

УДК 341.232.

Негрич М.М.*

ТЛУМАЧЕННЯ НОРМ УСТАНОВЧИХ ДОГОВОРІВ ЄС ЩОДО ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ПРАКТИЦІ СУДУ ЄС

Стаття присвячена дослідженню норм пов'язаних з прямим оподаткуванням в рамках ДЕС та ДФЕС. Безпосередньо пряме оподаткування не згадується в установчих договорах ЄС, проте існує цілий ряд пов'язаних з цією проблемою норм. Це викликало нагальну потребу в тлумаченні ряду питань податкового регулювання з боку Суду ЄС. Відповідна практика Суду ЄС досліджена в даній статті

Ключові слова: Євросоюз, Суд ЄС, установчі договори ЄС, гармонізація прямого оподаткування в ЄС.

The article investigates the norms related to direct taxation within the TEU and TFEU. Direct taxation is not mentioned in the founding EU Treaty directly, but there is a number regulations associated with this issue. This led to the urgent need for interpretation by the Court of Justice. This is the work of the Court of Justice which is studied in this paper.

Keywords: EU, European Court, the founding treaties of the EU, harmonization of direct taxation in the EU.

Стаття посвящена исследованию норм связанных с прямым налогообложением в рамках ДЕС и ДФЕС. Непосредственно прямое налогообложение не упоминается в учредительных договорах ЕС, однако в них существует целый ряд связанных с этой проблемой норм. Это вызвало настоятельную потребность в толковании со стороны Суда ЕС. Именно эта работа Суда ЕС и исследована в данной статье.

Ключевые слова: Евросоюз, Суд ЕС, учредительные договора ЕС, гармонизация прямого налогообложения в ЕС.

Постановка проблеми. Сфера прямого оподаткування спеціально не регулюється нормами установчих договорів Європейського Союзу (ЄС). Це обумовлює особливе значення практики Суду ЄС з питань правового регулювання податкових відносин в ЄС. Тому, повністю слушною є думка П. Пістоні, що в даний час жоден фахівець з податків в Європі не зможе ігнорувати прецедентне право Суду Європейського Союзу (ЄС) у сфері прямих податків, не втративши при цьому ключ до вирішення проблем [1]. Як зазначив Суд ЄС в Справі Schumacker, «пряме оподаткування як таке не входить до компетенції ЄС, повноваження залишаються у держав-членів, проте повинні здійснюватися відповідно до законодавства Співтовариства» [2] (п. 21). Тим не менше, ряд директив і прецедентне право

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

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор В. І. Муравйов.

Суду ЄС допомагають встановити гармонізовані стандарти для оподаткування компаній та оподаткування приватних осіб. Тенденції розвитку податкових систем держав-членів Євросоюзу в умовах посилення інтеграції за вирішальної ролі в Суду ЄС в цьому процесі становлять значний інтерес для української доктрини в контексті перспективи асоціації України з ЄС. Вивчення практики Суду ЄС з податкових питань має також велике практичне значення для українських компаній, які все частіше виходять на ринок ЄС.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання пов'язані з теорією податкового права та податкового права ЄС ставали предметом дослідження цілого ряду як вітчизняних, так і зарубіжних науковців: К. Боргшмідта, Ч. Бронхі, Т. Вовка, П. Вотелла, О. М. Десятнюка, А. Б. Дриги, А. А. Ісаєва, І. Жоумард, А. Д. Каграмяна, В. А. Кашина, В. Г. Князева, А. І. Крисоватого, І. І. Кучерова, М. П. Кучерявенка, Р. Ла'єла, Я. В. Литвиненка, Г. П. Толстопятенко, П. Фармера, Д. Г. Черніка, Р. Шью, І. І. Янжула та ін. Однак окремі дослідження практики Суду ЄС з податкових питань у вітчизняній юридичній доктрині відсутні.

Формулювання цілей статті. Метою цієї статті є аналіз основних рішень Суду ЄС з питань прямого оподаткування та узагальнення основних принципів правового регулювання в ЄС в цій сфері.

Оскільки на відміну від непрямих податків, установчі договори ЄС не передбачали положень щодо зближення законодавства держав-членів стосовно прямих податків, заходи з їх гармонізації розпочалися із великим запізненням порівняно з діями, спрямованими на гармонізацію непрямих податків. При цьому, гармонізація законодавства держав-членів про прямі податки відбувається лише щодо окремих аспектів прямого оподаткування.

Здавалося, що не має потреби у координації відсоткових ставок прямих податків. Але нерідко фізичні особи висловлюють бажання проживати саме в певній країні, щоб сплачувати менше податків, або компанії (підприємства) можуть вдаватися до спроб пошуку шляхів зниження податкового тиску, що може призвести до податкової конкуренції між країнами-членами ЄС [3, с. 471]. Тому з ряду причин в ЄС поступово виникла необхідність певної гармонізації прямого оподаткування. По-перше, щоб умови конкуренції не перекручувались в Європейському Союзі, ціни на продукцію і податок на прибуток інвестованого капіталу не мають суттєво впливати в різних країнах оподаткування. Таким чином, оподаткування компаній в одній країні за рівнем, нижчим, ніж в іншій потребує субсидій, що несумісне з єдиним ринком [4, с. 7].

Зважаючи на вищевикладене, угорський дослідник Б. Бекеш дає таке подвійне визначення податкового права ЄС, в галузі прямого оподаткування:

1) «зведення норм, викладених в основних джерелах права і рішення судів, які застосовуються установами Європейського Союзу»;

2) У більш широкому сенсі, «охоплює уявну податкову систему, визначену негативною гармонізацією, в якій містяться всі принципи, які повинні бути присутніми у будь-якій податковій системі держав-членів в якості попередньої умови для дотримання права ЄС» [5, с. 7].

Перш за все, гармонізація прямого оподаткування в ЄС має на меті запобігання ухиленню від сплати податків і усунення подвійного оподаткування. Крім цього, гармонізація оподаткування компаній має на меті на запобігання спотворенню конкуренції (зокрема, у зв'язку з інвестиційними рішеннями) і втратою державних доходів у результаті податкової конкуренції та зменшення можливостей для маніпуляцій обліком.

Як вже зазначалось, установчі договори ЄС не містять особливих положень про політику інститутів в цій області інтеграції. Це було пов'язано з кількома причинами:

- 1) незначним впливом прямих податків на функціонування єдиного ринку;
- 2) небажання держав-членів обмежувати власну компетенцію, пов'язане з усвідомленням того факту, що прямі податки можуть служити корисними інструментами для досягнення різних економічних чи соціальних цілей [6, с. 20].

Тому всі рішення інститутів ЄС з прямих податків приймаються на основі принципу субсидіарності [7, с. 680], передбаченого в установчому договорі. Правовою підставою для такої діяльності інститутів ЄС стала свого часу стаття 94 Договору про ЄСп [8, с. 168] (тепер – ст. 115 Договір про функціонування ЄС (ДФЄС)), яка передбачає, що «Рада за пропозицією Комісії та після консультацій з Європейським Парламентом і Економічним і соціальним комітетом приймає однотайно директиви про зближення законодавчих, регламентарних та адміністративних положень держав-членів, які надають безпосередній вплив на створення і функціонування внутрішнього ринку». На сьогодні на основі згаданої статті ЄС прийняв чотири директиви, спрямовані на зближення законодавства держав-членів в сфері прямого оподаткування.

Як характеризує ст. 115 ДФЄС проф. Кашкін, вона закріплює додаткові (резервні) повноваження ЄС з регулювання суспільних відносин в рамках внутрішнього ринку. Зазначені повноваження можуть використовуватися в тому випадку, якщо в інших частинах, розділах, главах установчих документів не передбачені спеціальні положення про прийняття інститутами ЄС заходів з конкретного питання інтеграції, а виявлені розбіжності в законодавствах держав-членів з даного питання заважають ефективному функціонуванню внутрішнього ринку Союзу [9, с. 52].

Крім того, ст. 65 ДФЄС обмежує вільний рух капіталу, дозволяючи державам-членам проводити відмінності між платниками податків, що знаходяться в неоднакових умовах щодо їх місця проживання або місця інвестування капіталів. Певним чином розтлумачує цю норму ст. 7 Регламенту 1612/68 про свободу пересування працівників у межах ЄС, яка вимагає, щоб всі працівники, які є громадянами держав-членів, користувалися на території інших держав-членів тими ж податковими пільгами, що й громадяни, що працюють там [10, с. 475]. Також, в рішенні 1995 р. зі справи Шумакера, Суд ЄС заявив, що ст. 45 ДФЄС щодо свободи пересування працівників має пряме відношення до податків та соціального забезпечення. Згідно з цим рішенням норма цієї статті про свободу пересування працівників тягне за собою «скасування будь-яких дискримінацій за національною ознакою..., що стосуються найму, винагороди та інших умов праці та зайнятості». Крім того, в справі Verkooyen Суд зазначив, що зміст терміну «рух капіталу» в ст. 63 ДФЄС залишається невизначеним [11] (п. 27). В той же час незважаючи на дозволене в ст. 65 (1) (а) ДФЄС право держав-членів встановлювати податкові розмежування між резидентами і нерезидентами з точки зору обкладання руху капіталів, Суд вказав, що, хоча пряме оподаткування знаходиться у межах їх компетенції, держави-члени повинні здійснювати цю компетенцію відповідно до законодавства ЄС (Verkooyen п. 32, Weidert / Paulus п. 12). В кожному разі, в ст. 65 (3) ДФЄС вказано, що національні обмеження, зазначені в пунктах 1 і 2 ст. 65 не можуть бути засобом довільної дискримінації або прихованого обмеження на вільний рух капіталу (Verkooyen п. 44, Manninen п. 28). Тому необхідне встановлення межі між нерівним поводженням, яке допускається за ст. 63 (1) (а), і довільною дискримінацією, яка заборонена ст. 63 (3) ДФЄС. Головною відмінністю з т.з. оподаткування при цьому буде діяльність в загальних інтересах, зокрема по відношенню до згуртованості податкової системи (Verkooyen п. 43). Для того, щоб виправдати відмінність у поводженні з різними категоріями дивідендів не потрібно виходити за рамки того, що необхідно для досягнення мети законодавства [12, с. 11].

Проблема з поняттям недискримінаційних обмежень полягає в тому, що вони явно не включають «об'єктивно порівнянних ситуацій». Таким чином, національні заходи, як складова дискримінації, ніколи не можуть бути виправдані доктриною розумного підходу. Це Суд прямо заявив в Справі C-311/97 Royal Bank of Scotland: «Відповідно до встановленого прецедентним правом, тільки чітке положення про відступ, наприклад, стаття 56 Договору про ЄС (зараз – 63 ДФЄС), може зробити таку дискримінацію сумісною з законодавством ЄС» [13] (п. 32).

З метою перевірки на дискримінаційність, податок, що перевіряється, згідно зі ст. 110 ДФЄС має відповідати двом вимогам: податок на імпорتنі товари не повинен перевищувати той, яким обкладаються такі самі вітчизняні товари, і він не повинен надавати непрямого захисту іншим товарам. Відповідно до висновків Суду ЄС, друга вимога є додатковою до першої. Вона забороняє будь-яке внутрішнє оподаткування, що накладає більший податок на імпортовані товари, ніж на вітчизняні, які конкурують з ними, – навіть незважаючи на те, що вони можуть не бути подібними в розумінні першої вимоги (п. 234) [14, с. 223].

Також, згідно ст.ст. 110-113 ДФЄС державам-членам потрібно «вступити в переговори» про скасування подвійного оподаткування в рамках ЄС, а згідно ст. 55 ДФЄС заборонена дискримінація між громадянами держав-членів, яка стосується їх участі в капіталі компаній. Проте, більшість нормативного матеріалу держав-членів ЄС в області прямого оподаткування, виходять за рамки законодавства ЄС. Розгалужена мережа двосторонніх податкових угод за участю як членів ЄС і третіх країн охоплює оподаткування транскордонних потоків доходів.

І на останок, згідно ст. 21 (1) ДФЄС, кожен громадянин Союзу має право вільно пересуватися і проживати на території держав-членів, з урахуванням обмежень, встановлених установчим договором і заходів, прийнятих на його виконання. В доктрині стверджується, що ст. 21 Договору є загальним принципом права ЄС, який не повинен бути витлумачений лише, як такий, що обмежений фізичними особами, його слід інтерпретувати також, як такий, що відноситься до компаній та інших юридичних осіб [15, с. 24].

Узагальнюючи всі існуючі дискримінаційні обмеження, і аналізуючи підходи до них, що відображені у практиці Суду ЄС, який розглядає відповідні спори в сфері прямого оподаткування, в т.ч. пов'язані з оподаткуванням на основі проведенням різниці між резидентами і нерезидентами або з урахуванням стану джерела доходу, можна виділити такі основні питання, що тлумачились Судом ЄС:

- Питання податкового тягаря, в тому числі право на певний внутрішній податковий режим для певної категорії платників податків, таких як постійне представництво (Справи Avoir Fiscal, Commerzbank, Futura, Royal Bank of Scotland і т.п.) або інших нерезидентів (прикордонних трудящих) (Справи Schumacker, Wielockx і т.п.) і визначення оподаткованої особи або групи (Справи Zurstrassen, Metallgesellschaft).

- Питання частоти сплати податків і особливостей їх податкової бази, такі, як вид доходу і його обкладання податком у разі транскордонного переміщення (податок на нарахований, але не нереалізований приріст капіталу порівняно з податком на доходи від приросту капіталу), утримання бізнес-витрат, у тому числі страхових внесків, збитків, стягнення аліментів та методи оцінки активів і розрахунку податкового збору (див. більшу частину прецедентного права Суду ЄС з прямого оподаткування: справи Bachtmann, Daner, Skandia, Schilling, De Lasteyrie du Sail Ian I, N. Safir, Bent Vestergaard, XAB/YAB, Geritse, Scorpio, Centro Equestre da Leztria Grande: Metallgesellschaft, Bosal, Weidert-Paulus,

Keller Holding, Lankhorst-Hohorst, Thin Cap Group Litigation, Lanuners & Van Cleeff, Fournier, Eurowings, ICI, Futura і т.п.).

- Внутрішні виключення або податкові пільги стосовно подвійного оподаткування, ставки та податкові прогресії (Справи Baars, Verkooijen, Lenz, Holböck, Maninnen, Meilicke, ACT Group Litigation, FI I Group Litigation, Orange European Smallcap Fund, Royal Bank Scotland і т.п.), хоча здається, що держави-члени можуть вільно вибирати спосіб усунення подвійного оподаткування, навіть якщо він має обмежувальний вплив (справи Gilly, FII Group Litigation, Columbus Container).

- Боротьба зі зловживаннями становищем (справи Cadbury Schweppes, Lankhorst-Hohorst, Thin Cap Group Litigation, Lammers & Van Cleeff, Lasertec, Talotta і т.п.).

- Адміністративні процесуальні норми, такі як утримання податків, податкових декларацій, відстрочка оподаткування в залежності від забезпечення безпеки, погашення податку та обміну інформацією (справи Biehl, Schumacker, Commerzbank, Futura, Bent Vestergaard, Gerritse, N. Scorpio, Centro Equestre da Lezfria Grande і т.п.) [16, с. 29 – 30].

В підсумку всі аргументи, які держави-члени наводять, як причини для конкретної дискримінації та обмежень, і які Суд ЄС зазвичай не бере до уваги, такі:

- відсутність підстав для гармонізації прямих податків;
- платник податків має можливість досягти тієї ж мети в альтернативній економічній структурі (наприклад, заснування представництва, а не філії);
- існуючий збиток компенсується іншими перевагами (наприклад, хоча країна не обкладає податками дискримінаційним чином, конкретний дохід в іншій країні звільняється від оподаткування);

- низькі податкові ставки для конкретного доходу, що підлягає виплаті платником податків в іншій державі-члені;

- забезпечення ефективності фінансового аудиту, труднощі у сфері державного управління в галузі правоохоронної діяльності та реалізації;

- уникнення подвійного оподаткування, що може компенсувати шкідливі національні правила;

- захист податкової бази, запобігання скороченню податкових надходжень;

- збереження єдності податкової системи.

У той же час ряд аргументів держави-члена було прийнято, у тому числі:

- боротьба з ухиленням від сплати податків і податковим шахрайством;

- забезпечення балансу прав оподаткування між державами-членами [5, с. 9-10].

Подальшу роботу в напрямку гармонізації в сфері прямого оподаткування здійснювали вже органи ЄС, причому, як «статутні» (Комісія), так і нестатутні – спеціально створені комітети. Першим свої пропозиції надав Комітет Ньюмарка, який встановив, що відмінності в загальному оподаткуванні в державах не можуть вплинути на умови конкуренції всередині Співтовариства. Навпаки, відмінності податкових баз і структур податків мають такий ефект. Таким чином, гармонізація в області прямого оподаткування буде послідовним і логічним кроком у відношенні:

- податків на доходи компаній, за умови прийняття «дворівневого методу» або «методу роздільної ставки» оподаткування розподіленого і нерозподіленого прибутку, в результаті застосування яких корпоративний податок частково відшкодовується у відношенні розподіленого прибутку;

- податків, що мають прямий вплив на рух капіталу, таких як податок на операції з капіталом, податок на відсотки і дивіденди.

Відповідно, на рівні Співтовариства виникла б необхідність в ухваленні відповідних заходів, які б компенсували втрати доходів національних бюджетів в результаті проведення гармонізації [17].

В підсумку із аналізу відповідної практики Суду ЄС є можливість вивести певні принципи, що застосовуються стосовно прямого оподаткування в ЄС:

- принцип платоспроможності платника (при визначенні місця оподаткування Суд частіше за все схиляється до того, що до уваги треба брати місце постійного мешкання платника, де місцеве законодавство враховує його сімейний та соціальний статус і т.п.);
- принцип оподаткування чистого доходу;
- принцип заборони зловживання правом;
- принцип територіальності [16, с. 39-43].

Отже, можемо стверджувати, що впровадження спільної бази нарахування податку на доходи юридичних осіб обмежить або повністю ліквідує більшість бар'єрів, що стоять на шляху транскордонної діяльності в рамках ЄС, до яких слід віднести насамперед:

- подвійне оподаткування;
- внутрішні ціни у випадку транскордонної діяльності;
- диференційований підхід до резервів у випадку транскордонної консолідації підприємств;
- вибір місця оподаткування прибутків або капітальних збитків у випадку транскордонної реструктуризації підприємств;
- відшкодування збитків на підприємстві, що працює у кількох державах-членах ЄС.

Список використаних джерел

1. Проблемы становления европейского международного налогового права // Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины. / отв. ред. Д. В. Винницкий. – СПб. : Издательский Дом С.-Петербур. гос. ун-та, Издательство юридического факультета СПбГУ, 2006. – С. 351-367.
2. Judgment of the Court of 14 February 1995. Finanzamt Köln-Altstadt v Roland Schumacker. Reference for a preliminary ruling: Bundesfinanzhof – Germany. Article 48 of the EEC Treaty – Obligation of equal treatment – Taxation of non-residents' income. Case C-279/93 // European Court Reports. – 1995. – P. I-225.
3. Дмитренко Г. Податкова система Європейського Союзу / Г. Дмитренко // Вісник Української Академії державного управління. – № 2. – 2003. – С. 470-475.
4. Муссіс Н. Вступ до ЄС. Оподаткування. / Н. Муссіс. – Т. 6. – К., 1999. – 31 с.
5. Bekes B. Direct taxation in the European Union theses of the doctoral dissertation / B. Bekes. – Budapest, 2012. – 25 p.
6. Introduction to European Tax Law: Direct Taxation. / Edit. M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer. – Wien: Linde Verlag, Published by Spiramus Press, 2008. – 186 p.
7. Европейское право. Право Европейского Союза и правовое обеспечение защиты прав человека: учебник / Под общ. ред. Л. М. Энтина. – М. : Норма, 2008. – 960 с.
8. Долята С. Ініціативи у сфері гармонізації податків із доходів юридичних осіб у державах-членах Європейського Союзу / С. Долята // Світ фінансів. – № 2. – 2010. – С. 168-178.
9. Европейский Союз: основополагающие акты в редакции Лиссабонского договора с комментариями / ред. Кашкина С. Ю. – М. : Издательство : Инфра-М, 2008. – 704 с.
10. Council Regulation (EEC) № 1612/68 of 15 October 1968 on freedom of movement for workers within the Community // OJ. English Special Edition. – 1968 (II). – P. 475.

11. Judgment of the Court of 6 June 2000. *Staatssecretaris van Financiën v B.G.M. Verkooijen*. Reference for a preliminary ruling: *Hoge Raad – Netherlands*. Free movement of capital – Direct taxation of share dividends – Exemption – Limitation to shares in companies whose seat is within national territory. Case C-35/98. // *European Court reports*. – 2000. – P. I-4071.
12. Altenburger P.R. *Principles of EU Tax Law – Direct Taxation*. [Електронний ресурс] / Altenburger P.R. – 2005. – 14 p. Режим доступу : http://www.altenburger.ch/uploads/tx_altenburger/pa_2005_Principles_of_EU_Tax_Law.pdf.
13. Judgment of the Court (Fifth Chamber) of 29 April 1999. *Royal Bank of Scotland plc v Elliniko Dimosio (Greek State)*. Reference for a preliminary ruling: *Dioikitiko Protodikeio Peiraios – Greece*. Freedom of establishment - Tax legislation – Tax on company profits. Case C-311/97 // *European Court reports*. – 1999. – P. I-2651.
14. Judgment of the Court of 4 April 1968. *Firma Fink-Frucht GmbH v Hauptzollamt München-Landsbergerstrasse*. Reference for a preliminary ruling: *Finanzgericht München – Germany*. Case 27-67 // *European Court Reports*. English special edition. – 223 p.
15. Pistone P. *The Impact of Community Law on Tax Treaties*. / P. Pistone. – The Hague/London/ New York: Kluwer, 2002. – 424 p.