час у світі дедалі динамічніше відбуваються процеси глобалізації, що закономірно призводить до поглиблення міжнародних господарських зв'язків. Більшість країн іде шляхом глобалізації заради забезпечення політичної, соціальної та, перш за все, економічної стабільності.

Термін «глобалізація» передбачає поступове формування взаємозалежного світу, у якому «стираються географічні кордони соціальних і культурних систем і самі люди дедалі більшою мірою усвідомлюють зникнення подібних кордонів» [8].

Зазначимо, що одним із вагомих факторів, який зумовив глобалізацію світового співтовариства, його структурні зміни поряд із науково-технічною революцією вважається економічна інтеграція.

Виникнення глобального економічного простору вимагає від його суб'єктів істотного перегляду стратегій свого розвитку.

Найбільшими та найвпливовішими інтеграційними об'єднаннями сьогодення є Світова організація торгівлі та Європейський Союз (далі — ЄС). Метою створення останнього, безперечно, є рух у напрямку сталого економічного розвитку країн-членів, зміцнення єдиного ринкового середовища, підвищення життєвого рівня та зовнішньої безпеки народів об'єднаної Європи.

Одним із ключових аспектів, що дають змогу говорити про появу на «оновленій» економічній карті світу дійсно єдиної Європи, є гармонізація податкових систем країн-членів ЄС. Цьому явищу приділяється багато уваги, адже тільки за його успішної реалізації ми можемо говорити про повноцінне функціонування єдиного ринку товарів, послуг, капіталу та робочої сили. За умов проведення спільної податкової політики в рамках ЄС, з однієї сторони, важливе значення має якомога більший ступінь уніфікації податків, з іншої — потреба врахування інтересів країн-членів, часом відверто протилежних.

У вітчизняній доктрині необхідність дослідження теоретичних аспектів гармонізації законодавства України із законодавством ЄС неодноразово підкреслюється в працях багатьох науковців, зокрема, І. Бурковського, І. Грицяка, В. Забігайло, Ю. Капіца, Н. Малишева, В. Муравйова, В. Опришка, Ю. Шемчушенка та ін.

З'ясовуючи зміст гармонізації законодавства, професор Г. П. Толстоп'ятенко надає такому явищу таке визначення: це наближення (зміна) норм права держав-членів ЄС на засадах єдиних принципів та інших правових положень, сформульованих в Установчих договорах, актах вторинного права та рішеннях Суду ЄС [9].

Процеси податкової гармонізації, що відбуваються в указаному інтеграційному утворенні, створюють для країн — сусідів ЄС нові пріоритети розвитку не тільки у зовнішньоекономічному напрямку, а й примушують переглянути внутрішню податкову політику, що бачиться вкрай позитивним, оскільки впорядковує національні податкові відносини та пом'якшує податковий тиск на платників.

Дехто може зауважити, що адаптація українського податкового законодавства до вимог *acquis communautaire* (правової системи Європейського Союзу) певним чином порушує право держави на самостійне визначення політики регулювання фіскальних правовідносин, що це свого роду опосередковане втручання у правотворчу діяльність держави. Проте зазначене твердження є не зовсім коректним, адже, адаптуючи національне податкове законодавство до законодавства ЄС, країна-реципієнт враховує визнані в Європі підходи та принципи оподаткування, те, що інші європейські країни вже давно закріпили в національному законодавстві та практично випробували на власній податковій системі.

Як зазначено в ст. 51 Угоди про партнерство та співробітництво між Україною і європейськими співтовариствами та їх державами-членами, укладеній 14.06.1994 р., важливою умовою для зміцнення економічних зв'язків між Україною та співтовариством є зближення існуючого і майбутнього законодавства України з законодавством співтовариства. Зокрема, приблизна адекватність законів передбачається й у сфері оподаткування [3]. Більше того, у пункті 7.3 Плану дій щодо реалізації пріоритетних положень Програми інтеграції України до Європейського Союзу у 2004 році, затвердженому розпорядженням Кабінету Міністрів України від 04.03.2004 р. № 111-р, питання адаптації податкового законодавства до норм та стандартів ЄС (з наголосом на сфері експортно-імпорتنних операцій) визначено як пріоритетне.

Завдання з підготовки національного законодавства до гармонізації із законодавством ЄС покладено на Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України, Комітет Верховної Ради України з питань європейської інтеграції, Міжвідомчу координаційну раду з адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу, Центр порівняльного права при Міністерстві юстиції України та інші органи державної влади.

Аналізуючи розвиток спільного ринку у ЄС, варто зауважити, що в ході гармонізації податкового законодавства значна увага країн-членів приділяється саме непрямим податкам — податку на додану вартість (ПДВ) та акцизному збору. І це не дивно, адже практика їх застосування на європейському терені налічує вже більше ніж піввіку.

На сучасному етапі податок на додану вартість є однією з найважливіших складових податкових систем 42 держав, з яких 17 європейських країн — члени Організації економічного співробітництва і розвитку. На долю цього податку припадає приблизно 13,8% податкових надходжень бюджетів країн і 5,5% валового внутрішнього продукту. Перевага, що надається ПДВ в цих країнах, зумовлена тим, що цей податок забезпечує державі значні надходжен-

ня, з його допомогою набагато краще оподатковувати послуги і звільняти засоби виробництва. Крім цього, його податковий механізм не дозволяє вільно ухилятися від оподаткування.

Особливо поширений у країнах СС ПДВ був вперше прийнятий у Франції в 1954 році, де його сприйняли як ще один податок з обороту, чи податок на споживання, а, отже, він не привернув уваги інших країн. Згодом, у квітні 1967 року було прийнято дві директиви з гармонізації законодавства країн-членів стосовно податку з обороту. Їх прийняття, фактично, заклало фундамент для створення єдиної системи податку на додану вартість.

Особливість ПДВ полягає у тому, що він дає змогу отримати позитивний результат для цілей наповнення бюджету практично на всіх стадіях виробництва, обороту та реалізації товару, роботи, послуги кінцевому споживачу і це, безперечно, робить даний податок надзвичайно привабливим.

З одного боку, ПДВ є одним із центральних бюджетонаповнюючих податків для національних бюджетів європейських країн, а з іншого — він створює дедалі більше проблем та перешкод у вільному обороті товарів на транснаціональних ринках товарів та послуг. Окрім того, слід вказати на кумулятивний фіскальний ефект ПДВ у сфері транскордонного переміщення товарів. Нормативним засобом вирішення проблеми конфлікту фіскальної дії ПДВ та принципів вільного обігу стала гармонізація національних систем законодавчого регулювання ПДВ.

Під гармонізацією у даному випадку слід розуміти вироблення єдиного методологічного підходу із застосування цього непрямих податку до аналогічних господарських та комерційних операцій, які передбачають переміщення капіталів, товарів та послуг у рамках Європейського Союзу [10].

Питання уніфікації стягнення ПДВ на території країн-членів ЄС нерозривно пов'язане з темпами та обсягом наповнення бюджету ЄС, тому гармонізація процедури застосування цього непрямих податку безпосередньо поєднана з виконанням країнами-членами зобов'язань щодо податкових відрахувань до консолідованого бюджету. Іншими словами — мова йде про узгоджену акумуляцію ПДВ, котрий збирається на національному податковому рівні країн-членів ЄС, які в даному випадку виконують роль своєрідних податкових агентів.

Сьогодні, говорячи про Україну, актуальними вбачаються насамперед рекомендації щодо гармонізації непрямих податків, надані органами ЄС в Білій Книзі з підготовки асоційованих членів — країн Центральної та Східної Європи до інтеграції у внутрішній ринок Союзу [5].

Першочерговим на шляху гармонізації законодавства країн — не членів у галузі непрямих податків є врахування положень базових директив СС щодо цієї проблематики, таких як Шоста директива ради 77/388 «Про гармонізацію законодавств держав-членів у сфері податків з обороту — Спільна система податку на додану вартість: єдині умови обчислення» від 17.05.1977 р. (далі — Шоста Директива) [6] та Директива ради 92/12 «Про загальний режим підакцизних товарів та умови їх зберігання, руху та контролю» від 25.02.1992 р. (далі — Директива 92/12) [7].

Згідно з Шостою Директивою було встановлено, що в цілях стягнення ПДВ, території країн — членів ЄС прирівнюються до єдиної території, де одні й ті ж господарські операції складатимуть об'єкт ПДВ [12]. При цьому було визначено, що ПДВ стягується з усіх трансакцій всередині ЄС, та у разі імпорту на її територію товарів та послуг з третіх країн (статті 7–8 Шостої Директиви). Директива визначила єдині методологічні підходи для визначення оподатковуваних операцій, понять «поставки», «імпорту», «послуг» та «робіт», а також бази оподаткування.

Адаптація законодавства України до вимог Шостої Директиви передбачає внесення змін і доповнень до Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997 р. №168/97-ВР (далі — Закон про ПДВ) [1]. Як зазначає Сергій Терехін, один із найвідоміших податкових «гуру» серед членів парламенту, «...українська система ПДВ, фактично, гібрид положень Шостої Директиви 77/388/ЕЕС Ради Європейського Союзу та «оригінальних» українських податкових інструментів, винайдених, щоб підняти податкову відповідальність платників» [11].

Більше того, така ситуація не унікальна для України. Інші країни, котрі мають ПДВ у своїх податкових системах, також постають перед низкою питань щодо використання цього податку. У цьому відношенні досвід Європейського Союзу може представляти особливий інтерес, оскільки очевидно, що європейська та українська система ПДВ мають спільні корені.

Теперішні спроби українського парламенту підвести Закон про ПДВ ближче до моделі ЄС — не просто «гра зі словами», котрі не мають іншого змісту. На жаль, щоб зрозуміти важливість цієї проблеми, Україні потрібні були п'ять років дослідження власних помилок.

Фактично Україна вже впроваджує де-факто низку положень Шостої Директиви, визначаючи «місце поставки», які були буквально скопійовані (просто переведені) в Положення про процедуру застосування непрямих податків та перевірки фактичної поставки товарів (робіт, послуг) при зміні оподаткування згідно з принципом країни призначення, котре є Додатком до Угоди про принципи справляння непрямих податків під час експорту та імпорту товарів (робіт, послуг) між державами — учасницями Співдружності Незалежних Держав від 25 листопада 1998 р. [4].

Слід відзначити, що Україна, загалом, рухається в напрямку більш наближеного застосування європейської системи ПДВ, в той час як чинна українська система оподаткування все ще зберігає доволі значну кількість можливостей на власний розсуд тлумачити окремі її положення як державі, так і платнику. Тому зміни до Закону про ПДВ, що час від часу вносяться парламентом, мають унеможливити неоднозначне його застосування через введення більш чітких та прозорих правил гри, хоча це й потребує певного часу та системного підходу в пакеті з Податковим кодексом.

Говорячи про адаптацію українського податкового законодавства, що регулює акцизний збір, а точніше Декрета Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992 р. (далі — Декрет) [2], до вимог Директиви 92/12,

варто зауважити, що даний нормативний акт ЄС передбачає впровадження системи податкових складів, суть якої полягає в тому, що підакцизні товари, які ще не надійшли у торговельний оборот, можуть вільно пересуватися між податковими складами та зберігатися на таких складах у режимі звільнення від сплати акцизу. На території податкових складів можуть відбуватися процеси виробництва, переробки, зберігання, отримання та відправлення підакцизних товарів, що перебувають у режимі звільнення від сплати акцизу.

Право відкривати податкові склади мають лише «уповноважені власники», тобто ті юридичні або фізичні особи — суб'єкти підприємницької діяльності, які отримали спеціальний дозвіл. Інформація про податкові склади та їх уповноважених власників вноситься в електронну базу даних, спільну для всіх держав — членів ЄС (база містить: ідентифікаційний номер, ім'я (назву) та адресу особи або приміщення складу; дані про категорії товарів, які особа може отримувати та зберігати на складі; адресу відповідних органів, до яких можна звернутися з метою одержання додаткової інформації; дату видачі (скасування) ідентифікаційного номеру).

Серед кола осіб, які мають право на отримання підакцизних товарів, щодо яких сплату акцизу відстрочено, виділяють «зареєстрованих дилерів» — фізичних та юридичних осіб, котрі одержали дозвіл від компетентних владних структур держави-члена на закупівлю та отримання підакцизних товарів з інших держав-членів у процесі ведення підприємницької діяльності, а також «незареєстрованих дилерів» — тих, хто здійснює вказані операції на нерегулярній основі. Однак дозвіл, що видається «незареєстрованому дилеру», права на подальші поставки та зберігання підакцизних товарів у режимі відстрочення сплати збору не передбачає.

Окрім цього, у Директиві 92/12 зазначається, що акциз стягується в тій державі-члені, в якій товари відпущені для реалізації (тобто потрапили в торговельний оборот). Проте у випадках, коли продавець поставляє підакцизні товари особі, яка не має права їх отримувати в режимі відстрочення сплати акцизу, акцизний збір має бути сплачений продавцем товару в державі-члені призначення поставки. Одночасно Директива 92/12 передбачає можливість сплати акцизного збору не продавцем товару, а його податковим представником (агентом), заснованим у країні-члені призначення поставки та зареєстрованим її податковими органами.

Для приведення Декрету у відповідність із положеннями Директиви 92/12 його необхідно доопрацювати та доповнити положеннями, зокрема щодо:

- виробництва, переробки та зберігання товарів на податкових складах;
- здійснення поставки підакцизних товарів у режимі відстрочення сплати акцизу, а також визначення часу виникнення податкового зобов'язання по такій поставці;
- прав та обов'язків уповноважених власників складів, податкових представників продавців, зареєстрованих та незареєстрованих дилерів, а також одержувачів підакцизних товарів;
- форми та змісту товаросупровідних документів для підакцизних товарів,

що пересуваються між податковими складами в режимі відстрочення сплати акцизу;

- компетенції органу державної влади, уповноваженого регулювати діяльність податкових складів;
- введення електронного реєстру даних про податкові склади та їх уповноважених власників, зареєстрованих дилерів.

Окремого розгляду потребує положення, що регламентує права та обов'язки податкових представників контрагентів з ЄС в Україні, зокрема, при здійсненні такими контрагентами поставок підакцизної продукції в Україну та вирішення питання щодо процедури сплати акцизного збору на законодавчому рівні.

Підсумовуючи викладене, зазначимо, що гармонізація положень українського законодавства у сфері непрямого оподаткування, а саме положень про ПДВ та акцизний збір, з нормативними вимогами відповідних директив ЄС має ґрунтуватися на ретельному аналізі та зіставленні положень українського законодавства та законодавства ЄС. Результати такої роботи мають стати базисом для створення проектів нормативних актів з указаної проблематики, а згодом знайти вираження у реально діючих законодавчих актах, зокрема, в Податковому кодексі.

Очевидно, що сьогодні не є можливим для будь-якої країни Східної Європи ізолювати себе та власну податкову систему, і це була б головна помилка України — уникати руху до ринку ЄС шляхом адаптації податкового законодавства.

Отже, з упевненістю можна сказати, що Україна, при розважливому врегулюванні не тільки податкових відносин, а й вчасному вирішенні загальноекономічних питань, має достатньо великі шанси вийти на рівень розвинутих держав європейської спільноти.

### Література

1. Про податок на додачу вартість: Закон України від 03.04.1997 р. № 168/97-ВР із змінами та доповненнями станом на 01.07.2004 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1997. — № 21. — Ст. 156.
2. Про акцизний збір: Декрет Кабінету Міністрів України від 26.12.1992 р. № 18-92 із змінами та доповненнями станом на 07.03.2002 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1993. — № 10. — Ст. 82.
3. Угода про партнерство та співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 2003. — № 8; Угоду ратифіковано Законом України № 237/94-ВР від 10.11.1994 р. // Відомості Верховної Ради України. — 1994. — № 46. — Ст. 415.
4. Угода про принципи справляння непрямих податків під час експорту та імпорту товарів (робіт, послуг) між державами — учасниками Співдружності Незалежних Держав // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. — 2003. — № 2; Угоду ратифіковано із застереженнями Законом №1690-III від 20.04.2000 р.
5. White paper «Preparation of Associated Countries of Central and Eastern Europe for Integration into the Internal Market of the Union». — Brussels, 10.05.1995 COM (95) 163 final /2//http://europa.eu.int/cn/agenda/pecow/cn/index.html.
6. Sixth Council Directive 77/388/EEC 17.05.1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment., Official Journal L 145, 13/06/1977 P. 0001 — 0040.
7. Council Directive 92/12/EEC 25.02.1992 on the general arrangements for products subject to

- excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products., Official Journal L 076, 23/03/1992 P. 0001 — 0013.
8. Waters M. Globalization. L. — N.Y., 1995. — P. 3.
  9. Толстопятечко Г. П. Податкове право ЄС: Навч. посіб. / ОНЮА. — Одеса, 2004. — С. 85.
  10. Ліпиченко С. М. Проблеми нормативного регулювання непрямих податків у Європейському Союзі // Митна справа. — 2001. — № 6. — С. 81.
  11. Терьохін С. Сумні результати десятиріччя // Уряд. кур'єр. — 2002. — № 38. — С. 17.
  12. Фіскальна політика у Європейському Союзі. Серія «Європа у русі» / Бюро офіц. публікацій ЄС. — Люксембург, 2000. — С. 15.

УДК 341.96:347.7

*О. В. Ніколаєнко,  
аспірантка ОНЮА*

### **ІНСТИТУТ «NEGOTIORUM GESTIO» ТА ЙОГО РЕЦЕПЦІЯ В СУЧАСНИХ ЄВРОПЕЙСЬКИХ ПРАВОВИХ СИСТЕМАХ**

*Актуальність теми.* Чітко виголошений Україною курс на входження найближчим часом в Європейське співтовариство зумовлює необхідність адаптації вітчизняного законодавства до європейського. Передусім, це стосується галузі цивільного права, яке торкається широкої сфери відносин за участі фізичних та юридичних осіб. Причому, якщо стосовно договорів існує низка спеціальних міжнародних актів, то зобов'язання, що виникають не на підставі договорів, а подібних до них юридичних фактів (зокрема, на підставі negotiorum gestio — ведення справ без доручення) регулюються лише на рівні національного законодавства, що зумовлює необхідність спеціального порівняльного аналізу норм, котрі діють у цій сфері.

Розглядаючи питання, які складають предмет нашого дослідження, ми не торкаємося дискусійних питань про критерії класифікації сучасних європейських правових систем, а приймаємо за основу для подальшого дослідження поділ таких систем на романську, центрально-європейську, англо-саксонську та східно-європейську [1].

Ступінь розроблення теми. Приступаючи до розгляду цього питання, передусім, слід зазначити, що, незважаючи на достатньо давні традиції досліджень у цій сфері, відповідні наукові розвідки не мають комплексного характеру, а стосуються розгляду інституту negotiorum gestio в законодавстві окремих країн без відповідного порівняльного аналізу концепції останніх.

Найбільша кількість досліджень інституту negotiorum gestio була здійснена німецькими та австрійськими авторами, котрі фактично започаткували традицію сучасного наукового аналізу у цій галузі. Зокрема, Ф. К. Савіні ще в позаминулому столітті заклав основу розгляду цього інституту під кутом зору розрізнення так званих аномальних та природних прав, відносячи negotiorum gestio до аномальних прав суб'єктів [2].

Серед досліджень французьких авторів, передусім, варто згадати праці, пере-