

ОГЛЯД ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЄС (1980-90-ті рр.): ЮРИДИЧНИЙ АСПЕКТ EU TAX POLICY REVIEW (1980-90-ties): LEGAL ASPECT

Чайка В.В.,
*старший викладач кафедри міжнародного права
Національного університету
державної податкової служби України*

Стаття присвячена вивченню та аналізу малодосліджених у вітчизняній правовій науці проблем історичного становлення комплексного механізму податково-правового регулювання в Європейському Союзі у 1980-90-і рр. Зазначено, що їх дослідження є, безперечно, цікавим для України в контексті досвіду інтеграційних заходів.

Ключові слова: Європейський Союз, держави-члени ЄС, оподаткування, директива.

Статья посвящена изучению и анализу малоисследованных в отечественной правовой науке проблем исторического становления комплексного механизма налогового-правового регулирования в Европейском Союзе в 1980-90-ые гг. Отмечено, что их исследование представляет неоспоримый интерес для Украины в контексте опыта интеграционных мероприятий.

Ключевые слова: Европейский Союз, государства-члены ЕС, налогообложение, директива.

The article deals with the little-investigated historical formation problems of the tax-legal regulation complex mechanism in European Union (1980-90-ties) in domestic Law science. Their research is marked to present undeniable interest for Ukraine in the context of experience of integration measures.

Key words: European Union, EU member-states, taxation, directive.

Постановка проблеми. Уточнення теоретичних уявлень і розробка концептуальних питань податкових систем має суттєве значення для розвитку науки фінансового права, що йде від простого збирання фактів через вивчення і розкриття окремих закономірностей до зв'язної, логічно побудованої наукової теорії, яка пояснює старі, вже відомі факти та передбачає нові [1, с. 4]. Як справедливо зауважує К. С. Вельський, аналітична функція фінансової науки полягає, зокрема, у приведенні фінансово-правових норм до злагодженої понятійної системи [2, с. 19].

Згідно з позицією М.М. Карасьова, податкова політика будь-якої держави є складним, багатоаспектним явищем і поєднує в собі різні за своєю природою відносини. Незважаючи на те, що проблеми нормативного правового

регулювання податкових відносин є досить актуальними і такими, що активно вивчаються сучасною юридичною наукою, проблеми правового опосередкування податкової політики нині малодосліджені у фінансовому та податковому праві. Здебільшого це пов'язано з тим, що податкова політика розглядається переважно як об'єкт дослідження економічної, а не юридичної науки. Однак, оскільки основною формою реалізації податкової політики є акти податкового законодавства, а податкова політика визначає конкретну ідеологію та конкретні механізми її правового опосередкування, вона (політика), безумовно, повинна розглядатись у рамках фінансового та податкового права як системоутворююча категорія [3].

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Теоретичну базу дослідження склали наукові праці вітчизняних і

зарубіжних учених з фінансового, податкового права та права ЄС (Дж. Девідсона, О. Дерябіної, О. Захарова, М. Карасьова, О. Кудряшової, М. Марченка, Г. Толстоїтенка, Д. Фрістоуна), а також директиви ЄС, аналітичні видання та програмні документи Європейської комісії з проблем правового регулювання оподаткування в Європейському Союзі.

Метою цієї статті є аналіз законодавчої бази та основних концепцій гармонізації оподаткування в ЄС у 80-90-і рр. ХХ ст.

Вклад основного матеріалу. У 80-і роки з'явилися моделі «ступінчастої інтеграції» або «Європи концентричних кіл», Європи «зі змінною геометрією» та ін. Підґрунтям цих течій стала ідея про необхідність продовжувати зусилля щодо поглиблення інтеграції, навіть якщо частина членів Союзу на даний момент не в змозі це зробити. Стосовно цього необхідно зазначити, що схожі проблеми існують і в інших інтеграційних об'єднаннях, зокрема і в СНД. Так В. Алчинов аргументовано стверджує, що тенденції розвитку взаємовідносин держав СНД останніми роками дедалі очевидніше свідчать про неможливість повномасштабної інтеграції в рамках усіх учасників угруповання, що передбачає зближення національних законодавств і правових норм, а також узгоджене цілеспрямоване регулювання інтеграційного процесу і розвитку спільних органів управління господарською взаємодією. На думку автора, найбільш значимими економічними інтеграційними бар'єрами є великий розрив у рівнях і темпах розвитку держав-учасниць СНД, а також суттєві відмінності в системах господарювання, принципах організації управління економікою та її реформуванням [4, с. 60]. Цю саму думку, вважаємо, можна екстраполювати на інтеграційні процеси, що відбуваються в рамках Європейського Союзу.

У той час Комісія ЄЕС внесла пропозиції щодо гармонізації встановлених національним законодавством періодів для перенесення збитків, а також про встановлення загальної системи оподаткування податку у джерела на відсотки і роялті [5].

У 1985 р. у Білій книзі [6] Комісії про завершення формування внутрішнього ринку було акцентовано увагу на гострій необхідності прийняти екстраординарні акти з оподаткування, а саме:

– злиття;

– операцій щодо розподілу прибутку від дочірніх до материнських компаній, а також арбітражного механізму уникнення подвійного оподаткування, що виникає у зв'язку із застосуванням норм різних держав-членів у галузі трансфертного ціноутворення.

У 1988 р. Комісія приступила до підготовки пропозиції щодо гармонізації правил визначення податкової бази корпоративного податку. Початковий проект містив основи відносно правил амортизації, приросту капіталу, оцінки та обліку, резервних фондів, коригування обліку, накладних витрат. Основною метою було створення однакових і прозорих правил оподаткування корпоративного доходу, які могли б прокласти шлях для гармонізації, побудованої на принципах, закладених у 1975 р.

Дев'яності роки ХХ ст. змусили Комісію переглянути свої підходи. Ідея повної гармонізації оподаткування компаній мала занадто радикальний характер, враховуючи бажання держав-членів зберегти за собою фіскальний (податковий) суверенітет. Тепер був обраний більш практичний підхід пошуку конвергенції корпоративних податкових систем на основі принципу субсидіарності [7, с. 18].

Оподаткування прибутку компаній – одна з небагатьох сфер, де прийняття рішень можливе лише за умови досягнення одностайної згоди. Співробітництво Європейського Співтовариства і держав-членів стало поштовхом для успішного прийняття в липні 1990 р. «Пакета трьох», до якого увійшли:

– Директива Ради 90/434/ЄЕС від 23.07.1990 р. «Про загальну систему оподаткування, що застосовується при злитті, поділі, передачі активів та обміні акціями до компаній держав-членів» (Merger Directive. Основна мета – забезпечення податкового нейтралітету та усунення податкових перешкод для транскордонних операцій компаній з їх активами різних держав-членів. Для розширення меж та покращення дії означеного нормативно-правового акту Радою ЄС було внесено зміни Директивою 2005/19/ЄС [8, с. 19-27], що здебільшого стосувалися появи нових організаційно-правових форм юридичних осіб на європейському рівні – «SE» (European Company) та «SCE» (European Co-operative Society));

– Директива Ради 90/435/ЄЕС від 23.07.1990 р. «Про загальну систему оподаткування, що застосовується до материнських і дочірніх компаній різних держав-членів» (Parents-Subsidiary Directive. За свою мету має відміну податку з джерела на дивіденди, що розподіляються від дочірньої компанії на користь материнської на території ЄС, а отже, усунення подвійного оподаткування. Новою консолідованою версією згаданого документа є Директива 2011/96/ЄС [9, с. 8-16]);

– Конвенція держав-членів ЄС 90/436/ЄЕС від 23.07.1990 р. «Про усунення подвійного оподаткування, що виникає у зв'язку з коригуванням прибутку асоційованих (залежних) підприємств» (запровадила інноваційний механізм у податковому праві – обов'язкову арбітражну процедуру, що зобов'язує податкові органи усувати міжнародне подвійне оподаткування).

О.С. Захаров зауважує, що у квітні 1992 р. Комісією був створений Комітет незалежних експертів з оподаткування компаній, основним завданням якого стала оцінка важливості впливу оподаткування на прийняття бізнес-рішень відносно здійснення інвестицій і міжнародного розподілу доходів між підприємствами. Комітет очолив Отто Рудинг, колишній міністр фінансів Королівства Нідерландів [10, с. 16].

Дослідивши відмінності у ставках, податкових базах, оподаткуванні дивідендів і режимах оподаткування транскордонних переміщень капіталу (дивідендів, відсотків і роялті), Комітет Рудинга зробив висновок про те, що розбіжності в оподаткуванні держав-членів можуть впливати на розподіл інвестицій і спотворення конкуренції. Отже, незважаючи на конвергенцію в податковій сфері, яка вже відбувається, на рівні ЄС потрібно проводити заходи, спрямовані на зниження спотворень (перешкод), що впливають на здійснення економічних операцій на внутрішньому ринку.

Комісія погодилася з Комітетом Рудинга з таких питань:

– встановлення пріоритету усунення подвійного оподаткування транскордонних операцій з переміщення капіталу;

– поширення застосування Директиви Ради 90/435/ЄЕС [9, с. 8-16] на материнські компанії, платників корпоративного податку незалежно від їх організаційно-правової форми;

– розширення застосування Директиви Ради 90/434/ЄЕС [8, с. 19-27] на всі види підприємств у контексті передачі активів.

У 1997 р. Комісія ЄЕС затвердила Кодекс поведінки у сфері оподаткування бізнесу [11, с. 1-6], що був центральною пропозицією «Пакета Монті» (Маріо Монті – тогочасний Комісар з європейської конкуренції). Як зазначає О.С. Захаров, прийняття такого акту стало абсолютно новою стратегією Єврокомісії. Замість прийняття юридично обов'язкових документів було запропоновано прийняти кодекс, що швидше був договором політичного характеру, відповідно до якого держави-члени погоджувалися поважати принципи чесної конкуренції й утримуватися від вжиття податкових заходів,

що мають згубний характер для інших держав-членів [10, с. 19].

Сфера дії Кодексу [11, с. 1-6] поширювалася на податкові заходи відносно підприємницької діяльності, що істотно впливали на вибір місця здійснення підприємницької діяльності в Європейському Співтоваристві.

Податкові заходи, перераховані кодексом, включали як закони, так і адміністративні акти. Такі заходи можна було здійснювати, встановлюючи умовні та незначні податкові ставки, податкові бази або інші відповідні механізми. Кодексом, зокрема, було передбачено:

– надання переваг тільки нерезидентам відповідної юрисдикції або відносно угод, здійснених нерезидентами;

– надання переваг, які інакше не пов'язані з національною економікою, а отже, не впливають на відповідну податкову базу національного податку;

– надання переваг за відсутності здійснення реальної економічної діяльності;

– встановлення основ визначення прибутку відносно діяльності транснаціональних груп компаній, що відступають від визнаних міжнародних правил;

– заходи, що сприяють відсутності прозорості, включаючи надання переваг шляхом послаблення нормативних правил на адміністративному рівні, що мають результатом неможливість публічного отримання інформації [11, с. 1-6].

Рада ЄС визнала за необхідне рекомендувати, щоб принципи, що мають на меті скасування згубних податкових заходів, були прийняті відносно максимально можливої географічної території застосування. Тому держави-члени взяли зобов'язання просувати прийняті ними принципи відносно третіх країн. Вони також зобов'язалися застосовувати ці принципи відносно територій і юрисдикцій, на які не поширюється дія Договору про ЄС (зокрема, на відносно залежні й асоційовані території, а також юрисдикції, щодо яких вони мають спеціальні повноваження або податкові прерогативи, передбачені їх конституційними угодами і домовленостями).

Насамкінець треба зазначити, що у західній юридичній та економічній літературі при розгляді європейських інтеграційних ідей і процесів їх часто поділяють на позитивні (спрямовані на досягнення кінцевих економічних цілей) і негативні (пов'язані лише з усуненням перешкод на шляху спільної діяльності держав) [12, с. 40]. Певна річ, перераховані вище передумови і фактори розвитку Євросоюзу не є вичерпними, а наведена класифікація не може розглядатися як абсолютна. Водночас існують й інші умови, аналогічні зазначеним, які можна

класифікувати відповідно до теоретичної та практичної доцільності за різними критеріями.

Висновки. Проаналізувавши процес розвитку європейських інтеграційних ідей (зокрема, в податковій сфері), необхідно відзначити, що він, без сумніву, був значно активізований у післявоєнні роки, і особливо в роки холодної війни. Таким чином, на європейську інтеграцію як на рух, з одного боку, мали значний вплив США, з якими країни-члени ЄС будували свої відносини на основі економічної та військово-політичної солідарності, а з іншого – СРСР. Після закінчення Другої світової війни, на думку західних експертів, настали сприятливі часи «для міжнародного об'єднання і кооперації в межах Європи. Протягом 30 років на території Європи відбулися дві найбільш спустошливі війни, які коли-небудь знав світ. Європейські держави не могли більше почувати себе кожна окремо самодостатніми, існуючи пліч-о-пліч із світовими супердержавами – США та СРСР. Тому серед політичних діячів і різних груп населення Європи, які звільнилися від фашизму, існувала думка, що на європейському континенті необхідно створити нову політичну систему, яка б давала гарантії не виникнення нової світової війни» [13, с. 2-3].

Доцільно зазначити, що у наш час Європейський Союз просуває свої цінності та інтереси, діючи як учасник глобальних економічних і політичних процесів, застосовуючи різні інструменти: від спільної зовнішньої політики та політики безпеки, допомоги та торгівлі до зовнішнього виміру внутрішніх політик Євросоюзу. Специфічні для нашої країни, регіональні та глобальні стратегічні цілі разом формують підхід ЄС щодо співробітництва з Україною. У Стратегії ЄС щодо України на 2007-2013 рр. зазначено, що допомога Україні протягом цього періоду здебільшого буде забезпечуватися згідно з новим європейським інструментом сусідства та партнерства. Він був створений для сприяння зростанню добробуту та розвитку добросусідських зв'язків між Європейським Союзом та країнами-партнерами, що охоплені Європейською політикою сусідства [14, с. 2].

Отже, беручи до уваги наявну в Україні потребу в підтриманні стабільних політичних, економічних і культурних відносин з Європейським Союзом, правова оцінка трансформацій, що відбуваються останнім часом у цьому об'єднанні, на нашу думку, могла б стати корисною при визначенні стратегії розвитку відносин України з державами-членами ЄС, зокрема з питань адаптації вітчизняного податкового законодавства до *acquis communautaire* у рамках загального процесу євроінтеграції нашої держави.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Кудряшова Е.В. Теоретическое и практическое значение категории «косвенные налоги»: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Кудряшова Екатерина Валерьевна. – М., 2004. – 199 с.
2. Вельский К.С. Финансовое право: наука, история, библиография / К.С. Вельский. – М. : Юристъ, 1994. – 208 с.
3. Карасев М.Н. Вопросы реализации налоговой политики в российском законодательстве о налогах и сборах: дис. ... кандидата юрид. наук : 12.00.14 / Карасев Михаил Николаевич. – М., 2005. – 239 с.
4. Алчинов В.М. Сценарии и модели интеграции в СНГ / В.М. Алчинов // Обозреватель. – 2008. – № 12. – С. 60-66.
5. Commission Report on the scope for convergence of tax systems in the Community // Bulletin of the European Communities. Supplement 1/80. – 1980. – COM (80) 139. – 79 p.
6. Completing the Internal Market. White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28–29 June 1985) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://aei.pitt.edu/1113/1/internal_market_wp_COM_85_310.pdf.
7. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Геннадий Петрович Толстопятенко. – М. : Норма, 2001. – 336 с.
8. Council Directive 2005/19/EC of 17 February 2005 amending Directive 90/434/EEC 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States // Official Journal of the European Union. – 2005. – № L 58. – P. 19-27.
9. Council Directive 2011/96/EU of 30 November 2011 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States // Official Journal of the European Union. – 2011. – № L 345. – P. 8-16.
10. Захаров А.С. Налоговое право ЕС : актуальные проблемы функционирования единой системы / Александр Сергеевич Захаров. – М. : Волтерс Клувер, 2010. – 672 с.
11. Code of Conduct for business taxation // Official Journal of the European Communities. – 1998. – № С 2/1. – 6 p.
12. Марченко М.Н. Право Европейского Союза. Вопросы истории и теории : учеб. пособ. / М.Н. Марченко, Е. М. Дерябина. – М. : Проспект, 2010. – 432 с.

13. Freestone D. The Institutional Framework of the European Communities / Freestone D., Davidson J. – N. Y. : Croom Helm in association with Methuen, Inc., 1998. – P. 2–3.

14. European Neighbourhood And Partnership Instrument. Ukraine: Country Strategy Paper 2007-2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://ec.europa.eu/world/enp/pdf/country/enpi_csp_ukraine_en.pdf.