

Порівняльне адміністративне та фінансове право

Ковальчук Інна Валентинівна,

кандидат юридичних наук,

старший викладач кафедри історії, теорії держави і права
та державного будівництва юридичного факультету

Білоцерківського національного аграрного університету

Правові аспекти адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу

Розглядається природа європейського податкового права, обґрунтовано висновки щодо адаптації податкової системи України до вимог ЄС. При цьому зазначається, що стратегічною метою податкової політики має стати створення в Україні стабільної податкової системи, яка забезпечила б достатній рівень надходжень платежів до бюджетів різних рівнів, ефективне функціонування економіки країни, справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків.

Ключові слова: податкова система, державна податкова політика, адаптація, інтеграція, право Європейського Союзу.

Інтеграція до європейських структур є стратегічною метою України, найкращим способом реалізації національних інтересів у побудові демократичної держави, зміцнення її позицій у світі. Але цей шлях непростий, він вимагає великої роботи, насамперед щодо адаптації українського законодавства до європейського права. Податкове право є однією з галузей національного законодавства, яке Україна зобов'язана узгодити з європейським правом.

Об'єктивна необхідність в адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС зумовлена насамперед проведенням в Україні податкової реформи. Запорукою ефективною адаптації та позитивних наслідків впровадження в національне законодавство положень, директив, рекомендацій та інших нормативно-правових актів ЄС є вивчення та проведення комплексного порівняння цих норм [1, с. 286–290].

Дослідженню євроінтеграційних процесів у податковій сфері приділяють увагу такі науковці, як Т. Вовк, О. Водяніков, А. Гальчинський, Б. Губський, Л. Ентін, Г. Зінов'єв, Н. Губерська, О. Музика, М. Клемент'єв,

І. Коноваленко, К. Максимець, В. Муравйов, А. Поручник, А. Саидов, Г. Толстопятенко та ін. Водночас питання адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС досі залишається невирішеним.

Державна політика України щодо адаптації законодавства формується як складова правової реформи та спрямовується на забезпечення єдиних підходів до нормопроекування, обов'язкового врахування вимог законодавства Європейського Союзу під час нормопроекування, підготовки кваліфікованих спеціалістів, створення належних умов для інституціонального, науково-освітнього, нормопроектного, технічного, фінансового забезпечення процесу адаптації законодавства України. Зокрема, Угодою про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими співтовариствами та їх державами-членами від 14 червня 1994 р. визначено пріоритетні сфери адаптації законодавства. Спільною стратегією щодо України, схваленою Європейською Радою на Гельсінкському саміті 11 грудня 1999 р., Європейський Союз підтримав процес економічних перетворень в Україні та поступового наближення законодавства України до законодавства ЄС у визначених пріоритетних сферах. Стратегією інтеграції України до Європейського Союзу, затвердженою Указом Президента України від 11 червня 1998 р., визначено основні положення зовнішньополітичної стратегії щодо інтеграції України в європейський правовий простір, мету та етапи адаптації законодавства.

Програмою інтеграції України до ЄС, схваленою Указом Президента України від 14 вересня 2000 р., визначено шляхи і темпи реалізації окремих пріоритетів, обумовлених ходом проведення економічних реформ та спрямованих на досягнення критеріїв, що впливають із цілей валютного, економічного та політичного союзу держав-членів Європейського Союзу і сформульовані Європейською Радою на Копенгагенському саміті в червні 1993 р.

Указом Президента України від 30 серпня 2000 р. з метою координації діяльності органів державної влади з питань адаптації законодавства створено при Президентові України Національну раду з питань адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу.

Особливе місце у переліку нормативно-правових актів належить Стратегії реформування податкової системи, схваленій Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23 грудня 2009 р. Метою цієї Стратегії є проведення податкової реформи, спрямованої на побудову сучасної конкурентоспроможної, соціально орієнтованої ринкової економіки, інтегрованої в ЄС, забезпечення сталого економічного зростання на інноваційно-інвестиційній основі, реалізація збалансованої бюджетної політики на середньострокову перспективу.

Пов'язане з розширенням ЄС загострення економічної конкуренції наприкінці ХХ — на початку ХХІ ст. поставило більшість європейських країн перед необхідністю реформування своїх податкових систем, яке

відбувається передусім у напрямі зниження податкового навантаження на працю і капітал. У ряді європейських країн запроваджено єдину ставку податку з доходів фізичних осіб: у Литві, Латвії та Естонії — 33, 25 і 26 %, у Словаччині — 19 %. У 2005 — 2006 рр. Естонія знизилася ставку податку до 23 %, Литва — до 27 %. У решті країн — нових членів ЄС податок з доходів фізичних осіб має прогресивний характер, однак у ході його реформування ступінь податкової прогресії знижувався внаслідок зниження величини ставок та зменшення їх кількості, зокрема в Угорщині, Польщі та Чехії.

Відмова багатьох постсоціалістичних країн від реалізації політики щодо зниження податкових ставок зумовлена неконтрольованим зростанням дефіциту бюджетів та низьким висхідним рівнем ставок основних податків і податкового навантаження на економіку в цілому, що стало наслідком проведення ліберальних податкових реформ за останні роки і не лише унеможливило їх подальше зниження, а змушує робити кроки у зворотному напрямі. Такі кроки з 2006 р. здійснює, зокрема, Литва, запровадивши додатковий до податку на прибуток підприємств (з 2002 р. справляється за ставкою 15 %) так званий соціальний податок (його базою є оподатковуваний прибуток) із ставками 4 % у 2006 р. і 3 % у 2007 р. Крім того, з 1 січня 2009 р. Уряд Литви прийняв рішення про підвищення ставки податку на прибуток підприємств і податку на додану вартість до 20 %.

Податкова політика є непростю темою для урядів багатьох країн ЄС. Ірландія, як і деякі нові держави-члени, які прийняли аналогічну політику, належить до числа тих, які успішно використовували свій низький податок на прибуток корпорацій як засіб залучення іноземного бізнесу. Інші країни, наприклад Німеччина, скаржаться, що низькі податки перешкоджають уряду в запровадженні податкових платежів, необхідних для надання державних послуг.

Оскільки держави-члени прагнуть привести свої бюджетні дефіцити у відповідність з правилами ЄС, то в найближчі роки податки зростатимуть по всій території Союзу. Погано скоординований підхід до цього може посилити приплив капіталу в райони з низьким рівнем податку за рахунок громадян країн ЄС [2].

Очевидне наближення українського податкового законодавства до законодавства держав-членів ЄС та його адаптація до вимог законодавства ЄС вимагає пояснення (тлумачення) основних положень і принципів дії (застосування) цих актів.

Кожна суверенна держава намагається зберегти особливості свого внутрішнього законодавства. Слід зазначити, що податковий суверенітет є частиною державного суверенітету, щодо якого кожна країна виявляє найбільшу стриманість. Це пов'язано не лише із тим, що податки є важливою складовою фінансової системи держави, а й з тим, що вони встановлюються, змінюються, скасовуються законодавчим органом. Європарламент цілком виправдано не наділяється такими повноваженнями, оскільки це

було би прямим втручанням у державний суверенітет. Більшість країн Європи йдуть шляхом адаптації національного податкового законодавства до законодавства ЄС. Саме для цього приймаються певні директиви, регламенти, які використовують держави-члени ЄС [3, с. 21–31].

Порівняно із непрямими податками (яким присвячено не один десяток директив ЄС щодо податку на додану вартість та акцизів) нормотворчість інститутів ЄС у галузі прямого оподаткування зовсім незначна [1, с. 286–290]. Так, до директив Ради, що регулюють прямі податки, належать: 1) 90/434/ЄЕС від 23 липня 1990 р. щодо спільної системи оподаткування, що застосовується у випадках злиття, поділу, переведення активів та обміну акціями, коли товариства знаходяться в межах юрисдикції різних держав-членів; 2) 90/435/ЄЕС від 23 липня 1990 р. щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських та дочірніх компаній, які знаходяться в межах юрисдикції різних держав-членів.

Щодо постійного місця проживання та перебування як критерію визначення статусу резидентства платника податку, то цьому питанню присвячено Council Directive 90/364/EEC on the right of residence of 28 June 1990.

Важливе значення, окрім директив, також мають рекомендації Комісії ЄС, зокрема: 1) 94/79/ЄС від 21 грудня 1993 р. щодо оподаткування деяких позицій прибутку, отриманих нерезидентами у державах — членах, інших, ніж ті, в яких вони є резидентами; 2) 94/390/ЄС від 25 травня 1994 р. щодо оподаткування малих та середніх підприємств; 3) 94/1069/ЄС від 7 грудня 1994 р. щодо переведення малих та середніх підприємств.

До актів, що приймаються Радою Європи, належать і регламенти, які є обов'язковими в усіх частинах і підлягають прямому застосуванню у всіх країнах-членах [4, с. 415–420]. Правова форма регламенту обирається для закріплення найважливіших рішень інститутів ЄС із питань, що не врегульовані чи недостатньо врегульовані податковим законодавством країни-члена: 1) Регламент Ради Європи № 260/68 від 29 лютого 1968 р. про прибутковий податок з фізичних осіб, які працюють в апараті ЄС; 2) Регламент Ради Європи № 1111/77 від 17 травня 1977 р. про введення податку на ізоглюкозу; 3) Регламент Ради Європи № 1079/77 від 17 травня 1977 р. про введення «податку загальної відповідальності» (co-responsibility levy) на молоко та молочні продукти; 4) Регламент Ради Європи № 2137/85 від 25 липня 1985 р. про європейське об'єднання із загальною економічною метою, відповідно до якого ці об'єднання звільняються від сплати корпоративного податку; передбачає інші податкові пільги [5, с. 125–130].

Окрім цього, варто вивчити наслідки впровадження на національному рівні зазначених вище актів, тобто національне законодавство європейських країн, зокрема: Федеральне Положення про податки і збори Австрії (1961 р.); Загальний податковий закон Іспанії (1963 р.); Положення про податки та платежі, прийняте Законом ФРН (1977 р.); Закон Іспанії «Про податок з доходів громадян» (1991 р.); Закон Іспанії «Про порядок уступки

державних податків автономним областям»; закони Великобританії «Про управління податками» (1970 р.), «Про прибутковий та корпоративний податок» (1988 р.), «Про податок на спадщину» (1984 р.), «Про прогресивний поземельний податок» (1976 р.); Закон ФРН «Про прибутковий податок» (1997 р.); «Французький Загальний кодекс податків» (1948 р.); податкові кодекси країн СНД [1, с. 286–290].

Отже, податкова реформа в Україні безпосередньо зумовлює об'єктивну необхідність адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС. У свою чергу, адаптація будь-якої галузі законодавства тісно пов'язана із порівняльним правознавством у цій галузі. Запорукою ефективною адаптації та позитивних наслідків впровадження в національне законодавство положень директив, рекомендацій та інших нормативно-правових актів ЄС є вивчення та проведення комплексного порівняння цих норм. Тобто порівняльне податкове правознавство перебуває нерозривно пов'язане з адаптаційними податковими процесами.

Відтак реформування податкової системи необхідно проводити на основі таких принципів оподаткування, які несуть в собі ідею як фіскальної ефективності, так і регулюючих механізмів для економічного зростання. Комплексне вирішення питання реформування податкової системи, створення цілісного, стабільного податкового законодавства України можливе лише шляхом прийняття Податкового кодексу, який забезпечить удосконалення і спрощення механізмів оподаткування, чітко визначить права і обов'язки платників податків і податківців.

1. Губерська Н. Л., Музика О. А. Порівняльно-правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу // Університетські наукові записки. — 2007. — № 2 (22). — С. 286–290.
2. Єдиний ринок ЄС потребує податкового управління [Електронний ресурс]. Режим доступу: <http://www.lawgroup.com.ua/ua/news/37/>
3. Саидов А. Х. Сравнительное правоведение и законотворчество: Открытая лекция. — К., Симферополь: Институт государства и права им. В.М. Корецкого НАН Украины; Логос, 2007. — Серия научно-методических изданий «Академия сравнительного правоведения». — Вып. 2. — С. 21–31.
4. Вовк Т., Водяніков О., Коноваленко І. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні. — Х.: Консум, 2004. — 960 с.
5. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М.: НОРМА, 2001. — 336 с.