

Станіслав ДОЛЯТА

ІНІЦІАТИВИ У СФЕРІ ГАРМОНІЗАЦІЇ ПОДАТКІВ ІЗ ДОХОДІВ ЮРИДИЧНИХ ОСІБ У ДЕРЖАВАХ- ЧЛЕНАХ ЄВРОПЕЙСЬКОГО СОЮЗУ

Обґрунтовано необхідність та доведено доцільність гармонізації податків із доходів юридичних осіб у країнах Євросоюзу. Розкрито завдання процесу гармонізації податкових систем у країнах ЄС, зокрема щодо запобігання подвійного оподаткування, оптимізації податкових ставок, насамперед непрямих податків та ліквідації недоліків, що уможливають ухилення від сплати податків.

Заходи у сфері гармонізації прямих податків у країнах ЄС розпочалися із великим запізненням порівняно з діями, спрямованими на гармонізацію непрямих податків. Правовою підставою для цих дій стала свого часу стаття 94 Угоди про Європейське Співтовариство.

Позитивні зрушення у сфері гармонізації непрямих податків виявилися значно меншими порівняно зі сферою прямих податків, насамперед через те, що в процесі становлення ринку визнано, що ці податки безпосередньо не є рушіями конкуренції [3, 130]. Крім того, країни-члени ЄС не були одностайні щодо правової гармонізації цих податків [7, 49].

Таким чином, сфера непрямих податків в основному надалі належить до виняткової компетенції держав-членів ЄС. Крім свободи у сфері формування непрямих податків, їх структура повинна бути узгоджена із чотирма формами свободи – вільний рух товару, осіб, послуг і капіталу, а також право на підприємництво для фізичних і юридичних осіб, а отже, не може безпосередньо порушувати конкуренцію; однак інституції співтовариства можуть втручатися у національне регулювання цих податків у тій сфері, де вони порушують ці свободи.

Крім багатьох ініціатив, у 60-х рр. ХХ ст. почали здійснюватися спроби провести гармонізацію податків на прибуток підприємств (зокрема, доповідь комісії Ноймарка, 1962 р., меморандум Європейської Комісії, 1967 і 1969 рр., доповідь Рудінга, 1992 р.). У результаті положення щодо прибуткового податку залишаються практично гармонізованими [12]. Однак реальні дії у цій сфері були здійснені лише на початку 90-их рр. ХХ ст.

Ініціативи і спроби провести гармонізацію податків на доходи юридичних осіб у країнах-членах ЄС набрали вигляду концепції оподаткування на основі уніфікованих ставок прибуткового оподаткування та спільної податкової бази, а в її межах – консолідованої податкової бази малих і середніх підприємств згідно із засадами країни походження.

Ці ініціативи були зосереджені також на вирішенні поточних проблем, що порушують гарантовані договором ЄС форми свободи і запобігають явищам подвійного оподаткування. Такі дії відображені в угодах Ради дійсних країн-членів ЄС.

Концепція уніфікації ставок податків на доходи юридичних осіб у рамках держав-членів ЄС виникла одночасно з концепцією

встановлення спільних положень, що стосуються бази нарахування податків, яка була вміщена у звіті Рудінга ще у 1992 р. У цьому звіті висловлювалася пропозиція врахувати мінімальні та максимальні податкові ставки.

Однак ідея не знайшла прихильників, її забули, і загалом можна стверджувати, що її відкинули. Проте напередодні розширення Європейського Союзу на 10 нових держав відбулося повернення до цієї концепції. Особливо жваві дискусії щодо неї велися у 2004 р.

Оскільки сфера прямих податків належить виключно до компетенції держав-членів, то країни Європейського Союзу користувалися різними ставками податку на доходи юридичних осіб. Ці відмінності у так названих державах “старого” Європейського Союзу (15) у 2004 р., та й згодом у рік приєднання до Євросоюзу десяти нових держав були незначні. Середня арифметична ставка у цих державах становила 31,4%, найвища ставка діяла у Німеччині і становила 38,3%, а найнижча в Ірландії – 12,5%. При цьому слід зазначити, що такою низькою ставкою користувалася лише Ірландія. У Португалії, яка серед цієї групи держав займала у 2004 р. 14 місце, діяла ставка – 27,5%. Прийняття до Євросоюзу нових держав радикально змінило ситуацію у цій сфері. Якщо не враховувати в цьому аналізі Ірландію, то лише діючі ставки податку в Мальті та Чехії знаходились на рівні, наближеному до ставок, діючих у державах “старого” Євросоюзу. Середня арифметична ставка у “нових” державах становила 21,5%, а тому була нижча від середньої у “старих” державах Євросоюзу на 9,9%. У цій групі найвища ставка діяла на Мальті і становила 35%, а найнижча – в Литві, Латвії і на Кіпрі – по 15%. У результаті цієї практики середня ставка у рамках Європейського Союзу сформувалася на рівні

27,4. Формування ставок прибуткових податків у державах Європейського Союзу у 2004 р. подано в табл. 1

На думку багатьох економістів, особливо з країн “старого” європейського світу, рівень ставок, що діяли у “нових” державах, надавали їм привілейованого становища, а прогнози подальшого зниження цих ставок викликали обґрунтовану підозру про податковий демпінг. Ці проблемні аспекти дуже швидко знайшли відображення у позиції окремих урядів “старого” Євросоюзу. Зокрема, Німеччина та Франція запропонували впровадження мінімальних ставок прибуткового податку у державах-членах Європейського Союзу, чи встановлення граничних ставок для окремих держав. Найповніше уніфікація ставок прибуткового податку з юридичних осіб відображена у пропозиції тогочасного французького міністра економіки та фінансів Ніколя Саркозі. Пропозиція передбачала узалежнення розмірів структурних фондів, що призначаються окремим країнам ЄС від розміру ставок діючих податків. Вона наштовхнулася на рішучий протест з боку “нових” держав Євросоюзу як у ході неофіційних робочих зустрічей, так і в офіційних позиціях, і в кінцевому результаті була відхилена. Зокрема, Республіка Польща виявила рішучий протест на спробу німецьких політиків підвищити податки і наполягала на концепції гармонізації податкових ставок та встановлення їх мінімального рівня. Позиція про використання уявного податкового демпінгу новими державами-членами, чітко не виокремлюючи конкретні держави, відображена у чергових документах Європейського Союзу та у резолюції Європейського Парламенту від 2007 р. з питань відповідності податкової та митної політики в Лісабонській стратегії. У своїй резолюції Європейський Парламент відзначає наявну тенденцію зменшення ставок податку на доходи юридичних осіб

Таблиця 1

Ставки податку на доходи юридичних осіб у “старих”* (15) і “нових”** (10) державах-членах Європейського Союзу у 2004 р.

№ п/п	Держава	Податкова ставка у 2004 р., %
1	Німеччина	38,3
2	Італія	37,3
3	Франція	35,4
4	Греція	35,0
5	Іспанія	35,0
6	Голландія	34,5
7	Австрія	34,0
8	Бельгія	34,0
9	Люксембург	30,4
10	Великобританія	30,0
11	Данія	30,0
12	Фінляндія	29,0
13	Швеція	28,0
14	Португалія	27,5
15	Ірландія	12,5
<i>Середнє значення ставки</i>		31,4
16	Мальта	35,0
17	Чехія	28,0
18	Естонія	26,0
19	Словенія	25,0
20	Польща	19,0
21	Словаччина	19,0
22	Угорщина	17,6
23	Кіпр	15,0
24	Латвія	15,0
25	Литва	15,0
<i>Середнє значення ставки</i>		21,5
<i>Загальне середнє значення ставки</i>		27,4

Примітка. Побудовано за даними European Commission, 2005 Edition

* – країни ЄС до 2004 р.

** – країни ЄС після 2004 р.

в Європейському Союзі та інших державах ОЕСР, що свідчить про зростаючу глобальну конкуренцію, структурні зміни та розвиток фінансових ринків.

Загальний рівень оподаткування в Європі є вищим, ніж в інших державах ОЕСР. У звіті зазначено зростання загальних публічних доходів, незважаючи на спад ефективних ставок податку з доходів юридичних осіб, а також підкреслено, що загалом податкові системи держав-членів ЄС є досить

прогресивними, оскільки використовують високі ставки при низькому рівні доходів, що відображає бажання ризикувати та розпочинати діяльність. Вказана у резолюції Європейського Парламенту динаміка зниження ставок податку з доходів юридичних осіб протягом 1999–2007 рр. показана у табл. 2.

Як впливає з даних табл. 2, найвища ставка тоді діяла у Німеччині (51,6%), а найнижча – в Угорщині (19,6%). У 2008 р. середня ставка податку з доходів

Таблиця 2

Динаміка ставок податку з доходів юридичних осіб країн Європейського Союзу у 1999–2008 рр. *

№ п.п	Країна	1999 р.			2008 р.			Різниця між ставками у 1999 та 2007 рр.
		Основна ставка у 1999 р.	Різниця між діючою та найвищою ставкою	Різниця між діючою та найнижчою ставкою	Основна ставка у 2008 р.	Менша ставка від найвищої ставки у 2008 р. – 35%	Більша ставка від найнижчої ставки у 2008 р. – 10%	
1.	Австрія	34	17,6	14,4	25	10	15	9
2.	Бельгія	40,2	11,4	20,6	33	2	23	7
3.	Болгарія	25	26,6	5,4	10	25	–	15
4.	Кіпр	25	26,6	5,4	10	25	–	15
5.	Чехія	35	16,6	15,4	21	14	11	14
6.	Данія	32	19,6	12,4	28	7	18	4
7.	Естонія	26	25,6	6,4	21	14	11	5
8.	Фінляндія	28	23,6	8,4	26	9	16	2
9.	Франція	40	11,6	20,4	33,33	1,67	23,33	7
10.	Греція	40	11,6	20,4	25	10	15	15
11.	Іспанія	35	16,6	15,4	35	–	25	–
12.	Голландія	35	16,6	15,4	35	–	25	–
13.	Ірландія	28	23,6	8,4	12,5	22,5	2,5	15,5
14.	Литва	29	22,6	9,4	15	20	5	14,0
15.	Латвія	25	26,6	5,4	15	20	5	10,0
16.	Люксембург	37,5	14,1	17,9	30	5	20	7,5
17.	Мальта	35	16,6	15,4	35	–	25	–
18.	Німеччина	51,6	–	32	25	10	15	26,6
19.	Польща	34	17,6	14,4	19	16	9	15
20.	Португалія	37,4	14,2	17,8	25	10	15	12,4
21.	Румунія	25	26,6	5,4	16	19	6	9
22.	Словаччина	40	11,6	20,4	16	19	6	24,0
23.	Словенія	25	26,6	5,4	23	12	13	2,0
24.	Швеція	28	23,6	8,4	28	7	18	–
25.	Угорщина	19,6	32	–	16	19	6	3,6
26.	Великобританія	30	21,6	10,4	30	5	20	–
27.	Італія	41,3	10,3	21,7	33	2	23	8,3
	Середня по ЄС	32,65	18,95	13,05	23,7	11,3	13,7	8,9

* Розраховано і побудовано на основі: www.majorga.com.pl/dzialalnosc-gosporoagcsza-w-ce, з урахуванням даних Європейського Економічно-Соціального Комітету у справі створення спільної консолідованої політики оподаткування підприємств в ЄС.

підприємств у державах, що тепер є членами Європейського Союзу, становила 23,7%. У цьому році найвища ставка діяла в Іспанії, Голландії та Мальті і становила 35%, а найнижча – у Болгарії і на Кіпрі – 10%. Отож, можемо стверджувати, що в середньому податкова ставка була нижча від найвищої на 11,0% і вища від найнижчої на 13,7%.

В аналізованому періоді показник середнього зниження ставок в Європейському Союзі становив 8,9%. Найбільшою мірою було знижено ставку в Німеччині – на 26,5% і в Ірландії – на 15,5%, а залишилися незмінними ставки з утриманням їх на відносно високому рівні в Австрії (34%), Іспанії (35%), Голландії (35%), Мальті (35%) і Швеції (30%).

Варто зазначити, що ці зміни відбулися, незважаючи на те, що в Європейському Союзі не було задекларовано обов'язкове зниження податкових ставок, відтак, гармонізація податків мала добровільний характер.

Крім формального відхилення концепції, слід зазначити, що проблеми, які її спричинили, створюють необхідність повернення до неї, можливо за дещо змінною формулою, після прийняття спільної бази оподаткування податком з доходів юридичних осіб.

Ініціативи встановлення спільних положень щодо бази нарахування податку на доходи підприємств у державах Європейського Союзу розпочалися ще у 60-ті рр. XX ст. (меморандум Європейської комісії від 1967 і 1969 рр.). Ідея гармонізації оподаткування юридичних осіб матеріалізувалась у 2001 р. шляхом розбудови громадянського суспільства та створення дорадчого органу, який представляє роботодавців, профспілки, аграрників, споживачів та інші групи інтересів – Європейського соціально-економічного комітету. Комітет захищає їхні інтереси у політичних дебатах із Радою та Європейським Парламентом.

Ведуться роботи щодо надання інформації з оподаткування в рамках Секції з питань економічного і валютного Європейського Союзу. Починаючи із 2001 р., Комісія надала багато інформації та звітів на тему оподаткування юридичних осіб.

Проте тривають дискусії з підготовки проекту спільної бази податку на доходи юридичних осіб або ж спільної для всіх держав-членів розрахункової схеми прибуткового податку. Гострою проблемою залишаються питання, які стосуються уніфікації бази нарахування податку, зокрема способу її обрахунку як податку на додану вартість, вміщених в шостій директиві. В окремих країнах-членах ЄС на різні способи встановлення бази оподаткування частково впливають відмінності у ставках податку. Зрозуміло, що їх уніфікація однозначно показала б відмінності, що мають місце у рівні податкового навантаження цих податків в окремих державах-членах Європейського Союзу [2, 82].

Найбільша відмінність серед держав-членів ЄС в обрахунках бази нарахування податку на доходи підприємств полягає у встановленні пільг і преференцій, відображених у вигляді сум, звільнених від податку:

- ці кошти можна класифікувати порізно, залежно від того, чи трактується вони як звичайні видатки, а потім включаються до бази нарахування, чи підлягають відрахуванню від прибутку відразу після обчислення бази нарахування;

- найбільша відмінність між державами-членами ЄС полягає у тому, чи кожен вид інвестицій амортизовано окремо, чи усі інвестиції загалом.

Відмінності у податкових системах країн-членів ЄС створюють проблеми для підприємств, що займаються транскордонною діяльністю. Як правило, транскордонну економічну діяльність ведуть сьогодні в основному великі підприємства. З цієї при-

чини оподаткування їх доходу є проблематичним. Однак найбільші негативні наслідки від відмінностей у податкових системах виникають для малих і середніх підприємств, які зважаються на діяльність за кордоном. Спільні положення могли б зменшити перешкоди у веденні економічної діяльності в кількох країнах і створити площину для маневру в контексті поглиблення інтеграції та загострення конкуренції, що становить, найвірогідніше, одну з найбільших переваг спільної системи обрахунку бази нарахування податку.

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 Європейського Союзу, 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.

Диференціації положень щодо оподаткування інвестицій спростять засади ведення бухгалтерського обліку, що уможливить ведення єдиного обліку різними структурними підрозділами підприємства, в окремих місцях для кожної з них; забезпечить зростання ефективності не тільки підприємств, а й податкових органів; є вигідним не тільки для підприємств, що ведуть діяльність у міжнародному масштабі, а й діючих винятково на території своїх країн;

збільшить прозорість системи і, таким чином, полегшить контроль над сплатою податків, обміном інформацією та сприятиме зниженню рівня податкового шахрайства.

Отже, створення проекту спільної бази нарахування податку на доходи юридичних осіб породжує багато проблем та сумнівів. Зокрема, у польських умовах спільна база охопила б акціонерні товариства, товариства з обмеженою відповідальністю, державні підприємства та кооперативи. Однак в економічній діяльності поряд з цими суб'єктами, і з досить численною кількісною перевагою, беруть участь інші організаційно-правові форми. Неохоплення цих організаційних форм спільною базою оподаткування може спричинити порушення принципу рівності господарських суб'єктів, а отже, й умов конкуренції.

У результаті необхідно було б опрацювати якщо не засади, то хоча б рекомендації для пристосування бази оподаткування, обов'язкової для цих суб'єктів, до правил, що випливають зі спільної бази оподаткування. Щоб потенційна вигода від впровадження спільної бази нарахування податку на доходи підприємств була позитивною, нова спільна база нарахування податку на доходи юридичних осіб повинна бути обов'язковою. Збереження можливості вибору між спільною базою нарахування та попередніми вітчизняними методами обрахунків для підприємств, що діють лише на вітчизняному ринку, спричинить ситуацію, в якій саме держави, а не підприємства повинні будуть оперувати кількома податковими системами.

Основні вимоги до спільної бази оподаткування можна визначити так [11,2]:

- податкова система не повинна впливати на те, якого виду і в якій із держав-членів будуть здійснюватися інвестиції;
- необхідним є чітке розмежування оподаткування доходів юридичних осіб та проблеми оподаткування дивідендів;

– необхідним є врахування специфіки галузей.

Можливості уникнення впливу на вибір форми фінансування підприємства, враховуючи податок на доходи юридичних осіб, реалізують шляхом виконання таких умов:

1) фінансування підприємств здійснюється через залучення кредитів та власних коштів;

2) суб'єкти господарювання не можуть отримувати відшкодування низької продуктивності шляхом нижчих податків.

Якщо можна відрахувати відсотки з кредиту, то оподаткуванню підлягатиме лише незначна частина доходу підприємства у формі прибутку, а у випадку невикористання кредитних ресурсів та повного фінансування власними коштами оподаткуванню підлягає як дохід загальна сума.

Істотним вирішенням ідеї втілення гармонізації оподаткування юридичних осіб є розширення бази оподаткування податком на доходи підприємств шляхом створення спільної консолідованої бази нарахування податку на доходи з підприємств, що займаються діяльністю у кількох державах-членах Європейського Союзу. На цих підприємствах спільна база нарахування податку на доходи може раціонально виконувати свою роль тільки тоді, коли група таких підприємств має можливість спільно обраховувати усі доходи для цілої групи за єдиною базою оподаткування, а отже, консолідовано. Встановлення бази оподаткування доходу цілої групи підприємств вимагає формулювання дефініції групи підприємств на зразок діючої у Польщі дефініції капіталу податкової групи.

Відповідно до вищезазначеного, можемо стверджувати, що визначення засад консолідованої бази оподаткування вимагає одночасного обумовлення засад поділу прибутку підприємств між країнами, у яких вони функціонують на основі застосування у них

різних податкових ставок. У протилежному випадку виникає відоме тепер явище переміщення доходів між окремими суб'єктами, які належать до групи. Слід створити просту і логічну систему поділу доходів підприємства між державами-членами ЄС (і, таким чином, між країнами, що використовують різні податкові ставки). Зрозуміло, якщо доходи, досягнуті різними частинами одного підприємства у різних країнах будуть у такий спосіб поєднані, податковим органам необхідно буде тісніше співпрацювати.

Доцільно зазначити, що створення конкурентних умов для підприємств, що займаються транскордонною діяльністю, не може бути причиною появи нових відмінностей між підприємствами і фірмами, що діють винятково на вітчизняній арені. Впровадження простих і доступних податкових положень має величезне значення також і в даному контексті, що відображено у пропозиції застосування концепції оподаткування згідно із засадами країни походження малих та середніх підприємств у формі пілотного (пробного) проекту. Основною метою цього проекту є усунення податкових перешкод, з якими зіштовхуються малі та середні підприємства, займаючись діяльністю в інших державах-членах ЄС.

Деякі кроки у цьому напрямку зроблено Європейським Парламентом у 2007 р. У резолюції з питань вкладу податкової та митної політики в рамках Лісабонської стратегії пропонується підтримувати утворення загальноєвропейської і єдиної бази оподаткування юридичних осіб. Зазначено, що єдина база оподаткування юридичних осіб сприятиме прозорості та уможливить діяльність, яка спирається на однакові засади як у країні, так і за кордоном, збільшить транскордонну торгівлю та транскордонні інвестиції, а також значно зменшить витрати з адміністрування та масштабу ухилення від сплати податків. Для реалі-

зації цих завдань необхідним є впровадження заходів, спрямованих на зниження витрат малих і середніх підприємств. Крім того, єдина база оподаткування юридичних осіб є частиною політики, яка здійснюється в рамках механізму "тісної співпраці", як це передбачено в угодах. При цьому важливо, що єдина база оподаткування юридичних осіб буде пов'язана зі спільними засадами щодо встановлення бази оподаткування і жодним чином не впливатиме на свободу у встановленні власних ставок податку державами-членами ЄС.

Таким чином, Європейський Союз декларує намір встановити спільну єдину базу оподаткування юридичних осіб, оскільки це є найкращим тимчасовим вирішенням проблеми оподаткування. У цьому випадку нова база оподаткування повинна бути єдиною і означатиме спрощення системи оподаткування. Водночас з визначенням спільних рамкових норм слід опрацювати механізм поділу доходів між державами-членами ЄС.

Для встановлення спільної бази оподаткування доходів юридичних осіб істотним є також створення однакової або, в кращому випадку, спільної реєстраційної документації, що стосується транскордонної економічної діяльності. Починаючи із 1999 р., Європейський Союз прийняв три директиви мериторичного характеру, що регулюють вибрані проблеми у сфері оподаткування доходів юридичних осіб:

- щодо спільної системи оподаткування, яка застосовується у випадку злиття, поділу, внесення активів та обміну частками, що стосуються підприємств різних держав-членів Європейського Союзу;
- щодо спільної системи оподаткування, що застосовується до основних підприємств та їх структурних підрозділів держав-членів ЄС;
- щодо спільної системи оподаткування, яке застосовується у випадку

оподаткування відсоткових доходів та ліцензійних находжень між пов'язаними підприємствами держав-членів ЄС.

Ці директиви були транспоновані до польських положень у день приєднання Польщі до Європейського Союзу та у наступні роки.

Закон про податок на доходи юридичних осіб перед вступом Польщі до Європейського Союзу містив податкові регуляції з проблем, які регулюються директивами. Вони охоплювали однак лише польських резидентів. Упроваджені у 2003 р. зміни до цього Закону розширили вже існуючі регуляції на поділ вітчизняних товариств, однак в обмеженій сфері. Гармонізація положень, що стосуються оподаткування доходів податком з юридичних осіб у Польщі у 2004 р., з рішеннями, які впливають з директив Європейського Союзу, спиралася на зобов'язання, які країна взяла, вступаючи до ЄС. У 2005 р. Рада внесла зміни у директиви від 1990 р. з питань спільної системи оподаткування у випадку злиття, поділу, внесення активів та обміну часток, що відносяться до різних товариств держав-членів ЄС. У зв'язку з цим у польському законі в практику справляння податку з доходів юридичних осіб впроваджено низку змін у 2003, 2004 та 2006 рр.

Метою директиви Ради від 1990 р. з питань спільного оподаткування, що застосовується щодо домінуючих та залежних підприємств у різних державах-членах ЄС, є уніфікація засад оподаткування дивідендів чи інших форм поділу прибутку, що виплачуються структурним підрозділом, який має юридичну адресу в одній з держав-членів ЄС на користь домінуючого підприємства, що має юридичну адресу в іншій державі. Основним питанням, що розглядається у директиві, є уникнення подвійного оподаткування цих дивідендів, як з правового боку (один і той самий дохід оподаткований двічі

в одного і того ж суб'єкта), так і з економічного (один і той самий дохід оподаткований двічі в різних суб'єктах).

З метою забезпечення узгодженості основних засад оподаткування домінуючих та залежних підприємств у різних державах-членах ЄС з вимогами директиви у польському законі про податок з доходів юридичних осіб встановлено звільнення від цього податку доходів, одержаних підприємствами у вигляді дивідендів та інших доходів на основі частки в доходах інших юридичних осіб, що мають юридичну адресу або місце знаходження керівного органу поза територію Польської Республіки, якщо виконуються загальноновизначені умови.

Метою директиви Ради Європейського Союзу від 2003 р. з питань спільної системи оподаткування, що застосовується до відсоткових доходів та ліцензійних надходжень, що виплачуються структурними підрозділами в різних державах-членах ЄС, є виключення подвійного оподаткування доходу на основі відсотків та ліцензійних надходжень. Із метою забезпечення узгодженості засад оподаткування доходів з володінь авторськими правами і прав родичів з постановами директиви, у 2004 р. в законі про податок з доходів юридичних осіб внесені необхідні зміни.

Підсумовуючи вищезазначене, можна стверджувати, що основні цілі спільної податкової політики країн ЄС це:

- зближення рівня податкових ставок, насамперед непрямих податків;
- ліквідація відмінностей у податкових системах щодо непрямих та прямих податків, які могли б мати негативний вплив на конкуренцію у рамках спільного ринку;
- усунення прогалін, що уможливають ухилення від сплати податків;
- запобігання подвійному оподаткуванню;

– запобігання негативним наслідкам податкової конкуренції.

У прийнятих рішеннях переважає економічна мета. Пропозиції у сфері спільної бази оподаткування податком з доходів юридичних осіб переважають над економічними цілями і загалом виключають можливість його використання з іншою метою. Отже, Європейський Союз намагається використати вигоду, що випливає з можливості використання податкової політики як одного із засобів дії не лише на користь економічних цілей. Це, на нашу думку, обумовить появу нових директив, що поглиблюють процес гармонізації податкових систем у державах-членах ЄС, нових інструментів регулювання, що підпорядкують податкову політику не лише економічним цілям.

Література

1. Dolata S., *Harmonizacja podatków i systemów podatkowych jako wyraz zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich Unii Europejskiej*, w: *Europejski Przegląd Naukowy, Tom I Współczesne problemy Europy*, red. J. Koperek, R. Kupczyk, Wiliński M., Bokajto W., Wydawnictwo Akademii Polonijnej w Częstochowie "Educator", Częstochowa 2008.

2. Dolata S.: *Harmonizacja podatków i systemów podatkowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej*, [w:] *Refleksje społeczno-gospodarcze, Zeszyty Naukowe WWSZiP nr 10, Wałbrzych 2007*.

3. Dolata S.: *Problemy harmonizacji podatków i systemów podatkowych*, w: *Gospodarka Polski po akcesji do Unii Europejskiej, Wybrane problemy*, red. S. Dolata, Wydawnictwo Akademii Polonijnej w Częstochowie "Educator", Częstochowa 2007.

4. *Dyrektywa Rady 2003/49/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązаными spółkami różnych państw członkowskich (Dz.Urz.UE L*

157 z 26.06.2003 r., s. 49; Polskie wydanie specjalne rozdz. 09, t. 1, s.380).

5. Dyrektywa Rady 90/434/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych państw członkowskich (Dz.Urz. UE L 225 z 20.08.1990 r., s.1; Polskie wydanie specjalne rozdz. 09, t. 1 s.142), dyrektywa Rady 2005/19/WE z dnia 17 lutego 2005 r. zmieniającej dyrektywę Rady 90/434/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów, dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich (Dz.Urz. UE L 058 z 04.03.2005 r. s.19).

6. Dyrektywa Rady 90/435/EWG z dnia 23 lipca 1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych państw członkowskich (Dz.Urz.UE L 225 z 20.08.1990 r., s.6; Polskie wydanie specjalne rozdz. 09, t. 1 s. 147), dyrektywa Rady 2003/123/WE z dnia 22 grudnia 2003 r. zmieniającej dyrektywę 90/435/EWG w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich (Dz. Urz. UE L 7 z 13.01.2004 r., s. 41; Polskie wydanie specjalne rozdz. 09, t. 2, s. 3).

7. Grałowski M. H. Zbliżenie systemów podatkowych w Unii Europejskiej – stan i perspektywy, w: Zielona Księga Polskie forum Strategii Lizbońskiej nr 2, Polska wobec polityki gospodarczej Unii Europejskiej, Instytut Badań Nad Gospodarką Rynkową, red. M.J. Radło, Warszawa–Gdańsk 2005.

8. Komunikat po posiedzeniu Rady Ministrów w dniu 19 października 2004 r.

9. Opinia EKES w sprawie "Polityka podatkowa w UE: wspólne zasady, konwergencja prawa podatkowego i możliwość podejmowania decyzji kwalifikowaną większością głosów „ – Dz.U. C 80/33 z 30.3.2004.

10. Opinia EKES w sprawie "Rynek wewnętrzny bez podatkowych utrudnień dla przedsiębiorstw –

wyniki, inicjatywy, wyzwania" – Dz.U. C 117/10 z 30.4.2004.

11. Opinia Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w sprawie stworzenia wspólnej skonsolidowanej podstawy wymiaru opodatkowania przedsiębiorstw w UE (opinia rozpoznawcza), Europejski Komitet Ekonomiczno-Społeczny, Bruksela, 16 lutego 2006 r..

12. Podatki bezpośrednie, Urząd Komitetu Integracji Europejskiej, www.ukie.gov.pl.

13. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 24 października 2007 r. w sprawie wkładu polityki podatkowej i celnej do strategii lizbońskiej (2007/2097(INI)).

14. Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 24 października 2007 r. w sprawie wkładu polityki podatkowej i celnej do strategii lizbońskiej (2007/2097(INI)).

15. Szósta dyrektywa Rady z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, (77/388/EWG).

16. Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, Wersja skonsolidowana, uwzględniająca nową numerację artykułów, tytułów i części, zgodnie z artykułem 12 Traktatu z Amsterdamu.

17. Ustawa z dnia 12 listopada 2003 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (DzU z 2003 r. nr 202, poz. 1957, z 2004 r. nr 254, poz. 2533).

18. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2000 r. nr 54, poz. 654, nr 60, poz. 700 i 703, nr 86, poz. 958, nr 103, poz. 1100, nr 117, poz. 1228, nr 122, poz. 1315 i 1324, z 2001 r. nr 106, poz. 1150, nr 110, poz. 1190, nr 125, poz. 1363, z 2002 r. nr 25, poz. 253, nr 74, poz. 676, nr 93, poz. 820, nr 141, poz. 1179, nr 169, poz. 1384, nr 199, poz. 1672, nr 200, poz. 1684, nr 230, poz. 1922, 2003 r. nr 7, poz. 79, nr 45, poz. 391, nr 96, poz. 874, nr 137, poz. 1302, nr 180, poz. 1759, nr 202, poz. 1957, nr 217, poz. 2124, nr 223, poz. 2218, z 2004 r. nr 6, poz. 39, nr 29, poz.

257, nr 54, poz. 535, nr 93, poz. 894, nr 116, poz. 1203, nr 121, poz. 1262, nr 123, poz. 1291, nr 146, poz. 1546, nr 171, poz. 1800, nr 210, poz. 2135, nr 254, poz. 2533, z 2005 r. nr 25, poz. 202, nr 57, poz. 491, nr 78, poz. 684, nr 143, poz. 1199, nr 155, poz. 1298, nr 169, poz. 1419 i 1420, nr 179, poz. 1484, nr 180, poz. 1495, nr 183, poz. 1538, z 2006 r. nr 94, poz. 651, nr 107, poz. 723, nr 136, poz. 970, nr 157, poz. 1119, nr 183, poz. 1353, nr 217, poz. 1589, nr 251, poz. 1847, z 2007 r. nr 165, poz. 1169, nr 171, poz. 1208, nr 176, poz. 1238.).

19. Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2006, nr 217, poz. 1589).

20. Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (DzU z 2004 r. nr 93, poz. 894, nr 254, poz. 2533, nr 263, poz. 2619).

21. Zarys możliwego eksperymentalnego zastosowania koncepcji opodatkowania według zasad państwa macierzystego do małych i średnich przedsiębiorstw, Komisja Europejska Dyrekcja Generalna XXI ds. Podatków i Unii Celnej, Polityka Podatkowa, Koordynacja spraw podatkowych Bruksela, 24 czerwca 2004 r. Dot.: TAXUD C.1/DOC (04) 1410 Oryginał: angielski.