



Н. Л. Губерська,\* О. А. Музика\*

## ПОРІВНЯЛЬНО-ПРАВОВІ ДОСЛІДЖЕННЯ У ПРОЦЕСІ АДАПТАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА УКРАЇНИ ДО ЗАКОНОДАВСТВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Об'єктивна необхідність в адаптації вітчизняного податкового законодавства до законодавства ЄС зумовлена, перш за все, проведенням в Україні податкової реформи. Запорукою ефективної 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.

Потреба у здійсненні порівняльно-правових досліджень виникла доволі давно, а необхідність існування порівняльного правознавства підтверджена десятиліттями і навіть століттями. Адже саме за допомогою порівняльного правознавства юристи-фахівці мають змогу досліджувати іноземне законодавство та порівнювати його із вітчизняним, формулювати певні зауваження та пропозиції, які доволі часто враховуються законодавцем.

Проведення порівняльно-правових досліджень є нагальною необхідністю сьогодення. Хоча на цій ниві існує чимало проблем. Як приклад, розглянемо порівняльні дослідження в Україні з питань податкового права. Так, на сьогодні практично відсутні комплексні порівняльні фінансово-правові наукові дослідження у цій сфері. З метою вивчення зарубіжного досвіду використовуються переважно дослідження російських вчених-фахівців у галузі фінансового права, при цьому праці вчених із іншого "близького зарубіжжя", перш за все, країн Європи, залишаються поза нашої уваги. Такий стан речей пояснюється тим, що до України практично не надходять останні наукові дослідження з інших країн. Якщо ж з'являються такі праці, то це переважно завдяки особистим науковим зв'язкам. Значною проблемою є те, що далеко не кожен науковець володіє іноземною мовою на тому рівні, щоб здійснювати переклади відповідної наукової літератури. Деякі ж вчені обмежуються винятково вітчизняними джерелами, звідки рік у рік переписуються положення тих чи інших податкових законів, при цьому зовсім ігнорується те, що в ці акти також вносяться зміни.

Зазначимо, що чи не найбільша кількість порівняльно-правових досліджень фінансового права припадає на податкове право. Чому саме податкове право, а не, наприклад, бюджетне право? По-перше, нині відкритий доступ для ознайомлення мають численні акти Європейського Союзу з питань прямого та непрямого оподаткування. Більшість із цих актів перекладено російською та/або українською мовою. На основі цих перекладів більш-менш регулярно видаються окремі монографії та підручники.

По-друге, що стосується бюджетного права, та воно має переважно внутрішнє значення для кожної країни. Тоді для чого різноманітним науково-дослідним установам приділяти значну увагу перекладам нормативно-правових актів із бюджетного права? Адаптація окремих положень бюджетного законодавства зарубіжних країн видається вже не такою необхідною, як адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС.

© Губерська Н. Л., Музика О. А., 2007

\* доцент кафедри конституційного та адміністративного права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, кандидат юридичних наук, доцент

\*\* викладач кафедри конституційного та адміністративного права Київського національного університету імені Тараса Шевченка, кандидат юридичних наук



З-поміж усіх інститутів і підгалузей фінансового права метод порівняльно-правового дослідження найчастіше використовується у податковому праві. Інколи це називається “порівняльним податковим правознавством”. Сучасне порівняльне податкове правознавство перебуває у нерозривному зв’язку із адаптаційними податковими процесами. Ґрунтуючись на досягненнях провідного фахівця у галузі порівняльного правознавства Ю. О. Тихомирова, можна сформулювати такі елементи порівняльного податкового правознавства: 1) вивчення різноманітних нормативно-правових масивів питань оподаткування та існуючих правових систем; 2) опанування прийомами їх співставлення та їхня оцінка; 3) використання способів відображення та сприйняття зазначених нормативно-правових масивів питань оподаткування в тих чи інших правових системах; 4) знання загальних тенденцій і закономірностей розвитку податкового законодавства різних країн.

Інститутом законодавства та порівняльного правознавства при Уряді Російської Федерації розроблені Методичні рекомендації щодо порівняльного аналізу законодавства Співдружності Незалежних Держав<sup>1</sup>. Зважаючи на об’єкти дослідження, визначені у розділі II цих рекомендацій, до об’єктів порівняльно-правового дослідження податкових відносин можна віднести такі:

- а) нормативно-правові акти;
- б) окремі інститути податкового права як сукупність однорідних правових норм;
- в) конкретні норми податкового права.

У Російській Федерації дослідженню зарубіжного податкового законодавства приділяється значно більше уваги. Нині у російських підручниках фінансового права з’являються окремі розділи, присвячені основам податкового права в зарубіжних країнах<sup>2</sup>, готуються відповідні підручники і навчальні посібники<sup>3</sup>, видаються енциклопедії з російського та міжнародного оподаткування<sup>4</sup>.

Позитивно сприймається той факт, що деякі порівняльно-правові дослідження в аналізованій галузі є і в Україні. Так, на особливу увагу заслугове ґрунтовна праця, підготовлена Центром європейського та порівняльного права “Податкові аспекти права СОТ та *acquis* ЄС”<sup>5</sup>, а також монографія В. М. Кофлана, присвячена місцевому оподаткуванню<sup>6</sup>.

У м. Білосток (Польща) діє інформаційний та організаційний Центр досліджень публічних фінансів і податкового права у країнах Центральної та Східної Європи. Центром щороку проводяться науково-практичні конференції з фінансового, податкового, бюджетного права; готуються порівняльно-правові дослідження, зокрема, податкового законодавства країн Європи. Україна також залучена до цих досліджень.

Відмітимо також, що у багатьох дисертаціях, захищених за спеціальністю 12.00.07 (Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право)

<sup>1</sup> Текст методичних рекомендацій див.: 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». — Выпуск 2. — С. 21-31.

<sup>2</sup> Петрова Г. В. Финансовое право: Учеб. — М.: ТК Велби, 2006. — С. 238-243. Финансовое право: учеб. — 2-е изд., перераб. и доп. / А. Б. Быля, О. Н. Горбунова, Е. Ю. Грачева (и др.); отв. ред. Е. Ю. Грачева, Г. П. Толстопятенко. — М.: ТК Велби, Проспект, 2007. — С. 400-515.

<sup>3</sup> Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. Курс лекций. — М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. — 374 с.; Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М.: НОРМА, 2001. — 336 с.; Шепенко Р. А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. — М.: Статут, 2004. — 414 с.; Шепенко Р. А. Налоговое право Гонконга. — М.: Вузовская книга, 2003. — 440 с.; Шепенко Р. А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. — М.: Муравей, 2001. — 200 с.; Шумилов В. М. Международное финансовое право: Учебник. — М.: Междунар. отношения, 2005. — 432 с.

<sup>4</sup> Толкушкин А. В. Энциклопедия российского и международного налогообложения. — М.: Юристъ, 2003. — 910 с.

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

<sup>6</sup> Кофлан В. М. Правові аспекти місцевого оподаткування зарубіжних країн: Монографія. — Ірпінь, Національна академія державної податкової служби України., 2005. — 109 с.



доволі часто авторами в окремих розділах чи підрозділах спеціально розглядається зарубіжне законодавство з обраної теми. Звичайно, є також чимало окремих наукових публікацій (статей, тез наукових доповідей) вітчизняних науковців, які присвячені податково-правовим питанням крізь призму порівняльного дослідження. Отже, можна констатувати підвищення уваги до зарубіжного досвіду правового регулювання податкових відносин і вивчення цього досвіду українськими вченими<sup>7</sup>.

Очевидне наближення українського податкового законодавства до законодавства держав-членів ЄС та його адаптація до тих вимог, які містяться в законодавстві ЄС<sup>8</sup>, вимагає пояснення (тлумачення) основних положень і принципів дії (застосування) цих актів. Вивчення існуючого європейського правового досвіду з питання податкового права, у свою чергу, викликає зацікавлення як з позиції порівняльного (доктринального) правознавства, так і з практичної точки зору. Як слушно стосовно цього зазначає відомий російський професор Г. П. Толстопятенко, створений інституційний і правовий механізм ЄС дозволяє успішно вирішувати конфліктні ситуації, обумовлені так званім національним егоїзмом держав-членів ЄС, і знаходити по можливості вигідні для всіх правові рішення з найбільш складних фінансово-економічних питань, до яких належать, зокрема, і питання оподаткування<sup>9</sup>.

Противники входження України до ЄС та інших світових організацій можуть зауважити, що подібна адаптація порушує право нашої держави на самостійне вирішення питань економічного та фінансового характеру, тобто це свого роду опосередковане втручання в законотворчу діяльність держави. Проте зазначене твердження буде не зовсім коректне. У процесі адаптації податкового законодавства до законодавства ЄС, ми тим самим враховуємо визнані передусім у Європі підходи та принципи оподаткування, враховуємо те, що інші європейські країни вже давно закріпили в національному законодавстві.

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, але і тим, що вони встановлюються, змінюються, скасовуються законодавчим органом<sup>10</sup>, Європарламент цілком виправдано не наділяється такими повноваженнями, оскільки це було би прямим втручанням у державний суверенітет. У випадку, коли якась європейська країна не ввійшла до ЄС, то вона, реформуючи своє податкове законодавство, не позбавлена права враховувати існуючі рекомендації.

Нині ми з вами є свідками більш тісної правової інтеграції з нашими ближчими сусідами — країнами СНД та з іншими постсоціалістичними країнами.

<sup>7</sup> Нами вже розглядалися в загальному питанні про стан вітчизняних порівняльних досліджень у фінансовому праві. Див., напр.: Губерська Н. Л. До питання про необхідність здійснення порівняльних досліджень у галузі бюджетного права України // Порівняльне правознавство на пострадянському просторі: сучасний стан і перспективи розвитку: 36. наук. статей / За ред. Ю. С. Шемшученка, О. В. Кресіна; Упор. О. В. Кресін, О. М. Редькіна, за участі К. О. Черніченка. — К.: Інститут держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, Таврійський національний університет ім. В. І. Вернадського, Київський університет права НАН України, 2006. — С. 315-318; Музика О. А. Порівняльно-правові дослідження у галузі фінансового права в Україні: окремі проблеми // Там само. — С. 318-323; Губерська Н. Л., Музика О. А. Про порівняльні фінансово-правові дослідження в Україні // Держава і право: Збірник наукових праць. Юридичні та політичні науки. Випуск 34. — К.: Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2006. — С. 323-329.

<sup>8</sup> У даному випадку законодавство ЄС розуміється як вся сукупність нормативно-правових актів, що приймаються різними інститутами ЄС.

<sup>9</sup> Толстопятенко Г. П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М.: НОРМА, 2001. — С. 2.

<sup>10</sup> Відповідне положення знайшло своє закріплення, зокрема, в Конституції України (ст. 67).



При цьому нове податкове законодавство більшості із цих країн розробляється відповідно до вимог нормативно-правових актів ЄС — і це абсолютно виправданий процес. Більшість країн Європи йдуть шляхом адаптації національного податкового законодавства до законодавства ЄС. Саме для цього приймаються певні директиви, регламенти, які використовують держави-члени ЄС.

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 є зовсім незначною. Так, до директив Ради, що регулюють прямі податки, належать такі: 1) 90/434/ЄЕС від 23 липня 1990 року 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 року 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.

Наша держава проводить активну політику у питанні протидії ухиленням від сплати податків. На європейському рівні для кращого розв'язання та вирішення проблем, що пов'язані з ухиленням від сплати податків прийнято директиву № 77/799 від 19 грудня 1977 року про взаємну допомогу податкових органів держав-членів у галузі прямого оподаткування з метою забезпечення необхідних умов для боротьби з ухиленням від сплати податків і найбільш ефективного оподаткування доходів юридичних осіб. Також є Конвенція про уникнення подвійного оподаткування у зв'язку з коригуванням прибутків пов'язаних осіб (90/436/ЄЕС).

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

Саме наведені акти потребують найглибшого дослідження в процесі адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС.

На відміну від деяких країн Європи, зокрема, країн англосаксонської правової системи, в Україні судовий прецедент де-юре не є джерелом права. Проте там, де судовий прецедент існує, його абсолютно правомірно вважають значним джерелом податкового права, в судових рішеннях даються навіть визначення тих чи інших термінів. Можливо, і для нас було би корисно ознайомитися з деякими судовими рішеннями<sup>11</sup>.

До актів, що приймаються Радою Європи, належать і регламенти, які є обов'язковими в усіх частинах і підлягають прямому застосуванню у всіх країнах-членах. Правова форма регламенту обирається для закріплення найбільш важливих рішень інститутів ЄС із питань, що не врегульовані чи недостатньо врегульовані податковим законодавством країни-членів. Вважаємо за необхідне вивчити такі акти: 1) Регламент Ради Європи № 260/68 від 29 лютого 1968 року про прибутковий податок з фізичних осіб, які працюють в апараті ЄС<sup>12</sup>;

<sup>11</sup> Це питання детальніше розглянуто у статті: *Музика О.* Адаптація до законодавства ЄС і порівняльне правознавство у галузі прямих податків // *Юридична Україна*. — 2004. — № 7. — С. 38-43.

<sup>12</sup> О.І. — 1968. — № L 56 — 4 March // *Толстопятенко Г. П.* Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование. — М.: НОРМА, 2001. — С. 34).



2) Регламент Ради Європи № 1111/77 від 17 травня 1977 року про введення податку на ізоглюкозу<sup>13</sup>; 3) Регламент Ради Європи № 1079/77 від 17 травня 1977 року про введення “податку загальної відповідальності” (*co-responsibility levy*) на молоко та молочні продукти<sup>14</sup>; 4) Регламент Ради Європи № 2137/85 від 25 липня 1985 року про європейське об’єднання із загальною економічною метою, відповідно до якого ці об’єднання звільняються від сплати корпоративного податку; передбачає інші податкові пільги<sup>15</sup>.

Окрім цього, варто ознайомитися із законодавством у галузі прямого оподаткування, що діє в окремих країнах протягом декількох десятиліть. Слід 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”; Закон Великобританії “Про управління податками” (*Taxes Management Act*) (1970 р.); Закон Великобританії “Про прибутковий та корпоративний податок” (*Income and Corporation Act*) (1988 р.); Закон Великобританії “Про податок на спадщину” (*Inheritance Tax Act*) (1984 р.); Закон Великобританії “Про прогресивний поземельний податок” (*Development Land Tax Act*) (1976 р.); Закон КНР “Про прибутковий податок з фізичних осіб” (1993 р.); Закон ФРН “Про прибутковий податок” (1997 р.); “Французький Загальний кодекс податків” (1948 р.); Податкові кодекси країн СНД.

Можна стверджувати, що податкова реформа, яка має місце в Україні, безпосередньо зумовлює об’єктивну необхідність у 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 ефективної 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.

В Україні намітились деякі зрушення в галузі комплексних порівняльних фінансово-правових досліджень. Потреба у здійсненні порівняння податкового законодавства є очевидною. Без порівняльного правознавства та порівняльного методу у процесі реформування вітчизняного податкового законодавства й адаптації до європейського законодавства, не знаючи його та не вивчивши практику його реального застосування, просто неможливо. Проте на сьогодні їх налічується не так багато, як того вимагає час. Зважаючи на це, слід розвивати означений напрямок досліджень, варто приділяти більше уваги сучасному фінансовому законодавству зарубіжних країн при викладанні відповідних дисциплін у вищих навчальних закладах і при написанні дисертацій із фінансового права.



<sup>13</sup> ОJ. — 1977. — № L 134/7. — 17 May // Толстопятенко Г. П. Указ. работа.

<sup>14</sup> ОJ. — 1977. — № L 31. — 25 May // Толстопятенко Г. П. Указ. работа.

<sup>15</sup> ОJ. — 1985. — № L 199. — 31 July // Толстопятенко Г. П. Указ. работа.