

ПОРІВНЯЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА ПОДАТКОВОГО ПРАВА УКРАЇНИ ТА ЄВРОПИ

БАЛАБАН Кристина Ігорівна - студентка Гейдельберзького університету Рупрехта-Карла (м. Гайдельберг, Німеччина)

УДК 336:02

У статті проаналізовано сучасний стан податкового права Європейського Союзу та України. З'ясовано структуру джерел податкового права країн-членів ЄС. Охарактеризовано окремі положення Договору про ЄС в частині регулювання податкових відносин. Наголошено на провідній ролі принципу законності в податковому праві ЄС. На основі аналізу норм національного податкового права, визначено переваги та недоліки Податкового кодексу України.

Ключові слова: податкове право, джерела податкового права, податкове законодавство, Податковий кодекс України, Європейський Союз, законність.

Актуальність теми дослідження

Упродовж останніх декількох років спостерігається тенденція до активного формування нормативно-правової бази як вітчизняного, так і європейського податкового права. Наслідком цих процесів слугує стрімкий розвиток науки податкового права як провідного інституту фінансово-правової галузі. В умовах світової економічної кризи Європейський Союз є одним з трьох найпотужніших торговельно-економічних та фінансових центрів, на частку якого припадає значний обсяг торговельного обороту України. На теперішній час Євросоюз виступає головним торговим партнером України з 41% вітчизняної зовнішньої торгівлі. За результатами 9 місяців 2016 року товарообіг між Україною та ЄС зріс на 6%, а експорт – на 4,4% [1]. Регулювання нових економіч-

них відносин потребує гнучкої податкової політики, яка б дала можливість гармонійно пов'язати інтереси держави з інтересами платників податків. Тому, як справедливо зазначають Р. О. Стефанчук і О. А. Музика-Стефанчук, сучасна інтеграція України до ЄС вимагає глибокого вивчення законодавства європейських та інших країн світу [2, с. 132].

За твердженням Г.П. Толстоп'ятенка, «європейський юридичний досвід представляє великий інтерес не тільки з точки зору порівняльного правознавства, але і з практичної точки зору, маючи на увазі ефективні способи узгодження й прийняття рішень, що враховують національні та загальноєвропейські інтереси. Створений інституційний та правовий механізм ЄС дозволяє успішно знаходити правові рішення в найскладніших фінансово-економічних питаннях, до яких відносяться й питання оподаткування» [3, с. 38].

Ступінь розробки теми дослідження

Теоретичним та практичним проблемам правового регулювання податкової системи, у тому числі в країнах-членах ЄС, у даний час приділяється достатня увага вченими різних напрямів науки, передовсім економічних та юридичних. Основу будь-якого наукового дослідження становить теоретичний підхід до аналізу конкретних соціально-економічних і юридичних явищ. Тому важливе значення для розуміння теорії податкового права мають дослідження в області за-

гальної теорії права, представлені роботами Л.К. Воронової, І.Б. Заверухи, М.П. Кучерявенко, А.А. Нечай, О.П. Орлюк, П.С. Пацурківського, Н.Ю. Пришва, Р.О. Стефанчук, О.А. Музика-Стефанчук, М.Л. Ентіна та інших учених.

Мета дослідження полягає в тому, щоб на основі порівняльно-правового аналізу податкового законодавства, сформованого у країнах Європейського Союзу, охарактеризувати стан та перспективи розвитку національного податкового права.

Виклад основних положень

Податкове право Євросоюзу є сукупністю податкових положень, що містяться в установчих договорах і нормативно-правових актах, прийнятих інститутами Євросоюзу, загальних принципів європейського права, які застосовуються до податкових відносин, а також рішень Суду ЄС з питань податків. Особливість юридичної природи права Європейських Співтовариств як права *suí generis* відбивається в різноманітті його джерел, система яких може бути побудована лише на основі цілого ряду класифікаційних ознак [4, с. 120].

Структурно всі джерела податкового права Європейського Союзу можна умовно розподілити на дві групи:

- внутрішньодержавні джерела податкового права;
- міжнародно-правові джерела податкового права.

Перший блок включає такі елементи, як закони, підзаконні нормативно-правові акти, судові прецеденти, юридичну доктрину, правові звичаї. Останнє з названих джерел не набуло широкого застосування в податковому праві. Однак не слід його й недооцінювати, адже саме з використанням звичаїв нерідко вдається врегулювати питання, на які немає відповіді а ні в законі, ані в міжнародно-правовому акті, тобто там, де існує правова прогалина.

У багатьох країнах ЄС нормами звичаєвого права, поряд з регламентом законодавчого органу, регулюється порядок проходження податкових законопроектів у парламенті (така роль конституційного звичаю

у Великобританії). Звичаєм може визначатися обсяг фіскальної компетенції тих чи інших державних органів. Що стосується матеріальної частини податкового законодавства, то звичайні норми інколи закріплюють параметри місцевого оподаткування.

Крім того, звичаєві правові положення здатні певною мірою нейтралізувати застосування приписів нормативних актів. Іноді чинність звичаю є підґрунтям для деяких правил застосування й тлумачення податкових договорів та угод. Так, звичайне походження має норма, згідно з якою міжнародна конвенція може допускати послаблення щодо зобов'язань платника податків, але ніяк не посилювати їх у порівнянні з внутрішньодержавним законодавством.

Як зазначають автори колективної монографії «Гармонізація податкового законодавства: українські реалії», «...при регулюванні податкових проблем зовнішньоторговельного обігу використовуються типові контракти, що розробляються найбільш впливовими товарними асоціаціями. У них містяться формулювання податкових застережень, що набувають характеру торгового звичаю» [5, с. 49]. Наприклад, податкове застереження, спрямоване на уникнення подвійного оподаткування стосовно конкретної угоди, встановлює, що кожна зі сторін повинна сплатити за власний рахунок усі податки і збори, що застосовуються на території своєї країни у зв'язку з виконанням даного контракту.

Другий блок складається, головним чином, з міждержавних договорів і угод (конвенцій). Досліджувана система базується на принципі законності, який передбачає: а) сувору відповідність усіх юридичних норм фіскального характеру основним правилам оподаткування, закріпленим у конституції (конституційна законність); б) відсутність протиріч між підзаконними актами й приписами законів, на підставі яких вони приймаються. У разі порушення цієї вимоги підзаконні акти в установленому законом порядку визнаються нікчемними.

Наприклад, у Великій Британії зазначений принцип законності має специфічну особливість, обумовлену тим, що Конституція цієї країни має так званий «неписаний

характер». Класики англійського конституційного права Уейд і Філіпс виділяють три джерела англійської Конституції – прецедент, звичай і закон.

Неписана Конституція складається з прецедентів, конституційних звичаїв і законодавчих актів, позбавлених більшої юридичної сили порівняно з іншими законами, прийнятими парламентом, внаслідок чого останні не можуть бути визнані неконституційними. Тому замість конституційної законності (перша складова принципу законності) у зазначених державах діє презумпція пріоритету більш пізнього закону над більш раннім. Крім того у британській літературі відсутнє чітке розмежування між поняттями «акцизне мито» та «акциз», і, як правило, найбільш розповсюдженим є перше поняття («excise duty») [6, с. 47], яке й використовується в документах ЄС, виданих англійською.

Маючи загальноправову природу, принцип законності пронизує всі суспільні відносини. Особливої актуальності він набуває у податковому праві, оскільки податкова система регулює майнові відносини найширших верств населення. Даний постулат забезпечує демократичний характер функціонування податкового механізму. Він дозволяє впорядкувати систему джерел податкового права. Ухвалення органами виконавчої влади нормативних актів з питань оподаткування породжує необхідність здійснення постійного контролю за їх законністю.

Провідний німецький учений К.Фогель справедливо зазначає з цього приводу, що змістовна визначеність нормативного акта про податок та повноваження адміністративних органів можуть бути встановлені лише в межах розумного [7, с. 127].

Джерелами податкового права Євросоюзу виступають установчі договори, які виконують функцію конституційних актів Євросоюзу. У першу чергу, це Договір про ЄС, що закріплює нормативні акти вторинного права, що включають регламенти, директиви, рішення Суду ЄС. Зокрема, ст.189 Договору про ЄС містить перелік актів, прийнятих Радою і Комісією «відповідно до положень цього Договору» для виконання своїх завдань. До числа зазначених

нормативно-правових актів відносяться регламенти, директиви та рішення. Складність їх застосування полягає в тому, що зазначені джерела податкового права ЄС сприймаються країнами-членами неоднаково. Це обумовлено не тільки специфікою національного підходу до процесу інтеграції, але й самим Римським договором. Називаючи акти, прийняті Радою і Комісією, договір докладно не визначає порядок їх застосування, чітко встановлюючи лише обов'язковий і рекомендаційний характер різного виду актів. Це призводить до різного розуміння й тлумачення його положень, що викликає суперечки у практиці взаємовідносин інститутів Співтовариств і держав-членів. Офіційне тлумачення положень Договору про ЄС та актів, прийнятих інститутами Співтовариств дає Суд ЄС, відповідні рішення якого мають значення прецеденту й посідають важливе місце в системі правових джерел ЄС.

Основою системи джерел європейського права, в тому числі й податкового права, є установчі договори.

Договір про ЄС містить низку статей, які закріплюють правові принципи, що застосовуються до регулювання податкових відносин та виступають базовими для регламентів, директив та рішень Європейського Суду з податкових питань.

Наприклад, статті 9 та 12 Договору про ЄС передбачають утворення й функціонування Митного союзу. У цих статтях зокрема передбачається: а) створення Митного союзу (ст.9 / н.н.-ст.23); б) скасування митних бар'єрів в експортно-імпортних відносинах держав-членів (ст.12 / н.н.-ст.25).

Стаття 95 Договору про ЄС містить заборону дискримінації товарів і послуг однієї держави-члена на території іншої країни з метою створення більш сприятливих умов для національного (місцевого) виробника аналогічної продукції. Вказана стаття передбачає норми прямої дії. Це означає, що фізичні та юридичні особи, які вважають, що національне законодавство не відповідає положенням статті 95 Договору про ЄС і тим самим порушує їх права, можуть звертатися до національних судів з позовом про захист своїх прав.

Зазначене положення неодноразово роз'яснювалось та застосовувалось Європейським Судом. Одним з таких прикладів є справа 112/84 (Humblot Case) [8]. Позивач, будучи громадянином Франції, придбав вироблений у ФРН автомобіль і був зобов'язаний сплачувати дорожній податок за найвищою ставкою, оскільки французька система розрахунків дорожнього податку передбачала найвищі податкові ставки для імпортованих автомобілів. Визнавши такий стан справ дискримінацією за змістом статті 95 Договору про ЄС, пан Humblot звернувся до суду. Розглянувши обставини справи, Суд ЄС встановив, що французька система оподаткування дорожнім податком робить автомобілі імпортованого виробництва більш коштовними, ніж аналогічні місцеві автомобілі, і тим самим створює умови для дискримінації товарів іншої країни-члена на французькому ринку. А це є прямим порушенням статті 95 Договору про ЄС. При цьому слід мати на увазі, що таке рішення Суд виніс не тому, що імпортовані автомобілі були віднесені до категорії товарів з максимальною ставкою податку, а з причини того, що до французьких автомобілів аналогічного класу максимальна ставка не застосовувалась.

Таким чином, податкове право Європейського Союзу є одним з провідних інститутів фінансового права ЄС, що складається з комплексу взаємопов'язаних елементів, які становлять його джерела. Вони утворюють єдину взаємопов'язану систему правових норм, що регулюють податкові відносини країн-членів ЄС та в структурному відношенні умовно поділяються на два блоки. Перший включає джерела, що мають внутрішньодержавну природу, а другий блок об'єднує джерела міжнародно-правового характеру.

Специфіка податкової системи України полягає у її й дотепер триваючому реформуванні. Безумовно, вдосконалення норм податкового права має позитивне значення для вітчизняної правозастосовної практики. А.І. Худяков зазначає з цього приводу, що законодавець, якого підштовхують потреби практики, постійно удосконалює чинне законодавство. З одного боку, він досягає

мети щодо зменшення розриву між податковим правом і суспільними відносинами, які постійно змінюються, а з іншого – вибудовує певну систему законодавства, вдосконалюючи тим самим систему суспільних відносин [9, с. 103-104].

На відміну від податкового законодавства Європейського Союзу, яке має дворівневу структуру, основним законодавчим актом України, що регулює відносини у податковій сфері виступає Податковий кодекс України. Кодекс розподілений на загальну й особливу частину. Загальна частина містить норми, що регулюють загальні питання податкового права, як-от: засадничі положення податкового законодавства, види податків та зборів, повноваження органів державної влади у галузі встановлення та збору податків, функції контролюючих органів тощо.

Особлива частина містить норми, що деталізують податкову систему в цілому і окреслюють конкретні механізми окремих податків (зборів), тобто охоплюють правові механізми елементів цієї системи.

Необхідно зазначити, що на сьогодні основні поняття податкового законодавства багатьох держав відчують на собі вплив процесів уніфікації й гармонізації. Податковий кодекс України обмежується двома основними термінами, спеціально закріпленими у статті 6 – «податок» і «збір» [10]. Чимало положень актів фінансового законодавства України, включаючи й Податковий кодекс, містять нечіткі формулювання понятійного апарату, що тягне за собою невизначеність у їх сприйнятті, тлумаченні й застосуванні. Що ж стосується сфери, так би мовити, частково гармонізованих правових понять у царині оподаткування, то зміни й доповнення до податкового законодавства продовжують бути хаотичними й суперечливими, що не дозволяє їм досягти зрозумілого й економічно обґрунтованого правового регулювання податкових відносин. А тому розроблення кодифікованого законодавчого підґрунтя оподаткування має здійснюватися системно, з урахуванням сучасних прийомів гармонізації й комплексного підходу до юридичного змісту певних базових правових інститутів.

Одним з позитивних моментів Податкового кодексу України, що наближує податкове право України до європейського, є виділення охоронних норм в окрему Главу 11 «Відповідальність». Виокремлення податково-правових норм, що встановлюють склад правопорушення у сфері оподаткування, а також процедурне притягнення правопорушників до відповідальності значно спрощують завдання правоохоронних і податкових органів. Яскравим прикладом може виступати норма статті 3 ПКУ, яка усуває колізії між нормами внутрішньодержавного й міжнародного податкового законодавства. Так, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлені інші правила, ніж передбачені Податковим кодексом, застосовуються правила міжнародного договору.

У той же час слушною виглядає думка Россіхіної Г.В., яка зазначає, що принцип домірності оподаткування й потреб бюджету держави в податковому законодавстві не чітко виражено. Як зазначено у ст. 4 Податкового кодексу України, встановлення податків і зборів відбувається з урахуванням необхідності досягнення збалансованості витрат бюджету з надходженнями до нього. Конкретні механізми здійснення названого принципу мають бути закріплені в нормах бюджетного законодавства. У ст. 7 Бюджетного кодексу України говориться про принцип збалансованості бюджетної системи: витрати бюджету мають відповідати обсягу надходжень до нього в конкретний бюджетний період. На жаль, у системі вітчизняного податкового законодавства бракує будь-яких реальних механізмів юридичної реалізації розглядуваного принципу [11].

Висновки

На підставі проведеного аналізу можемо зробити наступні висновки:

1. На тлі стрімких економічних і політичних євроінтеграційних процесів, що відбуваються в Україні, Європейський Союз відіграє роль головного фінансового партнера України, на частку якого припадає значний обсяг вітчизняного торгівельного обороту.

Цим фактом обумовлено необхідність докладного дослідження податкового законодавства європейських країн.

2. Податкове право Європейського Союзу є одним з провідних інститутів фінансового права ЄС, що складається з комплексу взаємопов'язаних елементів, які становлять його джерела. Структурно вони розподіляються на дві групи: а) внутрішньодержавні; б) міжнародно-правові. На відміну від джерел податкового права ЄС, основним законодавчим актом України, що регулює відносини у податковій сфері, виступає Податковий кодекс України.

3. Основним видом джерел європейського права, в тому числі й податкового, є установчі договори, провідне місце серед яких посідає Договір про ЄС. Зазначений правовий акт містить низку статей, що закріплюють правові принципи, які застосовуються для регулювання податкових відносин та виступають базовими для регламентів, директив та рішень Європейського Суду з податкових питань.

4. Попри існуючі недоліки, безперечною перевагою Податкового кодексу України, що наближує податкове право України до європейського, є виділення охоронних норм в окрему главу ПКУ.

5. Однією з головних проблем сучасної податкової системи Європейського Союзу є питання подвійного оподаткування платників податків, оскільки особа, що здійснює економічну діяльність на території декількох країн ЄС, вимушена сплачувати однакові податки за законодавством різних країн-членів. Розв'язання цієї проблеми вбачається в укладанні міждержавних двосторонніх угод, спрямованих на усунення подвійного оподаткування.

Література

1. Украина и Евросоюз наращивают товарооборот [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://ru.slovoidilo.ua/2016/11/24/novost/jekonomika/ukraina-i-evrosoyuz-narashhivayut-tovarooborot-mert>.

2. Стефанчук Р.О. Зарубіжний досвід формування та функціонування місцевих бюджетів / Р.О. Стефанчук, О.А. Музика-Стефанчук // Проблеми правознавства та

правоохоронної діяльності. – 2010. – № 1. – С. 132-138.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/pppd/2010_1/22StefMy.pdf

3. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: дис. ...д-ра юрид. наук : спец. 12.00.14 / Толстопятенко Геннадий Петрович. – МГИМО, 2001. – 320 с.

4. Голубева В.О. Деякі аспекти гармонізації податкового законодавства в державах – членах ЄС та Україні/В. О. Голубева//Наукові записки Інституту законодавства Верховної Ради України № 3/2012. С. 120-125

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/old_jrn/Soc_Gum/Nzizvru/2012_3/p12_27.html

5. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Білецька Г. М., Кармаліта М. В. Куц М. О. та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.

6. Шепенко Р.А. Акцизы / Р. А. Шепенко // М.: Дело, 2001. – 224 с.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kniga.seluk.ru/k-mehnika/1071141-1-akcizi-mosta-izdatelstvo-delo-2001-shepenko-sh-48-akcizi-m-delo-2001-224-15vi-7-0-8-knige-raskrivayut.php>

7. Государственное право Германии. Сокращенный перевод немецкого семитомного издания. Т. 2 / Отв. ред.: Топорнин Б.Н. – М.: Изд-во ИГиП РАН, 1994. – 320 с.

8. Case 112/84, Michel Humblot v. Directeur des services fiscaux, [1985] ECR 1376.

SUMMARY

The article analyzes the current state of the tax legislation in the European Union and Ukraine. This paper examines the sources as well as structure of tax law in Member States and evaluates certain provisions of the EU Treaty in the regulation of tax relations. The emphasis lies on the leading role of the principle of legality in EU tax law. The following paper also determines the advantages and disadvantages of the tax law in Ukraine based on the analysis of the rules of national tax law.

[Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://webstroke.co.uk/law/cases/case-11284-michel-humblot-v-directeur-des-services-fiscaux-1985>

9. Худяков А. И. Избранные труды по финансовому праву / А. И. Худяков. – Спб.: Юрид. центр Пресс, 2010. – 472 с.

10. Податковий кодекс України //Відомості Верховної Ради України (ВВР)// 2011, № 13-14, № 15-16, № 17, ст.112 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>

11. Россіхіна Г. В. Щодо вдосконалення норм податкового законодавства / Г. В. Россіхіна // Проблеми законності : акад. зб. наук. пр. – Х. : Нац. ун-т «Юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого», 2012. – Вип. 119. – С. 139-147. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.nulau.edu.ua/handle/123456789/1710>