

**Ковальчук І. В.,***кандидат юридичних наук,**доцент кафедри історії, теорії держави і права та державного будівництва  
Білоцерківського національного аграрного університету*

## ВИТОКИ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ ПОДАТКОВОЇ ТРАДИЦІЇ

**Анотація.** Стаття містить комплексний аналіз теоретичних й історико-правових аспектів передумов, джерел і перебігу формування європейського права взагалі та в галузі оподаткування зокрема.

**Ключові слова:** європейське право, історія європейського права, європейське податкове право, європейські співтовариства, західна традиція права, податки, правова система.

**Постановка проблеми.** Надзвичайно важливою для сучасної економічної системи України є проблема міжнародного співробітництва в економічній сфері, без чого зараз важко уявити існування будь-якої європейської держави. Проте 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 і тенденції розвитку європейської спільноти, про ті очікування, котрі існують у ній щодо потенційних учасників.

У зв'язку із цим корисним є вивчення та історико-правовий аналіз зарубіжного досвіду в різних галузях, проте насамперед у тих, що дають змогу забезпечити динамічний розвиток і функціонування економіки.

**Мета статті** полягає в тому, щоб на основі вивчення й аналізу теоретико-правових засад, процесу і джерел формування європейського права, насамперед у галузі оподаткування, визначити характер існуючих тенденцій, а також, враховуючи цей досвід, запропонувати підхід до вирішення завдань, що виникають у зв'язку із проблемою гармонізації сучасної правової системи України з нормами європейського права.

Проблема розвитку європейського податкового права є об'єктом дослідження правників, істориків, політологів та культурологів, таких як С. Алексєєв, Е. Анерс, Г. Берман, О. Братимов, Ю. Борко, О. Буторина, Л. Воронова, М. Делягін, О. Йоффе, Р. Сринг, Л. Ентін, А. Капустін, Ж. Карбоньє, Д. Келлі, В. Кернз, А. Козловський, В. Копейчиков, Н. Кучерявенко, Дж. Лінч, П. Маланчук, Н. Матузов, А. Малько, О. Мещерякова, Д. Наливайко, Т. Наконечна, Н. Неновські, П. Пацурківський, А. Татам, Л. Тимченко, Ю. Тихомиров, А. Тойнбі, Г. Толстопятенко, С. Хантингтон, Є. Харитонов, М. Хиршлер, Л. Февр, Б. Цимерман, Б. Черепакін, З. Черніловський, Л. Явіч та інші.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Європейське право загалом – це новий юридичний феномен, що виник у другій половині ХХ ст. Поняття «європейське право» охоплює право всіх європейських організацій, включаючи Раду Європи (1949 р.), Організацію Північноатлантичного договору (НАТО), Західноєвропейський союз, Організацію економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР), Організацію з безпеки і співробітництва в Європі (ОБСЄ) тощо. Центральне місце в європейському праві посідає право трьох європейських співтовариств – Європейського об'єднання вугілля і сталі (1951 р.), Європей-

ського економічного співтовариства (1957 р.) та Європейського співтовариства з атомної енергії (Євроатом) (1957 р.). Важливим етапом у розвитку європейського права стала трансформація трьох європейських співтовариств до Європейського Союзу (ЄС) (1992 р.), який зазнав серйозної реформи в 1997 р. [1, с. 7].

Під час дослідження європейської податкової традиції необхідно враховувати обов'язкову наступність під час визначення напрямків розвитку права. Ігнорування цієї обставини гальмує прогресивний розвиток права, не дозволяє ефективно вести діяльність щодо вдосконалення й кодифікації законодавства. Розвиток права є неможливим без наступності. Вона є його необхідним елементом. Ця об'єктивна закономірність розвитку права існує незалежно від форми суспільно-економічного ладу, суспільного устрою тощо.

Положення про наступність права у свою чергу є визначальним для дослідження історії й визначення тенденцій формування сучасного права в цілому та окремих його систем [4, с. 9].

Зрозуміло, що утворення самостійної категорії європейського права в літературі звичайно пов'язують з ідеєю об'єднання Європи, котра на різних етапах її розвитку мала різну спрямованість.

Під європейським правом розуміється право Європейського Союзу, що постає з Паризького (1951 р.), Римського (1957 р.), Брюссельського (1965 р.), а також Маастрихтського (1992 р.) й Амстердамського (1997 р.) договорів та все більше структурується у процесі юридичної й політичної еволюції ЄС. Йдеться про абсолютно особливе право, якому одночасно притаманні риси наднаціонального і внутрішнього права та яке застосовується в усіх країнах ЄС. Воно відрізняється від класичного міжнародного права, оскільки утворює автономний міжнародний правовий режим, інтегрований у право країн-членів ЄС, внаслідок чого це право безпосередньо застосовується політичними керівниками й судовими органами цих держав. Іноді європейське право розцінюється, по суті, як федеральне право.

Норми європейського податкового права являють собою великий правовий комплекс, збагачення й розвиток якого не зупиняється ні на один день. Європейське податкове право як сукупність певних юридичних норм перетворилося на особливу юридичну дисципліну, що має свої основні і вторинні підрозділи, характерні риси, своїх фахівців [1, с. 9].

Правниками й істориками виділяється кілька етапів розвитку європейської локальної цивілізації та права як її складового елементу:

1) початок формування засад європейського права – право ранньої античності;

2) формування класичного римського права як універсальної системи європейського права, що має основою положення грецької філософії і принципи природного права, а «матеріалом» правових норм – місцеве звичаєве право та юридичні рішення, вироблені у країнах, що входять до тодішньої європейської цивілізації або до зони її політичного, культурного й економічного впливу;

3) формування правових систем Середньовіччя, що являють собою суміш класичного римського та місцевого звичаєвого права. Характерним для права цього часу є виникнення в Західній Європі феодального, канонічного, міського тощо права, а у Східній Європі – поділ права на такі галузі, як землеробське, морське, військове право тощо;

4) дестабілізація ідеї розвитку єдиного європейського права в Новий час, коли значною мірою внаслідок поширення ідей націоналізму відбувається формування правових сімей, національних правових системи набувають пріоритету і призупиняється формування єдиного європейського права;

5) поновлення тенденції до створення загального європейського права, формування єдиного «інтеграційного» європейського права. Ця тенденція намічається після Першої світової війни і стає чітко вираженою з 50-х рр. XX ст. – після появи Європейської конвенції про захист прав людини й основних свобод 1950 р., котра фактично стала першим нормативним актом європейського права [4, с. 11-12].

Історичний шлях європейського права простежується не із грецько-римської епохи, як це зазвичай прийнято, а з більш віддаленого часу, з того моменту, коли в архаїчних додержавних структурах європейських і позаєвропейських племен стала виникати примітивна казуїстична модель родового (первісного) права, яка в подальшому видозмінювалася, вдосконалювалася й поступово перетворилася на сучасну модель – синтетичну правову систему, яка частково спирається на досвід додержавного правового спілкування, проте найбільше на практику, що постійно розвивається.

У середні століття закладалася основа європейського правопорядку, підготовлена пізньоантичним римським правом, філософією та системою освіти грецьких полісів. Завдяки розвитку юридичної техніки право в цей період стало набагато точнішим інструментом управління через законодавство і контроль юридичної практики.

У пізньому середньовіччі було створено умови для більш ефективної, ніж раніше, організації поділу праці та спільної роботи; таким чином, в області громадського порядку склалися передумови для сприяння природничо-науковому й технічному прогресу на початку Нового часу [1, с. 12-14].

Під час характеристики європейського права в галузі оподаткування, виникає проблема визначення його у вузькому і широкому сенсі. У широкому значенні під європейським правом розуміють правове регулювання відносин в Європі, які охоплюють організацію й діяльність практично всіх європейських міжнародних організацій, усю сукупність економічних, соціальних, політичних, наукових та культурних відносин. У вузькому значенні європейське право – це право європейських співтовариств. Європейське право у вузькому значенні як право співтовариств являє собою окреме, особливе право, що має не лише свої межі, а й власну специфічну природу. Воно є новим правом, що істотно відрізняється від традиційного міжнародного права [5, с. 20-23].

Об'єднання чи розділення європейського права в галузі оподаткування на дві підсистеми пов'язане з тим, що податки в державах-членах ЄС регулюються одночасно і правом європейських співтовариств, і національним законодавством. При цьому система юридичних норм, які формуються у зв'язку з утворенням і функціонуванням європейських співтовариств, не охоплює норми національного податкового права. Це стосується і тих норм, які були прийняті чи змінені внаслідок зобов'язань держав-членів, що постають з установчих договорів, актів інститутів ЄС чи рішень Європейського Суду.

Початок формування наукових уявлень про природу, цілі й систему оподаткування можна віднести до кінця XVIII ст.,

коли А. Сміт формулює чотири закони, якими мусить керуватися держава:

- стягування податків має провадитися в суворій пропорції з доходами їх платника;
- максимально точно встановлюється розмір податку, час сплати і спосіб стягування;
- забезпечуються максимальні зручності для платника в порядку сплати податків;

• створюється система збору податків, яка виключає (чи зводить до мінімуму) додаткові побори й хабарі з боку чиновників, дешева для держави й не обтяжлива для її громадян [4, с. 13-14].

На цій основі в XX ст. у високорозвинених країнах формується податкова політика, згідно з якою переважна частина тягаря прямих податків лягає на великі корпорації, а не на людей найманої праці. За рахунок надходжень від прибутку промислових гігантів виплачуються численні соціальні допомоги. Економічний ріст відбувається в тих країнах, де податкові ставки не створюють нездоланих перешкод для нагромадження капіталу.

Пізніше представники «неокласичного синтезу» (Д. Хікс, П. Самуельсон) зосередили увагу на проблемі максимального ефективного витрачення податкових надходжень у бюджет, щоб стимулююча роль податків в економіці переважала над їх фіскального роллю.

Теорії учнів і послідовників Дж. Кейнса (Р. Харода, Э. Хансена, С. Харіса) і представників «неокласичного синтезу» були покладені в основу економічної політики, що провадилася в більшості країн Заходу з 40-х до кінця 70-х рр. Вирішальне значення надавалося державним витратам як фактору росту «ефективного попиту». Важливою метою було створення сприятливих можливостей для приватних капіталовкладень. Однак головним досягненням індустріальних країн Заходу того періоду було проголошення соціальної захищеності «маленької людини». Були запроваджені різноманітні допомоги (по безробіттю, через хворобу, старість, інвалідність), які мали створити умови для гідного життя.

Сучасні неокласики (Д. Мід, А. Берні) не виступають загальною проти податкового регулювання економічних процесів. Проте вони вважають, що таке регулювання має проводитися непрямим шляхом. Масовані державні витрати, що вимагають для їхнього покриття високих прямих податків на прибуток, призводять, за їхнім переконанням, до економічного застою.

На відміну від неокласиків, неоконсерватори (Г. Стайн, А. Леффер, У. Фелкер, М. Фрідман, М. Вейденбаум), які особливої популярності набули на початку 80-х рр., на перше місце висунули не оптимізацію державних витрат, а їх безжалісне скорочення. Високе оподаткування, як вони вважають, – це зазіхання на свободу особи. Проблема зниження прямих податків стала центральною серед неоконсерваторів. Велику популярність отримали ідеї А. Леффера, який графічно показав, що наповнюваність скарбниці залежить від того, наскільки правильно встановлений оптимальний розмір податкової ставки. Бюджет страждає не лише тоді, коли ця ставка занадто мала, а й тоді, коли вона завищена. Гранична ставка оподаткування за Леффером 30% величини доходів. Отже, основним гаслом неоконсерваторів стало «перегулювання» – зменшення державного втручання в економіку поряд зі скороченням державних витрат. І саме їх ідеї стають основою проведення в низці європейських країн економічної політики протягом наступних десятиліть [4, с. 14-15].

Таким чином, успіхи, досягнуті в економічній політиці держав, що входять до складу європейських співтовариств, у 90-х

рр. XX ст., пов'язують із рекомендаціями неоконсерваторів та особливо «монетаристів», які наполягають на невтручання держави в усі сфери господарського життя, крім кредитно-грошової, і виступають за зниження прямих податків, особливо на корпорації й ті верстви населення, які формують стійкий споживчий попит, що визначає, у свою чергу, стабільний попит на гроші.

Однак у деяких країнах «монетарна модель» не виправдала надій, що поклалися на неї. Тому розробка нової, більш ефективної й соціально спрямованої європейської економічної концепції взагалі та податкової зокрема ще продовжується. Однак оскільки основою формування європейського права є західна традиція, то саме викладені погляди західних науковців склали теоретичне підґрунтя оподаткування в ЄС.

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 [2, с. 21-23].

У «Білій книзі» 1985 р. було запропоновано низку загальних принципів податкової політики щодо ПДВ й акцизів, між яких наступні: поступовість процесу зближення податків держав-учасниць; гармонізація структури податків шляхом прийняття директив; неприпустимість збільшення кількості податкових ставок і прив'язка їхніх розмірів до визначеного валютного курсу в межах встановленої Комісією «вилки» податкових ставок. Щодо ПДВ ці принципи були конкретизовані у формі таких завдань: завершення гармонізації оподаткованої бази щодо ПДВ шляхом прийняття пропозицій Комісії; прийняття рішень, що забороняють державам-учасницям збільшувати кількість податкових ставок і різницю податкових ставок (порівняно з іншими державами-учасницями); підготовка пропозицій щодо гармонізації податкових ставок і системи податкових знижок ПДВ, незалежної від окремої держави-учасниці ЄС. Щодо акцизів як мету було визначено завершення гармонізації їхньої структури, зокрема, податкових ставок за принципом «вилки» для кожного виду акцизів.

У галузі прямого оподаткування прийняттю програми ЄС передувала робота групи європейських експертів, об'єднаних у спеціальний комітет. Цей комітет висунув низку пропозицій, спрямованих на підвищення ефективності імплементації директив із прямих податків, зокрема, Директиви № 90/435 про материнські й дочірні компанії. Комітет 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 й у такий спосіб звільнялася від сплати податку на дивіденди. У рекомендаціях комітету були сформульовані також інші пропозиції, покликані підви-

щити ефективність правового регулювання прямих податків [3, с. 286-287].

**Висновки.** Таким чином, загальним принципом податкової політики і законотворчості стає правило поступовості гармонізації й уніфікації податкового законодавства держав-учасниць шляхом прийняття системи директив.

За спроби України інтегруватися до Європейського Союзу мають бути враховані чинники й тенденції формування європейського права та особливості його норм у галузі оподаткування, зокрема та обставина, що незважаючи на наявність двох гілок європейського права, кожна з яких має свої істотні особливості, на формування сучасного європейського права вирішальний вплив має саме західна правова традиція, що й має бути враховане нашою державою.

#### *Література:*

1. Аннерс Э. История европейского права / Э. Аннерс ; отв. ред. В.Н. Шенаев ; редкол.: В.М. Кудров, В.Г. Машлыкин ; пер. со швед. Р.Л. Валинского. – М. : Наука, 1994. – 397 с.
2. Вовк Т. Податкові аспекти права СОТ та асquis ЄС. Орієнтири податкової реформи в Україні / Т. Вовк, О. Водяніков, І. Коноваленко. – Х. : Консум, 2004. – 960 с.
3. Губерська Н.Л. Порівняльно-правові дослідження у процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства Європейського Союзу / Н.Л. Губерська, О.А. Музика. – К. : Університетські наукові записки, 2007. – № 2 (22). – С. 286–290.
4. Слепеч В.М. Європейське право у галузі оподаткування (загальнотеоретичні та історико-правові аспекти) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.01 / В.М. Слепеч ; Нац. ун-т внутр. справ. – Х., 2002. – 19 с.
5. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М. : Норма, 2001. – 336 с.

#### **Ковальчук И. В. Истоки европейской налоговой традиции**

**Аннотация.** Статья содержит комплексный анализ теоретических и историко-правовых аспектов предпосылок, источников и течения формирования европейского права вообще и в области налогообложения в частности.

**Ключевые слова:** европейское право, история европейского права, европейское налоговое право, европейские сообщества, западная традиция права, налоги, правовая система.

#### **Kovalchuk I. Origins of european tax tradition**

**Summary.** The article contains analysis of theoretical, historical and legal aspects of preconditions, sources and flow of formation of the European law in general and in particular in the field of taxation.

**Key words:** european law, history of european law, european tax law, the European Community, western tradition of law, tax, legal system.