

УДК 336.227.8

І.В. КОВАЛЬЧУК, канд. юрид. наук, Білоцерківський національний аграрний університет

ПРАВОВЕ РЕГУЛЮВАННЯ ПОДАТКОВИХ ВІДНОСИН У РАМКАХ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Ключові слова: оподаткування, Європейське право, правове регулювання податкових відносин в рамках Європейського союзу, Європейське інтеграційне податкове право, інтегрування, західна правова традиція

Аналіз демократичних за змістом соціально-політичних, економічних, правових та організаційних заходів перебудови економіки держави та механізмів господарювання, які вживаються останнім часом, а також прийняття Податкового кодексу, свідчить про те, що державні владні інститути прагнуть розвивати ринкові відносини на основі застосування світового досвіду оподаткування [1, с.3].

Перед Україною у зв'язку з переходом до ринкової економіки постають задачі пошуку оптимальної моделі оподаткування і створення нової концепції взаємин держави і господарюючих суб'єктів. Через це корисним є вивчення та аналіз зарубіжного досвіду у різних галузях, але, насамперед, у тих, що дають змогу забезпечити динамічний розвиток і функціонування економіки.

Не менш важливою є проблема міжнародного співробітництва у сфері оподаткування, без чого зараз важко уявити існування будь-якої європейської держави. Але прагнення бути повноцінним учасником Європейського співтовариства має бути забезпечене не лише бажанням і певним економічним потенціалом, а й готовністю юридичною: належним рівнем правової культури, правосвідомості, законодавства тощо. Повинне існувати чітке уявлення про характер та тенденції розвитку податкового права Європейської спільноти, про ті очікування в галузі оподаткування,

котрі існують в ній стосовно потенційних учасників.

Теоретичним і практичним проблемам правового регулювання податків у юридичній літературі традиційно приділяється значна увага. Особливо необхідно відмітити праці вітчизняних і зарубіжних правознавців та економістів, таких як С.С. Алексєєв, Е. Анерс, Л.К. Воронова, П.Т. Гега, М.Г. Делягін, О.С. Йоффе, Р. Єринг, Ж. Карбоньє, Д. Келлі, В. Кернз, Н.П. Кучерявенко, Дж. Лінч, Д. Наливайко, А. Тойнбі, Г.П. Толстопятенко, С. Хантингтон, Є.О. Харитонов, М. Хиршлер, Л. Февр, Б. Цимерман, Б.Б. Черепакін, З.М. Черніловський, Г.Ф. Шершеневич, Л.С. Явіч та ін.

Мета даної статті полягає в тому, щоб на основі вивчення і аналізу теоретико-правових засад податкового права Європейського союзу визначити характер тенденцій розвитку цієї галузі права, а також, враховуючи цей досвід, запропонувати підхід до вирішення завдань, що виникають у зв'язку з проблемою гармонізації правової системи України з нормами Європейського права. Необхідним є вивчення теоретичних та історико-правових аспектів формування і розвитку Європейського права, насамперед, у галузі оподаткування, і на цьому підґрунті стають зрозумілими вимоги, що ставляться до українського податкового законодавства у зв'язку з необхідністю його гармонізації з правом Європейських співтовариств. Також важливим є з'ясування впливу головних чинників, як позитивного, так і негативного характеру, що мали і мають значення для формування відповідних інститутів у цій галузі.

Структурно Європейське право є єдиним правовим масивом, що не має вираженого поділу на галузі права, однак з точки зору визначення сфери та методів правового регулювання поділяється на право публічне та приватне. Це пов'язано з тим, що поділ на такі галузі як цивільне, адміністративне, кримінальне право тощо може мати місце лише на рівні національних систем права, а на рівні наднаціональному можна вести мову лише про

право публічне та приватне, як дві частини загального феномену права.

Некоректним є вживання терміну «Європейське податкове право». Застосування його можливе лише із відповідними застереженнями відносно того, що йдеться про сукупність норм, які регулюють відносини у галузі оподаткування та ін. Вірніше вести мову про «правове регулювання податкових відносин в рамках Європейського союзу», «Європейське право у галузі оподаткування» тощо. З відповідним застереженням може вживатися термін «Європейське інтеграційне податкове право».

Європейське інтеграційне податкове право може бути визначене як система юридичних норм, що складають частину Європейського права і застосовуються у сфері оподаткування на основі і відповідно до установчих договорів та загальних принципів права Європейських Співтовариств і Європейського Союзу.

Перелік джерел Європейського права, як загальної інтегрованої юридичної категорії виглядає таким чином: норми Європейського права в цілому; західноєвропейська традиція права, що ґрунтується на нормах римського права; західноєвропейська правова доктрина.

Джерелами «Європейського інтеграційного податкового права» є:

- правова традиція регулювання податкових відносин у Західній Європі, що ґрунтується на здобутках римського права;

- концепція оподаткування у західній традиції;

- Європейська концепція оподаткування;

- Міжнародно-правові угоди з питань оподаткування між учасниками Європейських співтовариств

- норми Європейського інтеграційного права, у першу чергу, ті, що стосуються сфери оподаткування.

Основою системи норм Європейського права у галузі оподаткування є установчі договори, зокрема, Договір про ЄС, що містить низку статей, які закріплюють правові прин-

ципи регулювання податкових відносин. Ці статті є базовими для регламентів, директив і рішень Європейського Суду з податкових питань, якими в кінцевому підсумку і визначається правовий масив Європейського права у галузі оподаткування.

Місце інтеграційного податкового права у правовій системі ЄС визначається податковою політикою Співтовариств, а також правовою доктриною ЄС, що являє собою сукупність теоретичних уявлень про цілі, принципи і правові форми європейської інтеграції.

Зокрема, у «Білій книзі»¹ 1985 р. було запропоновано низку загальних принципів податкової політики стосовно ПДВ і акцизів, серед яких:

- 1) поступовість процесу зближення податків держав-учасниць;

- 2) гармонізація структури податків шляхом прийняття директив;

- 3) неприпустимість збільшення кількості податкових ставок і прив'язка їхніх розмірів до визначеного валютного курсу;

- 4) завершення гармонізації оподаткувальної бази по ПДВ;

- 5) прийняття рішень, що забороняють державам-учасникам збільшувати кількість податкових ставок і різницю податкових ставок (у порівнянні з іншими державами-учасницями);

- 6) підготовка пропозицій по гармонізації податкових ставок і системи податкових знижок по ПДВ, незалежної від окремої держави-учасниці ЄС;

- 7) завершення гармонізації структури акцизів, зокрема, податкових ставок за принципом «вилки» для кожного виду акцизів.

¹ Біла книга ЄС – книга під назвою «Формування внутрішнього ринку», прийнята Комісією ЄС у 1985 р. з метою відродити рух за економічний союз європейських країн. Біла книга містить 300 рекомендацій (пізніше скорочено до 279 директив) для ліквідації наявних бар'єрів. Ці рекомендації згруповано у три категорії: фізичні, технічні та фіскальні.

В галузі прямого оподаткування прийняттю програми ЄС передувала робота групи європейських експертів, об'єднаних у спеціальний комітет на чолі з Рудингом. Цей комітет висунув низку пропозицій, спрямованих на підвищення ефективності імплементації директив по прямих податках, і, зокрема, Директиви № 90/435 про материнські і дочірні компанії. Комітет Рудинга рекомендував знизити встановлений поріг участі однієї компанії в капіталі іншої для того, щоб більша кількість компаній держав-учасниць, які здійснюють транскордонні операції, підпадала під дію Директиви і у такий спосіб звільнялася від сплати податку на дивіденди. У рекомендаціях комітету були сформульовані також інші пропозиції, покликані підвищити ефективність правового регулювання прямих податків.

Таким чином, загальним принципом податкової політики і законотворчості стає правило поступовості гармонізації та уніфікації податкового законодавства держав-учасниць шляхом прийняття системи директив [2, с.14–15].

У даний час структура оподаткування в країнах-членах ЄС характеризується значним ступенем уніфікації: податкові системи всіх країн-членів ЄС застосовують такі види податків, як податок на прибуток, прибутковий податок на доходи фізичних осіб, ПДВ, соціальні податки. Такі елементи податкової системи, як порядок розрахунку і сплати податків, податкові пільги, система контролю за платниками податків з боку податкових органів, багато в чому також є ідентичними.

Як приклад уніфікації можна привести те, що система державного соціального страхування працівників в більшості країн-членів ЄС передбачає отримання коштів фінансування від працедавців у вигляді відповідних внесків до позабюджетних фондів. Оподаткування майна платників податків, як правило, здійснюється в країнах-членах ЄС на рівні місцевих органів влади та муніципалітетів.

У той же час податкові системи країн-членів ЄС мають свої особливості, що

пов'язані з пріоритетами національної економічної політики, бюджетними взаємовідносинами між різними рівнями влади або іншими чинниками. Так, на відміну від всієї решти країн-членів ЄС податковим законодавством Франції передбачається стягування податку на прибуток за територіальним принципом, який припускає оподаткування прибутку, одержаного виключно від діяльності у відповідній країні. Іншим прикладом специфічності податкової системи країни-члена ЄС в частині податку на прибуток є податкове законодавство Данії, яке не передбачає можливості використання платниками податків будь-яких пільг по податку на прибуток у вигляді податкових вирахувань або звільнень.

Специфічність національного податкового регулювання чітко виявляється відносно соціальних податків і внесків. Як приклад подібного роду можна привести схему фінансування програм соціального забезпечення, прийняту в Данії. Відповідно до даної схеми внесок на соціальне забезпечення підлягає сплаті працівником по ставці 8 % від загальної суми доходу, одержаного від трудової діяльності. Сплата соціальних податків працедавцями передбачається законодавством Данії виключно відносно компаній, що здійснюють діяльність в обмеженому переліку галузей економіки: охороні здоров'я, управлінні нерухомим майном, гральному бізнесі і т.д. У той же час, у всій решті країн-членів ЄС, переважна частина соціальних податків нараховується і сплачується працедавцем. Крім цього податкові системи деяких країн-членів ЄС включають податки на заробітну плату, відсутні в більшості країн-членів ЄС. Як і внески на соціальне страхування, податки на заробітну плату сплачуються працедавцем. Проте на відміну від внесків на соціальне страхування, програм соціального забезпечення населення, що є інструментом фінансування, і, як правило, зараховуваних до відповідних позабюджетних фондів, надходження від податків на заробітну платню включаються до

складу доходів відповідного бюджету, хоч і мають цільовий характер [3].

При спробі інтегрування до Європейського співтовариства Україна має бути готовою до врахування чинників та тенденцій розвитку Європейського права. Зокрема, важливе практичне значення має та обставина, що на формування сучасного Європейського права вирішальний вплив справила західна правова традиція, до якої належать держави-засновниці, котрі орієнтуються на однакові або ж споріднені правові цінності, що відображається у кінцевому підсумку і на Європейському інтеграційному податковому праві.

Розширення Європейського співтовариства за рахунок держав, що належать до східноєвропейської цивілізації, може привести у перспективі до поступового зростання впливу східної традиції права. Проте, цей процес ще тільки починається і говорити про зміни поки що рано [2, с.3–6].

Порівняно із непрямыми податками (яким присвячено не один десяток директив ЄС щодо податку на додану вартість та акцизів), нормотворчість інститутів ЄС у галузі прямого оподаткування є зовсім незначною [4, с.286–290]. Так, до директив Ради, що регулюють прямі податки, належать такі:

1) 90/434/ЄЕС від 23.07.1990 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 23.07.1990 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 21.12.1993 р. щодо оподаткування деяких позицій прибутку, отриманих нерезидентами у державах – членах, інших, ніж ті, у яких вони є резидентами;

2) 94/390/ЄС від 25.05.1994 р. стосовно оподаткування малих та середніх підприємств;

3) 94/1069/ЄС від 07.12.1994 р. щодо введення 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 [5, с.415–420].

Правова форма регламенту обирається для закріплення найбільш важливих рішень інститутів ЄС із питань, що не врегульовані чи недостатньо врегульовані податковим законодавством країни-членів:

1) Регламент Ради Європи № 260/68 від 29.02.1968 р. про прибутковий податок з фізичних осіб, які працюють в апараті ЄС;

2) Регламент Ради Європи № 1111/77 від 17.05.1977 р. про введення податку на ізоглюкозу;

3) Регламент Ради Європи № 1079/77 від 17.05.1977 р. про введення «податку загальної відповідальності» (co-responsibility levy) на молоко та молочні продукти;

4) Регламент Ради Європи № 2137/85 від 25.07.1985 р. про європейське об'єднання із загальною економічною метою, відповідно до якого ці об'єднання звільняються від сплати корпоративного податку; передбачає інші податкові пільги [6, с.125–130].

Основними пріоритетами політики податкової гармонізації, що проводиться в даний час в ЄС, є ліквідація неефективних елементів податкових систем і відмова від номінального податкового суверенітету країн-членів ЄС. Одночасно концепція податкової гармонізації припускає збереження самобутності національних податкових систем і не передбачає пов-

ної стандартизації порядку стягування податків в ЄС.

На практиці даний підхід був реалізований при затвердженні наступних документів: Директива про злиття, Директива про взаємовідносинах між материнськими і дочірніми компаніями, Арбітражна конвенція, Кодекс податкової конкуренції і інші документи «пакету Монті»² [7].

Податкова гармонізація одержала лише непряме віддзеркалення в Угоді про Європейське Співтовариство та інші засновницькі документи ЄС. Відмітною особливістю регулювання оподаткування в ЄС є відсутність загального документа (аналогічного Податковому кодексу), що систематизує всі основні норми податкового законодавства ЄС. В даний час положення, що визначають податкову політику в ЄС, є сукупністю окремих рішень інститутів ЄС (Рада ЄС, Європарламент і ін.), які оформляються у вигляді директив, регламентів, рішень, рекомендацій і висновків.

У той же час європейська податкова гармонізація підкоряється чітко визначеним принципам. Відповідно до принципів «пропорційності» і «субсидіарності» інститути ЄС не мають права самостійно встановлювати норми оподаткування, без їх попереднього узгодження з країнами-членами ЄС.

Принцип «податкової недискримінації» базується на двох основних положеннях:

1) неможливості прямого або непрямого обкладення внутрішніми податками однією державою-членом ЄС продукції іншої держави-члена ЄС в розмірах, що перевищують оподаткування національної продукції;

2) держава-член ЄС не повинна обкладати продукцію інших держав-членів ЄС внутрі-

шніми податками з метою непрямого захисту іншої продукції [3].

Спільною стратегією щодо України, схваленою Європейською Радою на Гельсінкському саміті 11.12.1999 р., Європейський Союз підтримав процес економічних перетворень в Україні та поступового наближення законодавства України до законодавства Європейського Союзу у визначених пріоритетних сферах.

Стратегією інтеграції України до Європейського Союзу, затвердженою Указом Президента України від 11.06.1998 р. [8], визначено основні положення зовнішньополітичної стратегії щодо інтеграції України в європейський правовий простір, мету та етапи адаптації законодавства.

Програмою інтеграції України до Європейського Союзу, схваленою Указом Президента України від 14.09.2000 р. [9], 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 року.

Указом Президента України від 21.08.2004 р. [10] 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 цьому перелік нормативно-правових актів належить стратегії реформування податкової системи схваленої Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 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 бю-

² Всі вони прийняті в рамках реформи права конкуренції Спільноти, мета якої, за словами комісонера Маріо Монті, спростити правила та зменшити регулятивне навантаження компаній в той же час забезпечивши більш ефективний контроль за укладанням договорів.

джетної політики на середньострокову перспективу.

Отже, Європейське інтеграційне податкове право визначається як система юридичних норм і принципів, що охоплює сукупність податкових положень установчих договорів і нормативно-правових актів, прийнятих інститутами ЄС; рішень Суду ЄС з податкових питань і доктрини ЄС, яка формується у процесі функціонування Європейських Співтовариств та Європейського Союзу.

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 у нерозривному зв'язку із адаптаційними податковими процесами.

Стає очевидним, що реформування податкової системи необхідно проводити ґрунтуючись на таких принципах 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 стало можливим завдяки прийняттю Податкового Кодексу, який забезпечує удосконалення і спрощення механізмів оподаткування, чітко визначає права і обов'язки платників податків і податківців.

ЛІТЕРАТУРА

1. Проценко Т. О. Правове регулювання адміністрування податків і митних платежів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня докт. юрид. наук : спец. 12.00.07 / Т. О. Проценко ; Ін-т законодавства Верховної Ради України. – К., 2008. – 36 с.

2. Слепець В. М. Європейське право у галузі оподаткування (загальнотеоретичні та історико-правові аспекти) : автореф. дис. на

здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук : спец. 12.00.01 / В. М. Слепець ; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2002. – 19 с.

3. Проблеми гармонізації оподаткування в Європейському Союзі [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sta.lviv.ua/index.php?id=697>.

4. Губернська Н. Л. Порівняльно-правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / Н. Л. Губерська, О. А. Музика. – Університетські наукові записки. – 2007. – № 2 (22). – С. 286–290.

5. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водяніков, І. Коноваленко. – Х. : Консум, 2004. – 960 с.

6. Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. – М. : Изд-во «НОРМА», 2001. – 336 с.

7. Commission finalises new competition rules for distribution // IP/00/520.24.05.2000.

8. Указ Президента України «Про забезпечення виконання Угоди про партнерство та співробітництво між Україною та Європейськими Співтовариствами (Європейським Союзом) і вдосконалення механізму співробітництва з Європейськими Співтовариствами (Європейським Союзом)» : від 24.02.1998 р., № 148/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 8. – Ст. 16.

9. Указ Президента України «Про затвердження Стратегії інтеграції України до Європейського Союзу» : від 11.06.1998 р., № 615/98 // Офіційний вісник України. – 1998. – № 24. – Ст. 3.

10. Указ Президента України «Про Програму інтеграції України до Європейського Союзу» : від 14.09.2000 р., № 1072/2000 // Офіційний вісник України. – 2000. – № 39. – Ст. 1648.

11. Указ Президента України «Про Стратегію економічного та соціального розвитку України «Шляхом європейської інтеграції» на

2004–2015 роки» : від 28.04.2004 р., № 493/2004 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 18. – Ст. 1278.

12. Указ Президента України «Питання організації виконання Закону України «Про

Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» : від 21.08.2004 р., № 965/2004 // Офіційний вісник України. – 2004. – № 35. – Ст. 2331.

Ковальчук І. В. Правове регулювання податкових відносин у рамках Європейського Союзу / І. В. Ковальчук // Форум права. – 2011. – № 2. – С. 410–416 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-2/11kivrec.pdf>

Проаналізовано теоретичних та історико-правових аспектів передумов, джерел та перебігу формування Європейського права взагалі і у галузі оподаткування зокрема. Обґрунтовано тезу про те, що процес формування і сучасний стан Європейського права у галузі оподаткування відображають дію принципу наступності права, чим зумовлено концепцію, зміст норм і характер джерел останнього. Досліджено особливості джерел Європейського права у галузі оподаткування, дано їх класифікацію, розглянуто зміст та процес формування і вдосконалення кожного з таких джерел.

Ковальчук І.В. Правовое регулирование налоговых отношений в рамках Европейского Союза

Проанализированы теоретические и историко-правовые аспекты предпосылок, источников и процесса формирования Европейского права в целом и в сфере налогообложения в частности. Обоснован тезис о том, что процесс формирования и современное состояние Европейского права в сфере налогообложения отображают действие принципа преемственности права, чем обусловлена концепция, содержание норм и характер источников последнего. Исследованы особенности источников Европейского права в сфере налогообложения, дана их классификация, рассмотрено содержание, а также процесс формирования и развития каждого из таких источников.

Kovalchuk I.V. Legal Regulation of Tax Relations within the Framework of European Union

The complex analysis of theoretical and historical-legal aspects background, sources and course of formation of the European Law as a whole and in the branch of taxation in particular is devoted. The idea that the process of formation and modern state of the European Law in the branch of taxation describe the action of the principle of succession of Law which stipulates the contents of norms and character of sources of the latter is grounded in the article. The peculiarities of the European Law sources in the branch of taxation were researched, their classification was given, the contents and formation process of the sources were examined.