

О. О. Коліжук, аспірант кафедри європейської інтеграції Національної академії державного управління при Президентіві України

НАПРЯМИ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКОВОЇ ПОЛІТИКИ УКРАЇНИ ДО НОРМ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Розвиток процесу європейської інтеграції вимагає від України здійснення поступальних кроків, спрямованих на гармонізацію національного законодавства до законодавства держав – членів ЄС. Особливо гостро це завдання стоїть відносно поліпшення правового регулювання у галузі оподаткування. Розгляду проблем формування податкової політики в країнах – членах ЄС та в Україні присвячено цю статтю.

Развитие процесса европейской интеграции требует от Украины осуществления поступательных шагов, направленных на гармонизацию национального законодательства с законодательством государств – членов ЕС. Особенно остро это задание стоит относительно улучшения правового регулирования в сфере налогообложения. Рассмотрению проблем формирования налоговой политики в странах – членах ЕС и в Украине посвящена данная статья.

Development of process of European integration requires from Ukraine realization of forward steps of directed on harmonization of national legislation to the legislation of the states – members of ES. Especially sharply this task stands in relation to the improvement of the legal adjusting in industry of taxation. To consideration of problems of forming of tax policy in countries – members of ES and this article is devoted in Ukraine.

Ключові слова. Європейська інтеграція, Європейський Союз, податкові кредити, норми оподаткування, податкові пільги.

Вступ. Ефективне реформування системи державного управління у сфері зовнішньоекономічної діяльності можливе лише за умови вдосконалення всіх механізмів її реалізації, чільне місце серед яких посідає механізм правового регулювання. Важливим чинником поліпшення правової системи України в напрямі гармонізації чинного законодавства до вимог ЄС є її участь у конвенціях Ради Європи, які встановлюють спільні для цієї організації та Європейського Союзу стандарти. При цьому адаптація законодавства України має ґрунтуватися на реформуванні правової системи та поступовому її приведенні у відповідність до європейських стандартів, включаючи приватне, митне, трудове, фінансове, податкове законодавство, законодавство про інтелектуальну власність, охорону праці, охорону життя та здоров'я, навколишнє природне середовище, захист прав споживачів, технічні правила і стандарти, транспорт, а також інші галузі, визначені Угодою про партнерство та співробітництво [1].

© **О. О. Коліжук, 2009**

Проблема вдосконалення вітчизняної податкової системи не нова. Вона досить широко дискутується провідними науковцями. Вагомий внесок з дослідження проблем у сфері оподаткування зробили В. Буряковський, В. Кармазін, П. Гега, Л. Доля, В. Завгородній, Ю. Козак, К. Сандровський та інші. Проте процеси інтеграції України до світового економічного простору щоразу ставлять нові питання стосовно наближення вітчизняного податкового законодавства до міжнародних стандартів, які потребують наукового осмислення.

Постановка завдання. Основна мета статті – висвітлення досвіду зарубіжних країн щодо адаптації національного податкового законодавства до загальноєвропейських стандартів оподаткування з урахуванням особливостей та інтересів розвитку національних економік.

Результати дослідження. Повномасштабна гармонізація національного законодавства має відбуватися за двома напрямками: по-перше, застосування у міжнародних відносинах інтеграційних норм, що містяться в юридичних актах прямої дії (установчі договори, регламенти), по-друге, ухвалення обов'язкових рішень щодо зближення податкової політики в країнах – членах ЄС та в Україні, на якій ми зупинимось більш детально.

Правове регулювання податків у ЄС визначається сформованими підходами до проведення інтеграційної податкової політики і вибором найбільш ефективних юридичних засобів для досягнення цілей співтовариства.

Особливість регулювання податків полягає в тому, що в його основу покладено принцип гармонізації податкового законодавства держав – членів Євросоюзу, реалізований у процесі створення і застосування різних правових форм, у яких втілюються норми інтеграційного права, створювані інститутами ЄС [2].

Податок на прибуток юридичних осіб устанавлено в усіх країнах – членах ЄС і є так само, як і в Україні (податок на прибуток підприємств), поряд з податком на додану вартість і податком з доходів

фізичних осіб, одним з найбільш важливих джерел доходів, що відіграють значну роль у формуванні доходної частини бюджетів країн.

Розбіжності у правовому регулюванні податку на прибуток юридичних осіб в окремих державах, як правило, пов'язані з особливостями визначення деяких його елементів.

Так, суб'єктами оподаткування є юридичні особи, засновані у формі корпорацій та орієнтовані у своїй діяльності на одержання прибутку. Тому цей податок ще називають прибутковим податком з корпорацій, або *корпоративним податком*.

Юридичні особи, статутні документи котрих не передбачають як мету їхньої діяльності отримання прибутку, не є платниками прибуткового податку. До них належать організації некомерційного характеру: церкви, політичні партії, громадські об'єднання, клуби, пенсійні фонди тощо. Кошти, які вони мають і одержують від третіх осіб, повинні витратитися тільки на статутні цілі та не можуть здійснювати комерційну діяльність [2]. Інакше вони позбавляються статусу безподаткової організації і стають платниками корпоративного податку на загальних засадах.

Юридичні особи обкладаються прибутковим податком незалежно від того, є вони резидентами даної держави чи ні (резидентство – один із критеріїв визначення відношення юридичної особи до податкової юрисдикції держави, який полягає в тому, що резидентом визнається юридична особа, центр фактичного управління якої розташовується на території даної держави). При цьому вони несуть різний податковий тягар на території певної держави, оскільки в основу розрахунку їх бази оподаткування покладено різні принципи.

Ставки податку на доходи корпорацій у країнах Західної Європи коливаються від 28 % у Фінляндії та Швеції, 30–35 у Великобританії, Франції та Іспанії, до 40–41 % у Німеччині та Бельгії відповідно, в колишніх країнах соцтабору: Польща – 24 %, Болгарія – 25, Чехія – 31, у пострадянських країнах: Естонія – 18, Латвія – 25, при середньостатистичних даних по 17 країнах – 34,8 % [2].

База оподаткування визначається відповідно до принципу чистого доходу.

З валового доходу відраховують витрати, перелік яких установлюється законами. До них належать витрати, пов'язані з виробничою діяльністю, відрахування до амортизаційних фондів, на заробітну плату, рекламу тощо [3].

Для визначення бази оподаткування важливі *принципи територіальності й резидентства*. Відповідно до першого з них оподаткуванню в державі підлягають лише ті доходи юридичних осіб, що отримані на його території. А доходи, отримані за межами даної держави, не зараховуються до бази оподаткування прибутковим податком. Принцип резидентства означає, що податок сплачується в державі, резидентом якої є юридична особа, незалежно від місця одержання прибутку.

У державах ЄС, багато компаній яких мають транснаціональний характер і одержують значну частину прибутку за кордоном, переважно дотримуються принципу резидентства, не відмовляючись у разі потреби і від правила територіальності.

У структурі корпоративного податку особливий інтерес, з погляду гармонізації законів, викликає порядок його розрахунку.

Законодавство країн – членів ЄС закріплює різні підходи до оподаткування прибутку юридичних осіб, проте усю їх розмаїтість можна звести до декількох основних схем. Так, у Бельгії, Голландії, Люксембурзі та Швеції передбачено *повне оподаткування прибутку*, тобто прибуток компанії оподатковується корпоративним податком, а згодом, одержавши частину прибутку, акціонери сплачують з нього особистий прибутковий податок.

В інших європейських державах з *метою уникнення подвійного оподаткування, база оподаткування регулюється на рівні акціонерів*. Ця схема реалізується двома способами. Наприклад, у Великобританії, Ірландії та Франції суми податку, сплаченого корпорацією, частково зараховуються під час визначення сукупного оподаткованого особистого доходу, частину якого становлять дивіденди, отримані акціонером цієї корпорації, а в Австрії та Данії (незалежно від сплати корпоративного податку компанією) від податку частково звільняються дивіденди, отримані акціонером.

У Фінляндії, ФРН, Іспанії та Португалії закон передбачає можливість зменшення оподаткування на рівні компанії. За такої схеми прибуток компанії поділяється на той, що розподіляється, і той, що не розподіляється. Для прибутку, що розподіляється у формі дивідендів, установлюються або більш низькі ставки податку (ФРН, Португалія), або часткове звільнення від нього (Фінляндія, Іспанія). У деяких країнах прибуток, що розподіляється, цілком звільняється від податку на рівні компанії (Греція) або на рівні акціонерів (Італія). При цьому слід мати на увазі, що національне законодавство може комбінувати способи розрахунку корпоративного податку і передбачати можливість застосування різних схем – залежно від конкретних цілей податкової політики [2].

Іншим важливим аспектом державного регулювання у сфері оподаткування є податкові пільги. Це факультативний, але дуже важливий елемент податкової системи, за допомогою якого держава вирішує питання своєї економічної політики. Оперуючи податковими пільгами, держава стимулює ті види економічної діяльності й у тих секторах економіки, які, на їх погляд, потребують додаткових інвестицій.

Як правило, податкове законодавство передбачає досить великий перелік пільг, серед яких можна виділити встановлення норм прискореної амортизації, податкові кредити й відстрочки сплати податків.

Установлення норм прискореної амортизації дає можливість компаніям у більш стислий термін, ніж за пропорційної (звичайної) амортизації, відшкодувати свої витрати до закінчення терміну фізичного й морального зносу активів, що підлягають амортизації (споруд, машин, устаткування, патентів, авторських прав та ін.). Таким чином, вибравши норми амортизаційних відрахувань до закінчення терміну служби активів, компанії утримують у себе частину прибутку, не включаючи його до бази оподаткування [4].

За допомогою податкових кредитів розв'язуються соціальні проблеми. Вони покликані забезпечити виконання багатьох соціально-економічних завдань держави, зокрема, стимулювати інвестиції.

Інвестиційний податковий кредит являє собою відрахування із суми нарахованого податку частини (відсотка) або всієї суми інвестицій, здійснених (у поточному році) у капіталомісткі сектори економіки або виробництво з низькою нормою прибутку. Зовнішньоекономічну діяльність можна розвивати за допомогою закордонного податкового кредиту, який полягає у відрахуванні податків, сплачених за кордоном, із суми податку, обчисленого в країні, резидентом якої є платник податків. Зайнятість населення забезпечуватиме кредит для стимулювання зайнятості. Тоді з суми податку відраховується частина коштів, що направляються платником податків для фінансування програм забезпечення зайнятості населення в регіонах зі складною соціальною структурою і високим рівнем безробіття. У деяких країнах, наприклад у Франції і ФРН, законодавство передбачає більше десяти видів податкових кредитів.

Відстрочка сплати податку надається на певний термін (від одного до декількох років) з метою створення сприятливих економічних умов для розвитку певних видів виробництва або іншої економічної діяльності. Наприклад, у Франції така відстрочка надається у разі реорганізації компанії; у Великобританії вона діє стосовно деяких доходів, отриманих за кордоном.

Національне законодавство передбачає багато інших видів пільг з корпоративного податку, спрямованих на стимулювання участі підприємств (організацій) у реалізації державних соціально-економічних програм. Поряд із "соціальними" податками пільги з корпоративного оподаткування – це невід'ємні джерела фінансування національних соціальних програм і тому розглядаються державами як предмет виняткової податкової компетенції, що не підлягає перерозподілу на користь ЄС. Єдиний інститут співтовариств, із втручанням якого держави змушені погодитися, – це Європейський суд, що проводить політику заборон дискримінації за ознакою громадянства, вимагаючи встановлення загального правового режиму резидентів і нерезидентів у питаннях оподаткування прибутку, а отже, і надання податкових пільг.

Розбіжності у структурі прибуткових податків з фізичних і юридичних осіб означають різний податковий тягар у країнах – членах ЄС. У рамках національної юрисдикції це цілком узгоджується з конституційними принципами і податковим суверенітетом держави, однак в умовах Економічного й Валютного союзу може призвести до дискримінації за ознакою громадянства [5]. Розв'язання цієї проблеми, так само, як і будь-якої іншої, пов'язаної з особливостями національного правового регулювання податків, залежить від чіткого розмежування податкової юрисдикції держав і співтовариств, визначення принципів інтеграційного податкового права, включаючи *принцип федералізму*. Цього можна досягти, закріпивши положення доктрини в нормативних актах або роз'яснивши їх у рішеннях суду ЄС.

Виходячи з того, що Конвенція ЄС не передбачає чітких конкретних рамок гармонізації прямих податків, що справляються на території ЄС, мета податкової політики ЄС у галузі прямих податків – створити для компаній різних країн – членів ЄС у межах спільного ринку такі правові умови, які відповідали б аналогічним умовам внутрішнього ринку цих країн. Однією зі складових цієї політики є *визначення податкових правил*, які повинні бути нейтральними з погляду конкуренції в ЄС і в той же час підвищувати конкурентоспроможність європейських компаній на міжнародному рівні.

Предмет гармонізації – це закони країн – членів ЄС, які регулюють податок на прибуток, що його сплачують юридичні особи. Правовою основою ухвалення відповідних рішень Комісії та Ради є ст. 100 Договору про ЄС, що передбачає можливість гармонізації прямих податків тією мірою, якою вони прямо стосуються створення і функціонування спільного ринку [1]. Гармонізація прямого оподаткування компаній опосередковано стосується доходів фізичних осіб, які є їхніми акціонерами та отримують частину свого річного доходу у формі розподілених компанією дивідендів.

У цілому гармонізація оподаткування доходів юридичних осіб спрямована на усунення податкових перешкод процесу концентрації організацій та підприємств і стимулювання таким чином створення транснаціональних європейських компаній, які спроможні успішніше конкурувати з компаніями третіх країн, також ухвалення спільних підходів щодо методів розрахунку бази оподаткування корпоративних податків і усунення подвійного оподаткування.

Так, нині, з одного боку, податкове законодавство країн – членів ЄС має серйозні розбіжності й містить норми, що перешкоджають формуванню спільних підходів, а потім і спільних правил оподаткування доходів компаній, а це негативно впливає на їх інвестиційні можливості. Проведені дослідження показали, що національний податковий режим – найважливіший фактор розміщення інвестицій. У разі створення виробничого підприємства 48 % опитаних європейських бізнесменів назвали цей фактор як основний для вибору місця інвестицій: якщо це стосується фінансових установ, то значення податкового фактора сягає 78 % [6]. З іншого боку, податковий суверенітет є тією частиною суверенітету, яку країни-члени готові обмежити лише в останню чергу. Беручи до уваги державний суверенітет щодо непрямих податків, який багато в чому розділений з інститутами ЄС, країни-члени намагаються зберегти у своєму повному віданні прямі податки, що посідають другу, а в деяких країнах і першу позицію поміж податковими доходами бюджету.

Удосконалюючи механізм справляння податку на прибуток підприємств в Україні [6], слід пам'ятати: саме перший фактор визначає поведінку держав у сфері податкової політики, оскільки її економічна користь у межах міжнародного розподілу праці та конкуренції очевидна. Отже, нова законодавча база України у сфері оподаткування має відображати традиції існуючої податкової системи й відповідати світовим тенденціям розвитку податкових систем. В Україні необхідно формувати податкову політику, спрямовану на побудову стабільної та зрозумілої системи оподаткування, зменшення податкового тягара і забезпечення збалансованості інтересів держави та суб'єктів господарювання, у даному випадку – юридичних осіб.

Висновки. Таким чином, незважаючи на розбіжності стосовно правового регулювання даного податку в окремих державах, що, як правило, пов'язані з особливостями визначення деяких його елементів, основні критерії справляння цього податку в країнах – членах ЄС залишаються незмінними, і саме вони мають бути покладені в основу реформування цього податку в Україні. Загалом механізм оподаткування доходів юридичних осіб в Україні передусім має стати прозорим, порядок нарахування – простим і зрозумілим для всіх платників податку. Цього ми чекаємо і від Податкового кодексу України, робота над яким триває.

Офіційно проголошений намір України про інтеграцію в Європейський Союз передбачає реформування податкової системи, для чого чинні норми та положення, що регулюють процес оподаткування, необхідно змінити відповідно до обраних пріоритетів і напрямів розвитку податкової системи, вибудувати їх у впорядковану, єдину, логічно узгоджену систему, адаптувати її до податкового законодавства ЄС.

Розв'язання позначених проблем має спиратися на зважену та науково обґрунтовану державну податкову політику, напрями формування якої потребують подальших наукових розвідок.

Література

1. Сандровский К. К. Международное таможенное право [Текст] : учебник. – 3-ье изд., стер. / Сандровский К. К. – К. : Знання, КОО, 2002. – 461 с.
2. Козак Ю. П. Міжнародне оподаткування [Текст] / Козак Ю. П. – К. : ЦУЛ, 2003. – 550 с.
3. Завгородний В. П. Налоги и налоговый контроль в Украине [Текст] / Завгородний В. П. – К. : А.С.К., 2003. – 432 с.
4. Буряковский В. В. Налоги [Текст] / В. В. Буряковский, В. Я. Кармазин и др. – Днепропетровск : Пороги, 1998. – 614 с.
5. Гега П. Т. Основи податкового права [Текст] : навч. посіб. – 3-тє вид., випр. і доп. / П. Т. Гега, Л. М. Доля. – К. : Знання, КОО, 2003. – 302 с.
6. Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про оподаткування прибутку підприємств” від 22.05.1997 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу : www.rada.gov.ua.