

ПРЕДЕЛЫ ГАРМОНИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА ЕВРОСОЮЗА

Алексей Лашук

Концепция налоговой гармонизации возникла именно в ходе развития европейской экономической интеграции. До создания Европейских сообществ в 1957 г. вопрос сближения законодательства в сфере налогообложения на межгосударственном уровне никогда не поднимался. Создание единого европейского рынка, конкурентоспособного в мировом масштабе, подразумевает прежде всего обеспечение равных условий трансграничной торговли для всех субъектов хозяйствования. С этой целью в Евросоюзе на сегодняшний момент полностью ликвидированы внутренние таможенные барьеры, запрещены количественные ограничения при ввозе зарубежных товаров, ограничена государственная помощь отечественным производителям. Однако для успешной реализации идеи общего рынка необходимо по возможности устранить все препятствия, в том числе и налоговые. Сферу действия статьи 14 Договора, учреждающего Европейское сообщество (ЕС) (в редакции Амстердамского договора 1997 г.), декларирующей ЕС без внутренних границ, справедливо распространять и на так называемые налоговые границы¹. Такое широкое толкование данной базовой нормы законодательства ЕС происходит из практических соображений. Ведь теперь, по прошествии более 12 лет после подписания Маастрихтских соглашений и полной отмены таможенных пошлин и запрета нетарифных ограничений, именно уровень и качество налогообложения на территории государств — членов ЕС оказывают существенное влияние на деловую активность в масштабе союза. Европейская экономическая элита давно осознала, что без гармонизации законодательства в области налогообложения невозможно полностью преодолеть разницу в условиях хозяйствования для субъектов из разных государств — членов ЕС.

Когда речь ведется о комплексном подходе к устранению внутриевропейских налоговых границ, то прежде всего имеется в виду достижение двух целей: во-первых, *исключение любых видов налоговой дискриминации* между резидентами и нерезидентами государств-членов, а во-вторых, *устранение принципиальных различий в законодательстве о налогах (гармонизация налогового законодательства)*. Обе эти цели нашли отражение в Договоре, учреждающем ЕС, и законодательных актах союза, принятых во исполнение Договора.

Прежде чем начать непосредственный анализ налогового законодательства ЕС и состояния его гармонизации, необходимо особо отметить следу-

ющее: законодатели в Брюсселе и Страсбурге исходят из *принципа признания суверенитета государств-членов собирать на своей территории налоги и формировать свой собственный бюджет*. Именно исходя из данного постулата Договор, учреждающий ЕС, затрагивает сферу налогообложения исключительно в объеме, необходимом для функционирования общего рынка. Так, подраздел «Налоги» Договора содержит всего четыре статьи, причем три из них (стст. 90–92) содержат положения о запрещении налоговой дискриминации. Гармонизации налогового законодательства непосредственно касается только статья 93, делегирующая Совету ЕС полномочия по принятию законодательных актов, призванных гармонизировать взимание и администрирование косвенных налогов. Именно для реализации данной нормы были приняты обязательные для исполнения на территории государств-членов регламенты, речь о которых пойдет ниже.

Гармонизация косвенных налогов

Долгосрочных целей развития ЕС, в том числе создания эффективного общего рынка, нельзя достичь без гармонизации уровня и процедуры взимания косвенных налогов в государствах — членах ЕС. Ведь косвенные налоги (налог на добавленную стоимость — НДС, акцизы и прочие оборотные налоги) непосредственно влияют на ценообразование и, соответственно, на торговлю товарами и услугами. Даже после фактического формирования внутреннего рынка в 1993 г. и подписания Амстердамского договора в 1997 г. многие проблемы гармонизации косвенных налогов в соответствии со статьей 93 остаются нерешенными. В процессе рассмотрения проекта мер по координации (гармонизации) в сфере косвенных налогов Европейская комиссия с точки зрения финансовой науки подвергла сомнению тот факт, что конкуренция налоговых систем вредна для развития экономики ЕС. Стоит, вместе с тем, отметить, что на сегодняшний день ЕС достиг высокой степени гармонизации НДС и иных косвенных налогов.

Гармонизация взимания налога на добавленную стоимость. Уже в первых унификационных регламентах (регламенты 67/227² и 67/228³) европейский законодатель решил установить во всех государствах-членах единую систему НДС по подобию французской с той целью, чтобы процесс калькуляции и уплаты налогов был одинаковым для всех субъектов хозяйствования и легко сопо-

Автор:

Лашук Алексей Александрович — преподаватель кафедры международного частного и европейского права факультета международных отношений Белорусского государственного университета

Рецензенты:

Данилевич Александр Станиславович — кандидат юридических наук, доцент кафедры международного частного и европейского права факультета международных отношений Белорусского государственного университета

Уржинский Константин Константинович — кандидат юридических наук, доцент, декан факультета международного права БИП — Института правоведения

ставимым для целей бюджетирования ЕС. Естественно переход на новую систему налогообложения потребовал для некоторых государств определенных организационных и временных затрат и происходил постепенно, пока, наконец, к 1973 г. во всех государствах-членах не была введена единая система взимания НДС. Впоследствии все вновь присоединившиеся к ЕС государства обязаны были по аналогии привести свою систему взимания данного налога в соответствие с регламентами.

Унификация взимания НДС была не только необходимым первым шагом на пути устранения налоговых границ, но и основной предпосылкой замены членских взносов государств-участников средствами, поступающими в общий бюджет ЕС в виде процента от сборов по НДС на территории государств-членов (согласно решению Совета ЕС от 21 апреля 1970 г.)⁴. Во исполнение решения об обязательных отчислениях в бюджет ЕС потребовалось также унифицировать сферы вещного, персонального и пространственного применения налога и определить единый перечень объектов налогообложения и исключений из налоговой базы. Это было сделано в 1977 г. с принятием Регламента об оборотных налогах (регламент 77/388⁵), имплементация которого растянулась на три года, и в 1980 г. бюджет ЕС был впервые профинансирован из налоговых отчислений государств-членов.

После подписания Маастрихтского договора вновь возник вопрос о налоговой гармонизации для обеспечения функционирования общего рынка. Регламент об общем рынке (регламент 91/680 с изменениями и дополнениями) содержал положения о переходе от принципа взимания НДС по стране назначения товара к взиманию налога по стране происхождения к 1996 г.⁶ Вплоть до настоящего времени эта идея так и не реализована. Только при условии, что в государствах-членах будет установлен приблизительно одинаковый уровень налогообложения и созданы межгосударственные механизмы уравнивания выплат по налогам, можно будет отойти от принципа взимания НДС по стране назначения товара и перейти к принципу взимания по стране происхождения. Теоретики европейского налогообложения хотят пойти именно по этому пути. Однако, как мы понимаем, развитие регулирования в данном направлении будет зависеть прежде всего от того, насколько такое изменение принципа взимания НДС внутри союза будет в среднесрочной перспективе соответствовать уровню европейской интеграции и необходимости обеспечения свободы внутреннего рынка.

Со вступлением в силу регламента 92/77 об усовершенствовании системы взимания НДС произошла значительная гармонизация налоговых ставок⁷. Если до вступления регламента в силу разбежка составляла от 12 % в Испании до 25 % в Ирландии, то после его вступления в силу минимальная обычная ставка была установлена для всех юрисдикций в размере 15 %. Вместе с тем, регламент 92/77 предусматривает определенные исключения и отступления от общих норм, поэтому о полной гармонизации и устранении налоговых границ в отношении косвенных налогов говорить еще рано.

Гармонизация акцизов и прочих налогов на потребление. Кроме НДС на просторах ЕС взимается множество прочих косвенных налогов, объект которых хотя и ограничен определенной областью, но которые в силу своей специфики оказывают влияние на трансграничную торговлю и функционирование рынка. С точки зрения общего рынка важными являются налоги на транспортные средства, налоги на страховой бизнес, налоги на движение капитала, а также акцизы на такие товары, как табак, алкоголь и углеводородное топливо. Причем для некоторых государств-членов данные налоги зачастую являются ключевыми с точки зрения формирования бюджета, и отчасти поэтому первые шаги по регулированию данного сегмента налогообложения были сделаны лишь после создания общего рынка в 1993 г. Регламент 92/12 о общих положениях касательно подакцизных товаров (с изменениями и дополнениями) позволил гармонизировать налоговые ставки на основе принципа гибкости: установление минимальной ставки и маржи колебаний⁸. Согласно регламенту 69/335 (с изменениями и дополнениями) государства должны гарантировать избежание двойного налогообложения и недопущение дискриминации при взимании корпоративных и биржевых оборотных налогов, чтобы создать благоприятные условия для деятельности компаний, ориентированных на весь общий рынок⁹.

Налоги на приобретение (реализацию) товаров для личного пользования. Еще до образования общего рынка, приобретение (реализация) определенных товаров и услуг для личного пользования (например, шопинг за рубежом) попадали под освобождение от налогообложения в качестве некоммерческих операций. С момента создания общего рынка правилом стала уплата потребительских налогов по стране происхождения товара (производства услуги). Причем физическое лицо может приобретать за рубежом и перевозить через границу товары для личного пользования в неограниченном количестве, как если бы покупка и потребление осуществлялись в одном государстве. Соответственно и возмещения потребительских налогов при пересечении границы не происходит.

Гармонизация прямых налогов

Страны ЕС достигли значительных успехов в согласовании косвенных налогов, однако не оставлена без внимания и гармонизация в сфере прямых налогов, особенно в отношении налогообложения корпораций. Унификация корпоративного налогообложения должна поставить в равные условия все компании, функционирующие в ЕС, облегчить им доступ на внутренний рынок ЕС, а также активизировать прямые иностранные инвестиции в рамках союза.

С одной стороны, прямые налоги непосредственно связаны с бюджетной и социальной политикой государств-членов; с другой стороны, прямые налоги как платежи, взимаемые с субъектов хозяйствования, влияют на выбор места регистрации и осуществления деятельности, а также на принятие решений по инвестированию в экономику того или иного государства. Считается, что определенный уровень гармонизации корпоративного налогооб-

ложения в рамках союза необходим для устранения негативного влияния различий в налогообложении на трансграничный бизнес. На практике же законодатели ЕС, которые одновременно являются представителями своих государств, исходят из того, что подоходное налогообложение физических лиц не оказывает влияния на функционирование общего рынка и на данный момент нет потребности в гармонизации.

Прямые налоги, взимаемые с субъектов хозяйствования, в отличие от косвенных налогов, не оказывают столь значительного влияния на внутрисоюзный торговый оборот. Поэтому в статье 93 Договора, учреждающего ЕС (гармонизация налогового законодательства), они, в отличие от косвенных налогов, не упомянуты. Вместе с тем, существует теоретическая возможность принятия нормативных актов ЕС по гармонизации прямых налогов исходя из положений статьи 94 (общие положения о гармонизации законодательства) или статьи 308 (подразумеваемая компетенция союза). Единым решением Совет ЕС по представлению Еврокомиссии и с одобрения Европарламента может принять законодательный акт в любой области в том случае, если того требуют интересы общего рынка. Реально же в сфере гармонизации корпоративных налогов до сих пор сделано немного, в основном все по той же причине, что данный вопрос затрагивает финансовый суверенитет государств-членов.

Законодательство ЕС в сфере гармонизации прямых налогов касается в основном сотрудничества национальных налоговых органов по вопросам международного уклонения от налогов, а также по вопросам избежания двойного налогообложения. Так, директива 77/779 (с изменениями и дополнениями) о взаимопомощи компетентных органов в сфере прямых налогов и НДС дополнила существующую систему обмена информацией, установленную двусторонними межгосударственными соглашениями об избежании двойного налогообложения¹⁰. В дальнейшем никаких новелл в налоговой сфере в ЕС не было вплоть до 1991 г., когда был принят пакет из трех новых документов. Две директивы и конвенция, находившиеся в статусе законопроекта на протяжении 17 лет, были приняты Советом ЕС. Первая директива 90/434 предусматривает освобождение от налогообложения доходов от трансграничных слияний, выделений и реорганизаций предприятий¹¹. Вторая директива 90/435 о материнских и дочерних компаниях предусматривает отмену налога у источника на дивиденды, получаемые головными компаниями в рамках группы¹². Третья часть пакета законодательных актов — Конвенция 90/436 об устранении двойного налогообложения в отношении доходов, распределяемых между ассоциированными предприятиями, — устанавливает механизм разрешения споров по поводу отнесения отдельных доходов на счет той или иной ассоциированной компании в рамках международной группы компаний¹³.

Помимо принятых законодательных актов, в виде проектов существуют предложения по дальнейшей гармонизации прямых налогов и избежанию двойного налогообложения. К ним относится, в частности, предложение об освобождении от на-

логообложения процентных выплат и лицензионных платежей между материнскими и зависимыми компаниями. Озвучено также предложение позволить материнским компаниям относить на свой счет убытки, понесенные дочерними компаниями, зарегистрированными в других юрисдикциях (здесь предлагаются два варианта: первый предусматривает включение балансов дочерних предприятий в сводный баланс материнской компании и ее налогообложение с предоставлением ей кредита на сумму налога, уплаченного дочерними компаниями в своих юрисдикциях; второй предполагает невключение балансов дочерних предприятий, а простое вычитание убытков дочерних компаний из прибыли материнской компании)¹⁴. На определенном этапе было также выдвинуто предложение по гармонизации налогообложения доходов физических лиц, работающих в пограничных государствах. Однако проект был официально отвергнут в 1992 г. после того, как Совет ЕС не смог прийти к согласию. Государства-члены, вероятно, согласились с точкой зрения, что подобные правоотношения лучше регулируются при помощи двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения. Несмотря на это, в 1994 г. Еврокомиссия представила Рекомендацию 94/79¹⁵ о налогообложении определенных видов доходов нерезидентов. Данная рекомендация в соответствии с законодательством ЕС не имеет обязательной силы и в сущности призвана напомнить государствам-членам о том, что их налоговые системы и системы социального страхования должны соответствовать общим принципам Договора, учреждающего ЕС, касающимся запрещения всех форм дискриминации.

Поскольку налоговая политика традиционно проводится каждой страной с учетом своих национальных интересов и в среднесрочной перспективе данный подход вряд ли изменится, в ЕС пока не рассматривают создание единой налоговой системы. Вместо этого было решено привести законодательства стран-членов сообщества в сопоставимый друг с другом вид, а также подчинить национальные налоговые системы общим задачам европейской интеграции.

На сегодняшний день в Европейском союзе имеется гармонизированное законодательство в сфере косвенных налогов. В сфере прямых налогов имеется только фрагментарная законодательная база. Эксперты и политики до сих пор не пришли к согласию по поводу пределов и ожидаемых результатов гармонизации прямых налогов. Одни из них, например представители бизнеса, считают, что прямые налоги значительно влияют на выбор компаниями места ведения бизнеса и вложения инвестиций, а потому должны быть гармонизированы. Другие, например представители Еврокомиссии и большинство европейских политиков, считают, что до тех пор, пока национальное налоговое законодательство не нарушает основополагающих принципов функционирования общего рынка, следует признать налоговый суверенитет государств — членов ЕС. До настоящего времени единое мнение европейских экспертов по вопросу, насколько современное состояние налоговой гармонизации отвечает потребностям общего рынка, отсутствует.

Говорить об успехах налоговой гармонизации в ЕС еще рано, и многие специалисты скептически относятся к ее дальнейшим перспективам. Объяснить это можно противоречием между целями экономической политики, проводимой отдельными государствами и Союзом в целом. И все же, несмотря на сложности, существует вероятность того, что в долгосрочной перспективе объединен-

ная Европа придет к единым принципам налогообложения, возможно даже Евросоюз получит право собирать налоги напрямую в союзный бюджет. А пока в ЕС организуются курсы и программы обмена для молодых сотрудников финансовых органов — когда-то эти люди будут определять налоговую политику своих государств и союза в целом. Но это будет уже совсем другая Европа.

¹ Europäisches Recht: Lehrbuch. München: Beck, 1999. S. 451.

² First Council Directive 67/227/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes // Official Journal of the European Communities. 1967. Vol. 10, P 71. P. 1301–1303.

³ Second Council Directive 67/228/EEC of 11 April 1967 on the harmonisation of legislation of Member States concerning turnover taxes — Structure and procedures for application of the common system of value added tax // Official Journal of the European Communities. 1967. Vol. 10, P 71. P. 1303–1312.

⁴ Europäisches Recht. S. 465.

⁵ Sixth Council Directive 77/388/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes — Common system of value added tax: uniform basis of assessment // Official Journal of the European Communities. 1977. Vol. 20, L 145. P. 1–40.

⁶ Council Directive 91/680/EEC of 16 December 1991 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC with a view to the abolition of fiscal frontiers // Official Journal of the European Communities. 1991. Vol. 34, L 376. P. 1–19.

⁷ Council Directive 92/77/EEC of 19 October 1992 supplementing the common system of value added tax and amending Directive 77/388/EEC (approximation of VAT rates) // Official Journal of the European Communities. 1992. Vol. 35, L 316. P. 1–4.

⁸ Council Directive 92/12/EEC of 25 February 1992 on the general arrangements for products subject to excise duty and on the holding, movement and monitoring of such products // Official Journal of the European Communities. 1992. Vol. 35, L 076. P. 1–13.

⁹ Council Directive 69/335/EEC of 17 July 1969 concerning indirect taxes on the raising of capital // Official Journal of the European Communities. 1969. Vol. 12, L 249. P. 25–29.

¹⁰ Council Directive 2003/93/EC of 7 October 2003 amending Council Directive 77/799/EEC concerning mutual assistance by the competent authorities of the Member States in the field of direct and indirect taxation // Official Journal of the European Communities. 2003. Vol. 46, L 264. P. 23–24.

¹¹ 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 // Official Journal of the European Communities. 1990. Vol. 33, L 225. P. 1–5.

¹² 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 // Official Journal of the European Communities. 1990. Vol. 33, L 225. P. 6–9.

¹³ Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of transfers of profits between associated undertakings // Official Journal of the European Communities. 1990. Vol. 33, L 225.

¹⁴ Direct Taxation: Introduction // European Union Official website <<http://europa.eu.int/scadplus/leg/en/lvb/l26036.htm>>. Date of reading 05.09.2005.

¹⁵ 94/79/EC: Commission Recommendation of 21 December 1993 on the taxation of certain items of income received by non-residents in a Member State other than that in which they are resident // Official Journal of the European Communities. 1994. Vol. 37, L 39. P. 22–28.

SUMMARY

«The Limits of Harmonization of the European Union Tax Law» (Alexey Lashuk)

Now, over 12 years after signing the Maastricht Treaty and full abolishment of customs duties and non-tariff restrictions, it is the level and quality of taxation on the territory of the EU member-states that influence greatly the business activity within the union. The article above considers the current state and the limits of European tax harmonization development. Separate treatment is given to harmonization in the sphere of indirect and direct taxation in the EU member-states.

Today the EU has achieved large-scale harmonization of indirect taxes (the VAT, excises and other turnover taxes). All member-states fixed a single system of levying the VAT unifying the calculation process and tax payment based on the French pattern. This unification has become the main prerequisite for the substitution of the member-states' dues by the share from the VAT on the member-states' territory paid into the EU budget.

The EU law in the sphere of harmonization of direct taxes (the income tax for individuals, the profits tax for legal entities etc.) deals mainly with cooperation between the national tax bodies in the sphere of international tax evasion and avoiding double taxation.

Currently the European Union has harmonized law in the sphere of indirect taxes. However, it has only a fragmentary legislative base in the sphere of direct taxes. European experts and politicians have not come to an agreement about the limits and expected results of harmonization of direct taxes so far.