

МЕЖДУНАРОДНОЕ ПРАВО

УДК 343.92(477):343.134

ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОГО ЗАКОНОДАВСТВА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ В УМОВАХ РЕАЛІЗАЦІЇ ДОГОВОРУ ПРО АСОЦІАЦІЮ УКРАЇНИ ТА ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Мирослава СІРАНТ,
кандидат юридичних наук, доцент,
доцент кафедри конституційного та міжнародного права
Інституту права та психології
Національного університету «Львівська політехніка»

АНОТАЦІЯ

У статті розглядаються теоретико-правові аспекти гармонізації податкового законодавства Європейського Союзу в умовах реалізації Угоди про асоціацію між Україною і Європейським Союзом. Досліджуються поступове зближення основних принципів оподаткування та підходів до формування національної податкової політики. Розглядається вплив виходу Великої Британії з Європейського Союзу на окремі аспекти податкової політики Європейського Союзу.

Ключові слова: гармонізація, податкове законодавство, Європейський Союз, Угода про асоціацію між Україною і ЄС, Brexit.

HARMONIZATION OF EU TAX LEGISLATION IN TERMS OF REALIZATION OF THE ASSOCIATION AGREEMENT BETWEEN UKRAINE AND THE EUROPEAN UNION

Myroslava SIRANT,
Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor,
Associate Professor at the Department of Constitutional and International Law
of Institute of Jurisprudence and Psychology
of the Lviv Polytechnic National University

SUMMARY

The article deals with the theoretical and legal aspects of the harmonization of tax legislation of the European Union in the context of the implementation of the Association Agreement between Ukraine and the European Union. The gradual convergence of the basic principles of taxation and approaches to formation of the national tax policy is investigated. The impact of the UK's exit from the European Union on certain aspects of the European Union tax policy is considered.

Key words: harmonization, tax legislation, European Union, Association Agreement between Ukraine and the EU, Brexit.

REZUMAT

În articol se analizează aspectele teoretice și juridice de armonizare a legislației fiscale a Uniunii Europene în ceea ce privește punerea în aplicare a Acordului de asociere între Ucraina și Uniunea Europeană. Noi studiem convergența treptată a principiilor fiscale de bază și abordări la formarea politicii fiscale naționale. Influența retragerii britanice din Uniunea Europeană privind anumite aspecte ale politicii fiscale a Uniunii Europene.

Cuvinte cheie: armonizarea legislației fiscale, Uniunea Europeană, Acordul de asociere între Ucraina și UE, Brexit.

Постановка проблеми. Європейський Союз (далі – ЄС), до складу якого входить 28 країн, є найбільш успішним прикладом інтеграційного утворення. Однак із підвищенням рівня інтеграції потрібно все більше уваги приділяти відмінностям у національному законодавстві держав-членів. Однією з основних сфер, які потребують гармонізації, є оподаткування, оскільки податкова конкуренція стає бар'єром на шляху розвитку ЄС. Гармонізація законодавства – це діяльність зі зближення нормативно-правових актів держав-членів, що забезпечує їх взаємну збалансованість і не суперечить наднаціональним актам ЄС. Національне податкове законодавство не повинно суперечити принципам і цілям ЄС, завданню створення робочих місць,

не повинно надавати компанії з однієї держави-члена ЄС преференції порівняно з компаніями інших держав-членів. Повинен бути дотриманий баланс між збереженням суверенітету держави, яка має право самостійно та незалежно визначати свою внутрішню політику, в т. ч. податкову.

Стан дослідження. Виявленню особливостей процесів імплементації норм і принципів права ЄС у національне законодавство, у т. ч. вивченню проблемних аспектів гармонізації національного податкового законодавства, присвятили свої дослідження провідні представники науки адміністративного, фінансового та податкового права, теорії держави і права, міжнародного права: В. Авер'янов, О. Андрійко, О. Бандурка, В.М. Бевзенко, І. Грицяк,

Р. Каложний, І. Коліушко, Т. Коломоєць, В. Колпаков, А. Комзюк, О. Кузьменко, П. Лютіков, М. Міхровська, В. Муравйов, В. Ортинський, А. Пухтецька, В. Погорілко, К. Рудой, В.П. Тимошук, Ю. Шемшученко та ін. Тим не менш, спеціальних досліджень стосовно гармонізації податкового законодавства ЄС в умовах реалізації Договору про асоціацію не здійснено.

Метою статті є дослідження гармонізації податкового законодавства ЄС в умовах реалізації Договору про асоціацію між Україною і ЄС.

Виклад основного матеріалу. Право ЄС, як зазначає В.Л. Ортинський, розглядається як загальноновизнана модель права інтеграції, – не галузь права, а самостійна правова система зі специфічними суб'єктами та самостійною сферою регульованих суспільних відносин. Стосовно правових норм найрозвиненіших інтеграційних організацій (наприклад, ЄС) простежується тенденція до утворення реальних самостійних правових систем, а принципи побудови таких систем, як і самі системи окремо і в сукупності, потребують комплексного предметного вивчення [1, с. 6]. В основі співвідношення компетенцій держав-членів та інституцій ЄС у правовому регулюванні відносин лежать принципи права ЄС, зокрема принципи пропорційності та субсидіарності, визначені у ст. 5 Договору про ЄС і відповідному Протоколі про застосування даних принципів. Інститути ЄС не можуть втручатися в податкову політику держав-членів, однак існує ряд випадків, коли таке втручання обґрунтовано, наприклад: застосування державами-членами «шкідливих» стратегій із залучення бізнесу, як наслідок – зростання інтеграції та рухливості факторів виробництва; виникнення податкових бар'єрів на шляху створення та функціонування єдиного внутрішнього ринку, оскільки дії окремих держав можуть стати чинником неефективного розподілу ресурсів; вимога єдиної валютної політики здійснювати наднаціональний нагляд за впливом оподаткування на стабільність фінансових систем держав. Наведені вище положення є прикладом реалізації на практиці принципу субсидіарності: якщо дії однієї або декількох держав недостатньо для ефективного вирішення поставленого завдання, але воно може бути вирішено на наднаціональному рівні, то повноваження переходять до інститутів ЄС.

Лісабонський договір посилює гарантії дотримання принципу субсидіарності, розширюючи права національних парламентів, які можуть заперечувати проти прийняття проєктів актів ЄС ще до відповідного висновку Європейської комісії та наполягати на перегляді вже прийнятих актів у Суді ЄС, якщо вважають їх такими, що порушують принцип субсидіарності. Прикладом даної політики ЄС є прийняття європейських директив, що є наднаціональними актами, які містять мінімальні вимоги до національного правового регулювання. Як приклад можна навести розгляд у Суді ЄС справи щодо визначення принципу субсидіарності у Директиві Європейського Парламенту та Ради ЄС № 94/19 / ЄС від 30 травня 1994 р. щодо програм захисту банківських вкладів на тій підставі, що в її преамбулі не було посилань на принцип субсидіарності. Суд ЄС наголосив, що пряма вказівка на відповідність прийнятих заходів принципу субсидіарності не потрібна, оскільки необхідний висновок випливає з тексту Директиви 94/19/ЄС. Суд ЄС не зажадав від інститутів ЄС доказів недостатності вжитих державами-членами заходів.

На думку К.В. Бережної, у праві ЄС принцип субсидіарності має два рівні застосування. По-перше, він передбачає передачу у відання Союзу, тобто до сфери відання його інститутів, необхідних суверенних повноважень від держав-учасниць, виключно в тих межах, які необхідні для вирішення завдань європейської інтеграції. По-друге, існує

чіткий розподіл компетенції між самими інститутами інтеграційного об'єднання. Як наслідок, у рамках ЄС функціонує видозмінена, з урахуванням особливостей правового статусу наднаціональної міжнародної організації, система стримувань і противаг, яка відома праву всіх демократичних країн світу. Водночас нормативне закріплення принципу дає можливість уникнути конфліктів стосовно розподілу повноважень між різними владними структурами як на рівні ЄС, так і на рівні відносин між інтеграційним об'єднанням та його державами-членами [2, с. 23].

Нарівні з принципом субсидіарності необхідно приділити увагу принципу пропорційності. Принцип передбачає, що заходи, які використовуються інститутами ЄС, повинні відповідати певним цілям і не виходити за межі, визначені первинним правом ЄС. Припустимо робити кроки, необхідні для досягнення цілей, встановлених установчими договорами щодо окресленого правового поля (дії ЄС повинні строго відповідати, бути пропорційними його цілям). За наявності декількох можливих шляхів виконання поставлених завдань інститутам ЄС слід вибирати той шлях, який передбачає найменше обмеження для держав-членів. Суд ЄС визначив відповідні критерії для перевірки дотримання принципу пропорційності у своїх рішеннях, аналізом і виявленням яких займалися європейські правознавці.

Б. Шевчук виділяє три основні критерії пропорційності: ефективність, необхідність і баланс позитивного ефекту від прийнятого рішення і можливих його негативних наслідків [3, с. 25]. Принцип пропорційності визначає не тільки зміст, а й форму дій ЄС, коли стоїть питання про вибір між Регламентом і Директивою. Інститути ЄС повинні вибирати належну форму акта вторинного права, виходячи з положень установчих договорів (якщо такі прямо вказують на конкретну правову форму) або на основі аналізу конкретних обставин. До кожного проєкту нормативного акта додається інформаційна картка, що містить інформацію про відповідність принципам пропорційності та субсидіарності.

Відповідно до принципу пропорційності передбачається, що за інших рівних підходів вибір повинен бути зроблений на користь директиви, оскільки вона встановлює лише межі правового поля та мінімальні вимоги, залишаючи велику свободу для нормотворчості держав-членів. У такій ситуації на шляху досягнення загальноєвропейських цілей враховуються особливості національних правових традицій держав-членів. Варто зазначити, що тлумачення інститутами ЄС та державами-членами вищезгаданих принципів пропорційності та субсидіарності має помітні відмінності.

Європейська комісія і Суд ЄС тлумачать ці принципи на користь розширення предмета регулювання інтеграційного права. Держави-члени дотримуються позиції, що обмеження національного суверенітету має бути мінімально необхідним, вирішувати завдання ефективного правового регулювання податків і зачіпати лише ті сфери, правове регулювання яких, без втручання інститутів ЄС, порушує свободу руху осіб, товарів, послуг, капіталів і робить негативний вплив на функціонування єдиного внутрішнього ринку.

Саме метою створення та забезпечення функціонування в ЄС єдиного внутрішнього ринку, учасники якого наділені рівними правами і діють у рівних умовах, зумовлена необхідність гармонізації. Без зближення національних законодавчих положень складається ситуація, у якій одні держави-члени повинні забезпечити більш вигідні умови діяльності своїм резидентам, обмежуючи в правах резидентів інших країн ЄС, внаслідок чого порушується вільна конкуренція й основні принципи та свободи права ЄС. Без

введення загальних для європейських країн мінімальних вимог до правового регулювання окремих сфер ставиться питання про існування ЄС як інтеграційного об'єднання, оскільки однаковий правовий статус суб'єктів ринку (резидентів держав-членів ЄС) є основою інтеграції.

У державах-членах, крім податків специфічних і характерних лише для конкретної країни або групи країн, стягуються схожі податки: податок на прибуток організацій, податок на доходи фізичних осіб, податок на додану вартість, акцизи, податки на нерухоме майно, податок на майно, що переходить у порядку спадкування чи дарування тощо. Варто зауважити, що збігаються лише види податків, а їх правове регулювання різниться і визначається податковою та соціальною політикою в державі й історичними особливостями розвитку. Повна уніфікація податкового законодавства в ЄС є неможливою, тому що введення єдиного законодавчого регулювання для всіх держав-членів ЄС торкнулося б фундаментальних відмінностей у податкових системах і зажадало б істотного обмеження суверенітету держав. Тому ефективним методом розвитку правового регулювання в сфері оподаткування в ЄС визнана гармонізація, що забезпечує лише зближення законодавств, тобто внесення в національне право змін, необхідних для функціонування єдиного ринку.

На думку С.Т. Девко, до основних напрямів гармонізації податкових систем в інтеграційних процесах слід віднести: гармонізацію принципів побудови податкових систем; гармонізацію структури податкових систем; зближення принципів підходів і механізмів податкового регулювання; гармонізацію концепцій прямого і непрямого оподаткування на основі застосування загальних принципів, які регламентують порядок оподаткування кожного із бюджетотворюючих податків [4, с.141].

Гармонізація спрямована на реалізацію основного принципу єдиного ринку ЄС – свободи руху товарів, осіб, послуг і капіталів. Вперше необхідність гармонізації законодавства, в т. ч. і податкового, виникла більше півстоліття тому, коли Франція, ФРН, Італія, Бельгія, Голландія та Люксембург заклали основи європейської інтеграції. 18 квітня 1951 р. було підписано Договір про заснування Європейського об'єднання вугілля та сталі, який передбачав об'єднання та колективне управління вугільною і сталеливарною промисловістю. Перші кроки на шляху інтеграції зажадали від держав обмежити свій суверенітет, передавши деякі повноваження наддержавним органам, зблизити законодавче регулювання у питаннях, визначених у Договорі. Ст. 49 Договору передбачала два власних джерела формування бюджету Європейського об'єднання вугілля та сталі – позики, що розміщуються на ринку, і податок, який щорічно стягується з продажів вугілля та сталі відповідно до їх середньої ринкової вартості. Ставка податку не повинна була перевищувати 1%, якщо інше не було встановлено Радою (ст. 50 (2)). Порядок обчислення та збору податку було встановлено на наддержавному рівні, що зажадало змін у національному законодавстві.

Правові основи гармонізації оподаткування в ЄС закріплені в Договорі про функціонування ЄС. Ст. 113 Договору передбачає право Ради приймати нормативні акти, що сприяють гармонізації законодавства про пряме оподаткування, якщо така гармонізація необхідна для створення і функціонування Спільного ринку. Ст. 115 наділяє Раду ЄС правом приймати директиви, спрямовані на зближення законодавчих і адміністративних актів держав-членів для ефективного функціонування єдиного внутрішнього ринку.

Якщо ст. 113 вказує на повноваження Ради приймати акти, що гармонізують сферу непрямого оподаткування, то ст. 115 надає правові підстави Раді приймати акти з питань, що прямо не віднесені до її компетенції. На підставі цієї

статті приймалися директиви про гармонізацію законодавства про прями податки в ЄС. Існування ЄС як інтеграційного об'єднання і його подальший розвиток можливі лише за умови гармонізації права країн-учасниць, хоча елементи уніфікації простежуються в гармонізації непрямих податків.

Уніфікація передбачає вироблення правових норм, що одноманітно регулюють певні сфери суспільних відносин, у той час як гармонізація – це форма узгодження правових положень.

Однак доцільною є гармонізація, оскільки уніфікація зажадала б занадто масштабних змін у національних законодавчих системах і істотного обмеження суверенітету, на що держави-члени ЄС не готові піти. Право стягувати податки є основою незалежності та самодостатності держави. За допомогою оподаткування наповнюється бюджет, фінансуються основні державні програми та проекти, досягаються бажані результати соціальної і економічної політики. Реалізація регулюючої функції оподаткування дозволяє корегувати поведінку платників податків без застосування заходів державного примусу.

З погляду на дослідження С.С. Єсімова та Х.А. Вищоцької, у науковій думці економічно провідних країн ЄС (з урахуванням обсягу національного валового продукту) ідея розроблення єдиного комплексного кодифікованого нормативно-правового акта, що регулює усі сфери оподаткування, відсутня. Це зумовлено розумінням національної специфіки правового регулювання, на яку накладаються особливості правового регулювання ЄС, та складність відпрацювання загальних засад державного контролю [5, с. 33]. З урахуванням ступеня гармонізації непрямих податків передача питань прямого оподаткування на наднаціональний рівень означає істотне звуження суверенних повноважень держав-членів, фактично, втрату ними можливості використовувати податкові механізми для досягнення внутрішньодержавних цілей (за винятком випадків, передбачених в актах ЄС) і формування конкурентних переваг перед іншими державами-членами ЄС.

Гармонізація – ключова концепція права ЄС, що передбачає усунення протиріч у правовому регулюванні окремих сфер (зокрема оподаткування), зближення національних законодавств. За гармонізації податкового законодавства вводяться єдині принципи оподаткування, загальні напрями податкових реформ, узгоджуються основні цілі податкової політики країн-членів, проте не вносяться ніяких корінних змін до національних податкових систем, а лише ті, що необхідні, щоб національне право не суперечило праву ЄС.

Національне податкове законодавство в контексті асоціації України до ЄС одночасно повинна передбачати удосконалення правового регулювання інформаційного забезпечення податкового адміністрування. Слід наголосити, що після внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законодавчих актів України щодо податкової реформи підходи до регулювання податкового адміністрування в Україні збігаються з підходами, прийнятими у ЄС [6, с. 37].

Проте гармонізація як процес зближення законодавства 28 самостійних суверенних правових систем можливою тільки в тому разі, якщо держави-члени поділяють однакові погляди на шляхи вирішення політичних, економічних і соціальних проблем, мають спільні культурні цінності та впевненість, що розвиток у межах регіонального об'єднання вигідний із погляду державних інтересів. Сформована в ЄС ситуація є тим випадком, коли не всі держави-члени вважають за доцільне інтеграційний розвиток. 23 червня 2016 р. Велика Британія провела референдум із питання виходу з ЄС (Brexit), за результатами якого 51,9% громадян, які взяли участь у референдумі, висловилися за вихід

із ЄС. Результати Brexit вплинуть на розвиток Великої Британії, яка не раз протидіяла розвитку європейської фискальної політики.

Відсутність підтримки Великої Британії тривалий час не дозволяла державам-членам домовитися про прийняття наднаціональних актів про введення Єдиної консолідованої бази корпоративного податку, за допомогою якого оподатковуваний прибуток розраховуватиметься за загальноєвропейськими правилами, а ставки корпоративного податку залишаться на розсуд держав-членів. У 2013 р. Німеччина та Франція внесли пропозицію щодо створення Єдиної консолідованої бази корпоративного оподаткування (Council Directive on a Common (Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB) і Зеленої книги німецько-французького співробітництва з оподаткування бізнесу, що містить порівняльний аналіз двох національних податкових режимів, отже, становить конструктивну основу для обговорення. Однак реалізація за більшістю з визначених аспектів вимагає кардинальних змін правил французького та німецького оподаткування, що вимагає тривалого часу і матиме значні економічні та бюджетні наслідки [7, с. 403].

Brexit може стати необхідним переломним моментом, який змінить позиції в таборі противників Єдиної консолідованої бази корпоративного податку, тим більше з урахуванням того, що Європейська комісія активно підтримує ідею нововведення та висловлює ініціативу справляння податку з фінансових операцій, яка була запропонована в якості одного з механізмів наповнення бюджетів держав-членів ЄС.

Відсутність Великої Британії в якості опонента, можливо, дозволить Федеративній республіці Німеччина підняти питання про введення податку на всій території ЄС, а не в межах процедури співробітництва 11 держав-членів. У ЄС діють Директиви 90/435 / ЕЕС21 і 2003/49 / ЕС22, метою яких є недопущення подвійного оподаткування дивідендів, інтересів і роялті, виплата яких здійснена між залежними компаніями різних держав-членів. Внаслідок Brexit положення директив більш не застосовуватимуться до виплат між німецькими і англійськими юридичними особами.

Конвенція між Урядом України і Урядом Сполученого Королівства Великої Британії і Північної Ірландії про усунення подвійного оподаткування та запобігання податковим ухиленням стосовно податків на дохід і на приріст вартості майна, що діє між Україною і Великою Британією, містить альтернативні ефективні положення, проте щодо дивідендів оподаткування у джерела не виключається, а лише знижується до 5%. Інші вимоги, що містяться в законодавстві України, не ослаблять міждержавні економічні зв'язки. Результатом Brexit може стати виключення Великої Британії з європейської системи податку на додану вартість і митного союзу, що може призвести до оподаткування імпорту товарів між Великою Британією та Україною.

Гармонізація законодавства в умовах інтеграційного розвитку ускладнена різницею поглядів суверенних держав на можливі шляхи вирішення виникаючих проблем, але економічні вигоди, які передбачає узгодженість політик 28 країн, стимулюють вироблення компромісів. На шляху пошуку компромісів основними інструментами є механізми позитивної та негативної інтеграції, а інтереси суверенних держав гарантуються дією принципів пропорційності і субсидіарності. Що стосується Brexit, то є ймовірність узгодження та відведення і дії відповідної двосторонньої угоди, яка мінімізує негативні наслідки виходу Великої Британії з ЄС. Як зазначає І.В. Співак, реакція світових ринків та світової економічної спільноти на результати референдуму у Великій Британії була достатньо прогнозованою. Натомість очікується, що вплив Brexit загалом на світову економіку буде мінімальним [8, с. 144].

Висновки. Правовий механізм імплементації податкового права ЄС в законодавство України визначається, перш за все, за допомогою балансу дій із реалізації Угоди про асоціацію України і ЄС. Інтеграція є процесом розробки, узгодження, ухвалення та трансформації загальноєвропейського правового регулювання в національне право України. У прагненні до зближення законодавства з правовим регулюванням оподаткування у державах-членах ЄС створюється необхідний баланс, що забезпечує таке співвідношення національного та загальноєвропейського регулювання, яке було б оптимальним для успішного досягнення цілей і завдань інтеграційного розвитку. Сфера оподаткування охоплює особливості взаємодії членів інтеграційного союзу: механізми імплементації європейського податкового права в національне законодавство, обсяги повноважень ЄС і питання, які залишаються на розсуд держав. ЄС є найбільшим економічним партнером України, що передбачає тісний зв'язок України і європейських держав і є шляхом забезпечення територіальної цілісності та суверенітету.

Список використаної літератури:

1. Ортинський В.Л. Право інтеграції – перспективний напрям розвитку юридичної науки. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки. 2016. № 845. С. 4–11.
2. Бережна К.В. Імплементація принципів організації і діяльності інститутів Європейського Союзу в адміністративне законодавство України: автореф. дис. ... док. юрид. наук: спец. 12.00.07. «Адміністративне право і процес; фінансове право; інформаційне право». Запоріжжя, 2017. 34 с.
3. Шевчук Б. Засади функціонування Європейського Союзу. Ефективність державного управління. 2015. Вип. 44. С. 21–28.
4. Девко С.Т. Гармонізація податкової політики країн Європейського Союзу в умовах інтеграції. Економічний вісник університету. 2013. Вип. 20 (1). С. 138–142.
5. Сімов С.С., Висоцька Х.А. Окремі аспекти адаптації національного транспортного законодавства до вимог Європейського Союзу у транспортній сфері. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки. 2014. № 801. С. 29–34.
6. Сімов С.С. Правове регулювання інформаційного забезпечення діяльності фіскальної служби в контексті європейської інтеграції. Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Юридичні науки. 2015. № 824. С. 33–38.
7. Кучерова І.М. Конвергенція національних податкових систем: здобутки та перспективи. Сталий розвиток економіки. 2013. № 4 (21). С. 400–404.
8. Співак І.В. Brexit: поточна ситуація та очікування. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Серія «Міжнародні економічні відносини». 2016. Вип. 9. С. 141–145.

ДОВІДКА ПРО АВТОРА

Сірант Мирослава Миколаївна – кандидат юридичних наук, доцент, доцент кафедри конституційного та міжнародного права Інституту права та психології Національного університету «Львівська політехніка»

INFORMATION ABOUT THE AUTHOR

Sirant Myroslava Mykolaivna – Candidate of Juridical Sciences, Associate Professor, Associate Professor at the Department of Constitutional and International Law of Institute of Jurisprudence and Psychology of the Lviv Polytechnic National University

Myroslava55m@gmail.com