

УДК 336.22

Бурдоль Вадим В'ячеславович –

студент 5 курсу

*Інституту підготовки кадрів для органів прокуратури та кримінальної юстиції
Національного юридичного університету
імені Ярослава Мудрого*

Vadym V. Burdol –

5th year student of

*the Criminal Justice and Prosecutors' Training Institute,
Yaroslav Mudryi National Law University
(77 Pushkinska Street, Kharkiv, 61024, Ukraine)*

Актуальні проблеми функціонування єдиної податкової системи в ЄС

У статті досліджено основні особливості і напрями розвитку єдиної податкової системи Європейського Союзу, шляхи гармонізації законодавства як один із найбільш дієвих засобів подолання перешкод на шляху до створення в межах ЄС внутрішнього ринку, проблеми розмежування компетенції ЄС та компетенції держав-членів ЄС.

Ключові слова: податкова система ЄС, гармонізація законодавства, компетенція, подвійне оподаткування, особливості оподаткування.

В статье исследованы основные особенности и направления развития единой налоговой системы Европейского Союза, пути гармонизации законодательства как один из самых действенных средств преодоления препятствий на пути к созданию в рамках ЕС внутреннего рынка, проблемы разграничения компетенции ЕС и компетенции государств-членов ЕС.

Ключевые слова: налоговая система ЕС, гармонизация законодательства, компетенция, двойное налогообложение, особенности налогообложения.

V.V. Burdol *The Actual Problems of the Functioning of the Uniform Tax System in the EU*

The article deals with the main features and directions of development of the single tax system of the European Union, ways of harmonizing legislation as one of the most effective means of overcoming obstacles to the creation of an internal market within the EU, the problem of delimiting EU competencies and competencies of EU member states.

The tax law of the EU takes the place between national tax law and international tax law. Tax issues refer to the competence of the EU and the competence of the Member States. At the same time, the international obligations and national tax laws of the Member States should not violate the provisions of EU tax law.

Harmonization of legislation is one of the most effective means of overcoming obstacles to the creation an internal market in the EU. It means leading the rules of internal law of the member states of the European Union into conformity with the requirements of the right of association in order to create equal legal conditions for market participants.

The relevance of the research topic is determined by the fact that the EU tax law is currently not receiving sufficient attention. The experience of the EU countries in the formation of the tax system can contribute to making the necessary corrections and additions to the system of domestic tax legislation, at the same time, the positive achievements of the Ukrainian tax system cannot be ignored in the process of improving the tax system in Ukraine.

Keywords: tax system of the EU, harmonization of legislation, competence, double taxation, taxation features.

Постановка проблеми. Податкове право ЄС займає місце між національним податковим

правом і міжнародним податковим правом. Податкові питання знаходяться як в компетенції

ЄС, так і в компетенції держав-членів. Разом з тим міжнародні зобов'язання і національне податкове законодавство держав-членів не повинні порушувати положень податкового права ЄС, а тому в зв'язку з цим постає проблема розмежування компетенції щодо вирішення податкових питань. Проблема подвійного оподаткування розглядається в рамках гармонізації податкових систем країн Євросоюзу.

Позитивний досвід такого дослідження в державах-членах ЄС є важливим для досягнення позитивних зрушень саме в нашій державі.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми функціонування податкової системи ЄС досліджувало багато вітчизняних вчених, зокрема А.С. Захаров, Ю.О. Швець, А.Н. Козирін та інші. Також дані питання висвітлювались і в працях зарубіжних вчених, зокрема Р. Baker та D. Kolassa у своїх працях неодноразово піднімали проблеми функціонування податкової системи ЄС.

Невирішені раніше проблеми. Чимало науковців присвятили свою увагу дослідженню функціонування податкової системи ЄС, однак при цьому наукових розробок на основі праць вітчизняних і зарубіжних вчених, з детальним описом проблеми удосконалення та перспектив розвитку податкової системи ЄС раніше не проводилось.

Мета наукової статті полягає у дослідженні сучасних проблем функціонування та тенденцій розвитку податкової системи ЄС, а також окреслення вагомого значення такого узагальнення в аспекті вдосконалення системи оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Гармонізація прямого оподаткування вперше була запропонована в 1962 р. в доповіді Комітету з фіскальних і фінансових питань (Комітету Ньюмарка). Комітетом було рекомендовано проведення більш активних заходів на рівні ЄС щодо правового врегулювання оподаткування компаній і дивідендів. У 1967 р. Програмою Комісії ЄС щодо гармонізації прямих податків було визначено перелік таких цілей:

- усунення всіх податкових бар'єрів для переміщення капіталу, єдиного ринку і розширення інвестицій;

- забезпечення податкового нейтралітету корпоративних операцій по реструктуризації і транскордонним злиттям;

- створення умов рівної конкуренції для інвестицій шляхом вирівнювання податкових стимулів і методів обчислення податкових зобов'язань;

- усунення розбіжностей між національними податками, які мають шкалу, і, можливо, між усіма податками на активи компаній;

- введення однакової бази корпоративного податку і методу обчислення оподаткованого прибутку;

- зближення ставок корпоративного податку держав-членів;

- координація методів проведення перевірок та збору податків;

- усунення подвійного оподаткування, яке не може бути досягнуто в процесі гармонізації.

Дев'яності роки ХХ в. змусили Комісію переглянути свої підходи. Ідея повної гармонізації оподаткування підприємств носила занадто радикальний характер, з урахуванням бажання держав-членів зберегти за собою фіскальний (податковий) суверенітет [1, с. 9].

Пропозиції щодо гармонізації корпоративного податку були предметом обговорення протягом декількох десятиліть. У 1980 році Комісія заявила, що спроба гармонізації, ймовірно, приречені на провал. У «Керівництві з корпоративного податку» від 1990 року (SEC (90) 601), були прийняті три пропозиції, які були опубліковані і їм було приділено першочергову увагу, а саме Директива про об'єднання (90/434 / ЄЕС - тепер 2009/133 / ЕС) , Директива материнської і дочірньої компанії (90/435 / ЄЕС - тепер 2011/96 / ЕС), а також Конвенція про арбітражну процедуру (90/436 / ЄЕС).

Тим часом, комітет незалежних експертів, який був створений у 1991 році, рекомендував програму дій по усуненню подвійного оподаткування, гармонізації корпоративних податкових ставок в межах 30% -40% і забезпеченні повної прозорості по відношенню до різних податкових пільг, що надаються державами-членами для стимулювання інвестицій.

У 1996 році Комісія запустила новий підхід до оподаткування. У сфері оподаткування

компанії, головним результатом став Кодекс поведінки для бізнесу оподаткування, прийнятий в якості резолюції Ради в 1998 році [2].

Справедлива і ефективна система збору податків є істотною частиною добре функціонуючої системи державних фінансів. Основна мета податку влади - зібрати всі податки законодавств країн, зберігаючи при цьому адміністративні витрати і витрати на дотримання вимог для платників податків якомога нижче.

Коли уряд держави прагне збільшити свої доходи, його першим кроком доволі часто є збільшення податкових ставок, щоб розширити податкову базу існуючих податків або введення нових податків, адже законодавчо ці зміни можуть відбуватися відносно швидко. Збір податків, боротьба з ухиленням від сплати податків і запобігання цьому, в першу чергу, - компетенція Держав-членів. У більшості випадків, дотримання податкового законодавства може бути поліпшено за рахунок національних заходів шляхом:

1. Спрощення податкового законодавства, щоб видалити двозначні положення і уникнути зайвого адміністративного навантаження на платників податків;

2. Підвищити якість послуг оподаткування, зробити його простіше для платників податків, щоб останні без труднощів могли виконувати свої податкові зобов'язання.

Проте, в умовах глобалізації економіки, де податкова стратегія планування, зокрема щодо ухилення від сплати податків, планується і проводиться на міжнародному рівні, видається неможливим для однієї держави-члена успішно вирішувати дані питання.

У вересні 2013 року лідери Великої Двадцятки домовилися про рух в бік міжнародної прозорості з автоматичним обміном інформацією фінансового рахунку, покликаною стати новим світовим стандартом. В березні 2015 року ЄС прийняв пакет прозорості, в червні 2015 року - план дій з питань корпоративного оподаткування на глобальному рівні, угоди про автоматичний обмін інформацією.

Важливість цієї угоди є очевидною: автоматичний обмін інформацією зробить простіше оцінку і збір податків на дохід і капітал, що люди мають за кордоном, відповідно до правил їх країни проживання. ЄС - протягом багатьох років є піонером в області

автоматичного обміну інформацією між країнами - активно бере участь в дискусіях, що відбуваються на міжнародних форумах, особливо для того, щоб гарантувати, що новий стандарт буде, наскільки це можливо, сумісним з існуючою системою ЄС для обміну інформацією та з законами ЄС про захист даних.

В цьому ж році Європейська Комісія також представила «Пакет прозорості».

Прозорість є одним з найважливіших критеріїв для боротьби з ухиленням від сплати податків і його цілковитим обмеженням. Система може також сприяти забезпеченню більш справедливої податкової конкуренції між державами-членами.

Ініціативи, включені в «Пакет прозорості» полягають в наступному:

- спрощення законодавства щодо автоматизованого обміну

- інформація повинна сприяти податковій прозорості, поліпшити кількісну оцінку податкового розриву.

- можливість розширення сфери охоплення звітності від країни до країни (яка в даний час здійснюється для банківського сектора).

Однією з найбільш важливих розділів «Пакету прозорості» є пропозиція ввести автоматичний обмін інформацією між Державами-членами про свої податкові рішення [3, с. 69].

Стаття 93 Договору ЄС є правовою основою для розширеної гармонізації податків в країнах ЄС і конкретно передбачає гармонізацію непрямих податків, в тій мірі, яка необхідна для створення і функціонування внутрішнього ринку.

Початкова концентрація зусиль податкової гармонізації ЄС з непрямих податків показує, що коріння лежать в зоні вільної торгівлі. Тільки після того, як свобода торгівлі була більш-менш досягнута, увагу було звернуто до більш складних прямих податкових перешкод для спільного ринку, зокрема, впливу прямого оподаткування на рішення суб'єктів, зокрема: куди інвестувати, де виробляти і де можна використовувати [4, с. 8].

Необхідність прояснити і впорядкувати податкові взаємини між державами-членами ЄС та власне Європейським союзом і зробити їх сумісними з правом останнього - не є новим

явищем. У 60-х рр. ХХ ст. фіскальний і фінансовий комітет під головуванням проф. Ньюмарка вивчав проблему подвійного оподаткування на внутрішньому ринку, їм також було наголошено на важливості реформування системи двосторонніх міжнародних податкових договорів.

В доповіді Комітету Рудінга було відзначено, що до теперішнього часу все ще існують певні прогалини в мережі міжнародних податкових договорів між державами-членами і оподаткування капіталу і податок на успадкування не завжди входять в сферу дії таких договорів. Комітет також зазначив, що державами-членами ЄС укладено ряд двосторонніх міжнародних податкових конвенцій з третіми країнами, норми яких часто є підставою виникнення дискримінації платників податків Співтовариства. [1, с. 51].

В країнах, які дотримуються моністичної концепції співвідношення міжнародного і приватного права і в країнах з дуалістичною концепцією статус угод про уникнення подвійного оподаткування не є однаковим. В обох випадках норми угод, за умови дотримання процедури інкорпорації, застосовуються поряд з національними законодавчими актами в галузі оподаткування і навіть в частині регулювання податкових правовідносин з іноземним елементом мають пріоритет над нормами національного законодавства. Разом з тим в рамках країн з дуалістичною концепцією застосування угод може бути обмежено або навіть повністю виключено без їх денонсації шляхом прийняття законодавчого акту, який встановлює інший порядок оподаткування, ніж передбачений відповідною угодою, тоді як в країнах з моністичною концепцією, які визнають примат міжнародного права, обмеження або припинення застосування зазначених угод можливо тільки в результаті їх повної або часткової денонсації.

Що стосується взаємодії інтеграційного і національного права держав - членів ЄС, то в основі правопорядку Європейських співтовариств лежать чотири основні принципи, які явно демонструють провідну роль інтеграційного права:

1) верховенство права Європейських співтовариств по відношенню до права держав-членів, тобто норми інтеграційного права мають

переважну силу по відношенню до норм національного права держав-членів;

2) пряма дія норм права Європейських співтовариств, що означає безпосереднє і обов'язкове застосування нормативно-правових актів Європейських співтовариств, за умови їх відповідності певним набором вимог до зазначених актів, в тому числі в частині чіткості, ясності і несуперечності;

3) інтегрованість норм права Європейських співтовариств в національні системи права держав-членів, тобто їх інкорпорація в національне законодавство держав - членів ЄС і, як наслідок, обов'язкове застосування зазначених норм національними судами;

4) юрисдикційний захист права Європейських співтовариств і держав-членів, що здійснюється їх судовими установами (Суд ЄС і суд першої інстанції) [5, с. 46].

Внутрішнє подвійне оподаткування державі усунути відносно нескладно. Через здійснення податкових реформ воно може, наприклад, розвести об'єкти оподаткування. Так, якщо підприємницька діяльність обкладається прибутковим податком і одночасно є джерелом справляння промислового податку, останній, як правило, не утримується.

Складніше на практиці з усуненням подвійного оподаткування на міжнародному рівні, оскільки тут необхідно узгодження волі кількох держав. Результатом подібного узгодження стає підписання спеціальної конвенції про усунення подвійного оподаткування. На практиці найбільшого поширення набули два методи для усунення подвійного оподаткування - звільнення з послідовністю і метод звичайного вирахування. Звільнення з послідовністю передбачає, що виключне право на податок певного виду доходу належить одній з договірних країн. Договори, в яких використаний цей метод, перераховують окремі види доходу, які оподатковуються в одній країні і звільняються від податку в іншій. Звичайне відрахування означає, що обидві сторони можуть обкладати дохід податком, але одна країна повинна знизити розмір свого податку до рівня оподаткування іншої договірної країни. У разі, якщо не прийняті міжнародно-правові акти, що усувають подвійне оподаткування, приймаються відповідні

односторонні заходи. Широко практикуються такі способи стимулювання урядом експорту товарів і капіталів, як кредит на закордонні податки і податкова знижка [5, с. 42].

Слід зазначити, що вагомим внесоком в механізм функціонування податкової системи ЄС є практика Суду ЄС. Зокрема, справа щодо права на податковий кредит (*Avoir fiscal -Case 270/83. Commission of the European Communities v French Republic*) стала першим в історії Європейського суду в області прямого оподаткування. Вперше суд ЄС проаналізував положення національного податкового права держави-члена ЄС на предмет його відповідності основним свободам, закладеним в Договорі ЄС.

Предмет «*Avoir fiscal*» - рівноправне оподаткування прибутку компаній-резидентів і нерезидентів Французької Республіки. Відповідно до податкового права у Франції, яке діяло на той час, компанії оподатковувалися в розмірі 50% отриманого прибутку, що відповідало ставці прибуткового податку на фізичних осіб. Під це оподаткування потрапляли всі французькі компанії незалежно від їх місця розташування (як компанії-резиденти, так і нерезиденти), а також іноземні компанії, які вели свою діяльність у Франції. На розподілений прибуток компаній-резидентів поширювалися певні податкові пільги, яких були позбавлені компанії-нерезиденти. Це сприяло зниженню тягаря "подвійного оподаткування", властивого "класичній системі" стягування податків з прибутку.

Зміст справи "*Avoir fiscal*" (Комісія європейського співтовариства проти Французької республіки) полягав у наступному: одержувачі дивідендів при розподілі прибутку компаній-резидентів, мають право на податковий кредит («*avoir fiscal*») в розмірі половини фактично розподіленого прибутку. Ця сума зараховується при нарахуванні податку на одержувачів дивідендів. Пільга надається, проте, тільки фізичним особам і компаніям, "які постійно проживають / розташовані на території Франції" або в державах, які уклали з Францією угоду про запобігання подвійному оподаткуванню. Таким чином, компанії розташовані на території Німеччини, Нідерландів Люксембургу та Великобританії і володіли акціями французьких компаній, також мали право на отримання «*avoir fiscal*». Пільга

надавалася і їх дочірнім компаніям, що діють на території Франції. Однак на представництва і агентства цих компаній-нерезидентів пільга не поширювалася. Комісія ЄС визнала, що це положення дискримінує компанії-нерезиденти, які мають представництва і агентства у Франції і подала відповідний позов до Європейського суду.

У справі «*Avoir fiscal*» Суд ЄС розглянув випадок "неотримання" податкового кредиту французькими представництвами страхових компаній, материнські компанії яких були розташовані за межами Франції. У своєму рішенні від 28 січня 1986 року СЕС прийшов до висновку, що чинне положення французького податкового права суперечить статті 43 Договору про ЄС ("порушення свободи місця проживання і економічної діяльності"). Наслідком стало внесення в податкове право Франції відповідних змін. Стосувалися вони, правда, тільки надання податкової пільги представництвам і агентствам страхових компаній, оскільки тільки цей вид компаній фігурував в позові Комісії [6].

Висновки. Незважаючи на той факт, що податкова політика не виділена в Договорі про функціонування ЄС як окремий напрямок, в даний час вона є однією з найважливіших складових як внутрішньої, так і зовнішньої політики ЄС. Якщо податкова політика держави - це система заходів, що проводяться державою в області податків і оподаткування з метою встановлення всіх елементів податку та оподаткування для забезпечення дохідної частини державного бюджету і захисту податкового суверенітету, то податкова політика ЄС - це система заходів, що проводяться не тільки інститутами та органами ЄС, але і його державами-членами з метою гармонізації податкового законодавства держав-членів для усунення податкових бар'єрів на внутрішньому ринку ЄС, забезпечення реалізації основних свобод, передбачених Договором про Європейське Співтовариство (свобод руху товарів, осіб, послуг і капіталів), недопущення недобросовісної і згубної податкової конкуренції юрисдикцій держав-членів, недопущення податкової дискримінації на внутрішньому ринку, вироблення нових принципів і механізмів уникнення подвійного оподаткування, а також

забезпечення боротьби з податковими правопорушеннями.

В цілому, розвиток інтеграційних процесів у сфері оподаткування відбувається поступово і за окремими напрямками. Гармонізація забезпечує введення і ефективне функціонування загальноєвропейських принципів оподаткування, гарантує єдину спрямованість реформ податкового законодавства на національному рівні. При цьому, на відміну від процесу уніфікації, від держав-членів не вимагається докорінно міняти історично сформовані податкові системи, так як необхідно лише усунути протиріччя між відповідними національними правилами і регулюванням, які вводяться на рівні ЄС.

Важливе значення для податкового права ЄС відіграють рішення Суду ЄС. В цілому ж можна констатувати, що діяльність Суду ЄС у значній мірі орієнтована на вирішення питань, пов'язаних з оподаткуванням інститутів і службовців ЄС. Разом з тим не можна не брати до уваги розгляд ним інших категорій справ, що мають відношення до оподаткування. Зокрема, ряд рішень Суду ЄС безпосередньо стосується різних аспектів непрямого оподаткування і, перш

за все, порядку сплати акцизів і податку на додану вартість. Окремі рішення стосуються і прямих податків. Тлумачення Судом ЄС відповідних міжнародних правових актів має важливе значення для формування єдиного податково-правового регулювання в рамках ЄС.

Практичне значення проведеного мною дослідження полягає саме у виділенні позитивних для України тенденцій в податковій сфері, які прослідковуються у країнах ЄС, оскільки інститути оподаткування та податковий механізм потребують значного кола заходів з їх вдосконалення. Європейський шлях, який обрала для себе Україна, вимагає у процесі реформування податкової системи орієнтуватися саме на європейське податкове законодавство і враховувати досвід реформування країн ЄС. Проте варто пам'ятати, що західні концептуальні підходи у податковій сфері мають бути максимально адаптованими до українських умов.

Список використаних джерел:

1. Захаров А. С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / А. С. Захаров. – Москва : Волтерс Клувер, 2010. – 656 с.
2. Direct taxation: Personal and company taxation [Електронний ресурс] / D.Kolassa // Fact Sheets on the European Union – 2010. – № 10. – С. 1. – Режим доступу : http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.2.html.
3. Tax reforms in EU Member States [Електронний ресурс] / European Commission // Working paper – 2015. – № 58. – С. 69-71. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_58.pdf.
4. European Tax Law [Електронний ресурс] / B. Terra, P. Wattel // Kluwer – 2012. – № 3. – С. 8-9. – Режим доступу : <https://www.amazon.co.uk/European-Tax-Law-J-M-Terra/dp/9041127402>.
5. Козырин А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А. Н. Козырин // Манускрипт. – 1993. – № 35. – С. 9-14.
6. Commission of the European Communities v French Republic. – Freedom of establishment in regard to insurance - Corporation tax and shareholders' tax credits. – Case 270/83. [Електронний ресурс] / Judgment of the Court. – 1986. – Режим доступу : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61983CJ0270>.

References:

1. A. S. Zakharov, *Nalohovoe pravo ES: aktualnie problemi funktsyonyrovaniya edynoi systemi* / A. S. Zakharov. – Moskva : Volters Kluver, 2010. – 656 p.

2. Direct taxation: Personal and company taxation [Elektronnyi resurs] / D.Kolassa // Fact Sheets on the European Union – 2010. – No. 10. – P. 1. – Rezhy m dostupu : http://www.europarl.europa.eu/atyourservice/en/displayFtu.html?ftuId=FTU_5.11.2.html.

3. Tax reforms in EU Member States [Elektronnyi resurs] / European Comission // Working paper – 2015. – No. 58. – Pp. 69-71. – Rezhy m dostupu : http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_papers/taxation_paper_58.pdf.

4. European Tax Law [Elektronnyi resurs] / B. Terra, P. Wattel // Kluwer –2012. – No. 3. – Pp. 8-9. – Rezhy m dostupu : <https://www.amazon.co.uk/European-Tax-Law-J-M-Terra/dp/9041127402>.

5. A. N. Koziryn, Nalohovoe pravo zarubezhnykh stran: voprosy teoryy y prakty / A. N. Koziryn // Manuscript. – 1993. – No. 35. – Pp. 9-14.

6. Commission of the European Communities v French Republic. – Freedom of establishment in regard to insurance - Corporation tax and shareholders tax credits. – Case 270/83. [Elektronnyi resurs] / Judgment of the Court. – 1986. – Rezhy m dostupu : <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61983CJ0270>.