



ЛАРЧЕНКОВ О. С.,
здобувач

*Інститут міжнародних
відносин
Київського національного
університету
імені Тараса Шевченка*

**ГАРМОНІЗАЦІЯ
ПОДАТКОВИХ
СИСТЕМ
КРАЇН-ЧЛЕНІВ
ЄВРОПЕЙСЬКОГО
СОЮЗУ**

Одним з найважливіших факторів, що дозволяють говорити про становлення дійсно єдиної Європи, є гармонізація податкових систем країн-членів Європейського Союзу (ЄС). Цьому процесу приділяється особлива увага, оскільки тільки при його успішній реалізації можна говорити про створення єдиного ринку товарів, послуг, капіталу і робочої сили.

З огляду на прагнення нашої країни до вступу в Європейський Союз, важливість відповідності української податкової системи вимогам, пропонованим у рамках ЄС, неодноразово обговорювалася при підготовці проекту податкового кодексу.

Крім того, соціально орієнтована, регульована (зрозуміло, у розумних межах) ринкова економіка, що існує в даний час у країнах ЄС, важливою складовою частиною має відповідну податкову систему, без створення якої її побудова навряд чи можлива.

Нарешті, необхідно врахувати серйозність декларованих урядом намірів перетворювати існуючу зараз в Україні подат-

кову систему в напрямі створення більш сприятливих умов для інтеграції української економіки у світову (і як її частина – європейську). Таким чином, маючи інформацію про розвиток податкових систем держав-членів ЄС, можна одержати уявлення про те, якими шляхами буде розвиватися українська (а також, можливо, країн СНД) податкова система.

При проведенні спільної політики в області оподаткування в рамках ЄС, з одного боку, розуміється важливе значення максимального можливого ступеня уніфікації в цій області, з іншого боку – вимога врахування інтересів країн-членів Союзу, найчастіше прямо протилежних. Це приводить до того, що, як правило, спочатку приймається на рівні декларації принципове рішення, як повинно бути в майбутньому вирішено те чи інше питання, потім починає проводитися тривала і поступова робота з гармонізації національного податкового законодавства. Тому, одночасно з основними нормами, існує велика кількість перехідних положень, а також правил, що мають локальну дію для однієї держави чи групи держав. У даній статті розглядаються в основному принципові положення.

Початок процесу гармонізації податкових систем європейських держав було покладено в 1951 році, коли було створено Європейське об'єднання вугілля і сталі (ЄОВС). Відповідно до договору про утворення ЄОВС на кордонах країн-учасників були ліквідовані мита на продукцію чорної металургії і кам'яновугільної промисловості. У відношенні третіх країн став застосовуватися єдиний митний тариф¹.

Згодом, у рамках Європейського економічного співтовариства (ЄЕС) проводилися активні заходи для створення всеосяжного митного союзу, остаточне оформлення якого відбулося в 1996 році. Мита на внутрішньоєвропейських кордонах скасовані цілком на усі види товарів, а у відношенні країн, що не входять у ЄС, проводиться єдина митна політика. Настільки тривала побудова митного союзу пояснюється головним чином тим, що при вступі в ЄЕС і ЄС нових членів (Великобританії, Данії, Ірландії в 1973 р., Греції в 1981 р., Іспанії і Португалії в 1986 р., Швеції, Австрії, Фінляндії в 1995 р.) приходилося йти на зазначені компроміси, з огляду на сформовані в них положення у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

Відповідно до Договору про утворення ЄЕС, що вступив в силу в 1958 році, в обов'язковому порядку уніфікації підлягали податок на додаткову вартість, податки на споживання й інші непрямі податки. У відношенні прямих податків також активно проводиться політика їхнього вирівнювання².

Найбільші успіхи досягнуто в області ПДВ. У 1977 році була прийнята 6-а Директива Ради Міністрів країн ЄЕС, що передбачає повну

уніфікацію принципів обчислення ПДВ. Подальший прогрес у цій сфері був досягнутий у зв'язку зі вступом в силу 1 листопада 1993 року Договору про створення Європейського Союзу (так званого "Маастрихтського договору"). Нове регулювання ПДВ було введено завчасно, 1 січня 1993 року. Ця дата вважається моментом утворення єдиного європейського ринку. До цього торгівлі операції між країнами ЄС розглядалися як імпорт і експорт, нарівні з операціями з іншими країнами світу, відповідно до чого і обкладалися ПДВ. Ліквідація митних бар'єрів поставила вимогу змін у законодавстві, тому що обкладання ввезених товарів ПДВ при їхньому митному оформленні, як це робилося раніше, стало неможливим. Тому була прийнята нова система обкладання ПДВ таких операцій, що більш не вважаються імпортом і експортом, а визначаються як "придбання" (acquisition) і "реалізація" (supply) і пов'язане з цим "переміщення" (removal) товару³.

Як і при експортно-імпортних операціях, обкладання переміщуваного товару ПДВ відповідно до цієї системи відбувається, за загальним правилом, за місцем призначення товару, а в країні походження його реалізація обкладається по нульовій ставці. Для одержання продавцем права на нульову ставку необхідне виконання наступних умов:

1. Продавець повинний одержати номер реєстрації на ПДВ покупця в країні його місцезнаходження і вказати цей номер на рахунку-фактурі (VAT Invoice).
2. Товар дійсно вивозиться з країни продавця в іншу країну ЄС.
3. Продавець одержує (і зберігає в себе) документальне підтвердження вивозу товару з країни. Це може бути будь-яка транспортна документація, розписка в одержанні товару покупцем і ін. Може бути наприклад і квиток на потяг, якщо товар був доставлений кур'єром у багажі.

Продавець веде список усіх таких продажів у країні ЄС (включаючи в нього реєстраційний номер покупця), що потім здається в податкові органи і використовується для контролю і статистики. Крім того, продаж в країні ЄС виділяється окремим рядком у звіті по ПДВ, так само як і придбання в інших країнах ЄС.

Що стосується покупця, то, так само як і при імпорті товару, він зобов'язаний звітуватися по ПДВ на суму своїх придбань. Однак, при виконанні звичайних умов (аналогічних застосовуваним у внутрішніх операціях) він має право на податкове відрахування, причому відрахування робиться в тій же самій податковій декларації. Це означає, що сума податку фактично не виплачується, а залишається у виді бухгалтерської проводки, що служить лише для статистичних цілей.

Щодо ПДВ, європейський ринок продовжує бути не цілком єдиним. По-перше, існують різні ставки податку (а подекуди його взагалі немає), а по-друге, процедура обчислення і сплати ПДВ при торгівлі всередині країни істотно відрізняється від аналогічної процедури при торгівлі між різними країнами ЄС. У перспективі в рамках ЄС передбачається перехід на уніфіковану систему збору ПДВ у міжнародній торгівлі, при якій податок буде обчислюватися за місцем походження товару (а не за місцем призначення, як зараз). Це означає, що при продажу товару, скажімо, з Великобританії у Францію, продавець буде включати в ціну ПДВ, а покупець буде одержувати податкове відрахування у розмірі сплаченого ПДВ, точно так само, як і при торгівлі всередині країни⁴.

Таким чином, облік і звітність по ПДВ при торгівлі всередині країни й у рамках ЄС буде вестися однаковим чином, що приведе до скорочення операційних витрат при торгівлі всередині ЄС, особливо для малого бізнесу.

Також в країнах ЄС цілком зняті будь-які обмеження на ввіз з однієї країни в іншу товарів, що використовуються кінцевими споживачами в особистих цілях. Раніше ці обмеження поширювалися на підакцизні товари: алкогольні напої, сигарети і так далі. Пов'язано це було, зрозуміло, не з наявністю дефіциту цих товарів у яких-небудь країнах, а з тим, що при їхній покупці акциз і ПДВ попадали в бюджет держави, на території якого здійснювався продаж. Існує одне серйозне виключення з цього принципу. При покупці нових (з терміном експлуатації менш 3 місяців) автотранспортних засобів збережено колишній порядок. У цьому випадку, навіть якщо, наприклад, автомобіль чи мотоцикл купується приватною особою, ПДВ сплачується в країні, в яку цей транспортний засіб ввозиться.

Додаткова уніфікація досягається шляхом вирівнювання ставок ПДВ. Розмір стандартної ставки повинен складати не менше 15 відсотків. Дозволено вводити пільгові ставки, але не нижче 5 відсотків. Обмежене коло товарів, що мають важливе соціальне значення, може бути звільнено від ПДВ (дане положення носить тимчасовий характер).

Упорядкуванню підлягають і податки на споживання (акцизи). Деякі з них скасовуються. Так, в ФРН у 1992 році було скасовано акцизи на сіль, чай, цукор. Акциз на каву був збережений винятково на прохання торговців і виробників, занепокоєних, що через його скасування могло відбутися падіння цін і кави втратила б статус елітарного напою.

Додаткові труднощі в процесі уніфікації непрямих податків створює їхнє неоднакове значення при формуванні бюджетів різних держав ЄС. Так, у Греції непрямі податки складають 70 відсотків податкових надходжень, а в Бельгії – 40⁵.

Зазнала змін і система стягування податків. Міждержавні податкові кордони скасовані. Тепер усім підприємствам, зареєстрованим в єдиному реєстрі платників ПДВ, присвоєно окремі ідентифікаційні номери, під якими підприємці подають звіти у фінансові органи про товари, що постачаються ними за межі їх країн, і, відповідно, набуваються за рубежом (у межах ЄС). У такий спосіб місце здійснення податкового контролю переноситься з міждержавних кордонів безпосередньо на підприємства⁶.

Окремий комплекс проблем складають платежі, здійснювані в рамках європейської аграрної політики. У законодавстві більшості країн-членів ЄС закріплено положення про те, що податки можуть переслідувати крім фіскальних й інші цілі, тобто використовуватися при здійсненні державного регулювання економіки. Так, при ввозі сільськогосподарської продукції з третіх країн на територію ЄС у випадку, якщо світові ціни нижче європейських, імпорт обкладається митом, рівним за своїм розміром цій різниці. При вивозі власної продукції європейський виробник одержує відповідну компенсацію, рівну різниці між світовою ціною і ціною, за якою він міг би (хоча б теоретично) здійснити продаж на території ЄС. Як правило, європейські ціни вище світових, однак у тих рідких випадках, коли це не так, мито стягується при вивозі товару за межі ЄС, а компенсація виплачується при ввозі. На думку самих європейських фахівців, податкова політика в сфері продажу сільськогосподарських продуктів, незважаючи на високий рівень втручання державних органів у ринкові відносини, у край неефективне.

Важливим фактором, що дозволяє говорити про державний характер ЄС, є наявність власного бюджету, який формується в значній мірі не з внесків держав-членів Союзу, а з "європейських" податків. У бюджет ЄС зараховуються, зокрема, сільськогосподарські мита, а також значна частка від ПДВ, що збирається національними фінансовими органами.

Отже, підводячи підсумки, необхідно ще раз відзначити еволюційний характер усіх змін, здійснюваних у рамках процесу побудови єдиного європейського ринку. На створення митного союзу пішло приблизно 45 років, однак у даний час темпи прискорилися і на створення єдиного простору, де буде стягуватися гармонізований ПДВ, приділяється значно менше часу. У будь-якому випадку про можливі зміни стає відомо завчасно, не менш ніж за один рік. Принципові зміни плануються і стають відомими громадськості в довгостроковій (до 5 років) перспективі, що дозволяє суб'єктам підприємницької діяльності здійснювати стратегічне планування.

ПОСИЛАННЯ

- ¹ Угода про заснування ЄС. – Ст.9, 95-99.
- ² Єдиний Європейський Акт. Договір о Європейському Союзі. – М., 1994.
- ³ Регламент Ради № 1079/77 від 17 травня 1977 р.
- ⁴ Див.: Дернберг Р. Д. Міжнародне податкове обкладження. – М., 1997.
- ⁵ Див.: Козырин В.А. Податкове право зарубіжних країн: питання теорії і практики. – М., 1993.
- ⁶ Див.: Терра Б. Введення в податок на додану вартість в ЄС. – М., Париж, 1995.

Надійшла до редакції 11.01.2003

347