

ПРАВОВІ ЗАСАДИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ПРАВА В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ



І. БЕРЕЗОВСЬКА

кандидат юридичних наук, молодший науковий співробітник Інституту міжнародних відносин (Київський національний університет імені Тараса Шевченка)

Європейський Союз (далі — ЄС, Євросоюз) — об'єднання, що демонструє приклад унікальної регіональної інтеграції держав-членів. Проте рівень такої інтеграції в різних галузях суспільних відносин істотно відрізняється, що зумовлено як власне цілями об'єднання, так і поступовістю розвитку інтеграційних процесів.

Адаптація українського законодавства до законодавства ЄС вимагає врахування особливостей розвитку відповідних галузей права Євросоюзу. У світлі перспективи укладання угоди про асоціацію та створення зони вільної торгівлі України з ЄС дослідження правових засад гармонізації податкового права держав — членів Євросоюзу набувають особливої актуальності. На жаль, проблеми правового регулювання податкових відносин у Євросоюзі нечасто стають об'єктом досліджень вітчизняних правознавців. Тривалий час єдиним дослідженням з європейського податкового права на пострадянському просторі була видана в 2001 р. монографія Г. Толстопятенка [1]. Натомість у західній доктрині питання податкового права ЄС вивчаються такими дослідниками, як П. Фармер, Р. Фолсом, Р. Лаке, М. Ланг, Р. Ліал, В. Нанда, П. Пістон, Б. Терра, В. Туроні, П. Вател та іншими.

Метою цієї статті є узагальнення особливостей податкового права Євросоюзу для їх урахування при визначенні напрямів адаптації українського законодавства з правом ЄС.

На сучасному етапі на відміну від інших галузей права (таких як, наприклад, торговельне чи антимонопольне право ЄС), які здебільшого регулюються актами інститутів Євросоюзу, правове регулювання податків у ЄС здійснюється переважно державами-членами. Незважаючи на функціонування в ЄС внутріш-

нього ринку та економічного і валютного союзу, більшість податків залишається предметом регулювання національних органів держав — членів ЄС, що зумовлено особливим значенням оподаткування для суверенітету держав-членів та їх небажанням передавати відповідну компетенцію інститутам Євросоюзу. Наразі податкові системи держав — членів ЄС продовжують мати істотні відмінності, пов'язані із пріоритетами національної економічної політики, бюджетними відносинами між різними органами влади тощо.

Через особливе значення оподаткування для суверенітету держав, що входять в об'єднання, уніфікувати та централізувати податкове право на рівні ЄС є надзвичайно складно, тому установчі договори Євросоюзу не визначають такої мети. Ще з початку існування Європейського співтовариства інститутами об'єднання було визначено, що для створення єдиного ринку достатньо гармонізувати податкове законодавство держав-членів таким чином, щоб відмінності не перешкоджали його функціонуванню [1; 9].

Відсутність необхідності повністю гармонізувати податкове право в рамках Євросоюзу підтверджується й у Повідомленні Єврокомісії Раді ЄС, Європейському парламенту та Економічному і соціальному комітету від 23 травня 2001р. «Податкова політика в ЄС — пріоритети на майбутні роки» — документі, на основі якого формується сучасна податкова політика ЄС [2]. У ньому зазначається, що за умови дотримання законодавства ЄС держави-члени самостійно обирають найбільш прийнятну для них податкову систему. Крім цього, будь-які пропозиції про прийняття податкових заходів на рівні ЄС повинні розглядатись з урахуванням принципів субсидіарності та пропорційності. Тобто на рівні Євросоюзу такі заходи вживаються тільки у випадку, коли держави-члени самостійно не можуть ефективно вирішити існуючу проблему.

Загалом необхідність гармонізації окремих аспектів податкових правовідносин на рівні Євросоюзу зумовлена двома основними причинами.

По-перше, цього потребує система автономного фінансування Євросоюзу, за рахунок так званих «власних ресурсів», яка ґрунтується на використанні особливих джерел формування бюджету Євросоюзу [3, 254].

Запроваджена ще в 70-х роках минулого століття Рішенням Ради ЄС про власні ресурси № 70/243 від 21 квітня 1970 р. незалежна система фінансування діяльності ЄС почала формуватись за рахунок сільськогосподарських і митних зборів (так званих «традиційних власних ресурсів»), а також відрахування від ПДВ, що збирається в державах-членах.

Стягнення спільних митних тарифів при імпорті в зону Європейського економічного співтовариства (далі — ЄЕС) промислових товарів із третіх країн стало можливим внаслідок запровадження спільної митної політики та введення єдиного митного тарифу. У свою чергу можливість стягнення компенсаційних зборів і мит при імпорті сільськогосподарських товарів з'явилась внаслідок запровадження єдиної сільськогосподарської політики. Щодо єдиної системи відрахувань від ПДВ, то її запровадження зумовило необхідність гармонізації бази оподаткування ПДВ у всіх державах — членах ЄС. Основи такої гармонізації були визначені в Директиві № 388/77 від 17 травня 1977 р. — так званій Шостій директиві про ПДВ.

Чинне нині Рішення Ради ЄС про систему власних ресурсів № 2007/436 від 7 червня 2007 р., визначає такі джерела власних ресурсів:

- мито, доплати, додаткові чи компенсаційні внески, внески чи додаткові виплати, митні збори на основі єдиного митного тарифу або інші збори, визначені інститутами ЄС щодо торгівлі з третіми країнами, митні збори на товари, визначені Договором про заснування Європейського об'єднання вугілля і сталі (далі — ЄОВС), строк дії якого завершено, та інші збори, що передбачені в рамках спільної організації ринку цукру;
- надходження від застосування єдиної чинної для всіх держав-членів ставки (визначена наразі ставка становить 0,30 %) до обсягів ПДВ, що стягується на основі гармонізованої бази оподаткування, визначеної відповідно до норм ЄС. Податкова база для такого розрахунку не повинна перевищувати 50% ВВП держав-членів;
- надходження від застосування відсоткової ставки (визначеної в рамках бюджетної процедури залежно від інших надходжень) до обсягу ВВП кожної держави — члена ЄС.

Додаткові доходи ЄС формуються за рахунок надходжень, що не належать до наведених категорій. До них належать, зокрема, надходження до бюджету від оподаткування заробітної плати співробітників органів ЄС, надходження від фінансових санкцій, що застосовуються Радою і Комісією до держав — учасниць ЄС, тощо.

Таким чином, визначення джерел автономного бюджетного фінансування ЄС зумовило необхідність гармонізації певних елементів податків, покликаних забезпечити незалежне фінансування Євросоюзу. Отже, необхідність гармонізації на рівні Євросоюзу податків, що входять до системи його власних ресурсів, безпосередньо пов'язана з тим, що вони формують доходну частину бюджету Євросоюзу та використовуються для фінансування його діяльності.

По-друге, необхідність правового регулювання податкових відносин на рівні ЄС істотним чином була зумовлена створенням у рамках ЄС внутрішнього ринку. Його функціонування потребує, щоб податкові системи держав-членів обов'язково відповідали основним положенням Договору про функціонування ЄС (далі — ДФЕС) [4], що стосуються вільного руху товарів, працівників, послуг та капіталу, свободи здійснення підприємницької діяльності (статті 28, 30, 45, 49, 56, 63 ДФЕС) та принципу недопущення прямої чи опосередкованої податкової дискримінації (ст. 110 ДФЕС) [5]. Це зумовлює необхідність гармонізації на рівні ЄС тих аспектів податкового законодавства держав — членів ЄС, що можуть впливати на функціонування внутрішнього ринку.

Основним засобом забезпечення такої гармонізації виступає прийняття інститутами ЄС нормативних актів у формі директив. Відповідно до ст. 288 ДФЕС директива є «обов'язковою для кожної держави-члена, якій вона адресована щодо результатів, які мають бути досягнуті, залишаючи національним владним органам вибір форм і способів досягнення». Оскільки директива забезпечує вирішення інтеграційних завдань, і при цьому в якнайменшій мірі зачіпає податковий суверенітет держав-членів, саме у формі директив приймається більшість актів із податкових питань.

Враховуючи, що суттєві перешкоди вільному руху товарів та наданню послуг у межах внутрішнього ринку можуть спричинити відмінності в сфері непрямого оподаткування, його гармонізації в ЄС приділяється окрема увага [6, 29—36].

Правові засади гармонізації законодавства держав-членів щодо непрямого оподаткування викладені в ст. 113 ДФЄС, яка передбачає, що «Рада, яка діє одностановно згідно зі спеціальною законодавчою процедурою й після консультації з Європейським парламентом і Економічним і соціальним комітетом, ухвалює положення про гармонізацію законодавства щодо податків з обігу, акцизів і інших непрямих податків у такій мірі, в якій така гармонізація необхідна з метою забезпечення створення і функціонування внутрішнього ринку й не допущення спотворення конкуренції».

Найвагоміші успіхи щодо гармонізації непрямих податків були досягнуті стосовно ПДВ, що, як вже зазначалось, обумовлено віднесенням цього податку до джерел, формуючих систему автономного фінансування ЄС. Прийнята у 1977 р. знаменита Шоста Директива про ПДВ запровадила повну уніфікацію основних елементів цього податку в законодавстві держав-членів. На сьогодні гармонізація ПДВ у Євросоюзі здійснюється на основі Директиви про ПДВ № 2006/112 від 28 листопада 2006 р., що замінила Шосту директиву, та Регламенту Ради ЄС № 282/2011 від 15 березня 2011 р., який визначає нові заходи з виконання з Директиви про ПДВ.

Крім гармонізації ПДВ, суттєві успіхи досягнуті ЄС і в гармонізації такого виду непрямого оподаткування, як акцизи. На відміну від ПДВ, дохід від оподаткування акцизами надходить виключно в бюджет держав-членів. Гармонізація акцизів, направлена на забезпечення вільного руху підакцизних товарів та запобігання викривленню конкуренції в торгівлі ними в межах внутрішнього ринку. Наразі гармонізація законодавства держав-членів стосується акцизів на алкогольну, тютюнову продукцію та енергоносії. Основні принципи, що застосовуються до всіх видів підакцизної продукції, були визначені в Директиві № 92/12 від 25 лютого 1992 р. «Про основні положення для підакцизної продукції та її зберігання, переміщення і контролю над нею», яку з 2010 р. змінила Директива № 2008/118 від 16 грудня 2008 р.

На відміну від гармонізації непрямого оподаткування, ДФЄС не передбачає окремої підстави для гармонізації податкових систем держав-членів у сфері прямого оподаткування. Держави-члени неохоче йдуть на поширення інтеграційної політики на сферу прямого оподаткування. Вважається, що причина такої позиції держав більшою мірою має політичне, ніж юридичне підґрунтя. Правові заходи щодо гармонізації прямого оподаткування приймаються на підставі загальних положень ст. 115 ДФЄС, згідно з якою інститути ЄС мають право ухвалювати директиви щодо зближення законодавчих, нормативних і адміністративних положень держав-членів, які безпосередньо впливають на створення чи функціонування внутрішнього ринку.

Тривалий час заходи з гармонізації законодавства держав-членів щодо прямого оподаткування взагалі не здійснювались. Певною мірою гармонізація прямого оподаткування почала здійснюватись лише після 1990 р., що пов'язано з формуванням внутрішнього ринку в ЄС. Зокрема, прямі податки були піддані

заходам щодо гармонізації тією мірою, яка була потрібна для забезпечення вільного руху капіталу між державами-членами.

Прийняті в 1990 р. Директива № 90/435/ЄЕС від 23 липня 1990 р. про оподаткування материнських і дочірніх компаній, приналежних різним державам — членам ЄС та Директива № 90/434/ЄЕС від 23 липня 1990 р. про оподаткування компаній різних держав-членів, що здійснюють транскордонні операції по злиттю, розділенню, передачі активів і обміну акціями, тривалий час залишалися єдиними актами в сфері прямого оподаткування.

Лише у 2003 р. були прийняті дві нові директиви: Директива Ради № 2003/49/ЄС від 3 червня 2003 р. про загальну систему оподаткування, що застосовується до виплат відсотків і роялті, здійснюваних між асоційованими компаніями різних держав-членів та Директива № 2003/48/ЄС від 3 червня 2003 р. про оподаткування доходу у формі відсотків від заощаджень, що стосується гармонізації оподаткування фізичних осіб.

Крім названих прикладів гармонізації деяких видів податків, також прийняті поодинокі акти щодо гармонізації оподаткування транспорту [6, 36].

Таким чином, наразі правове регулювання податків на рівні Євросоюзу лише доповнює національне регулювання податкових відносин, що здійснюється державами-членами. Оскільки установчі договори не передбачають створення уніфікованого податкового права ЄС, податкова політика ЄС має на меті лише гармонізувати її тією мірою, щоб існуючі розбіжності в податкових системах держав-членів не перешкоджали досягненню цілей Євросоюзу. Необхідність такої гармонізації зумовлена, з одного боку, потребою в стабільному забезпеченні ЄС власними коштами, а з другого — потребою подолання податкових перешкод у функціонуванні внутрішнього ринку.

Отже, в основі сучасної податкової політики ЄС лежить принцип гармонізації податкового законодавства держав-членів, що здійснюється шляхом прийняття директив на підставі відповідних положень установчого договору. Як бачимо, гармонізація законодавства держав-членів ЄС у податковій сфері має досить обмежений характер. Але слід зазначити, що правове регулювання податкових відносин на рівні ЄС постійно вдосконалюється та має динамічний характер.

Необхідність пошуку виходів зі світової фінансово-економічної кризи призводить до змін у фінансовій, економічній, а відповідно і правовій системах ЄС, що, безумовно впливатимуть і на податкове право Євросоюзу.

Створення Європейського механізму стабільності [7] та підписання в 2012 р. 25 з 27 держав — членів ЄС нового фінансового договору [8] дозволяють прогнозувати можливі зміни в підходах Євросоюзу до регулювання податкових питань. Підтвердженням цього може слугувати й оприлюднена в жовтні 2010 р. ініціати́ва Єврокомісії щодо запровадження нових фінансових податків: податку на фінансову діяльність (*Financial activities Tax, FAT*), та податку на фінансові операції (*Financial Transaction Tax, FTT*) [9], щодо яких наразі активно тривають дебати в ЄС [10].

Особливості гармонізації податкового законодавства держав-членів ЄС мають враховуватись Україною при визначенні власних пріоритетів щодо зближення з законодавством ЄС у податковій сфері.

Протягом тривалого часу гармонізація українського законодавства з правом ЄС здійснювалась шляхом інкорпорації певних положень актів ЄС до правової системи України, яка функціонує за своїми закономірностями, відмінними від існуючих у межах ЄС. При такому підході не завжди враховуються всі юридичні особливості відповідного акта ЄС, включаючи причини його прийняття, мету, на досягнення якої такий документ направлений, та особливості його реалізації. За таких умов процес гармонізації стає низькоефективним.

Перспектива укладання угоди про асоціацію на засадах, визначених Порядком денним асоціації України з ЄС [11], обумовлює необхідність перегляду цілей та напрямів адаптації законодавства України до законодавства ЄС. Конкретний зміст та обсяг *acquis communautaire*, який поширюватиметься на Україну, можна буде визначити лише після укладання угоди про асоціацію. Враховуючи, що асоціація з ЄС передбачатиме створення поглибленої зони вільної торгівлі [12], пріоритетними питаннями адаптації податкового законодавства України, на нашу думку, мають стати податкові положення, що визначають рух товарів у межах зони вільної торгівлі. Надзвичайно важливе значення при цьому має своєчасний моніторинг чинного податкового законодавства України, а також законодавства про підприємницьку діяльність та інвестиції з метою виявлення та зміни положень, що можуть перешкоджати вільному руху та конкурентоздатності українських товарів у межах зони вільної торгівлі з Євросоюзом.

ВИКОРИСТАНІ МАТЕРІАЛИ

1. *Толстопятенко Г. П.* Податкове право ЄС : навч. посіб. — К. : ІМВ КНУ імені Тараса Шевченка, 2004. — 196 с.
2. *Communication* from the Commission to the Council, the European parliament and the economic and social Committee — Tax policy in the European Union — Priorities for the years ahead // Official Journal of the European Communities. — 2001. — C/284. — P. 6–19.
3. *Право Європейського Союзу* : підручник / за ред. В. І. Муравйова. — К. : Юрінком Інтер, 2011. — 704 с.
4. *Versions consolidées du traité sur l'Union européenne et du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne* // Journal officiel de l'Union européenne. — 2008. — C115. — P. 1–13.
5. *Folsom R., Lake R., Nanda V.* European Union law after Maastricht: a practical guide for lawyers outside the Common Market // Kluwer Law International. — 1996. — 745 p.
6. *Захаров А. С.* Налоговое право ЕС. Актуальные проблемы функционирования единой системы. — М. : Волтерс Клувер, 2010. — 656 с.
7. *Accord sur le Mécanisme européen de stabilité* [Електронний ресурс] // Сайт «consilium.europa.eu». — Режим доступу : <http://www.consilium.europa.eu/homepage/showfocus?lang=fr&focusID=79550>
8. *Treaty on Stability, Coordination and Governance in the Economic and Monetary Union (TSCG)* [Електронний ресурс] // Сайт «european-council.europa.eu». — Режим доступу : // <http://european-council.europa.eu/eurozone-governance/treaty-on-stability>
9. *Communication* from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions — Taxation of the Financial Sector // Official Journal. — C/121. — P. 53.

10. *Taxation of the financial sector* [Електронний ресурс] // Сайт «ec.europa.eu». — Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/other_taxes/financial_sector/index_fr.htm
11. *Порядок денний асоціації Україна — ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію* [Електронний ресурс] // Сайт Верховної Ради України. — Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/994_990
12. *Шнирков О. І.* Передумови та наслідки створення поглибленої зони вільної торгівлі між Україною та ЄС // Актуальні проблеми міжнародних відносин : збірник матеріалів круглого столу «Між партнерством та асоціацією. Польща та Україна перед обличчям нових умов процесу європейської інтеграції» (Київ, 25 листопада 2010 р.). — К., 2011. — Вип. 97. — Ч. II. — С. 68–77.

Березовська І. А. Правові засади гармонізації податкового права в Європейському Союзі

Анотація. Стаття присвячена аналізу правових основ гармонізації податкового права держав — членів Євросоюзу. Суттєва увага приділяється дослідженню причин, що зумовлюють особливості розвитку податкової політики ЄС. Окремо аналізуються правові засади для здійснення гармонізації податкових систем держав-членів у сфері непрямого та прямого оподаткування та визначаються основні директиви, що забезпечують гармонізацію окремих видів податків в ЄС.

Ключові слова: Європейський Союз, гармонізація, податкове право, податки, директиви, ПДВ, акцизи.

Березовская И. А. Правовые основы гармонизации налогового права в Европейском Союзе

Аннотация. Статья посвящена анализу правовых основ гармонизации налогового права государств — членов Евросоюза. Существенное внимание уделяется исследованию причин, которые определяют особенности развития налоговой политики ЕС. Отдельно анализируются правовые основы для осуществления гармонизации налоговых систем государств-членов в сфере косвенного и прямого налогообложения и определяются основные директивы, обеспечивающие гармонизацию отдельных видов налогов в ЕС.

Ключевые слова: Европейский Союз, гармонизация, налоговое право, налоги, директивы, НДС, акцизы.

Berezovska I. Legal Framework for the Harmonization of Tax Law in the European Union

Annotation. The article is devoted to the analysis of legal bases of harmonization of tax law of EU states-members. The special attention is stressed on the of reasons research that predetermine the features of development of EU tax policy. Legal principles are separately analysed for realization of harmonization of tax systems of Member States in the sphere of indirect and direct taxation and basic directives that provide harmonization of certain types of taxes in EU are determined.

Key words: European Union, harmonization, tax law, tax, directive, VAT, excises duties.