

УДК 341.161.

Владика С.А.\*

## ПРОБЛЕМИ ВИЗНАЧЕННЯ ГАРМОНІЗАЦІЇ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ ТА В УКРАЇНІ

*Стаття присвячена питанням гармонізації непрямого оподаткування в рамках Європейського Союзу, а також гармонізації законодавства України з правом ЄС у цій галузі. Досліджуються причини та передумови здійснення гармонізації непрямих податків та визначається необхідність проведення податкової гармонізації в рамках ЄС та з третіми країнами, зокрема, з Україною, аналізуються визначення поняття гармонізації загалом та гармонізації непрямого оподаткування зокрема.*

**Ключові слова:** гармонізація, податкова гармонізація, непрямі податки, внутрішній ринок, спільні ресурси, Угода про асоціацію.

*The article deals with the harmonization of indirect taxation in the framework of the European Union as well as harmonization of Ukrainian legislation with EU law. The reasons and prerequisites for the implementation of indirect taxation harmonization and the need for its implementation in the EU as well as third states in particular in Ukraine are studied. The definition of harmonization in general and indirect tax harmonization in particular is analyzed.*

**Keywords:** harmonization, tax harmonization, indirect taxes, internal market, system of own resources, Association Agreement

*Стаття посвящена вопросам гармонизации косвенного налогообложения в рамках Европейского Союза, а также гармонизации законодательства Украины с правом ЕС в этой сфере. Исследуются причины и предпосылки осуществления гармонизации косвенных налогов, а также определяется необходимость осуществления налоговой гармонизации в рамках ЕС и с третьими государствами, анализируются определения понятия гармонизации в целом и гармонизации косвенного налогообложения в частности.*

**Ключевые слова:** гармонизация, налоговая гармонизация, косвенные налоги, внутренний рынок, общие ресурсы, Соглашение об ассоциации.

**Постановка проблеми.** Зближення податкових систем держав-членів Європейського співтовариства, а згодом Європейського Союзу (далі – ЄС) стало невід’ємною частиною поглиблення економічної інтеграції в регіоні. Гармонізація законодавства виявилась одним із найбільш дієвих засобів подолання перешкод на шляху до створення внутрішнього ринку в межах ЄС. Поглиблення економічного та політичного співробітництва між Україною та Європейським Союзом і його державами-членами й перехід до більш зрілих етапів інтеграції вимагає в тому числі гармонізації права ЄС у сфері непрямого оподат-

\* здобувач кафедри порівняльного і європейського права Інституту міжнародних відносин Київського національного університету імені Тараса Шевченка.

Науковий керівник: кандидат юридичних наук А. Л. Федорова.

кування із законодавством України. Щоб уникнути помилок та зробити правове регулювання більш ефективним, слід не тільки врахувати положення права ЄС у цій галузі, але й встановити зміст поняття «податкова гармонізація» та значення процесу гармонізації у сфері непрямих податків.

**Аналіз досліджень і публікацій.** Питанням податкового права ЄС та гармонізації непрямого оподаткування в рамках ЄС та з третіми країнами присвячені праці як українських (В. Муравйов, О. Шпакович, І. Березовська, Ю. Капіца, К. Яценко та інших), так і зарубіжних вчених (Г. Толстопятенко, О. Захаров, Б. Терра, А. Ессон та інших).

**Формулювання цілей статті.** У статті аналізуються причини та передумови здійснення гармонізації непрямих податків та необхідність її проведення в рамках ЄС, та з Україною, наводяться визначення поняття «податкова гармонізація», надається коротка характеристика процесу формування засад гармонізації непрямих податків в рамках ЄС та в Україні.

Тенденція до гармонізації непрямих податків в рамках ЄС має об'єктивні ринкові передумови, які визначаються розвитком процесів глобалізації у міжнародних економічних відносинах. Зростання мобільності факторів виробництва, усунення перешкод для вільного руху осіб, формування глобальних ринків товарів, послуг, капіталів призводить до виникнення потреби регулювання оподаткування на наднаціональному рівні. Для держав-членів Європейського Союзу характерним є використання непрямих податків, провідну роль серед яких відіграють ПДВ та акцизи. Саме непрямі податки стали першочерговим об'єктом зближення податкових систем країн ЄС і саме в цій галузі державам-членам ЄС вдалося домогтися значних успіхів. Це можна пояснити дією декількох факторів:

по-перше, формуванням внутрішнього ринку;

по-друге, створенням системи власних ресурсів фінансування ЄС [1, с. 93].

Розглянемо ці фактори більш детально.

Однією з основних цілей ЄС є забезпеченням «чотирьох свобод» (вільного руху товарів, осіб, послуг та капіталів). Реалізація цієї мети стала можливою із формуванням внутрішнього ринку ЄС. Уперше діяльність Співтовариства починає базуватися на концепції гармонізації з прийняттям у 1985 р. Білої книги [13] – переліку заходів щодо усунення бар'єрів на шляху формування єдиного внутрішнього ринку ЄС, серед яких передбачалось усунення бар'єрів трьох видів – фізичних, технічних і податкових, які перешкоджають реалізації «чотирьох свобод; здійснення гармонізації податків шляхом прийняття директив тощо. Не випадково наголошувалось на тому, що «основною проблемою для єдиного ринку є не обсяги непрямого оподаткування, а його структура, тобто поділ на податок на додану вартість і акцизи».

Непрямі податки включаються у ціну товарів, а відтак безпосередньо впливають на конкуренцію на внутрішньому ринку ЄС. Таким чином, без зближення ставок та структури цих податків неможливо забезпечити рівні умови для господарської діяльності та конкуренції на ринку ЄС [17, с. 8]. Гармонізація непрямих податків сприяє економічній конкуренції також шляхом усунення перешкод для руху працівників та свободи здійснення економічної діяльності, чим користуються деякі держави для залучення іноземного капіталу та кваліфікованої робочої сили шляхом зниження ставок податків [28]. Проте конкуренція має бути чесною, інакше можливе зменшення прибутків, нерівномірний розподіл ресурсів тощо [20]. Таким чином, справедливо говорити про те, що гармонізація оподаткування в ЄС є «ринковою податковою гармонізацією» (за висловом Ф. Монгеллі) [23], оскільки вона є реакцією на глобалізацію міжнародних економічних від-

носин і відображає триваючий процес конвергенції податкових систем держав-членів ЄС. Процес гармонізації непрямого оподаткування в рамках Європейського Союзу далекий від завершення. В Договорі про стабільність, координацію та зближення в рамках економічного та валютного союзу [27], який було підписано 2 березня 2012 р., держави-члени ЄС визнали необхідність подальшої тісної співпраці та узгодження у сфері оподаткування. Ухвалення такого Договору було спричинено значними економічними викликами, що ставили під загрозу стабільність економіки Європейського Союзу в цілому та єврозони зокрема за останні роки. Правовою підставою здійснення подальшої гармонізації непрямих податків в рамках ЄС стала ст. 113 Договору про функціонування Європейського Союзу, яка передбачає прийняття Радою ЄС директив щодо гармонізації національних законодавств держав-членів у обсязі, потрібному для створення та функціонування внутрішнього ринку ЄС [14].

Крім того, здійснення податкової гармонізації та координації вимагало й формування валютного союзу зі спільною валютою та політикою. В умовах єдиного грошово-валютного ринку ЄС стають очевидними відмінності в оподаткуванні в окремих країнах, що перетворюється в самостійний фактор їх порівняльної конкурентоспроможності. У свою чергу, це прискорює інтеграцію податкових систем держав ЄС, дає додаткові поштовхи для розробки та здійснення конкретних заходів щодо зближення податкових політик держав-учасниць Євросоюзу. Гармонізація оподаткування розглядається як наступний крок на шляху координації економічної політики між державами-учасниками ЄС в рамках економічного і валютного союзу.

Необхідність гармонізації непрямого оподаткування в Євросоюзі пояснюється і потребою узгодження системи формування дохідної частини бюджету ЄС. Рішення Ради ЄС № 2007/436 про систему власних ресурсів від 7 червня 2007 р. [15] серед джерел поповнення бюджету ЄС, *inter alia*, закріплює також відрахування від надходження ПДВ до бюджетів держав-членів ЄС. Таким чином, податкова гармонізація сприяє досягненню фінансової автономії Європейського Союзу. Податкова гармонізація стала однією зі складових стратегії економічної інтеграції, спрямованої на «гармонійний, збалансований і сталий розвиток» і «досягнення економічного і соціального прогресу» [5].

Хоча акти ЄС й не містять визначення понять «гармонізація», «податкова гармонізація», але розуміння цього терміна впливає з контексту самих актів. Наприклад, в контексті Єдиного європейського акта 1986 р. податкова гармонізація полягає в усуненні податкових перешкод для вільного руху товарів та факторів виробництва з метою забезпечення більш ефективного розподілу ресурсів у рамках інтегрованого ринку. Таким чином, податкова гармонізація є засобом економічної інтеграції.

Однією із основних перешкод для успішного здійснення податкової гармонізації є відсутність чіткого визначення цього поняття. Визначення понять «гармонізація», «податкова гармонізація» не закріплено ні в міжнародних документах, ні в актах ЄС, ані в національно-правових актах. У доктрині склались різні підходи до встановлення змісту цих понять. Як зазначає В. Муравйов, гармонізація полягає у «приведенні норм внутрішнього права держав-членів Євросоюзу у відповідність до вимог права об'єднання з метою створення однакових правових умов для учасників ринкових відносин» [6, с. 151]. Д. Пономаренко стверджує, що гармонізація передбачає «вироблення спільного курсу держав у певній сфері правовідносин на певному етапі інтеграції» [8]. К. Яценко вказує, що термін «гармонізація законодавства» вживається у двох значеннях. У першому (широкому) розумінні він позначає процес узгодження законодавства однієї держави із законодавством іншої, актами міжнародного права або міжнародних організацій. У другому (вузькому)

значенні термін позначає спосіб зближення законодавств держав-членів ЄС за допомогою директив, які встановлюють спільну кінцеву мету правового регулювання в державах-членах [11].

Іноді податкову гармонізацію зводять до податкової координації держав у процесі інтеграції до митного або економічного союзу (Д. Доссер) [16]. Натомість інші вчені (А. Прест) стверджують, що координація є одним з етапів гармонізації, оскільки вона характеризується винятково проведенням консультацій та єдиною організацією податкових систем [24].

Д. Мітчел вказує на те, що податкова гармонізація існує тоді, коли для платників податків запроваджуються однакові або подібні ставки податку, незалежно від місця їх роботи, інвестицій тощо [22]. Проте зводити податкову гармонізацію винятково до запровадження спільної ставки податку було б надто обмежено. Так, П. Мусгрейв та Г. Копітц розглядають податкову гармонізацію широко, як процес зближення податкових систем держав для досягнення спільних цілей [21].

Існує підхід, згідно з яким податкова гармонізація полягає в «усуненні відмінностей чи суперечностей податкових систем держав або забезпечення узгодження цих відмінностей та суперечностей» (Міжнародний глосарій податкових термінів [19], визначення Т. Раундза [25]). На противагу, Т. Хітіріс надає поняттю «гармонізація» ширшого значення та виокремлює два підходи: уподібнення, згідно з яким в усіх країнах формуються однакові податкові системи, та збереження відмінностей, відповідно до якого кожна країна використовує власну податкову систему як засіб досягнення головних економічних цілей [18].

Враховуючи всі наведені дефініції, притаманну Європейському Союзу наднаціональність, слід зазначити, що процес гармонізації непрямого оподаткування характеризується зближенням податкових систем держав-членів; поступовим постійно триваючим узгодженням правового регулювання або запровадженням єдиного правового регулювання та усуненням суперечностей й суттєвих відмінностей у цій сфері; узгодженням податкової політики або формуванням єдиної податкової політики, для чого здійснюється передача частини податкових повноважень спільним наднаціональним органам; досягненням спільних цілей, насамперед економічних; та створенням рівних умов для учасників ринкових відносин.

Податкова гармонізація має важливе значення як на рівні Європейського Союзу, так і з третіми країнами, у тому числі й з Україною. Ю. Капіца зазначає, що для третіх країн термін «гармонізація» передбачає наближення до первинного права ЄС, тобто до установчих договорів [4]. На думку Л. Демиденко, з огляду на відмінності в оподаткуванні для країн Східної Європи, що зацікавлені в інтеграції, слід встановити єдині умови стягнення основних податків, які впливають на вільне пересування товарів і послуг, капіталу, робочої сили [3, с. 11], серед яких – ПДВ та акцизи. Третім країнам, в тому числі й Україні потрібно враховувати однобічний характер гармонізації, який передбачає зміни тільки в українському законодавстві [7, с. 266].

Зобов'язання здійснювати заходи із гармонізації законодавства України з правом ЄС було закріплено вже в Угоді про партнерство та співробітництво між Україною і європейськими співтовариствами та їх державами-членами 1994 р. (далі – УПС) [10], після набуття чинності якої процес гармонізації почав здійснюватись організованим чином. УПС містить окремі обов'язкові положення (*lex specialis*), щодо яких вимагається високий ступінь зближення, серед яких – і оподаткування (ст. 15). Угода не містить визначення поняття «гармонізація», а використовує терміни «зближення» (ст. 51, 76), «адаптація» (ст. 53,

77), «наближення» (ст. 60), «встановлення еквівалентних норм» (ст. 67) тощо [10]. Проте, як вказує В. Муравйов, в значенні наближення законодавства України до законодавства ЄС більшість юристів, які досліджували це питання, застосовує термін «гармонізація» [7, с. 266]. Термін «гармонізація» точно передає мету процесу приведення законодавства у відповідність до європейських приписів, оскільки передбачає формування однакових правових умов діяльності в межах спільного ринку [2, с. 52].

Основним завданням Порядку денного асоціації Україна – ЄС для підготовки та сприяння імплементації Угоди про асоціацію 2009 р. [9] (далі – Порядок денний) була визначена підготовка та сприяння процесові набуття чинності Угоди про асоціацію, подальшій політичній асоціації та економічній інтеграції України до ЄС шляхом започаткування всебічного і практичного співробітництва. У п. 7 Порядку денного серед інших питань співпраці визначено також і сферу оподаткування, зокрема непрямі податки. Проте у цьому документі не міститься визначення поняття гармонізації, лише вказується на необхідність «подальшої гармонізації законодавства України до *acquis* ЄС».

На думку В. Муравйова, широка гармонізація законодавств третіх країн з правом Євросоюзу частково відображає особливо тісний характер співпраці саме в рамках асоціацій [7, с. 289]. Як підкреслив Суд ЄС у рішенні у справі *Meryem Demirel v. Stadt Schwäbisch Gmünd*, «угода про асоціацію створює спеціальні привілейовані відносини між ЄС та країною-не членом, яка через це повинна певною мірою брати участь у системі ЄС» [12].

Підписання Угоди про асоціацію між Україною та Європейським Союзом вимагатиме приведення національного податкового законодавства України у відповідність до вимог права ЄС із виконанням положень цієї Угоди стосовно непрямого оподаткування, зокрема ст. 349, яка передбачає співпрацю у сфері оподаткування. У розділі «Оподаткування» секторальної частини Угоди про асоціацію на сторони покладаються зобов'язання застосовувати принципи належного управління, зокрема принципи прозорості, обміну інформацією, добросовісної податкової конкуренції (ст. 350); співпрацювати для вдосконалення і розвитку податкової системи та податкових органів, посилення боротьби з податковим шахрайством (ст. 351), зокрема, шахрайством і контрабандою підакцизних товарів (ст. 352). Слід враховувати, що виконання вказаних зобов'язань вимагається тією мірою, якою їх виконують держави-члени ЄС.

Підбиваючи підсумок, слід зазначити, що під гармонізацією законодавства України із правом ЄС у сфері непрямого оподаткування слід розуміти узгоджений комплекс заходів із приведення норм податкового законодавства України у відповідність до вимог первинного та вторинного права Європейського Союзу щодо непрямого оподаткування. Оскільки норми стосовно гармонізації належать до «м'якого права», від заходів, вжитих Україною в цьому напрямі, залежатиме ефективність гармонізації положень національного законодавства у сфері непрямого оподаткування з вимогами права Європейського Союзу.

### Список використаних джерел

1. Березовська І. Правові засади гармонізації податкового права в Європейському Союзі // Європейське право. – 2012. – № 2-4. – С. 91-97.
2. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : монографія / Г. М. Білецька, М. В. Кармаліта, М. О. Куц та ін. – К. : Алерта, 2012. – 222 с.
3. Демиденко Л. М. Інтеграція податкової системи України до європейського економічного простору : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.04.01 / Київський національний

- ун-т ім. Т. Шевченка. – К., 2000. – 19 с.
4. Капіца Ю. Проблемні питання гармонізації законодавства України з міжнародно-правовими нормами // Український правовий часопис. – 1999. – № 5. – С. 52-54.
  5. Клементьев М. И. Налоговая гармонизация в развитии интеграционных процессов в ЕС : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.14 / Московский государственный институт международных отношений (университет) МИД РФ. – М., 2005. – 192 л.
  6. Муравйов В. І. Вступ до права Європейського Союзу : підручник. – К. : Київ. ун-т, 2010. – 227 с.
  7. Муравйов В. І. Правові засади регулювання економічних відносин Європейського Союзу з третіми країнами (теорія і практика). – К. : Академ-Прес, 2002. – 425 с.
  8. Пономаренко Д. В. Сравнительный анализ налоговой политики Украины и Европейского Союза в сфере косвенного налогообложения // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 1. – С. 120 – 128.
  9. Порядок денний асоціації Україна – ЄС [Електронний ресурс] // Сайт Кабінету Міністрів України. – Режим доступу: [http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3fart\\_id=223286414&cat\\_id=223280190](http://www.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article%3fart_id=223286414&cat_id=223280190).
  10. Угода про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами // Офіційний вісник України. – 2006. – № 24. – С. 203. – Ст. 1794.
  11. Яценко К. В. Гармонізація податкового законодавства України з законодавством Європейських Співтовариств про непряме оподаткування : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.07 / Київський національний економічний ун-т. – К., 2005. – 222 арк.
  12. Case 12/86, Meryem Demirel v. Stadt Schwäbisch Gmünd // European Court Reports. – 1987. – P. 3719.
  13. Completing the Internal Market: White Paper from the Commission to the European Council (Milan, 28–29 June 1985) // Official Journal. – 1985. – P. 59-67.
  14. Consolidated version of the Treaty on the functioning of the European Union // Official Journal of the European Union. – 2008. – С 115. – P. 47-199.
  15. Council Decision 2007/436/EC, Euratom of 7 June 2007 on the system of the European Communities' own resources // Official Journal. – 23.06.2007. – L 163. – P. 17-21.
  16. Dosser D. British Taxation and the Common Market. – London : Charles Knight, 1973.
  17. Farmer P., Lyal R. EC Tax Law. – Oxford University Press. – 2003. – 360 p.
  18. Hitiris T. European Community Economics. – 3rd ed. – London : Harvester Wheatsheaf, 1994.
  19. IBFD International Tax Glossary / ed. by B. Larkin. – International Bureau of Fiscal Documentation, 2005.
  20. Knödel J. Indirect Taxation Within the Eu – Harmonisation Vs. Competition. – GRIN Verlag, 2009. – 28 p.
  21. Kopits G. Tax Harmonization in the European Community: Policy Issues and Analysis. – International Monetary Fund, 1992. – 115 p.
  22. Mitchel D. J. The Economics of Tax Competition: Harmonization vs. Liberalization. – 2004.
  23. Mongelli F. P. Effects of the European Economic and Monetary Union (EMU) on Taxation and Interest Spending of National Governments. – NY., 1997. – 56 p.
  24. Prest A. R. Fiscal Policy // Economic Policies of the Common Market / ed. by P. Coffey. – London : Macmillan, 1979.
  25. Rounds T. A. Tax Harmonisation and Tax Competition: Contrasting Views and Policy. Issues in Three Federal Countries // The Journal of Federalism. – 1992. – № 22. – P. 91-121.

26. Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes – Common system of value added tax: uniform basis of assessment // Official Journal. – 1977. – L 145. – P. 1-40.
27. Treaty on stability, coordination and governance in the economic and monetary union [Електронний ресурс] // Сайт Ради Європейського Союзу. – Режим доступу: <http://european-council.europa.eu/eurozone-governance/treaty-on-stability>.
28. Vanina Voglea. Fiscal Competition and Harmonization in the European Union [Електронний ресурс] // Сайт «conferinta.uav.ro». – Режим доступу: [conferinta.uav.ro/files/conferinta-2008/42.pdf](http://conferinta.uav.ro/files/conferinta-2008/42.pdf).