

Девко С.Т.,
викладач кафедри обліку, аудиту і контролінгу
ДВНЗ «Переяслав-Хмельницький ДПУ імені Григорія Сковороди»
аспірантка кафедри аграрної соціології та розвитку села НУБіП України

ГАРМОНІЗАЦІЯ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ КРАЇН ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ В УМОВАХ ІНТЕГРАЦІЇ

У статті розкрита сутність та основні напрями гармонізації податкової політики країн Європейського Союзу (ЄС). Розглянуто та проаналізовано її вплив на соціально-економічний розвиток країн – учасниць Євросоюзу.

Ключові слова: гармонізація, податкова політика, оподаткування, податкова конкуренція, інтеграція.

В статье раскрыта сущность и основные направления гармонизации налоговой политики стран Европейского Союза (ЕС). Рассмотрены и проанализированы ее влияние на социально-экономическое развитие стран – участниц Евросоюза.

Ключевые слова: гармонизация, налоговая политика, налогообложение, налоговая конкуренция, интеграция.

The article reveals the essence and main areas of harmonization of tax policy in the European Union (EU). Considered and analyzed its impact on the socio-economic development of the countries – participants of the European Union.

Key words: harmonization, tax policy, taxation, tax competition, integration.

Постановка проблеми. На сучасному етапі розвитку податкової політики Європейського союзу є здійснення системи заходів для усунення податкових бар'єрів на внутрішньому ринку Європейського союзу, забезпечення реалізації основних свобод, передбачених Договором про Європейський Союз (свобод руху товарів, осіб, послуг і капіталів), недопущення недобросовісної та згубної податкової конкуренції юрисдикцій держав-членів ЄС, податкової дискримінації на внутрішньому ринку, вироблення нових принципів і механізмів усунення подвійного оподаткування, а також забезпечення боротьби з податковими правопорушеннями. Необхідною умовою досягнення зазначених цільових заходів є розробка відповідного механізму забезпечення уніфікації та гармонізації податкових систем країн Європейського Союзу (ЄС).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Дослідженням даної проблеми на сучасному етапі займається ряд вітчизняних та зарубіжних вчених, серед них В. Андрущенко, В. Геєць, Т. Єфименко, А. Крисоватий, Ю. Іванов, І. Луніна, М. Онуфрик, А. Соколовська, Є. Хорошаєв та інші. Однак поза увагою дослідження залишають нові тенденції розвитку оподаткування в умовах глобалізації та їх практичне застосування у вітчизняній податковій системі.

Постановка завдання. Метою статті є дослідження сутності гармонізації податкової політики країн-членів ЄС в умовах інтеграції.

Виклад основного матеріалу дослідження. Уперше процеси гармонізації податків почали проявлятися ще в кінці XIX – початку XX століття при створенні митних союзів ряду країн, маючи на меті розвиток єдиної митної політики. Основи ж сучасної податкової політики східноєвропейських країн були закладені під час повномасштабних економічних реформ у 1989-1991 рр. Даному процесу передувало посилення економічного співробітництва протягом 70-80 років минулого століття в європейських країнах, що поставило вимогу уніфікації та гармонізації податкової політики у подальших взаємовідносинах [1, с. 74].

Податкова політика є обов'язковим елементом для всіх країн-членів Європейського Союзу, і прийняття певних рішень у цій сфері однією з країн може

мати наслідки не тільки в межах цієї країни, а й у сусідніх державах. У межах єдиної ринкової системи Європейського Союзу країни-члени повинні працювати разом над виробленням податкової політики, а не шукати різні шляхи її формування. Адже, доцільно стверджувати, що правильна податкова політика держави - залог швидкого розвитку його економіки й задоволеність його громадян. Завжди діяв принцип, що якщо ти що-небудь взяв у народу, то повинен повернути це сповна. Тобто, тому що держава була створена з метою процвітання насамперед його населення, то й податкова політика повинна бути підбудована під його жителів так, щоб ніхто не скаржився на власну державу.

Аналізуючи світовий досвід реформування в сфері оподаткування, можна виділити 2 загальні закономірності: одна група країн, у яку входять США, Австрія і Японія, провела перетворення в системі прямого оподаткування. Інша група країн-членів ЄС підвищила значення непрямого оподаткування.

Гармонізація податкових систем країн Європейського Союзу (ЄС) – це один з ключових елементів загального процесу фіскальної конвергенції, який закономірно виник з проблем податкової конкуренції. Інколи твердження про те, що податкова конвергенція, під якою розуміють процес зближення податкових систем країн із різним рівнем політичного й соціально-культурного розвитку, передбачає розробку і впровадження механізмів та інструментів фіскального регулювання на всіх наявних в інтеграційному угрупованні ієрархічних рівнях [4, с.196]. Такий процес включає в себе стандартизацію систем, коінтеграцію інституцій і гармонізацію підходів до сталого соціально-економічного розвитку країн.

До основних принципів гармонізації можна віднести: погодженість правового регулювання; синхронність прийняття гармонізованих актів; послідовність етапів гармонізації; пріоритетність міжнародних договорів над національним законодавством.

За умов глобалізації та поглиблення економічної інтеграції система оподаткування не лише зберігає функцію основного джерела наповнення бюджетів, а й посилює вплив на міжнародне розміщення виробництва, прямих і портфельних інвестицій. Із гармонізацією оподаткування традиційно пов'язують подальший розвиток і поглиблення європейської інтеграції, проте питання конвергенції податків у ЄС залишається гострим і політично дискусійним, адже попри Маастрихтський договір та пакт стабільності й розвитку прийняття основних рішень у сфері податкової політики залишається в компетенції національних урядів. Емпіричні дослідження для країн Єврозони засвідчують конвергенцію як для видатків, так і для податкових надходжень, але з урахуванням циклу ділової активності отриманий результат істотно послаблюється. Встановлено, що поліпшення сальдо бюджету за рахунок скорочення видаткової частини є найнадійнішим, ніж із допомогою збільшення податків.

До основних напрямів гармонізації податкових систем в інтеграційних процесах слід віднести наступні.

1. Гармонізація принципів побудови податкових систем. Ці принципи в різних державах мають багато спільного, однак існує і досить суттєва специфіка, яка визначається історичними тенденціями та сучасним станом розвитку національних економік, відмінностями цілей, методів і засобів реалізації державної економічної політики, в рівні життя населення і пріоритетах соціальної політики та ін.

2. Гармонізація структури податкових систем. Звичайно, забезпечити повну ідентичність переліку податків і зборів в кожній країні неможливо, оскільки в деяких країнах відсутні окремі об'єкти оподаткування. Однак реалізація стратегічної мети інтеграційних процесів – забезпечення вільного переміщення капіталів, товарів і робочої сили – вимагає вирівнювання податкових умов в таких питаннях як співвідношення податків на споживання і прибуткових податків, співвідношення податкового навантаження на юридичних і фізичних осіб, визначення переліку податків, які є основою формування доходів бюджету.

3. Зближення принципів підходів і механізмів податкового регулювання. Концепції побудови податкових систем різних держав передбачають суттєві відмінності у підходах до реалізації регулюючої функції оподаткування і різні механізми податкового регулювання по однакових податках та зборах. Завданням гармонізації оподаткування в цьому напрямі є напрацювання загальних підходів до визначення допустимої інтенсивності податкового регулювання, відмова від протекціоністських методів в оподаткуванні, запровадження загальних принципів побудови системи інструментів податкового регулювання.

4. Гармонізація концепцій прямого і непрямиго оподаткування на основі застосування загальних принципів, які регламентують порядок оподаткування кожного із бюджетоутворюючих податків. Цей напрямок передбачає застосування загальних підходів до механізму визначення об'єктів оподаткування й інших елементів основних прямих і непрямих податків з метою уніфікації підходів до усунення подвійного оподаткування.

Єдині підходи до організації податкового адміністрування. Національні системи оподаткування досить часто є неспівставними з точки зору організації взаємодії між платником і податковими органами щодо таких важливих проблем як порядок обчислення і погашення податкового зобов'язання, порядку декларування, відповідальності платника, механізму оскарження рішень податкових органів, механізму застосування непрямих методів обчислення податкових зобов'язань. Відмінності в цій сфері суттєво утруднюють вільне переміщення капіталів. Тому першочерговим завданням у цій сфері є розробка єдиних концептуальних підходів до ідеології та процедур адміністрування [5, с.15].

Організація Об'єднаних Націй в рамках міжнародних програм здійснює розробку і впровадження певних проектів, спрямованих на допомогу і сприяння країнам, які здійснюють ринкові реформи і трансформують свою економіку. Одним із напрямів такого сприяння є допомога в становленні і розвитку національних податкових систем, які концентрують досягнення фінансової та правової думки, а також відповідають вимогам світової економіки. Впровадження таких податкових систем дозволяє оптимізувати відносини з різними країнами світової спільноти.

Під час реалізації одного із заходів в рамках Міжнародної податкової програми виникла ідея підготувати типовий Світовий податковий кодекс. Його основна мета – дати можливість країнам, які знаходяться на шляху ринкових реформ, регулювати податкові відносини на науковій основі із застосуванням єдиної термінології та єдиного трактування усіх явищ і фактів.

У документі «Засади Світового податкового кодексу», який був розроблений у 1993 році, автори В. Хассі та Д. Любик відмічають, що його положення мають рекомендаційний характер [6, с. 255]. Конкретні економічні та правові умови держав, які будуть використовувати Кодекс, повинні бути враховані спеціалістами цих країн при підготовці національного податкового законодавства.

Орієнтація на уніфікацію фіскальної політики особливо яскраво виявилася в процесі створення єдиного європейського ринку. Основними напрямками інтеграційних процесів в системі оподаткування країн-учасниць ЄС на початку 60-х років ХХ століття були: вирішення проблем міжнародного подвійного оподаткування; виключення положень, які сприяють ухиленню від сплати податків; ліквідація податкової дискримінації нерезидентів в інвестиційній і торгівельній політиці та ін. В результаті розвитку економічних і політичних процесів в Європі була поступово сформульована ідея переходу від проведення єдиної податкової політики до створення території з єдиним податковим режимом. Реалізації цієї ідеї сприяють два принципи, якими керуються країни – учасники ЄС: по-перше, національна податкова політика не повинна перешкоджати свободі пересування товарів та юридичних і фізичних осіб; по-друге, податкова політика держави не повинна суперечити загальним напрямкам податкової політики ЄС.

Зближення прямого оподаткування вперше було запропоновано ще у 1962 році у звіті Комісії ЄС Комітетом по фіскальним і фінансовим питанням, або так званім Комітетом Ньюмарка [2, с. 22]. Головне завдання політики гармонізації прямого оподаткування – це співставність національних податкових законодавств, уніфікація ставок податку на доходи від цінних паперів і відсотків, усунення подвійного оподаткування, максимальне унеможливлення ухилення від сплати податку. До основних принципів і напрямів інтеграційних процесів у оподаткуванні доходів фізичних осіб належить досягнення таких цілей як захист інтересів малозабезпечених верств населення за рахунок пільгового оподаткування та диференціація ставок податку в залежності від річного доходу і складу сім'ї. Як свідчать дослідження євроінтеграційних процесів, дотримання наведених принципів дало можливість не лише прискорити темпи економічного росту, а й досягнути соціальних цілей – покращити демографічну ситуацію, збільшити добробут сімей.

В сучасних умовах гармонізація у сфері прямого оподаткування головним чином зосереджена на податках, що мають прямий вплив на рух капіталу: податку на операції з капіталом та податку на відсотки і дивіденди. І якщо на даний час непряме оподаткування підлягає регулюванню численними регламентами та директивами Ради та Комісії ЄС, то в рамках прямого оподаткування країнам-членам в більшій мірі надано фіскальний суверенітет і воно віднесено до регламенту національних законодавчих систем [8, с. 458].

До цього часу основними документами, що регулюють процеси зближення законодавства з питань оподаткування прямими податками з доходів громадян, є директиви. Однією з основних є Директива Союзу 2003/48/ЄС від 3 червня 2003 року, яка регулює і встановлює оподаткування доходів від накопичених заощаджень у формі виплачених відсотків та боргових зобов'язань [9, с. 623]. Основна ціль даної директиви – це забезпечення дієвого механізму оподаткування вище перелічених доходів, які виплачуються в одній державі – члені Союзу реальному (дійсному) вигодоотримувачу, який є фізичною особою – податковим резидентом іншої держави-члена, у відповідності з законами останньої. У рамках директиви кожна держава зобов'язана прийняти та забезпечити застосування процедур, необхідних для ефективної ідентифікації реальних вигодоотримувачів і їх резидентів.

Для цілей директиви об'єктом оподаткування є доходи у формі виплачених відсотків, які включають в себе:

- виплачені відсотки або такі, що переведені на рахунок, які відносяться до боргових зобов'язань будь-якого типу, не залежно від забезпечення їх заставою нерухомості (іпотекою) і без залежності від забезпечення їх правом на участь в доході боржника від цінних паперів і облігацій, або боргових зобов'язань, включаючи премії і виграші по цінним паперам, облігаціям або борговим зобов'язанням. Штрафи за несвоєчасні виплати не розглядаються в якості відсотків;

- накопичені відсотки або капіталізовані (отримані) від продажу, повернення або погашення боргових зобов'язань, що вище перелічені;

- дохід, похідний від відсоткових платежів, отриманий прямо або через організацію, яка заснована в державі – члені, для якої здійснюється виплата відсотків, або для якої здійснюється забезпечення таких виплат в інтересах реального вигодоотримувача.

Держави-члени, які стягують податок у джерела отримання доходів, залишають собі 25% від податкових доходів і переводять 75% податкових доходів державі – члену президентства реального вигодоотримувача. Такі перерозподіли повинні здійснюватися протягом і не пізніше шестимісячного періоду, наступного за закінченням податкового року держави – члена платіжного агента.

Важливою проблемою інтеграційних та глобалізаційних процесів є міжнародна податкова конкуренція, яка є одним із чинників, що зумовлює розвиток глобального фінансового ринку і забезпечує економічну могутність транснаціональних корпорацій. Протягом останніх десятиліть відбулася якісна зміна у сприйнятті податкової

конкуренції національними урядами. Якщо у «доглобальну добу» податкова конкуренція була побічним ефектом, що впливав з природних розбіжностей між законодавством різних країн, яке орієнтувалося на внутрішні пріоритети, то на даний момент міжнародна податкова конкуренція стає інструментом, який цілеспрямовано використовується урядами для створення конкурентних переваг власної країни [7, с.215].

Країни, що розвиваються, використовують податкові стимули для залучення капіталів та розвитку національних економік. Активізація конкуренції за міжнародний капітал вплинула й на країни з розвинутою економікою, які також використовують різні інструменти та механізми податкової конкуренції. Особливо яскраво цей процес спостерігається у межах інтеграційних утворень за умов відсутності міждержавних бар'єрів на шляху зовнішньої торгівлі та руху факторів виробництва. Однак саме це явище лежить в основі податкових суперечок всередині Європейського Союзу. Головне протиріччя податкової політики ЄС полягає в тому, що, хоча за суттю податкові системи всіх країн – членів є уніфікованими, ставки податків контролюються на національному рівні і є неоднаковими у країнах ЄС. Опосередкованим доказом інтенсифікації податкової конкуренції у країнах ЄС є анонсовані плани модернізації податкових систем деяких зі “старих” членів ЄС. Так, навіть Німеччина з її прагненням утримувати стабільно високі ставки податків, змушена реформувати податкову систему через «втечу» бізнесу у більш сприятливі юрисдикції.

Висновки. Таким чином, щодо гармонізації системи прямого оподаткування, то у цьому напрямку інституції ЄС ще не досягли значних успіхів. Повільність гармонізації податкового законодавства в галузі прямого оподаткування між країнами ЄС частково пояснюється впливом диференціації економічного розвитку в країнах та традиціями оподаткування. З підвищенням мобільності бізнесу національні системи оподаткування справляють суттєвий вплив на прийняття рішень компаній та фізичних осіб у виборі країни для інвестування, місця роботи, отримання прибутку. Беручи до уваги важливість прямого оподаткування в системі економічної політики країн-учасниць, В. Кернз вважає, що воно навряд чи буде гармонізовано у найближчому майбутньому [3, с. 222]. До оподаткування доходів фізичних осіб більш прийнятним є термін і процедура диференціальної гармонізації. Дана концепція зближення податкового законодавства базується на твердженні, що податки і податкова система в будь-якій державі є інструментом для досягнення певних соціально-економічних цілей. Тому розвиток прямого оподаткування залишений на розсуд кожної країни – учасниці, але із врахуванням того, що певні елементи, такі як оподаткування відсотків, дивідендів, надання пільг, знижок, усунення подвійного оподаткування вимагатимуть як спільного підходу і застосування однакових процедур, так і самого механізму функціонування.

Література

1. Дейнеко А.Е. *Расширение Европейского Союза: экономические и правовые аспекты* / А.Е. Дайнеко, Г.В. Забавский, Ф.А. Дмитакович. Под науч. ред. А.Е. Дайнеко. – М. : Изд-во деловой и учебной литературы, 2004. – 74 с.
2. Захаров А.С. *Налоговое право Европейского Союза: действующие директивы ЕС в сфере прямого налогообложения* / А.С. Захаров. – М. : Волтерс Клувер, 2006. – 22 с.
3. Кернз В. *Вступ до права Європейського Союзу: Навч. посіб.: [Пер. з англ.]* / В. Кернз. – К. : Т-во «Знання» КОО, 2002. – 347 с.
4. Колодко Г. *Глобалізація і перспективи розвитку постсоціалістичних країн.* / Колодко Г. – Сер.: «Сучасна думка». – Книга 17. – К. : Основні цінності, 2002. – 248 с.
5. Онуфрик М. *Порівняльний аналіз податкових систем і податкового навантаження країн-членів ЄС та України* / М. Онуфрик // *Економіка і держава.* – 2006. – № 11. – С. 14–18.

6. Хасси У.М. *Мировое налогообложение. Основы Мирового налогового кодекса* : [Пер. с англ.] / У.М. Хасси, Д.С. Любик. – Кембридж : Гарвардский университет, 1992. – 234 с.

7. Хорошаев Є. *Гармонізація податкових систем в ЄС // Спільний європейський економічний простір: гармонізація мегарегіональних суперечностей* / Хорошаев Є.; за ред. Д. Лук'яненка і В. Чужикова. – К. : КНЕУ, 2007. – С. 209–223.

8. Barry Bracewell – Milnes. *The Cost of Harmony* // *INTERTAX*. – 2004. – Vol. 32. – Issue 10.

9. *CATO Handbook for Congress. – Policy recommendations for the 108th Congress.* CATO Institute, Washington, D.C.