

Л.О. КАТЕРИНЮК

Лілія Олегівна Катеринюк, студентка Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого

КОНЦЕПЦІЯ ЄДИНОГО РИНКУ ТА ПРОБЛЕМА ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ В ЄВРОПЕЙСЬКОМУ СОЮЗІ

Наразі, після завершення періоду кризи, який чітко визначив ступінь взаємозалежності економіки країн-членів ЄС, сприяння більш конкурентоспроможній економіці як фактору розумного та сталого розвитку є нагальною потребою для Європейського Союзу¹. Ця позиція підкреслена Єврокомісією як частина стратегії «Європа 2020»², в якій, зокрема, наголошується на необхідності зниження адміністративного тягаря, поліпшення ділового середовища та усунення податкових перешкод на шляху до єдиного ринку, який був і залишається наріжним каменем європейської інтеграції. У минулому Європейська Комісія неодноразово зазначала, що подвійне оподаткування є перепоною у транскордонному співробітництві та інвестиційній діяльності, і тому його викорінення повинно бути метою координованих дій держав-членів та ЄС³. На сьогоднішні податкові системи країн-членів ЄС не сприяють спрощенню існуючої правової бази. Навіть після 20 років існування єдиного ринку юридичні та фізичні особи, що здійснюють свою діяльність на ринку ЄС та є суб'єктами більш ніж однієї податкової юрисдикції, ризикують бути оподаткованими декількома країнами-членами ЄС. Так, під час опитування, проведеного Єврокомісією у рамках Консультації з приводу конвенцій щодо уникнення подвійного оподаткування та їх співвідношення з єдиним ринком ЄС⁴, 94 % респондентів серед юридичних осіб платників податків зазначили, що стикалися у своїй практиці із проблемою подвійного оподаткування, зокрема, ціна більше ніж 20 % таких спорів перевищує 1 млн євро. Свого часу навіть колишній президент Єврокомісії Маріо Монті акцентував увагу на необхідності подальшої роботи з ліквідації податкових бар'єрів у рамках єдиного ринку, зокрема шляхом запровадження дієвого механізму врегулювання суперечок у сфері подвійного оподаткування⁵.

Проблемам подвійного оподаткування на теренах ЄС присвячені роботи Джеймса Хейна, Джерома Монсенего, Майкла Ленга, Мелхіора Ватлета, Моріса Ленера, Реувена С. Аві-Йона, Франса Вайстіндела та інших. Вітчизняні науковці більшою мірою досліджували питання гармонізації податкового законодавства ЄС (М.М. Весельський, О.В. Вієцька, Д.О. Волков, С.Т. Девко, Л.М. Демиденко, К.В. Ященко), а також уникнення подвійного оподаткування в аспекті спадкування та здійснення діяльності групою компаній (С.В. Савченко, Р.М. Насиров).

Метою даної статті є аналіз феномена подвійного оподаткування в ЄС та його кореляції із концепцією єдиного ринку; вивчення законодавчих основ ЄС та практики Європейського суду щодо подвійного оподаткування; визначення правового механізму щодо уникнення подвійного оподаткування в ЄС та шляхів його вдосконалення.

Встановлення єдиного ринку є фундаментальною метою Європейського Союзу⁶. Лісабонський договір, на відміну від попереднього формулювання Договору про заснування ЄС, підсилив це твердження, визнаючи досягнення єдиного ринку не тільки ціллю, а й обов'язком ЄС. Концепція внутрішнього ринку в цьому аспекті дуже тісно пов'язана із основними свободами ЄС. Так, відповідно до ч. 2 ст. 26 Договору про функціонування ЄС єдиним ринком встановлюється «територія без внутрішніх кордонів, в якій забезпечується вільне переміщення товарів, осіб, послуг та капіталу»⁷. Разом із тим держави-члени ЄС мають беззаперечне право здійснювати свій суверенітет у сфері прямого оподаткування⁸. Як результат, компанія, що працює на транскордонному рівні, може опинитися в ситуації, коли різні держави-члени стягуватимуть податки з одного доходу чи капіталу. Професор з міжнародного податкового права Тілбурзького університету Ерік Кеммерен наголошує на тому, що метою ЄС є, зокрема, усунення подвійного оподаткування в межах єдиного ринку шляхом забезпечення вільного руху товарів, осіб, послуг та капіталу, і вона повинна бути спільною для всіх інституцій Європейського Союзу, які володіють достатніми засобами для її досягнення⁹.

У цьому контексті варто зазначити, що мета забезпечення «чотирьох свобод» є спільною як для ЄС, так і для Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР). Так, відповідно до ст. 2(d) Конвенції про створення ОЕСР держави-члени беруть на себе зобов'язання самостійно та добровільно докладаати зусиль для зменшення або усунення перешкод на шляху обміну товарами та послугами, а також підтримувати й продовжувати лібералізацію вільного руху капіталу¹⁰. У сфері оподаткування це прагнення у розширеному вигляді також згадується у параграфі 7 Коментарю до ст. 1 Типової моделі Конвенції ОЕСР щодо уникнення подвійного оподаткування («основною метою конвенцій щодо подвійного оподаткування є сприяння усуненню міжнародного подвійного оподаткування, обміну товарами та послугами та руху капіталу та осіб»)¹¹, додатку до неї («необхідність усунення перешкод, які міжнародне юридичне подвійне оподаткування створює для вільного переміщення товарів, послуг, капіталу та осіб між країнами шляхом укладення кон-

венцій з цією метою»)¹² та Настанові ОЕСР щодо трансфертного ціноутворення («подвійне або багаторазове оподаткування може створити перешкоду для транскордонних операцій з товарами та послугами та перешкоду руху капіталу»)¹³.

Звичайно не можна вважати принципи та цілі ЄС і ОЕСР ідентичними один одному¹⁴, однак і неможливо заперечувати їх схожість. Проте, незважаючи на цю подібність, можна спостерігати розрив між, з одного боку, амбітними цілями усунення подвійного оподаткування ОЕСР та, з іншого боку, фактичною відсутністю нормативного закріплення таких амбіцій на рівні первинного права Європейського Союзу. Так, наразі в жодному із договорів ЄС подвійне оподаткування не зустрічається взагалі.

До підписання Лісабонського договору ст. 293 Договору про заснування ЄС була єдиним положенням, в якому прямо згадувалось подвійне оподаткування, але одночасно дане положення більшою мірою викликало проблеми інтерпретації, ніж дійсно допомагало в усуненні подвійного оподаткування. Так, на думку Люка Хіннекенса, сам факт існування цієї статті був перешкодою для прийняття директив у сфері подвійного оподаткування, що, як вважають деякі науковці, могли бути більш ефективним методом регулювання¹⁵. Даною статтею передбачалося, що «держави-члени, наскільки це необхідно, вступають в переговори одна з одною з метою забезпечення на користь своїх громадян (...) скасування подвійного оподаткування в межах Співтовариства»¹⁶. Обсяг статті було конкретизовано Європейським судом у справах Mutsch¹⁷ та Gilly¹⁸. Зокрема, Суд зазначив що дана норма не має на меті встановлення правового обов'язку держав-членів як такого, а лише надає рекомендації щодо обсягу питань, з якими держави-члени мають вступати у переговори.

Інше питання, яке виникало у зв'язку із застосуванням цього положення, полягало у тому, що, надаючи державам-членам можливість вирішувати, чи готові вони взяти участь у переговорах та усунути подвійне оподаткування, ЄС фактично передавав компетенцію у сфері подвійного оподаткування державам-членам. Проте, як зазначив Європейський суд у справі Gilly, «усунення подвійного оподаткування у ЄС включено до цілей Договору про заснування ЄС» і таким чином все ж таки залишалось у компетенції ЄС¹⁹. Аналогічна позиція наведена у справі Nuygård, в якій Європейський суд постановив, що «виходячи з того, що усунення [наслідків подвійного оподаткування] бажано в інтересах вільного переміщення товарів, це може бути досягнуто лише шляхом гармонізації національних систем»²⁰, що, в свою чергу, можливо тільки на рівні Європейського Союзу. Зокрема, як зазначив Генеральний адвокат Руїз-Джарабо Коломер, «держави-члени вільні використовувати свій податковий суверенітет, але незалежно від того, чи здійснюють вони цей суверенітет самостійно, або спільно, вони повинні підкорятися праву ЄС»²¹. Отже, ст. 293 Договору про заснування ЄС не виключала подвійне оподаткування зі сфери компетенції ЄС, на відміну від того, як це було інтерпретовано актами вторинного законодавства, а саме Директивою № 90/435 (Parent/Subsidiary Directive) та Арбітражною Конвенцією (Конвенція № 90/346/СЕЕМ)²².

Слід зазначити, що метою Арбітражної Конвенції було встановлення механізму врегулювання суперечок стосовно трансфертного ціноутворення та подвійного оподаткування через арбітражну незалежну процедуру у випадках, коли держави-члени не можуть погодитись з необхідними коригуваннями. Процедура, зазначена у ст. 6 Конвенції, передбачає передачу запиту платником податків компетентному органу цієї Держави, і ця держава має зобов'язання повідомити іншого учасника. Якщо відповідні органи обох країн не зможуть досягти компромісу щодо усунення подвійного оподаткування протягом двох років після подання заявки, відповідно до ст. 7, консультативний комітет прийматиме рішення у справі протягом шести місяців відповідно до ст. 11. Згідно з цією Конвенцією держави-члени не зобов'язані ефективно усувати подвійне оподаткування²³.

Загалом Європейське первинне законодавство у сфері оподаткування реалізується за допомогою вторинного законодавства, а саме директив та регламентів²⁴. Так, подвійне оподаткування у сфері прямих податків вже було частково предметом розгляду на рівні Європейської Комісії, результатами діяльності якої стали: Директива №90/434/ЕЕС²⁵ «Про загальноприйнятну систему оподаткування товариств різних держав-членів при злитті, поділі, передачі активів і обміні акцій», Директива №90/435/ЕЕС²⁶ «Щодо загальної системи оподаткування, яка застосовується до материнських компаній та дочірніх підприємств різних держав-членів», Кодекс поведінки оподаткування підприємницької діяльності²⁷, Директива №2003/48/ЕС²⁸ «Про оподаткування доходу від накопичення заощаджень у формі виплати відсотків», Директива №2003/49/ЕС²⁹ «Про загальну систему оподаткування відсотків та роялті, виплата яких здійснюється між залежними компаніями держав-членів», Директива №77/799/ЕЕС³⁰ «Про взаємну допомогу, надану компетентними органами держав-членів у сфері прямого оподаткування та оподаткування страхових премій», Директива № 76/308/ЕЕС³¹ «Про взаємну допомогу у відшкодуванні за вимогами щодо певних зборів, мит, податків та інших заходів». Проте все вторинне законодавство є вузько спрямованим та не охоплює необхідних обсягів правового регулювання у сфері подвійного оподаткування для його повного усунення, тому неможливо говорити про наявність гармонізації у цій сфері. Так, під час Консультації Комісії у 2016 р. щодо вдосконалення механізму вирішення спорів у сфері подвійного оподаткування респондентами також було акцентовано увагу на відсутності конкретно визначеного законодавства та складності інтерпретації існуючого, що, в свою чергу, призводить до спотворення конкуренції між підприємствами на національному рівні та тими, що здійснюють діяльність на міжнародній арені³².

Подвійне оподаткування може виявлятися у різних формах та за різних обставин, але доктрина класифікує його на дві широкі категорії: економічне подвійне оподаткування (economic double taxation) та юридичне подвійне оподаткування (legal double taxation). Подвійне оподаткування є юридичним, якщо одна і та ж сама

особа двічі оподатковується на той самий дохід більш ніж однією державою. Подвійне оподаткування є економічним, якщо з однієї підстави оподатковується декілька осіб³³. Іншими словами, економічне подвійне оподаткування передбачає оподаткування щодо одного й того ж об'єкта оподаткування, який належить різним платникам податків за той самий період часу, тоді як юридичне подвійне оподаткування, визначене Джорджем Б. Бісріцану, передбачає оподаткування доходу або майна одним і тим самим податком двома державами в одному податковому періоді³⁴. Незалежно від виду подвійного оподаткування його існування призводить до одного результату – перешкод в досягненні вільної торгівлі. Для зменшення та запобігання цим негативним наслідкам кожна держава вдосконалює податкове законодавство за допомогою різних інструментів. Держави-члени не зобов'язані наближувати своє законодавство до інших держав-членів з метою уникнення подвійного оподаткування, проте у контексті концепції єдиного ринку вони мають докладати зусиль щодо усунення подібних ситуацій у межах вільного руху товарів, осіб, капіталу та послуг. Більшість двосторонніх угод базуються на типовій моделі ОЕСР, проте, незважаючи на це, детально відрізняються одна від одної, що призводить до нових конфліктних інтерпретацій та тлумачень і, в свою чергу, до спорів між державами-членами щодо застосування положень таких угод. Для вирішення таких спорів в угодах про уникнення подвійного оподаткування передбачається механізм їх вирішення (Mutual Agreement Procedure «МАР»). За «класичним» механізмом вирішення спорів щодо подвійного оподаткування (DTDRM – double taxation dispute resolution mechanisms) платник податку може подати запит на ініціювання DTDRM до компетентного органу держави перебування (як правило, це спеціальний підрозділ у податковій адміністрації або міністерстві) протягом трьох років з моменту першого повідомлення про дію, що, на його, думку порушує положення угоди про уникнення подвійного оподаткування (DTC – double tax convention). Після цього компетентні органи держав обговорюють шляхи вирішення суперечки щодо подвійного оподаткування. Платник податків безпосередньо не бере участі в цій процедурі. Держави не мають обов'язку у вирішенні спору, тому у випадку, коли вони не знаходять консенсусу, подвійне оподаткування жодним чином не усувається.

Для забезпечення вирішення таких суперечок у 2008 р. до Типової моделі ОЕСР було додано арбітражне застереження. Воно передбачає: якщо переговори між компетентними органами не приводять до вирішення податкового спору протягом певного періоду часу (як правило, два роки), то протягом шести місяців державами створюється незалежний орган – дорадча комісія («advisory commission»), на який покладається вирішення спору³⁵. Ця процедура вже була передбачена Арбітражною Конвенцією від Опитування E & Y. Виявлено, що компанії, як правило, не бажають використовувати дану процедуру, якщо вони хоч раз її проходили³⁶. Заінтересовані сторони у опитуванні Комісії 2016 р. також повідомили, що внаслідок відсутності довіри до поточної DTDRM вони планують податкові ризики та намагаються уникнути суперечок шляхом отримання попередньої інформації про подвійне оподаткування за допомогою податкових адміністрацій. Це здебільшого пов'язано із достатньо високою вартістю вирішення спорів та тривалим розглядом справ.

Багатостороння угода ЄС з уникнення подвійного оподаткування є іншим можливим інструментом на шляху вирішення проблеми подвійного оподаткування. Ініціатива запровадження такої угоди виникла ще у 1962 р. (Neumark Report). Введення такої угоди в ЄС означало б створення єдиної угоди про оподаткування прибутку серед держав-членів ЄС. Така угода могла б застосовуватись не тільки у двосторонніх відносинах, а й у тому випадку, коли в одній і тій же ситуації більше ніж дві країни мають податковий інтерес. Яскравим прикладом багатосторонньої конвенції є Нордична податкова конвенція 1996 р., яка базується на моделі ОЕСР і підписана Данією, Фінляндією, Швецією, Норвегією та Ісландією. Ця Конвенція має можливість боротися з подвійним оподаткуванням більш успішно, ніж двосторонні угоди, про що свідчить більш ніж 20-річний досвід її використання. На рівні Європейського Союзу не було зроблено жодних кроків у напрямі створення багатосторонньої податкової угоди, хоча потенційно саме цей інструмент мав би можливість досягти найкращих результатів у сфері уникнення подвійного оподаткування.

Окремої уваги потребує розгляд позиції Європейського суду щодо несумісності подвійного оподаткування із вільним рухом товарів, осіб, капіталу та послуг. У справі Amurta³⁷ Нідерланди стягнули податок на прибуток на виплату зовнішніх дивідендів (outbound dividends), які не підпадають під дію Директиви про материнські та допоміжні права. Такий податок не стягується за внутрішніми дивідендами. Голландська система була визнана несумісною з основними свободами через різницю в ставленні між вітчизняними та іноземними акціонерами (держав-членів ЄС). У справі Aberdeen³⁸ Європейський суд дійшов такого самого висновку, оскільки Фінляндія оподатковує вихідні дивіденди, що сплачуються материнським компаніям, які не охоплюються Директивою про материнські та допоміжні права, тоді як дивіденди, сплачені внутрішнім акціонерам, були звільнені від сплати податків. Суд вирішив аналогічним чином справи Commission v. Italy³⁹ та Commission v. Spain⁴⁰. Як наслідок, Європейський суд визначив у вищезгаданих випадках, що держава-член джерела об'єкта оподаткування може порушувати законодавство ЄС шляхом усунення подвійного оподаткування для національних суб'єктів та одночасного збереження подвійного оподаткування для компаній у транскордонному контексті. Таким чином, не стільки подвійне оподаткування визнавалося несумісним з концепцією єдиного ринку, скільки наявність дискримінації у цій сфері щодо суб'єктів податкової юрисдикції інших держав-членів. Так, зокрема, у справі Denkavit II⁴¹ Суд, не вимагаючи повної ліквідації подвійного оподаткування, наголосирав на необхідності його пом'якшення із забезпеченням поширення національного режиму на іноземних акціонерів.

Отже, можна підсумувати, що феномен міжнародного подвійного оподаткування ускладнює розвиток міжнародних економічних відносин між державами та гальмує лібералізацію вільного руху товарів, послуг,

капіталу і осіб. Сам факт несумісності подвійного оподаткування із концепцією єдиного ринку неодноразово висвітлювався Комісією, проте в жодному документі ЄС не міститься зобов'язання держав-членів усунути подвійне оподаткування. Навіть практика Європейського суду вимагає усунення подвійного оподаткування тільки у контексті елімінації дискримінації, що означає можливість подальшого існування проблеми подвійного оподаткування у випадку, якщо транскордонні та внутрішні операції оподатковуються однаково. Наразі діяльність з усунення подвійного оподаткування, передбачена актами вторинного законодавства ЄС, здійснюється у вузько обмежених сферах, що є недостатнім для ефективного функціонування єдиного ринку. Існує декілька можливих кроків для вирішення наявної проблеми. По-перше, необхідно створити передумови для прийняття багатосторонньої податкової конвенції на рівні ЄС, що є перспективно найбільш дієвим методом уникнення подвійного оподаткування. По-друге, вдосконалити існуюче вторинне законодавство шляхом його розширення та спрощення, що у подальшому може стати основою для багатосторонньої податкової конвенції. По-третє, необхідно вдосконалити механізм вирішення спорів у сфері подвійного оподаткування, який наразі є занадто тривалим та складним. Таким чином, проблема подвійного оподаткування на сьогодні потребує активних дій з боку інституцій ЄС.

¹ Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee. Double Taxation in the Single Market : [Electronic recourse]. – 2011. – Access mode: <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2011/EN/1-2011-712-EN-F1-1.Pdf>

² EUROPE 2020 A strategy for smart, sustainable and inclusive growth : [Electronic recourse]. – 2010. – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX%3A52010DC2020>

³ Commission (EC), 'Towards an Internal Market without Tax Obstacles' (Communication) COM (2001) 582 final, 23 October 2001 and Commission (EC), 'Coordinating Member-States' direct tax systems in the Internal Market (COM(2006)823 final, 19.12.2006).

⁴ Summary Report: Consultation on Double Tax Conventions and the Internal Market : [Electronic recourse]. – 2011. – Access mode: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/common/consultations/tax/summary_report_consultation_double_tax_conventions_en.pdf

⁵ Monti M. Report to the President of the European Commission 'A New Strategy for the Single Market at the Service of Europe's Economy and Society' : [Electronic recourse] / Mario Monti. – 2010. – Access mode: http://ec.europa.eu/internal_market/strategy/docs/monti_report_final_10_05_2010_en.pdf

⁶ Mortelmans K. The common market, the internal market and the single market, what's in a market? / Kamiel Mortelmans // Common Market Law Review. – 1998. – P. 101–136.

⁷ Consolidated Reader-Friendly Edition of the Treaty on European Union (TEU) and the Treaty on the Functioning of the European Union (TFEU) as amended by the Treaty of Lisbon (2007) [Electronic resource] // Foundation for EU Democracy. – 2008. – Access mode: [http://fchub.it/temp/FCHub/da_karlsruhe_\(ri\)corsi_e_ricorsi_minano_la_stabilita_europea_I_parte/D-Reader_friendly_latest%20version.pdf](http://fchub.it/temp/FCHub/da_karlsruhe_(ri)corsi_e_ricorsi_minano_la_stabilita_europea_I_parte/D-Reader_friendly_latest%20version.pdf) article 3 (3) TEU: "The Union shall establish an internal market"

⁸ Genschel P. The Fiscal Anatomy of Multilevel Governance: The EU and the Regulation of Taxation / P. Genschel, M. Jachtenfuchs // Hertie School of Governance – Working Papers. – 2009. – No 43. – P. 22.

⁹ Kemmeren E. Editorial: After Repeal of Article 293 EC Treaty under the Lisbon Treaty: The EU Objective of Eliminating Double Taxation can be Applied More Widely / Eric Kemmeren // EC Tax Review. – 2008. – Issue 4. – P. 156–158.

¹⁰ Convention on the Organisation for Economic Co-operation and Development : [Electronic recourse]. – 1960. – Access mode: <http://www.oecd.org/general/conventionontheorganisationforeconomicco-operationanddevelopment.htm>

¹¹ Commentaries on the articles of the OECD Model Tax Convention : [Electronic recourse]. – 2010. – 381 p. – P. 59. – Access mode: <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

¹² Recommendation of the OECD Council concerning the Model Tax Convention on Income and Capital : [Electronic recourse]. – 2018. – Access mode: <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/91/91.en.pdf>

¹³ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations : [Electronic recourse]. – 2010. – 375 p. – P. 18. – Access mode: http://www.ilsol24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf

¹⁴ Opinion of Advocate General Mischo, case C324/00, Lankhorst-Hohorst, para 80 : [Electronic recourse]. – 2002. – P. 1-1795. – Access mode: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47719&doclang=EN>

¹⁵ Hinnekens L. The Uneasy Case and Fate of Article 293 Second Indent EC' / Luc Hinnekens. // Intertax. – 2009. – Issue 11. – P. 602–609.

¹⁶ Article 293 TEC, second indent : [Electronic recourse]. – Access mode: https://europadatenbank.iaaeu.de/user/view_legalact.php?id=636

¹⁷ Judgment of the European Court of Justice, 11 July 1985, case 137/84 Mutsch v. Ministère Public, para. 11 : [Electronic recourse]. – ECR – P. 2694. – Access mode: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=93367&pageIndex=0&doclang=EN&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=444898>

¹⁸ Judgment of the European Court of Justice, 12 May 1998, case 336/96, Gilly v. Directeur des Services Fiscaux du Bas-Rhin, para. 15 : [Electronic recourse]. – ECR – P. 2831. – Access mode: <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=43844&pageIndex=0&doclang=EN&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=445444>

¹⁹ Avi-Yonah R. Is There an Obligation for Member States to Avoid Double Taxation? / R. Avi-Yonah, J. Hines, M. Lang // Comparative fiscal federalism : comparing the European Court of Justice and the US Supreme Court's tax jurisprudence / R. Avi-Yonah, J. Hines, M. Lang. – Frederick: Alphen den Rijn : Kluwer Law International, 2007. – (First edition). – 478 p. – P. 14.

²⁰ Judgment of the European Court of Justice, 23 April 2002, case 234/99, Niels Nygård v Svineafgiftsfonden, and Ministeriet for Fødevarer, Landbrug og Fiskeri, para. 38 : [Electronic recourse]. – ECR – P. I-3657. – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A61999CJ0234>

²¹ Opinion of Advocate General Ruiz-Jarabo Colomer Case 376/03 D v. Inspecteur van de Belastingdienst. para 85. – 2005. – ECR. – P. I-5821.

- ²² *Monsenego J.* Taxation of Foreign Business Income within the European Internal Market : dissertation, Doctor of Philosophy, Ph.D. / Monsenego Jérôme – Stockholm School of Economics, 2011. – 556 p. – P. 356.
- ²³ 90/346/CEE Convention on the Elimination of double taxation on profits adjustment between associated enterprises, known as the Arbitration Convention <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A126038>
- ²⁴ *Bufan R.* The taxation of transactions with foreign elements (I) / Radu Bufan. // Revista de Drept Comercial. – 2005. – Issue 1. – P. 181.
- ²⁵ Council Directive 90/434/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable to mergers, divisions, transfers of assets and exchanges of shares concerning companies of different Member States : [Electronic recourse]. – Access mode: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0434:en:HTML>
- ²⁶ Council Directive 90/435/EEC of 23 July 1990 on the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States : [Electronic recourse]. – Access mode: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31990L0435:EN:HTML>
- ²⁷ Conclusions of the ECOFIN Council Meeting on 1 December 1997 concerning taxation policy – Resolution of the Council and the Representatives of the Governments of the Member States, meeting within the Council of 1 December 1997 on a code of conduct for business taxation – Taxation of saving : [Electronic recourse]. – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A31998Y0106%2801%29>
- ²⁸ Council Directive 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments : [Electronic recourse]. – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A131050>
- ²⁹ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States [Electronic recourse] – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32003L0049>
- ³⁰ Council Directive 77/799/EEC of 19 December 1977 concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct taxation and taxation of insurance premiums : [Electronic recourse]. – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=LEGISSUM%3A133029>
- ³¹ Council Directive 76/308/EEC of 15 March 1976 on mutual assistance for the recovery of claims resulting from operations forming part of the system of financing the European Agricultural Guidance and Guarantee Fund, and of the agricultural levies and customs duties : [Electronic recourse]. – Access mode: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/en/ALL/?uri=CELEX:31976L0308>
- ³² Summary Report Responses received on The Commission's consultation on improving double taxation dispute resolution mechanisms May 2016 : [Electronic recourse]. – Access mode: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/7_summary_of_public_consultation.pdf
- ³³ OECD-Glossary of Tax Terms : [Electronic recourse]. – Access mode: <http://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>
- ³⁴ *Barbuta-Misu N.* The International Double Taxation – causes and avoidance : [Electronic recourse] / N. Barbuta-Misu, F. Tudor // Acta Universitatis Danubius: Œconomica – 2009. – Vol. 5. – No. 1. – P. 147–160 – Access mode: <http://journals.univ-danubius.ro/index.php/oeconomica/article/view/84/81>
- ³⁵ Code of Conduct on the implementation of the EU Arbitration Convention, para. 7.2 b) : [Electronic recourse]. – Access mode: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A42009X1230%2801%29>
- ³⁶ Transfer Pricing 2003 Global Survey Practices, Perceptions and Trends in 22 Countries Plus Tax Authority Approaches in 44 Countries : [Electronic resource] // Ernst & Young. – 2003. – Access mode: [http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf/\\$FILE/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf](http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf/$FILE/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf)
- ³⁷ Judgment of the European Court of Justice, 8 November 2007, case 379/05, Amurta SGPS v Inspecteur van de Belastingdienst : [Electronic recourse]. – Access mode: <https://www.itc-leiden.nl/UserFiles/Documents/C-379-05%20arrest%20E.pdf>
- ³⁸ Judgment of the European Court of Justice, 18 June 2009, case 303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy : [Electronic recourse]. – Access mode: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62007CJ0303&lang1=en&type=TEXT&ancre=>
- ³⁹ Judgment of the European Court of Justice, 19 November 2009, case 540/07, Commission v Italy : [Electronic recourse]. – Access mode: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62007CJ0540&lang1=en&type=TEXT&ancre=>
- ⁴⁰ Judgment of the European Court of Justice, 3 June 2010, case 487/08, Commission v Spain : [Electronic recourse]. – Access mode: <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62008CJ0487&lang1=en&type=TEXT&ancre=>
- ⁴¹ Judgment of the European Court of Justice, 14 December 2006, case 170/05, Denkavit Internationaal BV, Denkavit France SARL v. Ministre de l'Économie, des Finances et de l'Industrie : [Electronic recourse]. – Access mode: <http://www.itc-leiden.nl/UserFiles/Documents/C-170-05%20arrest%20E.pdf>

Резюме

Катеринюк Л.О. Концепція єдиного ринку та проблема подвійного оподаткування в Європейському Союзі.

У статті здійснено дослідження феномена подвійного оподаткування в ЄС та його кореляції із концепцією єдиного ринку. Надано оцінку правовій регламентації проблеми подвійного оподаткування у актах первинного та вторинного законодавства ЄС. Визначено позицію Європейського суду щодо подвійного оподаткування у країнах-членах ЄС шляхом систематичного аналізу судової практики. Висвітлено методи уникнення подвійного оподаткування та здійснено аналіз існуючого механізму вирішення спорів з подвійного оподаткування на теренах ЄС, а також запропоновано можливі шляхи їх удосконалення.

Ключові слова: подвійне оподаткування, єдиний ринок, Європейський Союз, компетенція Європейського Союзу, механізм вирішення спорів у сфері подвійного оподаткування.

Резюме

Катеринюк Л.О. Концепция единого рынка и проблема двойного налогообложения в Европейском Союзе.

В статье проведено исследование феномена двойного налогообложения в ЕС и его корреляции с концепцией единого рынка. Осуществлена оценка правовой регламентации проблемы двойного налогообложения в актах первичного и вторичного законодательства ЕС. Определена позиция Европейского суда относительно двойного налогообложения в странах-членах ЕС

путем систематического анализа судебной практики. Освещены методы избежания двойного налогообложения и проанализирован существующий механизм разрешения споров касательно двойного налогообложения на территории ЕС, а также предложены дальнейшие пути их усовершенствования.

Ключевые слова: двойное налогообложение, единый рынок, Европейский Союз, компетенция ЕС, механизм решения споров в сфере двойного налогообложения.

Summary

Kateryniuk L. The concept of the Single Market and the problem of double taxation in European Union.

The author analyzes phenomenon of double taxation in the EU and its interplay with the concept of the single market. The article contains the assessment of legal regulation of double taxation in primary and secondary legislation of the EU. The position of European Court of Justice on double taxation is also reviewed. Methods of avoiding the double taxation and double taxation dispute resolution mechanisms (DTRM) in the European Union are highlighted and possible solutions of existing problems are suggested as well.

Key words: double taxation, the Single Market, European Union, EU competences, double taxation dispute resolution mechanisms.

УДК 347.925:347.921.3

Я.В. КОТЕНКО

*Ярослав Владиславович Котенко, магістрант
Київського інституту управління і права Національного юридичного університету ім. Ярослава Мудрого*

ОСОБЛИВОСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ МИРОВОЇ УГОДИ: ВІТЧИЗНЯНА ПРАКТИКА ТА ЗАРУБІЖНИЙ ДОСВІД

Світове співтовариство визнає важливість забезпечення миру і справедливості, як однієї із 17 цілей, визначено Організацією Об'єднаних Націй для забезпечення подальшого сталого розвитку нашого світу. Зокрема, як зазначено в 2030 *Agenda for Sustainable Development*, потрібно докласти зусиль задля досягнення справедливого мирного та відкритого суспільства рівних можливостей для всіх шляхом всебічної підтримки верховенства права й забезпечення рівного доступу до суду¹.

Мирова угода як спосіб оформлення домовленості про врегулювання спору досить часто використовується в судовій практиці багатьох країн. В Україні такий засіб припинення виробництва судового розгляду цивільних справ передбачається Цивільним процесуальним кодексом України².

Інститут мирової угоди був предметом досліджень багатьох учених³.

Самостійним напрямом наукових досліджень є умови застосування мирової угоди як спеціальної судової процедури в справах про банкрутство. Аналізу відповідних норм законодавства та практики його застосування приділено увагу в роботах Р. Афанасьєва, Б. Полякова⁴, О. Бірюкова та інших. Правові аспекти укладення та виконання мирової угоди є актуальними і для цивільного процесу, вони розглядалися В. Комаровим, С. Фурсою, О. Бортнік⁵ та іншими фахівцями. Запропоновані правові підходи ефективно реалізуються в законотворчій діяльності, сприяють належному розумінню та правильному застосуванню норм процесуального законодавства⁶.

Метою статті є дослідження вітчизняної практики та зарубіжного досвіду впровадження мирової угоди для вирішення спорів.

Інститут мирової угоди не є процесуальною формальністю. Це сучасні світові погляди юридичної спільноти на проблеми вирішення цивільних спорів у сучасному судочинстві. Практика показує, що примирні процедури та їх закінчення мировою угодою є результативнішими, аніж протистояння чи судовий процес. Разом із тим дані інститути потребують значної професійної майстерності та великого такту й умінь з боку передусім самих суддів. Такий підхід до роботи привів до покращення іміджу суду з формуванням поваги до такої поважної державної інституції⁷.

Реформування цивільного процесу в Україні не обійшло стороною питання складення та виконання мирових угод⁸.

У попередні роки питання виконання мирових угод було вкрай проблемним як для учасників спору, так і для судів. Ухвалення нових процесуальних кодексів придало цьому питанню більше правової регламентації та особливості її виконання⁹.

Перше, на що слід звернути увагу, це те, що «мирова угода укладається сторонами з метою врегулювання спору на підставі взаємних поступок і має стосуватися лише прав та обов'язків сторін»¹⁰.

На будь-якій стадії судового процесу, зробивши спільну письмову заяву, сторони можуть укласти мирову угоду і повідомити про це суд. При цьому в суді апеляційної інстанції позивач має право відмовитися від