

Лепетюк О. В.,

кандидат юридичних наук,

асистент кафедри міжнародного права та міжнародних відносин
Національного університету «Одеська юридична академія»

ЕВОЛЮЦІЯ ПІДХОДУ ЄВРОПЕЙСЬКОЇ КОМІСІЇ ЩОДО РЕГУЛЮВАННЯ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ У ПРАВІ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Анотація. Статтю присвячено характеристиці еволюції підходів Європейської комісії до регулювання сфери прямого оподаткування. Автор доходить висновку про те, що у своїй діяльності Європейська комісія поступово пройшла шлях від спроб запровадження юридично обов'язкових актів до широкого використання інструментів, наділених лише рекомендаційним характером.

Ключові слова: пряме оподаткування, Європейський Союз, Європейська комісія, гармонізація, євроінтеграція.

Постановка проблеми. Необхідність поглиблення євроінтеграції зумовлює потребу в належному розумінні потенціалу співробітництва держав-членів Європейського Союзу (далі – ЄС) у межах відповідної інституційної системи та його меж. Особливе місце в цьому контексті належить Європейській комісії як ключовому органу із забезпечення інтересів ЄС у процесі євроінтеграції, адже багато в чому завдяки її активній позиції протягом історії ЄС процеси євроінтеграції поступово й послідовно розвивались і поглиблювались. Звідси важливим є усвідомлення особливостей еволюції підходу Європейської комісії, зокрема на прикладі регулювання сфери прямого оподаткування, яка до цих пір залишається однією з найменш гармонізованих.

Гармонізація підходів держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування привертає до себе значну увагу представників юридичної науки держав-членів ЄС, підтвердженням чому є роботи Р. Барентса, Т. Вовк, М. Ланга, П. Пістона, М. Хельмінен, І. Коноваленко, Г. Толстоп'ятенко. Разом із тим місце Європейської комісії в розвитку відповідних процесів гармонізації часто не приділяється належної уваги, що формує необхідність у заповненні відповідної прогалини в науковому знанні.

Мета статті полягає в характеристиці еволюції підходів Європейської комісії до регулювання сфери прямого оподаткування.

Виклад основного матеріалу дослідження. Незважаючи на очевидну обмеженість положень щодо гармонізації прямого оподаткування в установчих договорах, Європейська комісія постійно вдалась до окремих кроків у напрямі реалізації відповідних норм, хоча усвідомлення необхідності їхнього здійснення прийшло не одразу. Уперше гармонізація прямого оподаткування була запропонована в 1962 р. в доповіді Комітету з фіскальних та фінансових питань (доповідь Ньюмарка), де було встановлено, що відмінності в загальному податковому навантаженні не можуть вплинути на умови конкуренції всередині Співтовариства. Проте відмінності в податкових базах і структурах податків мають саме такий ефект, що й зумовлювало доцільність гармонізації у сфері прямого оподаткування, зокрема щодо податків, які безпосередньо впливають на рух капіталу, таких як податок на операції з капіталом, податок на проценти й дивіденди [1, с. VII].

У свою чергу, у 1970 р. В. ден Темпель у своєму звіті, навпаки, надав перевагу класичній системі оподаткування дивідендів як моделі, на основі якої має будуватися система оподаткування транскордонної виплати дивідендів у межах Співтовариства. Обидва зазначені звіти визнали оподаткування транскордонної виплати дивідендів однією з основних проблем, що перешкоджає належному функціонуванню внутрішнього ринку. Такі висновки у світлі тодішніх економічних реалій мали достатньо радикальний характер [2, с. 129–130].

Обидві доповіді були відображенням переконаності Європейської комісії у швидкому прогресі у сфері гармонізації прямого оподаткування протягом 1960–1970 рр. Надії на успішність зусиль у відповідному напрямі посилювалася й прихильною позицією Ради, яка у своїй резолюції від 21.03.1972 р. закріплювала те, що пропозиції щодо фіскальної гармонізації володітимуть пріоритетом. Також передбачалось, що включені до порядку обговорення пропозиції Європейської комісії отримуватимуть рішення Ради протягом шести наступних місяців [3, с. 4].

Із посиленням на положення, яке на сьогодні збережене в установчих договорах у вигляді ст. 115 Договору про функціонування ЄС (далі – ДФЄС), було ініційовано розробку та запропоновано кілька директив протягом 1960–1980 рр., а саме: 1) щодо виплати дивідендів між компаніями та фіскальної консолідації (О.І., С 39, 22.03.1969 р.); 2) щодо злиття (О.І., С 39, 22.03.1969 р.); 3) щодо гармонізації податку з компаній і податку поблизу джерела з дивідендів (О.І., С 253, 05.11.1975 р.); 4) щодо подвійного оподаткування у випадку трансфертного ціноутворення (О.І., С 301, 21.12.1976 р.); 5) щодо обміну інформацією (О.І., 35, 14.02.1975 р.); 6) щодо збитків (О.І., С 253, 20.09.1984 р. і С 170, 09.07.1985 р.).

У 1985 р. в Білій книзі Європейської комісії про завершення формування внутрішнього ринку була відмічена гостра необхідність прийняття екстраординарних актів щодо оподаткування злиттів, операцій із розподілу прибутку від дочірніх до материнських компаній, а також арбітражного механізму уникнення подвійного оподаткування, яке виникає у зв'язку із застосуванням різних правил держав-членів у сфері трансфертного ціноутворення [1, с. X].

У 1988 р. Європейська комісія також ініціювала обговорення проекту гармонізації бази оподаткування для підприємств. Здійснення такого кроку мало сприяти прозорості систем оподаткування шляхом виключення можливостей надання спеціальних преференцій за допомогою відмінних правил визначення бази оподаткування. Однак цей проект не був офіційно представлений Європейською комісією, оскільки не підтримувався більшістю країн-членів [2, с. 131].

Реальні ж досягнення на шляху гармонізації у сфері прямого оподаткування були доволі «скромними» на кінець 1980 рр.

Вони обмежувались Директивою Ради 77/799/ЕЕС від 19.12.1977 р. стосовно взаємного сприяння між компетентними органами держав-членів у сфері прямого оподаткування (нині замінена Директивою Ради 2011/16/EU від 15.02.2011 р. щодо адміністративної співпраці у сфері прямого оподаткування й скасування Директиви Ради 77/799/ЕЕС), окремим положенням про податковий режим у ст. 40 Регламенту Ради 2137/85 від 25.07.1985 р. щодо європейського об'єднання з економічною метою.

Такий стан справ не міг задовольнити потреби економіки. Саме тоді стало зрозуміло, що ідея повної гармонізації оподаткування мала занадто радикальний характер, урахувавши стійке бажання держав-членів зберегти свої суверенні повноваження у сфері оподаткування. У цій ситуації комісар із оподаткування та митного союзу К. Скрівенер повідомила, що, згідно з новим підходом, Співтовариство обмежує себе запровадженням заходів, необхідних для завершення створення внутрішнього ринку, надаючи державам-членам свободу щодо встановлення ними їхніх власних правил у сфері оподаткування, за винятком випадків, коли вони суперечать принципам установчих договорів і створюють перешкоди на внутрішньому ринкові [1, с. XI]. Результати застосування нового підходу не змусили на себе довго чекати.

По-перше, на основі пропозиції Європейської комісії ще в 1969 р. було прийнято Директиву Ради 90/435/ЕЕС від 23.07.1990 р. щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується до материнських і дочірніх компаній різних держав-членів. Нині ця директива замінена Директивою Ради 2011/96/EU від 30.11.2011 р. зі збереженням назви попереднього акта.

По-друге, знову ж таки на підставі пропозиції Європейської комісії ще в 1969 р. було прийнято Директиву Ради 90/434/ЕЕС від 23.07.1990 р. щодо спільної системи оподаткування при злитті, поділі, переданні активів і обміні акцій компаній із різних держав-членів. На сьогодні вона замінена Директивою Ради 2009/133/ЕС від 19.10.2009 р.

По-третє, укладення т. зв. Арбітражної конвенції від 23.07.1990 р., яка забезпечувала обов'язковий арбітраж у випадку, якщо податкові відомства не могли знайти вирішення протягом двох років проблеми подвійного оподаткування, що виникала в межах транснаціональної групи через різні погляди таких податкових відомств на ціни, застосовані в операціях усередині відповідних груп.

У березні 1992 р. Європейській комісії була представлена «доповідь Рудінга». На підставі аналізу відмінностей у ставках, податкових базах, оподаткуванні дивідендів і режимах оподаткування транскордонних переміщень капіталу (дивідендів, процентів, роялті) в ній було зроблено висновок про те, що відмінності в оподаткуванні держав-членів можуть впливати на розподіл інвестицій та спотворення конкуренції й, отже, на рівні ЄС вимагається проведення значних заходів, спрямованих на зниження перешкод здійсненню економічних операцій на внутрішньому ринкові. Основні рекомендації зводились до такого: 1) усунення заходів, які надають переваги місцевим компаніям або мають дискримінаційний характер стосовно здійснення місцевими компаніями інвестицій в інші держави-члени ЄС, а також які перешкоджають транскордонному здійсненню інвестицій та участі в капіталі зарубіжних юридичних осіб; 2) запобігання надмірній податковій конкуренції, яка мала на меті заохочення мобільних інвестицій шляхом встановлення мінімальної ставки корпоративного податку в розмірі 30%, а також мінімальної податкової бази [4, с. 17].

Результатом роботи над пропозиціями «пакета Монті», напрацьованими протягом 1993–1997 рр., було прийняття таких документів, як Кодекс поведінки щодо оподаткування підприємницької діяльності, Директива Ради 2003/48/ЕС від 03.06.2003 р. щодо оподаткування доходу від накопичень у формі виплат процентів, Директива Ради 2003/49/ЕС від 03.06.2003 р. щодо загальної системи оподаткування процентів і роялті, виплата яких здійснюється між залежними компаніями різних держав-членів. На думку О. Захарова, прийняття першого зі згаданих актів стало свідченням появи абсолютно нової стратегії Європейської комісії. Замість прийняття юридично обов'язкових документів, було запропоновано прийняття кодексу, який був швидше договором політичного характеру [4, с. 19]. А М. Дальберг називає згаданий кодекс прикладом «м'якого законодавства» як альтернативного підходу з боку Європейської комісії [5, с. 39].

Щодо нового підходу Європейської комісії до регулювання прямого оподаткування, запропонованого в межах «пакета Монті», О. Захаров і В. Чайка зазначають таке: Кодекс поведінки щодо оподаткування підприємницької діяльності, прийнятий через механізм резолюцій Ради, є прикладами «внеправового походу» (позапорового підходу) ЄС в узгодженні принципів співробітництва держав-членів у сфері прямого оподаткування [6, с. 15; 7, с. 78]. Навряд чи з таким твердженням можна погодитись, адже, згідно зі ст. 288 ДФЄС, хоча рекомендації й висновки інститутів ЄС не є зобов'язальними, усе ж вони належать до категорії «правові акти ЄС». Підставою для такого висновку є те, що структурно ст. 288 ДФЄС зарахована до глави 2 розділу І частини шостої ДФЄС, яка має назву «Правові акти ЄС, процедури ухвалення та інші положення». Подібні акти інститутів ЄС рекомендаційного характеру (висновки, рекомендації, кваліфіковані думки тощо) належать до категорії допоміжних джерел права ЄС, які використовуються переважно під час тлумачення норм права, закріплених в основних джерелах [8, с. 43, 47]. Аргументованість нашого підходу додатково може бути посилена дослідженням Х. Арендонка, який із приводу включення Кодексу поведінки щодо оподаткування підприємницької діяльності до актів «м'якого права» висловлював обґрунтований сумнів, зокрема вказував: «На нашу думку, м'яке право стосується лише правових інструментів Європейської комісії, які не мають обов'язкової сили. Крім того, юридична сила одностайних рішень, прийнятих Радою, належить до повністю іншого порядку, аніж заходів, здійснених з боку Європейської комісії» [9, с. 17].

Незважаючи на наявні відмінності в поглядах на юридичну природу Кодексу поведінки щодо оподаткування підприємницької діяльності, існує достатньо інших свідчень зміни підходу Європейської комісії на користь ширшого використання інструментів «м'якого права», що не мають зобов'язальної сили. Найактивніше з їхнього арсеналу Європейська комісія у сфері прямого оподаткування використовує такі:

- рекомендації (Рекомендація Європейської комісії від 06.12.2012 р. стосовно заходів, спрямованих на сприяння застосуванню третіми державами мінімальних стандартів належного урядування у сфері оподаткування тощо);

- робочі доповіді (доповідь робочої групи Європейської комісії «Оподаткування компаній в рамках спільного ринку» (2001 р.) тощо);

- кодекс поведінки (Кодекс поведінки щодо документації з трансфертного ціноутворення);

- повідомлення (communication) (повідомлення Європейської комісії «Застосування заходів щодо запобігання зловжи-

ванням у сфері прямого оподаткування – в рамках ЄС та у відносинах із третіми державами» від 10.12.2007 р. тощо).

Разом із тим серед дослідників така практика Європейської комісії у сфері прямого оподаткування зустріла доволі різні оцінки. Так, Г. Грібнау відмічає: «Використання м'якого права у сфері прямого оподаткування може розглядатись швидше як прагматичний, запасний вибір, оскільки традиційне ... законодавство важко використати через складність досягнення одностайної згоди». У висновках він уточнює: «Вибір на користь механізмів участі й консультаційних механізмів заслуговує обережного ставлення: виникають серйозні виклики. Зокрема, звітність, прозорість, публічність є тими важливими цінностями, які мають бути враховані» [10, с. 32]. П. Фармер визнає, що не «відчуває алергії» до «м'якого права». Детально продумані ініціативи з використанням «м'якого права» можуть відігравати певну роль в інформуванні щодо розвитку права та наданні сприяння платникам податків, державам-членам і національним судам [11, с. 44]. Найбільш обґрунтованою ми вважаємо точку зору М. Серутун-Ковальчик. Вона наполягає, що не варто сприймати підхід «твердого права» й «м'якого права» як альтернативи, що можуть лише замінювати один одного. На її думку, наявна гібридна модель взаємодії обох підходів є потрібною, оскільки кожен із них окремо пропонує різні рівні стабільності й має відмінні регулятивні наслідки. У такій політично чутливій сфері, як пряме оподаткування, «м'яке право» може сприяти створенню спільно використовуваного знання і практик, але його може бути недостатньо для здійснення змін. Сила «твердого права», яка полягає в його зобов'язальному характері, забезпечує ефективність відповідного регулювання [12, с. 262–265].

Узагальнюючи проведену роботу Європейської комісії щодо гармонізації прямого оподаткування, можемо погодитись з її оцінкою С. ван Кромбрюгге, який називав результати спроб позитивної гармонізації у відповідній сфері «розчаровуючими» [13, с. 245]. Г. Толстоп'ятенко, пояснюючи, чому результати нормотворчості органів ЄС у сфері прямих податків є настільки «скромними» та чому для їхньої гармонізації було обрано саме ту правову форму, котра найменшою мірою обмежує податковий суверенітет держав-членів (директива), виокремлює дві основні причини. З одного боку, податкове законодавство держав-членів має серйозні відмінності й містить норми, які перешкоджають формуванню спільних підходів, а тому і спільних правил оподаткування доходів компаній, що негативно впливає на їхні інвестиційні можливості. З іншого боку, податковий суверенітет є тією частиною суверенітету, яку держави-члени готові обмежити лише в останню чергу [14, с. 79].

Висновки. Підхід Європейської комісії до розробки нормативно-правових засад регулювання прямого оподаткування поступово еволюціонував. Ще протягом 1960–1970 рр. зберігався оптимізм щодо швидкого досягнення прогресу у сфері гармонізації прямого оподаткування, пов'язаного з розробкою низки директив, однак повільність у їхньому прийнятті або відхилення призвели до усвідомлення необхідності зміни підходу Європейської комісії. Наслідком таких змін стало визнання на початку 1990 рр. того, що Співтовариство обмежує себе запровадженням заходів, необхідних для завершення створення внутрішнього ринку, надаючи державам-членам свободу щодо встановлення ними їхніх власних правил у сфері оподаткування, за винятком випадків, коли вони суперечать принципам установчих договорів і створюють перешкоди на внутрішньому ринкові. На сьогодні ж Європейська комісія надає перевагу для регулювання сфери прямого оподаткування використанню

інструментів, позбавлених обов'язкової юридичної сили, хоча це не означає відмови від можливостей актів, які мають юридично обов'язкову дію. Узгоджене використання можливостей як юридично обов'язкових, так і рекомендаційних актів дає змогу Європейській комісії гнучко й ефективно реагувати на необхідність узгодження інтересів ЄС і держав-членів у сфері прямого оподаткування.

Література:

1. Захаров А.С. Налоговое право Европейского Союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения = European Union Tax Law: EC Directives on direct taxation in force / А.С. Захаров. – М.: Волтерс Клувер, 2006. – 114 с.
2. Шинкаренко І.В. Формування спільної податкової політики країн ЄС: дис. ... канд. екон. наук: спец. 08.00.02 / І.В. Шинкаренко. – К.: КНУ ім. Т. Шевченка, 2011. – 233 с.
3. Kraemer U. The Coordination of Direct Tax Policy in the European Union: Actors and Modes of Governance / U. Kraemer, C. Radaelli [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://web.uvic.ca/jmtrg/Papers_files/Chapter%208_rev.pdf.
4. Захаров А.С. Налоговое право ЕС: актуальные проблемы функционирования единой системы / А.С. Захаров. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 672 с.
5. Dahlberg M. Direct Taxation in Relation to the Freedom of Establishment and the Free Movement of Capital / M. Dahlberg. – The Hague: Kluwer Law International, 2005. – 384 p.
6. Захаров А.С. Становление системы налогового права ЕС: автореф. дисс. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.14 «Административное право; финансовое право; информационное право» / А.С. Захаров. – М., 2010. – 26 с.
7. Чайка В.В. Податкове законодавство України та держав Європейського Союзу: порівняльно-правовий аналіз: дис. ... канд. юрид. наук: спец. 12.00.07 / В.В. Чайка. – Ірпінь, 2012. – 221 с.
8. Муравйов В.І. Вступ до права ЄС: [підручник] / В.І. Муравйов. – К.: ІМВ КНУ ім. Т. Шевченка, 2009. – 258 с.
9. Van Arendonk H. Fifty Years of European Co-operation and the Tax Policy of the European Commission / H. van Arendonk // A Vision of Taxes Within and Outside European Borders / Ed. by L. Hinnekens and P. Hinnekens. – Alphen aan der Rijn: Kluwer Law International, 2008. – P. 1–20.
10. Gribnau H. Improving the Legitimacy of Soft Law in EU Tax law / H. Gribnau // Intertax. – 2007. – Vol. 35. – Issue 1. – P. 30–44.
11. Farmer P. Tax law and Policy in an Adolescent European Union / P. Farmer // Bulletin for International Taxation. – 2007. – Vol. 61. – No. 2. – P. 42–45.
12. Seeruthun-Kowalczyk M. Hard Law and Soft Law Interactions in EU Corporate Tax Regulation: Exploration and Lessons for the Future: PhD Thesis / M. Seeruthun-Kowalczyk. – University of Edinburgh, 2011. – 316 p.
13. Van Crombrugge S. The Concept, History and Significance of European Tax Law / S. Van Crombrugge // A Vision of Taxes Within and Outside European Borders / Ed. by L. Hinnekens and P. Hinnekens. – Alphen aan der Rijn: Kluwer Law International, 2008. – P. 239–258.
14. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование / Г.П. Толстопятенко. – М.: НОРМА, 2001. – 336 с.

Лепетюк А. В. Эволюция подхода Европейской комиссии в отношении регулирования прямого налогообложения в праве Европейского Союза

Аннотация. Статья посвящена характеристике эволюции подходов Европейской комиссии в отношении регулирования сферы прямого налогообложения. Автор приходит к выводу о том, что в своей деятельности Европейская комиссия постепенно прошла путь от попыток принятия юридически обязательных актов к широкому использованию инструментов, наделенных только рекомендационным характером.

Ключевые слова: прямое налогообложение, Европейский Союз, Европейская комиссия, гармонизация, евроинтеграция.

Lepetjuk O. Evolution of approach of the European Commission on regulation of direct taxation in the legislation of the European Union

Summary. The article is devoted to the characterization of approaches of the European Commission on regulation of direct taxation from evolutionary point of view. The author

states that the European Commission is on the way of changing its approach from attempts to implement obligatory norms to wide usage of norms of 'soft' law.

Key words: direct taxation, European Union, European Commission, harmonization, eurointegration.