

Демиденко Л. М.,

кандидат економічних наук,
старший науковий співробітник відділу
методології міжбюджетних відносин
Науково-дослідного фінансового інституту
при Міністерстві фінансів України

ПОДАТКОВА ПОЛІТИКА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Податкова суверенність являє собою основоположну фундаментальну складову національного суверенітету. Одним з найвагоміших прав національного парламенту є право встановлення податків. Більше того, оподаткування є найважливішим інструментом національної економічної і соціальної політики. З його допомогою перерозподіляється прибуток, заохочуються інвестиції чи заощадження, стримується споживання і використання окремих товарів тощо. Сучасні тенденції розвитку світової економіки зумовлюють поглиблення співпраці у всіх сферах, важливе місце у зазначених процесах відводиться гармонізації податкової політики.

Реалізація стратегічних євроінтеграційних прагнень України неможлива без розробки чіткої стратегії приєднання до умов функціонування економічного та валютного союзу, обґрунтування економічного механізму співпраці.

Дослідженням окремих питань оподаткування присвячено праці вітчизняних вчених-економістів: В. Л. Андрущенко, В. Д. Базилевича, О. Д. Данилова, М. Я. Дем'яненка, В. І. Кравченка, О. П. Кириленко, А. І. Крисоватого, І. О. Луніної, І. О. Лютого, А. М. Поддєрьогіна, А. М. Соколовської, В. М. Федосова, С. І. Юрія та ін.

Разом з тим на сьогодні залишається актуальним набуття суми знань щодо основних засад, цілей і завдань реалізації податкової політики в ЄС, визначення місця і ролі податків у формуванні доходів національних бюджетів країн-учасниць і спільного бюджету ЄС.

Процес фінансової глобалізації висуває певні вимоги до національних урядів, насамперед до національної податкової політики, яка має бути спрямована на підвищення конкурентоспроможності держави та створення вигідних умов для ведення бізнесу, що може бути досягнуто за рахунок різноманітних чинників та інструментів.

Податкова політика держави — частина (підсистема) її економічної політики, яка здійснюється через ухвалення законодавчих і нормативних актів, використання податків, зборів, обов'язкових платежів, функціонування інститутів та здійснення заходів державної та місцевої влади, котрі згідно із законодавством мають повноваження в податковій сфері відповідно до стратегічних і тактичних цілей державної соціально-економічної політики.

Таке розуміння податкової політики відображає чітку взаємозалежність і первинність дії двох складових — системи оподаткування і фінансових інститутів державної влади, які забезпечують її функціонування. Податкова політика передусім передбачає визначення цілей і завдань, для вирішен-

ня яких використовується повний арсенал податків, зборів, обов'язкових платежів разом із системою податкових органів.

Інтеграція державних фінансів безпосередньо зачіпає дохідну частину бюджетів, які, головним чином, складаються з податків, зборів, платежів, тому вирішення проблем державних фінансів неможливе без гармонізації оподаткування.

Згідно з Договором про ЄС (ст. 269) його бюджет має повністю фінансуватися з власних ресурсів, величина яких залежить від можливостей і фінансового становища країн-учасниць¹. До власних ресурсів відносять: сільськогосподарські збори, мито, певний відсоток від суми сплаченого ПДВ, яка визначається за домовленістю залежно від величини ВВП, та прибутковий податок з “єврократів” – службовців європейських інститутів.

З метою забезпечення ефективного функціонування економічного та валютного союзу (ЕВС) країнам-учасникам ЄС необхідно не тільки дотримуватися бюджетної дисципліни та виконувати фінансові вимоги, але й проводити спільну економічну політику, зокрема податкову. Стратегія Європейської Комісії щодо податкової політики Європейського Союзу викладена в документі “Податкова політика в ЄС – пріоритети на майбутнє” від 21 травня 2001 р.² Основою проведення податкової політики в ЄС є підтримка головної мети загальноєвропейської політики – створення до 2010 р. найконкурентоспроможнішої й динамічної економіки та вирішення завдань ЄС у сферах екології та енергетики.

Рада Європи щорічно ухвалює постанови стосовно проведення економічної політики в ЄС, у тому числі рекомендації стосовно величини та структури національних податків та відрахувань на соціальне страхування, наголошує на необхідності координації в цій сфері.

Як в Україні, так і в європейських країнах всі питання стосовно оподаткування вирішуються вищим законодавчим органом – парламентом. Слід відмітити, що Європейський парламент був створений у 1957 р., згідно з Римським договором, і на початку не був демократичним органом, хоча проведення прямих виборів передбачалося. Він складався з представників країн ЄС, які були членами національних парламентів. Перші прямі вибори відбулися в 1979 р., врешті це підтвердило демократичні принципи його побудови і підвищило значення парламенту як консультативного органу в законодавчому процесі, що має вирішальне слово у конкретних важливих сферах, зокрема у питаннях бюджету. Парламент здійснює прямий контроль за діяльністю Комісії та Ради Європейського Союзу. На сьогодні парламент налічує 626 членів, які обираються на 5 років і представляють понад 70 політичних партій, об'єднаних у 8 багатонаціональних політичних груп, серед яких найбільшою є соціалістична.

Завдання, які стоять перед ЄС, реалізовує Європейська Комісія. По перше, вона формує пропозиції, ініціативи для досягнення спільної мети,

¹ Податкова політика в ЄС. Представництво Європейської Комісії в Україні. – К., 2001. – С. 6.

² http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm.

по-друге – здійснює нагляд за діяльністю країн – членів Співтовариства стосовно дотримання законодавчих актів Європейського Союзу, що мають форму постанов і директив. Постанови стають частиною національного законодавства і є обов'язковими для виконання. Директиви, за допомогою яких здійснюється гармонізація оподаткування в ЄС, також обов'язкові, але дають можливість вибору форм і методів впровадження для країн-членів. Комісія має повноваження подавати до Європейського суду і притягувати до відповідальності країни, що порушують законодавство ЄС, а також застосовувати санкції і штрафи, виконуючи таким чином контрольні функції.

Європейський суд є найвищою інстанцією з усіх правничих питань, що розв'язує проблеми конституційного й адміністративного права, у тому числі податкового законодавства у справах, що направляються до Європейського суду безпосередньо чи через національні суди. Активна позиція Європейського суду у заповненні законодавчих прогалів, прийнятті неординарних рішень забезпечує постійний розвиток Співтовариства.

Європейський парламент поки що не може розглядатися як повноцінна заміна національного демократичного парламентського контролю. Оскільки податкова політика проводиться кожною країною відповідно до пріоритетів розвитку національних економік, в ЄС відмовилися від побудови окремої податкової системи, натомість було обрано шлях адаптації законодавства кожної країни-учасниці з метою підпорядкування національних податкових систем спільним завданням загальноєвропейської інтеграції.

Інтеграційні процеси в оподаткуванні в ЄС забезпечуються через гармонізацію податкових систем, тобто шляхом координації національних податкових політик, наближення рівня оподаткування та уніфікації його бази, переліку податкових пільг. Успішність податкової політики пов'язується з тим, що своєчасно було розроблено і науково обґрунтовано концепцію податкової гармонізації з урахуванням потреб розвитку економіки європейських країн.

Початком гармонізації податкових систем можна вважати заснування в 1951 р. Європейського об'єднання з вугілля і сталі (ЄОВС). Згідно з договором про створення ЄОВС на кордонах країн-учасниць було ліквідовано мито на продукцію чорної металургії та вугільної промисловості. У торгівлі з третіми країнами почали застосовувати єдиний митний тариф.

Другим кроком у напрямку інтеграції європейських країн стало створення митного союзу, що започаткувало побудову Європейського економічного співтовариства. Обов'язковими умовами такого союзу є відміна мита і кількісних обмежень у взаємній торгівлі країн-учасниць, встановлення єдиного митного тарифу, проведення спільної торгової політики відносно третіх країн. Досягнення таких цілей необхідно для забезпечення сприятливих умов розвитку національної промисловості. З одного боку, вона має можливість виробляти продукцію в розрахунок на більший за розміром ринок інтеграційного угруповання, з другого – отримує захист від конкурентів з третіх країн.

Черговим етапом гармонізації непрямого оподаткування стала розробка в 1987 р. пропозицій в рамках положень, закріплених у Білій книзі, де

зазначалося, що для усунення фіскальних бар'єрів необхідно досягти зближення непрямого оподаткування.

На шляху гармонізації ПДВ в Європейському Союзі було прийнято Першу та Другу директиви, на зміну яким у 1977 р. прийшла Шоста директива Ради ЄЕС від 17 травня 1977 р., що діє й сьогодні. Системи непрямих податків, які відповідають вимогам Шостої директиви по ПДВ, отримали найбільше поширення серед країн Європейського Союзу.

Комісія ЄС, яка відіграє визначальну роль у розробці політики гармонізації оподаткування, рекомендує для країн-учасниць, окрім застосування єдиної бази, використовувати єдину ставку ПДВ, незважаючи на широку диференціацію ставок в діючих системах. Разом з тим Комісія наголошує на необхідності прийняття директив стосовно уніфікації переліку підакцизних товарів і визначення єдиних ставок. У подальшому питання гармонізації ПДВ і акцизів мають розглядатися системно, оскільки виявлено певну залежність від надходжень цих видів податків. Так, зростання надходжень по ПДВ відмічається одночасно зі скороченням сум акцизів, і навпаки.

У країнах ЄС національні закони про податок на додану вартість розроблені відповідно до Шостої директиви Співтовариства по ПДВ. Як зазначалося, виконання директиви є обов'язковим для країн-членів, проте надається можливість обирати форми і методи досягнення поставлених завдань. Стосовно гармонізації ПДВ було виділено три ключові ланки: загальна база, кількість ставок, рівень оподаткування (особливо стандартна ставка). І як наслідок – існування певних відмінностей в національних системах у застосуванні ПДВ, що підтверджує табл. 1. Ставки ПДВ можуть бути як зниженими – від 2 до 12 %, так і стандартними – від 15 до 25 %.

При розгляді порядку обліку основних фондів, придбаних у інших фірм, визначають три основних типи ПДВ: споживчий, прибутковий і товарний. Відповідно до прийнятого в європейських країнах ПДВ споживчого типу всі придбання (за рідким винятком), включаючи товари тривалого користування, віднімаються при розрахунку вартості, доданої фірмою. База оподаткування застосовується тільки до сукупного приватного споживання.

Згідно з Шостою директивою по ПДВ, платником податку є будь-яка особа, що здійснює у будь-якому місці будь-яку економічну діяльність, незалежно від цілей і результатів цієї діяльності. Економічна діяльність включає всі види діяльності виробників, продавців та осіб, що надають послуги, включаючи гірничодобувну і сільськогосподарську діяльність та роботу за професією. Експлуатація матеріального або нематеріального майна з метою отримання прибутку на постійній основі також вважається економічною діяльністю (ст. 4–6 Директиви). База оподаткування в межах території країни визначається певним чином. Стосовно поставок та послуг – усе, що складає винагороду, яка була або буде отримана постачальником від покупця, клієнта або третьої особи за такі поставки чи послуги, включаючи субсидії, безпосередньо пов'язані з вартістю таких поставок.

Таблиця 1

Ставки ПДВ в окремих країнах ЄС у 2006 р.

Країна	Ставка	
	знижена	стандартна
Австрія	10,0 та 12,0	20,00
Бельгія	6 та 12,0	21,0
Великобританія	5	17,5
Греція	4,5 та 9,0	19,0
Данія	—	25,0
Ірландія	4,8 та 13,5	21,0
Іспанія	4,0 та 7,0	16,0
Італія	4,0 та 10,0	20,0
Люксембург	3,0, 6,0 та 12,0	15,0
Нідерланди	6	19,0
Португалія	5,0 та 12,0	21,0
Фінляндія	8,0 та 17,0	22,0
Франція	2,0 та 5,5	19,6
ФРН	7	16,0
Швеція	6,0 та 12,0	25,0
Середня по ЄС	—	18,97

Джерело: //www.oecd.org/dataoecd/12/13/34674429.xls.

Щодо поставок матеріалів, які складають частину фондів оподаткованої особи для власного приватного використання, — ціна придбання товарів або ціна на подібні товари.

Що стосується надання послуг за винагороду в частині використання фондів підприємства для приватного споживання оподаткованою особою або її персоналом та на цілі, що не передбачені основною діяльністю, — повна вартість наданих послуг для оподаткованої особи.

При імпорті товарів базою для оподаткування є вартість у митних цінах, визначена відповідно до чинних положень Співтовариства (ст. 11).

Важливою проблемою, яку необхідно було вирішити у сфері ПДВ — визначення поставок між країнами-учасниками ЄС. Виникла потреба перейти від застосування принципу “місця призначення” ПДВ до принципу “країни походження” у межах ЄС. Недоліком застосування принципу “походження” є те, що податкові ставки на імпортовані товари й товари, вироблені місцевими виробниками, не обов’язково однакові. Імпорт товарів з країн із низькою ставкою податку порушуватиме засади вільної конкуренції, і країна-імпортер буде вимушена захищати свій внутрішній ринок. Таким чином, принцип “походження” підходить для застосування між країнами з подібними податковими системами. Отже, з 1987 р. в ЄС перейшли до

комбінованої системи використання двох принципів ПДВ. З 1993 р. почав застосовуватися принцип “країни походження” у межах ЄС щодо оподаткування фізичних осіб, проте з певними винятками: купівля нових автомобілів (менше 6 місяців від дати випуску або менше 6 тис. км пробігу) оподатковується в тій країні, в якій буде використовуватися, ПДВ сплачується в країні постійного проживання покупця, а також продаж товарів поштою.

Така комбінована система створює певні труднощі: у 1992-му та 1995 рр. приймаються чергові директиви стосовно усунення розбіжностей, проте єдиний ринок залишається фрагментованим, оскільки положення директив виконуються нерівномірно і ставки відчутно різняться.

Аналіз бюджетних надходжень у країнах ЄС дав можливість виявити, що їх загальний обсяг від непрямого оподаткування в середньому складає 10,7 % від ВВП. Тому вирішення проблем, пов’язаних із розбіжностями в стягуванні ПДВ і акцизного збору, є можливим без зайвих змін у пропорціях між прямими і непрямими податками.

Спільна система акцизів на три категорії товарів, такі, як тютюнові вироби, алкогольні напої та нафтопродукти введена 1 січня 1993 р., згідно з якою згадані товари оподатковуються в країні споживання.

Оскільки через акцизну систему вирішуються питання охорони здоров’я нації, збереження екології, проблеми раціонального використання енергоносіїв, Рада Європи затвердила єдині мінімальні ставки податків для країн, залишивши можливість встановлювати їх відповідно до бюджетних програм та з огляду на економічну ситуацію в ЄС.

Отже, у сфері акцизів здійснено гармонізацію елементів податку (визначено перелік продукції, ставки, звільнення та пільги); для забезпечення ефективного оподаткування підакцизної продукції було “розроблено ряд скоординованих процедур, що базуються на основі існуючих національних правил.

Вони передбачають:

- зв’язану систему спеціальних складів для зберігання та руху підакцизних товарів, сплату акцизу з яких було відстрочено;
- власників складів, які є уповноваженими національною владою та відповідають за сплату податків і мають надати фінансову гарантію;
- офіційний облік продукції на складі, який ведеться працівниками самого складу;
- адміністративний документ, який видається відправником товарної продукції та супроводжує її.”³

Для фізичних осіб існують спрощені правила – немає обмежень на купівлю підакцизної продукції для особистих потреб.

Проведення єдиної спільної політики зі встановлення ставок ПДВ і акцизного збору, як зазначалося, тісно пов’язані один з одним. На відміну від ПДВ акциз має досить розвинену регулюючу функцію, яка широко за-

³ Податкова політика в ЄС. Представництво Європейської Комісії в Україні. – К., 2001. – С. 23.

стосовується для вирівнювання економічного становища регіонів. Слід зазначити, що встановлені ставки акцизного збору в Україні порівняно з іншими країнами світу невисокі. Так, наприклад, ставки акцизного збору на бензини різних марок в Україні майже втричі нижчі, ніж у Норвегії, Швеції, Італії, Франції; у 2,5 раза – ніж у Данії й Німеччині.

У липні 1996 р. Єврокомісією запропоновано пакет, спрямований на перехід до спільної системи ПДВ у країні походження. Необхідно було вирішити такі завдання, як подолання сегментації ринку на зони національного оподаткування, однаковий підхід до оподаткування комерційної діяльності, гарантування ефективного стягнення та ефективного виконання функцій контролю за надходженнями з ПДВ. Для досягнення цієї мети було проведено дослідження “Спрощене законодавство для внутрішнього ринку”.

Оскільки міждержавні податкові межі скасовано, то тепер всі підприємства зареєстровано в єдиному реєстрі платників ПДВ, їм привласнено окремі ідентифікаційні номери, під якими підприємці передають відомості до фінансових органів про товари, що поставляються ними за межі їхніх країн (у межах ЄС). Таким чином, місце здійснення податкового контролю переноситься з міждержавних меж безпосередньо на підприємства.

Процеси гармонізації та координації податкових систем відбуваються досить нерівномірно та складно, оскільки вимагають ухвалення рішень за принципом однастайності.

Гармонізація оподаткування компаній має на меті забезпечення для всіх суб'єктів господарювання в ЄС рівних умов функціонування, вільного доступу на внутрішній інтегрований ринок ЄС, активнішого залучення іноземного капіталу до участі в створенні дочірніх компаній та філіалів транснаціональних європейських компаній, визначення загальних підходів стосовно методів обчислення бази оподаткування податком на прибуток корпорацій і уникнення подвійного оподаткування.

Протягом 1980 – 90-х років під впливом ідей економіки пропозицій в більшості країн Європейського Союзу було знижено граничні ставки податку на прибуток корпорацій, на кінець 90-х вони становили 36,46 % податку на прибуток корпорацій і 51,15 % прибуткового податку громадян. Тенденції зниження середніх граничних ставок, які на 2000 р. склали відповідно 33,16 % та 45,73 %, спостерігаються й нині. Дані щодо граничних ставок податку на прибуток корпорацій і прибуткового податку з громадян представлено у табл. 2.

Окремий комплекс проблем становлять платежі, здійснювані в рамках європейської аграрної політики. У законодавстві більшості країн – членів ЄС закріплено положення про те, що податки можуть переслідувати інші, окрім фіскальних, цілі, тобто використовуватися при здійсненні державного регулювання економіки. Так, при ввезенні сільськогосподарської продукції з третіх країн на територію ЄС у разі, якщо світові ціни нижче європейських, імпорт оподатковується митом, яке дорівнює за своїм розміром цій різниці. При вивозі власної продукції європейський виробник отримує відповідну компенсацію, рівну різниці між світовою ціною і ціною, за якою він міг би (хоч би теоретично) здійснити продаж на території ЄС. Як пра-

вило, європейські ціни вище світових, проте в тих окремих випадках, коли це не так, мито стягується при вивозі товару за межі ЄС, а компенсація виплачується при ввезенні.

Таблиця 2

Граничні ставки податку на прибуток і прибуткового податку з громадян у 15 країнах ЄС у 2000 р., %

Країна	Гранична ставка податку на прибуток корпорацій	Гранична ставка індивідуального прибуткового податку
Австрія	34,0	31,3
Бельгія	40,2	53,9
Великобританія	30,0	40,0
Греція	40,0	37,8
Данія	32,0	54,3
Ірландія	24,0	44,0
Іспанія	35,0	48,0
Італія	37,0	41,7
Люксембург	28,4	47,2
Нідерланди	35,0	60,0
Португалія	32,0	35,0
Фінляндія	29,0	46,5
Франція	37,8	37,1
ФРН	35,0	53,8
Швеція	28,0	55,4
Середня по ЄС	33,16	45,73

Джерело: www.oecd.org/dataoecd/44/2/1942506.xls.

На думку європейських фахівців, податкова політика у сфері продажу сільськогосподарських продуктів, незважаючи на високий рівень втручання державних органів в ринкові відносини, вкрай неефективна, оскільки економіка стає глобальною, а бюджети країн продовжують залишатися національними, тобто виникає суперечність між глобальним характером економіки і локальним характером оподаткування.

По-перше, експерти рекомендують підсилити роль міжнародних податкових угод з особливим наголосом на багатосторонні договори. Передусім потребує підвищення рівень збору й обміну відповідною інформацією між країнами, необхідним є перегляд податкових угод з метою обмеження пільг юрисдикціям, що включилися в згубну податкову конкуренцію. Пропонується також усунути будь-яку неоднозначність щодо внутрішніх заходів по боротьбі з махінаціями в даній сфері. “Материнським” країнам, що перебувають у договірних відносинах з офшорними центрами, пропонується вийти з цих договорів. Нарешті, країни повинні надавати одна

одній допомогі в стягненні фіскальних платежів, проведенні зустрічних податкових перевірок й здійсненні програм підготовки персоналу.

По-друге, необхідно удосконалити національні законодавства “материнських” країн, звівши до мінімуму можливості відходу від оподаткування, вжити заходи щодо гармонізації законодавства у сфері трансфертних цін, контрольованих зарубіжних корпорацій та інвестиційних фондів. При використанні трансфертних цін доведення того, що економічна діяльність при здійсненні укладених операцій дійсно мала місце, повинен взяти на себе платник податків. “Материнським” країнам пропонується ввести податок на платежі в офшорні центри зі значно підвищеною ставкою. Рекомендується не дотримуватися угод про уникнення подвійного оподаткування, якщо природа доходу пов’язана зі згубною податковою конкуренцією (harmful tax competition)⁴.

По-третє, певні надії покладаються на міжнародні форуми, що ставлять перед собою мету розвивати співпрацю в галузі податкової політики. ОЕСР висунула ідею організації подібного форуму в 1998 р. Країни ЄС ухвалили Кодекс порядної податкової поведінки і створили спеціальну організацію – Групу кодексу поведінки – для виявлення режимів недобросовісної податкової конкуренції. Такі форуми могли б оприлюднювати інформацію про офшорні центри, розробляти норми податкової політики й адміністрування, стати ареною для обміну ідеями, слугувати інструментом розв’язання міжнародних податкових суперечок.

⁴http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/harmful_tax_practices/index_en.htm.