Содержание

## Введение

## 1. Основные теоретические понятия налогового права в странах ЕС

## 2. Особенности правовых механизмов налогового регулирования в странах ЕС

## 3. Анализ правовых механизмов налогового регулирования в странах ЕС на примере Великобритании, Франции и Германии

## 4. Использование Россией правового опыта налоговых отношений государств - членов Европейских Сообществ

## Заключение

## Список использованной литературы

## Введение

Одной из особенностей конца XX столетия стало динамичное развитие процессов интернационализации экономики, которое привело к качественно новому этапу - глобализации мирового хозяйства. В отличие от интернационализации, являвшейся в рамках предшествующих этапов развития мирового хозяйства постоянно действующим фактором обеспечения экономического роста стран, глобализация превращает мирохозяйственные связи в решающий фактор развития экономики. В будущем благополучие отдельных государств больше будет зависеть от степени их интегрированности в систему мирового хозяйства.

Составным компонентом процессов интернационализации и глобализации в мировом хозяйстве стало развитие международной экономической интеграции. В настоящее время наиболее развитым интеграционным объединением является Европейский Союз, основной предшественник которого - Европейского экономическое сообщество - было создано в 1957г. Задача, стоящая сегодня в ЕС на повестке дня - формирование и укрепление экономического, валютного и политического союза стран - участниц.

Важным звеном всего процесса экономической интеграции в рамках ЕС, особенно на современном этапе его развития, стало сближение налоговой политики и налоговых систем государств-членов Европейского союза. Само сближение налоговых систем государств, участвующих в интеграционном объединении, оказывает обратное стимулирующее воздействие на дальнейшее развитие интеграционных процессов в других областях.

Под правовыми механизмами налоговой политики понимаются процессы регулирования, осуществляемые органами ЕС и странами-участницами Европейского Союза в области налогообложения с целью сближения национальных налоговых систем. В настоящей курсовой работе предпринята попытка проанализировать национальные налоговые системы стран ЕС, их особенности, возможности правовых механизмов, а также проблемы, с которыми сталкиваются государства Евросоюза в процессе конвергенции систем налогообложения.

Актуальность курсового исследования обусловлена важным значением и особой ролью правовых налоговых механизмов в рамках углубления европейской экономической интеграции, развития единого внутреннего рынка Евросоюза, завершения формирования в ЕС правового, экономического и валютного союза. Глубокие преобразования в ЕС, происходящие в наши дни, не могут не оказывать определенное воздействие на российскую экономику, интегрирующуюся в мировое хозяйство, так как именно страны ЕС являются в настоящее время и, очевидно, будут оставаться в ближайшей перспективе основными внешнеэкономическими партнерами Российской Федерации; российская экономика связана с экономикой стран Европейского Союза многообразными хозяйственными отношениями.

Кроме того, изучение налоговых систем западноевропейских стран, возникающих в процессе их развития и гармонизации, важно и актуально не только с точки зрения теоретического осмысления происходящего, но и с позиций извлечения уроков и использования сделанных на основе зарубежного опыта выводов в процессе реформирования российской налоговой системы. Известно, что налоговая реформа продолжает оставаться одной из наиболее острых насущных задач законотворческой политики законодательных органов России, особенно в условиях экономического кризиса в нашей стране.

Следует отметить и еще одно обстоятельство, свидетельствующее об актуальности курсового исследования. Если экономическое и политическое сотрудничество между постсоветскими странами в рамках структур интеграционного типа, созданных на территории бывшего СССР (союза между Россией и Белоруссией, Таможенного союза пяти стран с участием России, а также СНГ в целом), будет углубляться, то на более зрелых этапах экономической интеграции неизбежно встанет вопрос о сближении налоговых систем государств-участников данных объединений. В этом случае, с моей точки зрения, окажется в полной мере востребованным опыт осуществления правовых налоговых механизмов в странах Европейского союза, который может помочь избежать многих ошибок и снизить уровень потенциальных рисков процесса конвергенции налоговых систем.

При написании курсовой работы использовались исследования в области общей теории права и теории европейского права, представленные работами С.С. Алексеева, B.C. Нерсесянца, P.O. Халфиной, Б.Н. Топорнина, Л.М. Энтина, С.Ю. Кашкина. Финансово-правовые отношения в рамках курсового исследования анализировались на основе работ Л.К. Вороновой, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, М.В. Карасевой, Н.А. Куфаковой, М.И. Пискотина, Е.А. Ровинского, Э.Д. Соколовой, Н.И. Химичевой.

Изучение налоговых систем стран-членов Европейского союза, проблем, возникающих при осуществлении правовых механизмов налогообложения в этих государствах, а также путей их решения представляет не только научный, но и значительный практический интерес. Западноевропейский опыт осуществления правовых налоговых механизмов может быть полезен в процессе реформировании отечественной налоговой системы, а уроки осуществления политики конвергенции налоговых систем в странах ЕС целесообразно учитывать при развитии интеграционных связей России и стран ближнего зарубежья.

## 1. Основные теоретические понятия налогового права в странах ЕС

Налоговое право в странах ЕС - особая ветвь налогового права, занимающаяся международными аспектами налогообложения; сравнительно молодая научная дисциплина, выделившаяся от всей сферы налогового права в специальное направление исследований.

Фундамент налогового права в странах ЕС составляют его принципы: 1) Принцип суверенного равенства государств в международных налоговых отношениях;

2) Принцип сотрудничества, предусматривающий взаимодействие государств по налоговым вопросам на справедливой и взаимовыгодной основе. Такое взаимодействие включает возможность разрешения спорных проблем, касающихся двойного налогообложения и применения финансовых законов, а также обмена информацией в целях борьбы с уклонением от налогов;

3) Принцип реципроцитета, означающий взаимное признание прав и корреспондирующих им обязанностей в налоговой сфере. Взаимное признание может быть отражено в договоре (договорный реципроцитет), подтверждено дипломатическими каналами, принятием соответствующих внутренних законов, а также оно может существовать фактически (фактический реципроцитет);

4) Принцип добросовестного выполнения обязательств, вытекающих из норм международного налогового права;

5) Принцип налоговой недискриминации. Этот постулат включает три взаимосвязанных аспекта. Во-первых, недискриминация в налоговой сфере означает предоставление резидентам другой страны такого же режима налогообложения, как и резидентам собственного государства, т.е. национального режима. Второй аспект основан на использовании режима наибольшего благоприятствования и заключается в том, что налогообложение резидентов другой стороны в данном государстве в отношении дохода, получаемого ими через постоянное представительство в этом государстве, не должно быть более обременительным, чем налогообложение находящихся в аналогичной ситуации резидентов третьих стран. В-третьих, каждая сторона сохраняет за собой право предоставления своим резидентам налоговых льгот без обязательного их распространения на резидентов другого государства.

Предмет налогового права в странах ЕС - налоговые отношения межгосударственного уровня стран-участниц ЕС. Анализ налоговых факторов в международных европейских отношениях приобретает большую актуальность с точки зрения реализации и повышения эффективности внешнеэкономической деятельности каждого государства, поскольку налоги определяют развитие международной торговли, движение инвестиций, осуществление всех межгосударственных связей.

Решение европейских проблем налогообложения возможно с помощью нескольких методов. Государства могут попытаться урегулировать некоторые спорные вопросы, применяя свое внутреннее законодательство в пределах национальной территории. Если этого недостаточно, они вправе достигнуть взаимоприемлемых решений путем заключения соответствующих международных конвенций. Развитие международного экономического сотрудничества привело к появлению нового способа урегулирования: через гармонизацию, а иногда - и унификацию национальных законодательных режимов налогообложения Европейский Союз). Использование различных методов решения налоговых проблем предполагает одновременно и разнообразие источников права, на которых эти методы основываются. Таковыми являются «внутренний закон», международные договоры и соглашения, решения международных организаций, обычай, судебная практика, юридическая доктрина.

«Внутренний закон» - блок внутригосударственных нормативных актов, изданных компетентными органами государственной власти и обязательных к исполнению в пределах национальной территории; определяет критерии налогообложения физических и юридических лиц внутри государства в том, что касается дохода и прибыли, получаемых в другой стране, а также в отношении условий льготного налогообложения товаров, экспортируемых за границу.

Международные договоры и соглашения, регулирующие налоговые вопросы, могут быть многосторонними учредительные договоры международных организаций - Римский договор 1957 г. о создании ЕС, Договор о Евратоме; Венские конвенции 1961 и 1963 гг. о дипломатических и консульских сношениях; ГАТТ и др.) и двусторонними.

Большинство государств - членов ЕС при заключении двусторонних налоговых договоров ориентируются на Типовой договор ОЭСР, разработанный в рамках Европейской организации по экономическому сотрудничеству и развитию (Organization for Economic Cooperation and Development - OECD). Наряду с ним существуют Типовой договор США и Типовой договор ООН, которые, как правило, используются при составлении двусторонних договоров между европейскими государствами и третьими странами. В конечном итоге выбор модели зависит от воли договаривающихся сторон.

Двусторонние соглашения подразделяются на две группы: собственно налоговые соглашения и прочие двусторонние соглашения и договоры, основной предмет которых не относится к фискальной политике (торговые договоры и соглашения; соглашения об установлении дипломатических и консульских отношений; международные договоры, определяющие принципы взаимоотношений международных организаций со странами их базирования (соглашение Бельгии с НАТО и др.); соглашения о создании международных промышленных и коммерческих обществ).

Собственно налоговые соглашения могут быть специальными (соглашения о налоговом режиме отдельных компаний, об устранении двойного налогообложения платежей по авторским правам, лицензионных платежей, соглашения в области международных перевозок, соглашения об оказании административной помощи в налоговых вопросах, о налогах на наследство и о налогах по социальному страхованию) и общими, которые охватывают все вопросы, относящиеся к взаимоотношениям государств по линии прямых налогов (на доходы и капитал). Ядро общих соглашений составляют договоры об избежании двойного налогообложения. Россия имеет такие договоры с Францией, Италией (1985), Ирландией (1994), Грецией (1976), Норвегией (1980), Австрией, ФРГ (1981), Швецией (1993), Кипром (1982), Испанией, Великобританией (1985), Данией, Нидерландами (1986), Финляндией, Бельгией (1987), Польшей, Болгарией, Румынией (1993), Венгрией (1994), Белоруссией (1995).

На действии обычно-правовых норм основываются некоторые правила применения и толкования налоговых договоров и соглашений. При регулировании налоговых проблем внешнеторгового оборота используются типовые контракты, разрабатываемые наиболее влиятельными товарными ассоциациями. В них содержатся формулировки налоговых оговорок, приобретающие характер торгового обычая.

В выработке международной судебной практики по налоговым вопросам участвуют: внутригосударственные судебные органы; международные судебные органы (Постоянная палата Международного суда в Гааге и др.); 3арбитражные органы, которым поручена выработка проектов двусторонних конвенций.

Важную роль в становлении и правильном применении системы правовых норм, регулирующих косвенные налоги, в основном НДС, играют решения Суда ЕС, например, Marralai Case lll/75, [ 1976] ECR 657.

Налогообложение доходов физических лиц остается вне поля деятельности институтов ЕС, так как не является условием для создания единого европейского рынка.

Юридическая доктрина - научные труды и теории, в том числе - публичных и частных международных организаций - оказывает существенное влияние на представления о налоговой политике. Доктринальными исследованиями являются типовые модели налоговых соглашений, на основе которых вырабатываются нормы действующего права (типовые конвенции ОЭСР о налогообложении доходов и капитала, об оказании административной помощи в налоговых вопросах и по недвижимому имуществу, наследствам и дарениям).

## 2. Особенности правовых механизмов налогового регулирования в странах ЕС

Результаты проводимой в том или ином государстве экономической политики во многом зависят от эффективности регулирования экономических процессов. Поэтому особую значимость приобретают проблемы выбора конкретного механизма налогообложения для той или иной страны, так как ошибки при выборе могут привести к весьма печальным последствиям. Это в полной мере относится и к политике регулирования налоговых отношений в России.

По поводу выбора механизмов регулирования экономики и налогов не только в России, но и на Западе нет единого мнения. Тем более что эффективность использования тех или иных механизмов в различные периоды развития стран неодинакова.

Рассматривая вопросы регулирования налогообложения хозяйственной деятельности в Российской Федерации, в первую очередь следует обратиться к опыту правового регулирования налоговых отношений в странах с развитой рыночной экономикой, чтобы использовать его позитивные моменты в разработке налоговых норм.

Налоговое право ЕС является составной частью европейского, международного права. В контексте соотношения международного и национального права интерес представляет опыт правового регулирования налоговых отношений в ЕС и в странах - членах ЕС, где содержание налогового права, по мнению ряда зарубежных (Д. Лазок, Б. Терра, П. Ваттел и др.), а также отечественных исследователей - Л.М. Энтина, Г.П. Толстопятенко, определяется особенностью европейского права как права sui generis и представляет собой совокупность интеграционного налогового права и налогового права, оптимальную с точки зрения общеевропейских и национальных интересов.

При этом в основу налогового законодательства ЕС в большей или меньшей степени заложены принципы демократизма, правового плюрализма, верховенства права ЕС, пропорциональности и принцип субсидиарности. Общие правовые принципы, применяемые к регулированию налоговых отношений, закреплены рядом статей Договора о ЕС.

Для закрепления наиболее важных решений институтов ЕС по вопросам, не урегулированным налоговым законодательством государств-членов, предназначены регламенты - правовые акты общего и прямого действия. В частности, путем принятия регламента учреждаются налоги или закрепляются отдельные элементы налога. Например, Регламент Совета N 1111/77 от 17 мая 1977 года о введении налога на изоглюкозу, Регламент Совета № 1079/77 от 17 мая 1977 года о налоге на молоко и молочные продукты.

С целью гармонизации национальных законодательств Совет и Комиссия ЕС принимают директивы, позволяющие сблизить национальные правовые нормы в установленные сроки для решения интеграционных задач без существенного нарушения налогового суверенитета государств-членов.

Директивы, принятые в отношении налогов, можно разделить на две группы: директивы, устанавливающие единые требования к определению элементов налогов государств-членов и закрепляющие порядок взаимодействия их налоговых органов, и директивы, вносящие изменения и дополнения в принятые ранее директивы.

Выделяют следующие основные акты вторичного права ЕС в этой области:

* Первая директива Совета 67/227/EEC от 11 апреля 1967 года «О гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота» (не действует). Данный акт имел целью заменить многоуровневую кумулятивную систему косвенного налогообложения в государствах-членах ЕС, и обеспечить достижение значительной степени упрощения налоговых расчетов и нейтральности фактора косвенного налогообложения по отношению к конкуренции в ЕС. Причем, введение НДС заменяющего иные налоги с оборота стало обязанностью для государств-членов.
* Вторая и Третья директива Совета 68/227/ЕЕС от 11 апреля 1967 года и 69/463/EEC от 9 декабря 1969 года «О гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота — введение налога на добавленную стоимость в государствах-членах» (не действует). Данные акты предоставляли ряд отсрочек по введению НДС в некоторых государствах-членах.
* Шестая директива Совета 77/388/EEC от 17 мая 1977 года «О гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота — общей системы налога на добавленную стоимость: единообразной базы исчисления» (не действует). В положениях данного акта нашли свое отражение основные принципы функционирования системы НДС. Данный акт имел огромное количество изменений и дополнений. Он являлся полноценным налоговым актом. Отдельно необходимо отметить гармонизацию им ставок НДС в государствах-членах.
* Восьмая директива Совета 79/1072/EEC от 6 декабря 1979 года «О гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота — Положения о возмещении налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не учрежденным на территории страны» (положения данного акта позволяют налогоплательщику одного государства-члена получать возмещение НДС в другом государстве-члене). С 01.01.2009 действует новая Директива.
* Тринадцатая директива Совета 86/560/EEC от 17 ноября 1986 года «О гармонизации законодательства государств-членов в отношении налогов с оборота — Положения о возмещении налога на добавленную стоимость налогооблагаемым лицам, не учрежденным на территории Сообщества» (данный акт позволяет налогоплательщику третьей страны получать возмещение НДС в государстве-члене ЕС). С 01.01.2009 действует новая Директива.
* Директива Совета 2006/112/ЕС от 28 ноября 2006 года «Об общей системе налога на добавленную стоимость» может считаться триумфом европейской налоговой интеграции. Действующий с 1 января 2007 года данный акт был принят для замены действующего интеграционного законодательства в сфере регулирования НДС (в частности знаменитой Шестой директивы) без внесения в него существенных изменений. Изменения коснулись в основном логической структуры документа. Акт состоит из 15 глав, 414 статей и 14 приложений, им определены: предмет и сфера применения (глава 1); территория применения (глава 2), налогооблагаемые лица (глава 3), налогооблагаемые сделки (глава 4); место осуществления налогооблагаемых сделок (глава 5), наступление налогового обязательства и взимание НДС (глава 6), налогооблагаемая сумма (глава 7), ставки (глава 8), освобождения/налоговые льготы (глава 9), вычеты (глава 10), обязанности налогооблагаемых лиц и отдельных категорий не облагаемых налогом лиц (глава 11), специальные схемы налогообложения (глава 12), положения предоставляющие отступление (глава 13), прочие положения (глава 14), заключительные положения (глава 15).

По специальным вопросам, имеющим общее для всех государств-членов значение, а также по вопросам, затрагивающим интересы отдельных государств, в соответствии со ст.189(4) Римского договора Совет или Комиссия принимают решения (например, Решение Совета N 70/243 от 21 апреля 1970 года о замене финансовых взносов государств-членов собственными доходами Сообществ).

Суд ЕС (Европейский Суд) оказывает сильное воздействие на применение интеграционного налогового права в национальных правовых системах. В соответствии с учредительными договорами и актами вторичного права он имеет исключительную компетенцию в толковании их положений, а также норм налогового права, создаваемых институтами Сообществ.

Решения Европейского Суда обязательны, а в части толкования норм европейского права имеют значение прецедента, которому должны следовать в своей практике судебные органы государств - членов ЕС.

Юрисдикция Европейского Суда, определяемая Договором о ЕС, предполагает рассмотрение прямых исков, с которыми обращаются институты Сообществ, государства-члены, их физические и юридические лица, и исков, с которыми обращаются национальные судебные органы.

Существенное место в системе источников налогового права ЕС занимают международные договоры. Среди них наибольший интерес с точки зрения их воздействия на регулирование налоговых отношений представляют учредительные договоры ЕС, определяющие основы налогового права Сообществ, договоры об избежании двойного налогообложения, заключаемые государствами-членами на двусторонней основе, и Конвенция об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой (уточнением размеров) прибыли ассоциированных предприятий.

При этом учредительные договоры содержат нормы прямого действия и те налоговые положения, на основе которых принимаются регламенты и директивы Совета по налоговым вопросам.

Предметом двусторонних договоров государств-членов является проблема двойного налогообложения, которую договаривающиеся стороны решают, закрепляя в них принципы и механизм взаимного учета налоговых платежей. Она обусловлена особенностями налогового законодательства государств, в силу чего одно и то же лицо может дважды уплачивать налог, поскольку и по праву страны, гражданином которой оно является, и по праву государства, на территории которого им получен доход, оно подлежит налогообложению в соответствии с национальным законодательством. Двусторонние договоры об избежании двойного налогообложения позволяют решать такого рода проблемы.

В 1990 году государства - члены ЕС подписали Конвенцию об устранении двойного налогообложения в связи с корректировкой (уточнением размеров) прибыли ассоциированных предприятий, чтобы создать единый правовой механизм разрешения этих споров. Она предусматривает арбитражную процедуру их рассмотрения в связи с двойным налогообложением взаимосвязанных компаний, находящихся в разных государствах - членах ЕС.

Принятию всех основных решений институтов ЕС в области налогов предшествовала обширная экспертная работа ведущих европейских специалистов, оказавшая большое влияние на определение общих принципов правовой политики этого направления европейской интеграции:

- в целях создания единого рынка необходимо гармонизировать налоговое законодательство государств-членов так, чтобы различия не препятствовали достижению конечных целей ЕС;

- гармонизация законодательства должна охватить прежде всего прямые налоги, подоходный налог, налог с оборота, налоги на потребление, проблемы двойного налогообложения, проблемы равного распределения налогового бремени в рамках объединенной Европы.

На основании заключений экспертов компетентные органы ЕС готовят планы законодательных мероприятий, во исполнение которых принимаются конкретные нормативно-правовые акты.

Сложившаяся налоговая система ЕС представляет собой совокупность обязательных платежей налогового характера, взимаемых в бюджет Сообщества. Хотя в нормативных актах ЕС понятие налоговой системы не определено, в научной литературе о налогах говорится как о важнейшем источнике формирования «собственных ресурсов» (own resources) ЕС. И если изначально Европейские Сообщества (ЕЭС и Евроатом) финансировались за счет государств-членов, то принципиально система финансирования ЕС изменилась после одобрения конвенции «собственных ресурсов» и принятия ряда правовых актов.

В настоящее время налоговую систему ЕС можно представить в виде следующей классификации платежей: сельскохозяйственные налоги (налог на сахар, изоглюкозу и др.), таможенные пошлины (антидемпинговые и компенсационные пошлины), которые устанавливаются в соответствии с реестром ЕС - Единым таможенным союзом (ЕТТ) и требованиями ГАТТ, НДС (процентные отчисления). В соответствии со ст.12 Шестой директивы подоходный налог с физических лиц, работающих в аппарате ЕС, механизм и порядок его взимания определяются Регламентом Совета.

Порядок правового регулирования налогов в ЕС во многом определяется сложившимися в Сообществах подходами к проведению интеграционной налоговой политики и выбором наиболее эффективных юридических средств достижения их целей, установленных в ст.2 и 3 Договора о ЕС.

Основная особенность регулирования налогов состоит в том, что в его основу положен фундаментальный принцип гармонизации налогового законодательства государств-членов, реализуемый в процессе создания и применения различных правовых форм, в которые облекаются нормы интеграционного права, создаваемые институтами ЕС.

Гармонизация национального законодательства идет по двум основным направлениям:

- применение интеграционных норм, содержащихся в юридических актах прямого действия, например, в учредительных договорах и регламентах;

- принятие обязательных решений, направляющих нормотворческую деятельность национальных государственных органов по сближению законодательства государств-членов, например, директив Совета и Комиссии и решений Европейского Суда.

При этом акты, принятые в рамках первого направления, оказывают воздействие на национальное право так же, как и любой национально-правовой акт: парламентский закон, акт делегированного законодательства, то есть устанавливают новые правовые нормы.

Акты, принятые в рамках второго направления, имеют значительные особенности и являются определяющими в правовом механизме сближения национального законодательства государств-членов. Особое место среди них занимают директивы.

Директивы, гармонизирующие национальное законодательство в области косвенного налогообложения, можно представить в виде двух групп: директивы в отношении акцизов (на табачные изделия, минеральные масла, алкогольные напитки) и директивы в отношении НДС, основополагающие среди которых Первая, Вторая и Шестая.

Директивы, гармонизирующие правовой механизм законодательства, регулирующего прямые налоги в государствах - членах ЕС, касаются законов, определяющих подоходный налог, уплачиваемый юридическими лицами. При этом в первую очередь следует назвать Директиву Совета N 90/435/ЕЕС об общей системе налогообложения, применимой к материнским и дочерним компаниям в разных государствах-членах, и Директиву Совета N 90/434/ЕЕС об общей системе налогообложения, применимой к слияниям, разделениям, передаче активов и обмену акциями в отношении компаний в разных государствах-членах. Позже эти директивы были дополнены Договором о принятии Австрии, Финляндии и Швеции и Решением Совета.

Следствие ограниченности интеграционного законодательства, регулирующего прямые налоги, - практическое неучастие Суда ЕС в принятии решений в области регулирования прямых налогов в государствах - членах ЕС.

Тем не менее, следует отметить несомненное влияние Суда ЕС на процесс гармонизации законодательства государств - членов ЕС, определяющего в спорных случаях правопонимание и правоприменение интеграционных правовых норм.

В свете изложенного было бы целесообразно использовать в российском налоговом законодательстве ряд позитивных моментов из опыта правового регулирования налоговых отношений в странах - членах ЕС. В частности, заслуживает внимания принятие особых правовых актов (в ЕС - регламенты, директивы и решения), которые, применительно к российскому законодательству, соответствуют по значимости отдельным главам Налогового кодекса. В структуру НК РФ следовало бы внести отдельной главой вопросы налогообложения иностранных инвестиций, гармонизировав основные ее положения с нормами Закона «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации». Наряду с этим целесообразно выделить в отдельные главы Налогового кодекса вопросы налогообложения ФПГ и естественных монополий (в том числе РАО «ЕЭС», «Газпром», железнодорожный транспорт и т.д.), банковского сектора экономики, малого бизнеса, страховой деятельности и лизинговых операций. Также полезно использовать опыт ЕС по решению проблемы двойного налогообложения и механизму разрешения данных споров, взяв за основу Типовой договор ОЭСР и Конвенцию ЕС об устранении двойного налогообложения. Особое значение в плане совершенствования российского налогового законодательства и регулирования налоговых отношений в сфере инвестиционной деятельности имеет использование практики ЕС по законодательному регулированию льготного корпоративного налогообложения, связанного с финансированием социальных программ (что особенно важно для Российской Федерации). Опыт деятельности Суда ЕС по правотолкованию и правоприменению налоговых норм можно применить в работе Конституционного и Высшего Арбитражного Судов Российской Федерации.

## 3. Анализ правовых механизмов налогового регулирования в странах ЕС на примере Великобритании, Франции и Германии

Существует достаточно обоснованное мнение, что введение общеевропейской валюты неминуемо приведет к унификации налоговой системы Европы. Законодательные органы стран, входящих в Союз, постоянно ведут работу над совершенствованием механизмов и процедур сбора средств с налогоплательщиков.

Проведем сравнительный анализ регулирования отдельных видов налогов в Германии, Франции и Великобритании. Рассматриваемые примеры будут носить выборочный характер.

Великобритания.

Налог на добавленную стоимость. Стандартная ставка на начало 1998 г. - 17,5%. Взимается с предпринимателей, имеющих оборот свыше 45 тысяч фунтов стерлингов в год. Нулевая ставка установлена на продовольственные товары, печатные издания, лекарства, детскую одежду и обувь, энерго- и водоснабжение для бытовых нужд, а также на некоторые операции с золотом, ценными бумагами, коммунальные платежи, строительство и реконструкцию жилищ, пассажирский транспорт, страховые и некоторые другие услуги.

Акцизы. Взимаются с нефтепродуктов, табачных изделий, крепких спиртных напитков, вина, пива, сидра, а такаю с игорного бизнеса. Ставки акцизов на некоторые товары: на бензин (за 1 литр) - 0,3314 и 0,2832 ф. ст.; на сигареты - 20% от розничной цены плюс 52,33 ф. ст. за 1000 шт.; на спиртные напитки (за 1 литр чистого спирта) - 19,81 ф. ст.

Подоходный налог. Ставки составляют 20, 25 и 40% (в зависимости от уровня годового дохода). Взимается со всех видов доходов физических лиц-резидентов в форме заработной платы или прибыли. Разрешается вычитать из дохода некоторые виды убытков и необходимые для деятельности расходы; предоставляются скидки отдельным категориям налогоплательщиков. Нерезиденты облагаются налогом с доходов, полученных в Великобритании (за некоторыми исключениями); для них действуют специальные скидки.

Налог на прибыль корпораций. Стандартная ставка - 33%. Предусмотрены скидки для компаний с прибылью менее 1,25 млн. ф. ст. в год. Малые компании с прибылью, не превышающей 250 тысяч ф. ст. в год, облагаются по ставке в 25%. Взимается со всей прибыли компаний-резидентов (кроме дивидендов и прочих доходов, полученных от других компаний-резидентов). Разрешается вычитать расходы, связанные с бизнесом и ускоренной амортизацией некоторых видов капиталовложений. Особый налоговый режим применяется в отношении инвестиционных, страховых, строительных, промышленных и сберегательных компаний, капиталовложений. С нерезидентов налог взимается с прибыли, полученной от операций в Великобритании.

Налог на прирост капитала. Ставки с физических лиц эквивалентны ставкам подоходного налога (от 20 до 40%), а с компаний - ставкам налога на корпорации (от 25 до 33%). Взимается с физических и юридических лиц, резидентов и нерезидентов, занимающихся коммерческой деятельностью и имеющих представительство в Великобритании, при продаже, обмене или безвозмездной передаче капиталоемких активов. Физические лица-нерезиденты уплачивают налог с переводимой в Великобританию собственности. Компании могут исключить из налогообложения убытки в течение года или отчетного периода.

Гербовый сбор. Взимается при оформлении правовых и коммерческих документов; ставки налога зависят от характера документа: например, при продаже акций и других ценных бумаг - 0,5-1,5% от продажной цены, при аренде земли и другой недвижимости - 1-24% от ежегодной стоимости аренды в зависимости от ее срока.

Налог на регистрацию автомобилей. Ставка налога при регистрации легкового автомобиля составляет 130 ф. ст. в год.

Налог на имущество. Взимается с собственников или арендаторов недвижимого имущества, включая землю; ставка налога различная по графствам и городам.

Предпринимательские налоги. В Шотландии и Северной Ирландии взимаются со всего имущества, за исключением сельскохозяйственных участков и строений; в Англии и Уэльсе - с арендаторов земельных участков и строений, принадлежащих нерезидентам и используемых в предпринимательских целях. Ставки налогов ежегодно меняются в зависимости от потребности местного бюджета.

Германия.

Налог на добавленную стоимость. Стандартная ставка - 16%, сниженная - 7% (на некоторые сельскохозяйственные товары, продовольствие, медицинское оборудование, печатные издания, пассажирский транспорт и отдельные другие услуги общественного назначения). Исключаются из налогообложения услуги почт, банков, страховых компаний, некоторых социальных и культурных учреждений, а также деятельность малых предприятий (с оборотом до 25 евро в год) и предприятий сельского и лесного хозяйства.

Акцизы. Взимаются с нефтепродуктов, табачных изделий, крепких спиртных напитков, вина, пива, минеральной воды, кофе, а также со страховых операций, зрелищных мероприятий и игорного бизнеса. Ставки акцизов на некоторые товары: на бензин (за 1000 литров) - 980 и 1080 евро в зависимости от содержания свинца; на сигареты - 24,8% с розничной цены плюс 8,3 пфеннига за штуку; на спиртные напитки (за 1 гл чистого спирта) - 2550 немецких марок; на растворимый кофе (за 1 кг) - 9,35 евро.

Подоходный налог. Взимается с физических лиц по прогрессивной шкале: минимальная ставка 19% (при годовом доходе до 8153 евро), максимальная - 53% (с дохода свыше 120 тысяч евро). Устанавливается ежегодно растущий необлагаемый налогом уровень доходов. Резиденты уплачивают налог с доходов, полученных от предпринимательской деятельности в Германии и за рубежом. Из суммы налога вычитаются убытки и отдельные виды расходов; предусмотрены льготы на детей и возраст налогоплательщика, в случае болезни и прочее. В отношении нерезидентов налог взимается лишь с предпринимательского дохода в Германии; действует особый режим ставок, вычетов и скидок. Разновидность подоходного налога - налог на заработную плату. Ставки аналогичные ставкам подоходного налога. Взимается с наемных работников в Германии, в том числе с нерезидентов, но по особым правилам.

Налог на прибыль корпораций. Стандартная ставка - 45%, для некоторых категорий предприятий - 42%, на распределяемую в виде дивидендов прибыль - 30% (дивиденды включаются в доходы акционеров и облагаются подоходным налогом). С акционерных компаний и других юридических лиц, зарегистрированных в Германии, налог взимается с прибыли, полученной в Германии и за рубежом; с иностранных компаний - с прибыли, полученной лишь из германских источников. Исключаются из налогообложения сельскохозяйственные кооперативы и ряд других организаций. Из налогооблагаемой суммы могут вычитаться убытки и некоторые виды расходов.

Промысловый налог. Взимается с прибыли и оборотного капитала юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Базовые ставки для компаний с ограниченной ответственностью: с прибыли - 5%, с капитала - 2 % (сверх необлагаемого минимума соответственно в 48 и 120 тысяч евро). Базовые ставки могут быть увеличены муниципалитетами в 3 раза.

Поземельный налог. Взимается с земельных участков физических и юридических лиц; если участки используются в предпринимательских целях, разрешается вычитать связанные с этим расходы. Базовые ставки от 0,26 до 0,6% могут быть увеличены муниципалитетами. При переходе участка земли от одного владельца к другому уплачивается налог в размере 2% от покупной цены.

Налог на имущество. Ставка для физических лиц - 1%, а для юридических лиц - 0,6% (льготные ставки в сельском и лесном хозяйстве). Необлагаемый минимум - 120 и 20 тысяч евро соответственно. Распространяется на имущество нерезидентов, находящееся в Германии.

Автотранспортный налог. Взимается с владельцев автомобилей, в том числе зарегистрированных за рубежом. Размер налога зависит от объема цилиндров двигателя легкового или общего веса грузового автомобиля. Ставка налога для легковых автомобилей - 13,2 евро плюс 21,6 евро за каждые 100 см3.

Франция.

Налог на добавленную стоимость. Стандартная ставка на начало 1998 г. составляла 20,6%; сниженная - 5,5% (на ряд сельскохозяйственных продуктов, продовольствие, медикаменты, медицинское оборудование, книги, грузовые и пассажирские перевозки, культурно-зрелищные мероприятия, гостиничные услуги). Освобождены от уплаты налога предприятия с оборотом до 70 тыс. Евро в год, а также банковская, финансовая, частная преподавательская и врачебная деятельность, сельское хозяйство и рыболовство.

Акцизы. Взимаются с нефтепродуктов, электроэнергии, крепких спиртных напитков, пива, минеральной воды, табачных изделий, масличных, зерновых, сахара и кондитерских изделий, спичек, зажигалок, драгоценных металлов, ювелирных изделий, произведений искусства и антиквариата, а также со страховых и биржевых операций, телевизионной рекламы, зрелищных мероприятий и игорного бизнеса. Ставки акцизов на некоторые товары и услуги: на бензин (за 1 гл) - 347,41 евро, на вино (за 1 гл чистого спирта) - от 350 до 9060 евро; на сигареты - 58,7% от розничной цены; на подсолнечное масло (за 1 т) - 22,5 евро; на телерекламу - от 10 до 420 евро в зависимости от стоимости объявления.

Подоходный налог. Обложение по прогрессивной шкале: ставки от 0 до 58% (при доходе свыше 246,8 тыс. евро). Взимается с физических лиц-резидентов (включая участников партнерств, не облагаемых корпоративным налогом) со всех доходов, в том числе и из иностранных источников. Предусмотрены вычеты убытков за пять прошлых лет, целевые льготы, а также льготы для низкооплачиваемых, пожилых людей, инвалидов и др. Нерезиденты уплачивают налог с доходов во Франции.

В дополнение к подоходному налогу с физических лиц-резидентов взимается социальный сбор в размере 2,4%.

Налог на прибыль корпораций. Стандартная ставка 33%; сниженные ставки 10-24% (с доходов от земельных участков и сельскохозяйственных ферм). Взимается с компаний, некоторых государственных предприятий, занимающихся промышленной или торговой деятельностью, а также ассоциаций и партнерств, не освобожденных от уплаты данного налога. Резиденты и нерезиденты уплачивают налог с прибыли от бизнеса во Франции. Освобождаются при определенных обстоятельствах региональные и иные местные организации, сельскохозяйственные кооперативы, инвестиционные компании и некоторые другие. Убытки могут быть учтены за период в пять лет.

Регистрационный налог. Взимается при оформлении документов, в частности при передаче прав собственности на имущество, создании компании, увеличении ее капитала, слиянии. Ставки: при передаче прав собственности - от 13,4 до 15,4%, при создании компании - 1,0, при передаче доли участия - от 1,0 до 4,8%. В отдельных случаях применяется также фиксированный регистрационный налог в размере 500 евро.

Налог на аренду. Взимается с операций по сдаче в наем здания (при годовой стоимости аренды свыше 12 тыс. евро в год). Стандартная ставка - 2,5%.

Налог на здания, принадлежащие иностранным фирмам. Взимается с иностранных фирм, владеющих недвижимостью во Франции, за исключением тех, чей головной офис находится в этой стране. Ставка составляет 3% от рыночной стоимости.

Налог на автомобили компаний. Взимается с автомобилей, принадлежащих или используемых компаниями (за исключением автомобилей, являющихся объектом их деятельности, и автомобилей старше 10 лет). Ставки в зависимости от мощности двигателя 5,8 и 12,9 тыс. евро.

Специальный налог на некоторые средства автотранспорта. Взимается с автомобилей общим весом свыше 16 т. Ставки зависят от типа и веса автомобиля: ежеквартальные - от 50 до 3,6 тыс. евро и ежедневные - 1/25 соответствующей квартальной ставки (в определенных случаях ставки повышаются или снижаются). При международных перевозках налог взимается на таможне с автомобилей, зарегистрированных за границей (практикуется освобождение от уплаты налога на основе взаимности в рамках международных соглашений).

Более подробно рассмотрим механизм регулирования налога на добавленную стоимость в Германии.

Начиная с 70-х годов нынешнего столетия налог на добавленную стоимость стал неотъемлемой частью налогообложения стран-членов Европейского Союза. В Германии поступления от НДС распределяются между Федерацией и Землями. Соотношения распределения этого налога могут быть самыми разными и меняться, поскольку НДС является регулирующим источником дохода.

Следует отметить, что Германия - одна из немногих стран, где применяется не только вертикальное, но и горизонтальное выравнивание доходов. Высокодоходные Земли, такие, например, как Бавария, Вюртемберг, Северный Рейн-Вестфалия, перечисляют часть своих финансовых ресурсов менее развитым Землям. При сопоставлении проектов бюджетов Земель по доходам критерием служит доход конкретной территории на душу населения. Ориентиром является достижение каждой Землей 92 % среднего налогового дохода средних Земель.

Говоря о НДС в Германии, часто применяют термин «налог с продаж» или «налог с оборота».

НДС был введен в Германии в 1973 году и в настоящее время является вторым по величине поступлений в бюджет налогом после подоходного налога. Его удельный вес в доходе бюджета равен приблизительно 28 %. Включение НДС в налоговую систему Германии преследовало две основные цели: во-первых, увеличить государственные доходы с помощь налогов на потребление (НДС имеет потенциально широкую базу обложения), во-вторых, выполнить условие вступления в Европейский Союз, предусматривающее наличие действующей в стране системы налога на добавленную стоимость.

Несмотря на то, что НДС уплачивается конечным потребителем, в качестве налогоплательщика перед финансовыми органами выступает «предприниматель». «Предпринимателем» по законодательству о НДС являются все лица, занимающиеся ремесленной или профессиональной деятельностью с целью получения дохода; при этом правовая форма предприятия значения не имеет. Иными словами, предпринимателем может быть как физическое, так и юридическое лицо.

Объектом налогообложения являются обороты по реализации товаров как собственного производства, так и приобретенные на стороне, а также оказание различных видов услуг производственного и непроизводственного характера на территории Германии. Налогом на добавленную стоимость облагается импорт товаров из стран, не входящих в ЕЭС, а также собственное потребление.

Собственное потребление означает изъятие предпринимателем из оборота товаров и предметов для личного потребления без оплаты. Право на зачет НДС по товарам, изъятым для собственного потребления, имеет только предприниматель, чье ежедневное изъятие, точнее, общая сумма для собственного потребления, устанавливается финансовыми органами. Так называемое «изъятие вещей» учитывает семейное положение предпринимателя, наличие детей на иждивении.

Личное использование фирменных транспортных средств также рассматривается как личное потребление и должно быть отмечено в годовой декларации по НДС. Доказать использование фирменного автотранспорта в личных целях очень сложно, поэтому финансовые органы установили размер таких затрат в размере 25-30 % общих транспортных издержек. Если же величина затрат на личный транспорт оказывается ниже установленных размеров, предприниматель должен предъявить так называемую «ездовую книгу», которую он вел в течение 12 месяцев.

НДС, уплачиваемый предпринимателем при приобретении товара или услуги, называется «предварительным налогом». При расчете налога на добавленную стоимость, подлежащего внесению в бюджет, он будет зачтен. Разница должна быть уплачена в бюджет или возмещена плательщику. Суммы предварительного налога могут быть зачтены только в случае их подтверждения в бухгалтерском учете. Однако предприниматели, чей оборот за прошлый календарный год не превысил 120 000 евро, могут рассчитать предварительный налог по средней ставке, которая колеблется от 1,4 до 11,5% в зависимости от вида деятельности. Использование средней ставки предварительного налога позволяет не только уменьшить уровень трудовых затрат для налоговых инспекторов при учете НДС, но и повысить качество контроля за уплатой НДС.

Начиная с 1 января 1993 года основная ставка НДС составляет 15 % (ранее 14 %) и всегда берется в расчет, если товар или услуга не подлежат обложению по пониженной ставке 7 %.

Пониженная ставка применяется для продуктов питания (кроме спиртных напитков и оборотов кафе, ресторанов, гостиниц); для средств массовой информации; для городского и пригородного общественного транспорта; для оздоровительных, благотворительных, церковных организаций; для произведений искусства; для услуг дантистов; для зверо- и растениеводства; для переуступки авторских прав и т.д.

От уплаты налога освобождаются экспортные поставки, обороты морского судоходства, гражданской авиации, кредитные операции, операции с ценными бумагами и другое.

НДС указывается отдельной строкой только в платежных документах при взаимоотношениях между юридическими лицами.

Предприниматель, у которого оборот (включая НДС) за прошедший календарный год не превысил 25 000 евро, а в текущем году не планируется больше 10 000 евро, освобождается от уплаты НДС. Однако в этом случае он лишается права возвращения ему НДС в выставленных на него счетах за оказанные услуги. Он не имеет также права выставлять счета с указанием начисленного НДС. В этом случае предприниматель является плательщиком подоходного налога. Предприниматель имеет право отказаться от освобождения и перейти на расчеты на общих основаниях. При этом он должен проработать в новых условиях не менее 5 лет.

Предприниматель, у которого сумма налога в прошлом году превысила 6000 евро, в срок до 10 числа следующего за отчетным месяца подает в финансовое ведомство налоговую декларацию определенной формы. В случае, если сумма уплаченного в предыдущем году НДС не превысила 6000 евро, расчет по НДС представляется ежеквартально. Расчет по НДС представляется раз в год, если сумма уплаченного в предшествующем году НДС не превысила 1000 марок.

Если срок сдачи месячных деклараций для окончательного расчета НДС не достаточен, то на бланке определенной формы подается заявление на отсрочку представления расчета по НДС. При подаче этого заявления срок предъявления декларации может быть отодвинут на месяц. Однако получив эту уступку от финансовых органов, предприниматель должен заплатить одиннадцатую часть НДС, уплаченного в прошлом году. Эта сумма может быть пересчитана им лишь при представлении расчета по НДС за декабрь.

По истечении календарного года, но не позднее 31 мая, предприниматель должен представить финансовым органам годовой отчет по НДС, состоящий из месячных или квартальных отчетов. Выявленная разница между выплаченными и подлежащими уплате суммами дополнительно уплачивается финансовому ведомству либо возвращается предпринимателю в месячный срок.

За правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет отвечают компетентные финансовые органы. Финансовые органы проводят проверки с целью окончательного определения подлежащей уплате суммы налога и, соответственно, корректировки произведенных платежей.

Наибольшую роль НДС играет в налоговой системе стран ЕС. В программе унификации в рамках этой организации проблемы НДС занимают одно из центральных мест. Более того, наличие НДС является обязательным условием членства в этой организации. И это не случайно. В ретроспективе некоторые ведущие страны ЕС, например, Франция, к началу формирования Общего рынка отличались широким использованием косвенных налогов. И поэтому наиболее приемлемым вариантом в постепенном сближении налогообложения стран ЕС - а это рассматривалось в качестве одной из важных задач с самого начала интеграционных процессов в Западной Европе - виделся путь формирования единых основ косвенного обложения; применительно к налогам на потребление важнейшая роль отводилась унификации в использовании НДС. За весь период западноевропейской интеграции унификация косвенного налогообложения и особенно НДС продвинулась достаточно далеко. В большинстве стран ЕС НДС играет ныне роль единственного налога на потребление; в некоторых странах пока еще сохраняется его использование параллельно с налогом на продажи (например, в Германии).

Анализ свидетельствует о наличии достаточно высоких ставок НДС в странах ЕС. В некоторых из этих стран (например, в Швеции, Финляндии, Дании) эти ставки превышают максимальные ставки, рекомендуемые руководящими органами ЕС (14-20% по основным группам товаров при разрешении использовать более низкие ставки для некоторых видов социально значимых товаров). Последнее свидетельствует о незавершенности процесса унификации налогообложения в странах ЕС даже по сфере косвенного обложения (по прямому налогообложению пострановые различия носят более серьезный характер).

Для сравнения в России НДС становится, как было отмечено выше, решающим налогом во всей системе налогообложения. Причем НДС в России имеет одно принципиальное отличие от западного аналога, а именно - он распространяется на многие денежные сделки и операции, которые и в странах ЕС, и в других западных странах не являются объектом обложения НДС (пени, штрафы, ряд банковских операций, значительная часть оборота внутри крупных предприятий и др.). В этом смысле НДС в России превращен по сути в некий налог на денежные сделки, в том числе и на те, которые не связаны с межфирменным производственным оборотом добавленной стоимости.

Применительно к налогообложению добавленной стоимости странам-участницам ЕС удалось ввести согласованный порядок взимания данного налога и распределения налоговых доходов во внутрирегиональной торговле в рамках Союза, а также, что не менее важно, в основном унифицировать базу и механизм использования данного налогового инструмента, утвердить согласованные минимально и максимально допустимые ставки НДС. Применительно к акцизным сборам удалось установить единый перечень подакцизных товаров и услуг, минимально допустимые ставки и согласовать порядок обложения акцизами продукции в межстрановой внутрирегиональной торговле.

До настоящего времени менее успешными оказались попытки гармонизировать прямое налогообложение. Механизмы взимания налогов на прибыль компаний и ставки налогов до сих пор сильно различаются в странах ЕС, хотя и наметилась тенденция сближения ставок на более низком, чем в 80-х-начале 90-х гг., уровне. Индивидуальное подоходное налогообложение пока остается полностью в компетенции национальных государств. Вопрос гармонизации налогообложения доходов от сбережений и ценных бумаг находится в настоящее время на стадии обсуждения и принятия решений в институтах Европейского союза.

Осуществление практической политики ЕС по гармонизации налогообложения в странах-участницах Европейского союза позволяет сформулировать в настоящем курсовом исследовании ряд уроков, вытекающих из опыта такой политики:

- на современном этапе развития Европейского союза целью органов ЕС является не форсированный переход к единой налоговой системе, а сближение национальных систем налогообложения, подчинение векторов их эволюции целям углубления экономической интеграции в регионе;

- налоговую гармонизацию в рамках интеграционного объединения следует рассматривать как долгосрочный процесс, причем активизация этого процесса в ЕС соответствовала этапам формирования единого внутреннего рынка и создания экономического и валютного союза стран-участниц;

- государства-члены интеграционного объединения могут быть в разной степени готовы к конвергенции налоговых систем (по критерию величины издержек адаптации к требованиям налоговой гармонизации нами условно были выделены в рамках ЕС две группы государств); фактором, препятствующим сближению налоговых систем, может быть различная степень социально-экономического развития стран, участвующих в интеграции;

- первоочередным объектом налоговой гармонизации выступает сближение косвенного налогообложения; конвергенция прямого налогообложения сталкивается, зачастую, с более сложными проблемами;

* конкретным инструментом налоговой гармонизации может являться унификация определения базы налогообложения, механизмов расчета и взимания налоговых платежей, а также установление минимально и максимально допустимого уровня налоговых ставок (в случае неготовности государств по объективным или субъективным причинам идти на установление единых налоговых ставок).

## 4. Использование Россией правового опыта налоговых отношений государств - членов Европейских Сообществ

В каждом отдельном европейском государстве налоговое право формировалось на основе сложившихся правовых традиций и особенностей развития конкретной финансовой системы. По мере формирования в Европе общего рынка в этих государствах формировалась двухуровневая система европейского налогового права, в основу которой были положены принципы права ЕС. Причем ее функционирование основано на разграничении налоговой юрисдикции и разделении налоговых доходов государств и Сообществ.

Если систему правовых источников ЕС составляют учредительные договоры, регламенты, директивы и решения, официальное толкование положений которых дает Суд ЕС, и его соответствующие решения, занимающие важное место в системе правовых источников, имеют значение прецедента, то классифицировать источники налогового права отдельных государств - членов ЕС намного сложнее.

Для предпринимательской деятельности инвесторов закрепление ряда или одного из принципов налогового права в конституциях различных государств ЕС есть усиление экономической функции государства, необходимость придать большую стабильность его финансовой системе. В тексте конституций имеются не только общие принципы налогового права, но и положения, которые традиционно являются предметом текущего налогового законодательства и становятся принципами налогового права государства.

Гарантии прав инвесторов на национальных рынках - конституции стран ЕС, которые устанавливают правовые основы налоговой деятельности государств и компетенцию центральных и местных государственных органов в сфере налоговых отношений. Это представляет особый интерес для гарантий прав инвесторов в стабильном режиме.

В ряде государств вопросы разграничения компетенции центральных и местных органов власти в сфере налоговых отношений находят продолжение в конституционных законах, принимаемых в развитие и на основе прямого предписания Конституции. При этом конституционные законы не имеют широкого распространения в качестве источников налогового права. Лишь в некоторых европейских государствах законодатель считает необходимым ввести в этот вид законов финансово-правовые нормы, которые можно разделить на нормы, разграничивающие компетенцию центральных и местных органов государства в области финансов (налогов), и нормы, определяющие виды государственных и местных доходов (налогов).

В системе норм налогообложения иностранных инвесторов законы, принятые парламентом в соответствии с обычной процедурой, занимают ведущее место и являются основной правовой формой, применяемой государствами для регулирования инвестиционных отношений. Это обусловлено тем, что все государства признают и закрепляют в своих конституциях принцип законодательного учреждения налогов. Законы, являющиеся источниками налогового права, можно разделить на специальные налоговые и законы, содержащие нормы налогового права. Причем специальные налоговые законы в зависимости от правовой традиции и подхода законодателя бывают универсальными (общими) и регулирующими отдельные виды налогов или налоговых отношений.

Налоговые кодексы, как одна из форм универсальных законов, охватывают практически все аспекты налогообложения инвесторов и являются наиболее полным источником налогового права, содержащим исчерпывающий перечень материальных и процессуальных норм о налогообложении инвесторов. Значение кодексов в системе источников определяется не только их обширным содержанием, позволяющим подробно регулировать различные виды налоговых отношений, но и большим влиянием на развитие налогового права в целом.

Общие законы о налогах действуют наряду с законами, регулирующими отдельные виды налогов.

В ряде стран вместе со специальными законами о налогообложении инвесторов источниками налогового права также являются акты, содержащие нормы налогового права наряду с нормами других отраслей и закрепляющие, как правило, либо виды налоговых доходов, либо налоговые льготы для инвесторов.

Международный договор как форма международно-правового акта - особый источник налогового права государств-членов, поскольку применяется в отношении вопросов, которые не могут быть урегулированы национальным законодательством или актами интеграционного права.

В национальном праве место договора определяется не только значением внешней торговли для развития экономики государства, но и тем, что он создает необходимые правовые условия участия физических и юридических лиц в международном разделении труда и предоставляет дополнительную защиту инвесторов.

Среди международных договоров государств следует выделить учредительные договоры ЕС и договоры об избежании двойного налогообложения.

Учредительные договоры влияют на развитие и применение национального налогового законодательства в силу того, что, вступая в Сообщества, государства ограничили свой суверенитет, передав часть полномочий институтам ЕС. Налоговые положения учредительных договоров имеют прямое действие на территории государств-членов, а решения Совета, Комиссии и Суда определяют наиболее важные направления развития налогового законодательства и правоприменительной практики государств-членов.

Договоры об избежании двойного налогообложения заключаются на двусторонней основе и предназначены для урегулирования проблем, возникающих в связи с особенностями налогового законодательства и порядка налогообложения инвесторов.

В качестве примеров типичных договоров об избежании двойного налогообложения можно привести следующие:

- Типовой договор ОЭСР (OECD Model Treaty);

- Типовой договор ООН (UN Model Treaty);

- Типовой договор США (U.S. Model Treaty).

Имея много общего, типовые договоры имеют и много различий. В системе источников налогового права прецедент занимает место, предопределенное конституционным принципом, устанавливающим, что налоги учреждаются и упраздняются путем принятия парламентского закона. Закон является той правовой формой, на которую возлагается основное бремя нормативного регулирования налоговых отношений. При этом значение прецедента в системе источников налогового права не уменьшается, поскольку судебное толкование положений конституции и законов в связи с рассмотрением налоговых споров по-прежнему влияет на развитие налогового законодательства. Так, судебная практика Великобритании многократно подтверждает то, как решение суда способствует становлению и укреплению принципов налогового права.

В государствах континентальной (романо-германской) правовой традиции в ряде случаев решения высших судебных органов по определенному кругу вопросов имеют также значение прецедентов.

Подзаконные акты, как одна из составляющих системы источников зарубежного налогового права, занимают заметное место в регулировании налоговых отношений. В них наиболее часто используется такая правовая форма, как акты делегированного законодательства. Причем необходимые подзаконные акты в сфере налогообложения в большинстве стран принимают министерства финансов. В каждом государстве есть свои особенности определения роли и места подзаконных актов в системе налогового права.

Перейдем непосредственно к характеристике и порядку взимания налогов в государствах - членах ЕС.

Налоги, в зависимости от того, в какой государственный орган поступают налоговые платежи, делятся на центральные, местные и межгосударственные (налоги ЕС).

Центральные (государственные) налоги взимаются правительством на территории всей страны и направляются в государственный бюджет. Местные налоги - местными органами власти на ограниченной территории и направляются в местный бюджет. Межгосударственные налоги - национальными налоговыми органами на территории всех государств-членов и направляются в бюджет ЕС.

В зависимости от целей их использования налоги подразделяются на общие и целевые.

Общие налоги представляют собой наиболее многочисленный вид налогов, взимаемых в бюджеты различных уровней и расходуемых на реализацию различных функций государства. Целевые налоги взимаются в специальные фонды и расходуются на реализацию определенных программ (например, конъюнктурный налог в ФРГ, социальные налоги в государствах - членах ЕС).

В зависимости от объекта обложения налоги подразделяются на прямые и косвенные.

Прямые налоги устанавливаются непосредственно на имущество или на доход налогоплательщика и подразделяются на реальные и личные. Реальными называются налоги, взимаемые с имущества на основе кадастра без учета действительного дохода плательщика (например, поземельный налог; подомовый налог; промысловый налог). Личными называются налоги, уплачиваемые налогоплательщиком с учетом его действительного дохода за учитываемый налоговый период (подоходный налог с физических лиц; корпоративный налог; налог на прирост капитала; налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения).

Косвенные налоги устанавливаются на товары и услуги в форме фиксированного увеличения их цены. Законодательство зарубежных стран предусматривает три основных вида косвенных налогов: акцизы, фискальные монопольные налоги и таможенные пошлины.

В настоящее время многие европейские государства, достигнувшие критического уровня налогообложения, встали перед задачей снижения у себя налогового бремени на налогоплательщиков.

В качестве основных видов центральных налогов законодательство большинства европейских стран закрепляет подоходный налог с физических лиц, налоги на прибыль юридических лиц, на прирост капитала, на наследства и дарения, на добавленную стоимость и другие акцизы. Каждый из них имеет особенности правового регулирования, которые составляют предмет гармонизации, если налог влияет на функционирование единого рынка лиц, капиталов, товаров и услуг.

Рассмотрим кратко основные особенности правового регулирования в различных государствах Европы наиболее важных налогов.

1. Подоходный налог с физических лиц.

Данный налог взимается во всех европейских странах. Отличия в его взимании связаны с особенностями определения некоторых элементов налога. Его налогооблагаемая база складывается из заработной платы и различного рода других доходов. Основные отличия в налогооблагаемой базе этого налога в различных странах связаны с определением других видов доходов, подлежащих налогообложению. При этом величина ставки подоходного налога колеблется в разных странах от 0,1 до 33 процентов. Основной вид налоговых льгот в странах ЕС - налоговые скидки (стандартные - семейные скидки, налоговый кредит и др.; нестандартные - взносы в профсоюзы, основные медицинские расходы и др.).

Различные страны в большей или меньшей степени используют механизм налоговых льгот для регулирования уровня подоходного налога с физических лиц. Его особенно активно использует социальное государство, даже если оно не провозглашено таковым в конституции.

2. Налог на прибыль юридических лиц.

Он установлен во всех государствах - членах ЕС и является одним из наиболее важных источников бюджетных доходов. Налогооблагаемая база субъектов налогообложения - юридических лиц - определяется для данного налога в соответствии с принципом чистого дохода. Законодательство различных государств закрепляет разные подходы к обложению прибыли юридических лиц.

При этом очень важный элемент налога, при помощи которого государства решают вопросы своей экономической политики, - налоговые льготы. Оперируя ими, государства стимулируют те виды экономической деятельности, которые нуждаются в дополнительных инвестициях.

При обширном перечне льгот, применяемых в различных государствах, типичными для большинства из них являются: установление норм ускоренной амортизации, налоговые кредиты и отсрочки уплаты налогов.

Несмотря на разное налоговое бремя, в государствах - членах ЕС отмечается единый подход к корпоративному налогообложению. Наряду с социальными налогами льготы по корпоративному налогообложению рассматриваются как основные источники финансирования национальных социальных программ, не подлежащие перераспределению в пользу ЕС.

3. Налог на добавленную стоимость (НДС).

НДС - важнейший косвенный налог на потребление, взимаемый в 42-х государствах. Его наличие в налоговой системе служит обязательным условием вступления в ЕС, поскольку он аккумулирует значительные финансовые средства в бюджете Сообществ.

Налог на добавленную стоимость представляет собой многоступенчатый косвенный налог, взимаемый на каждой стадии движения товара (услуги), начиная с первого производственного цикла и заканчивая продажей товара потребителю.

Отличия НДС в отдельных государствах, как правило, связаны с особенностями определения некоторых его элементов, а место в системе финансирования государственного бюджета зависит от проводимой в конкретной стране налоговой политики. Однако даже в тех государствах - членах ЕС, где налоговые обязательства распределяются примерно одинаково между косвенными и прямыми налогами, на долю НДС приходится заметная часть бюджетных поступлений от косвенного налогообложения.

Субъектами налогообложения являются физические и юридические лица, налогооблагаемой базой НДС служит новая часть стоимости товара (услуги), появившаяся на очередной стадии его прохождения. Порядок исчисления налога основан на прямом и косвенном аддитивном методе. Законодательством предусмотрены такие виды ставок налога на добавленную стоимость, как стандартная, пониженная и повышенная.

Налоговые льготы для инвесторов выражаются в установлении пониженной ставки или в полном освобождении от налога. Освобождению от налога подлежит лишь добавленная стоимость на стадии перехода товара (услуги) к конечному потребителю.

Несмотря на отсутствие серьезных препятствий в отношении гармонизации национальных налоговых законодательств, налоговые системы большинства государств-членов содержат и ряд налогов, правовое регулирование которых не подлежит гармонизации актами институтов ЕС. При этом особую сложность с точки зрения разграничения компетенции представляют налоги, поступления от которых распределяются между центральными и региональными бюджетами.

В настоящее время соотношение актов национального налогового права и актов ЕС по предмету регулирования и по правовой форме во многом определяется сложившимися подходами к проведению интеграционной политики и правовыми средствами достижения целей Сообщества, предусмотренных в ст.2 и 3 Договора о ЕС. Причем непосредственно в процессе регулирования налогов возникает немало сложностей, среди которых проблема соотношения полномочий институтов ЕС и государств-членов в налоговой сфере наиболее трудная.

С целью дальнейшей гармонизации национальных законодательств в налоговой сфере в Договор о ЕЭС Единым Европейским Актом (ст.17), а затем и Маастрихтским договором был внесен ряд поправок. Тем не менее сохранившиеся различия в подходах к общим принципам европейского права не дают решить проблему оптимального соотношения налоговых полномочий институтов ЕС и государств-членов и создания системы налогового федерализма Сообществ. Один из основных юридических путей ее решения - разграничение налоговой компетенции ЕС и государств-членов по предмету регулирования, то есть по перечню налогов, которые должны учреждаться и регулироваться нормами интеграционного права, нормами права государств-членов и комбинированно - теми и другими нормами. В значительной степени эта задача была решена путем принятия соответствующих директив Совета.

Рассматривая вопросы соотношения интеграционного и национального налогового права, следует отметить, что выбор правовой формы зависит как от целей регулирования, так и от воли принимающего властное решение. В ЕС возможности выбора правовой формы определяются учредительными договорами и позицией государств-членов.

Сложившееся соотношение правовых форм регулирования отношений в ЕС и способы их применения получили в научной литературе название «позитивной и негативной интеграции» (positive/negative integration), «позитивной и негативной гармонизации или сближения» (positive/negative harmonization or approximation).

Позитивная интеграция означает создание правовой базы на уровне ЕС для регулирования и развития соответствующих отношений посредством координации политики государств-членов и принятия совместных решений, а также сближения политических позиций и актов национального права. Негативная интеграция означает установление запретов на определенные виды действий, противоречащих политике Сообщества, в договорах и актах института ЕС, а также в решениях Европейского Суда.

Непосредственно в процессе регулирования налоговых отношений в ЕС оба подхода (позитивная и негативная интеграция) используются следующим образом. Если совместные действия Сообщества (позитивная интеграция) не приводят к желаемым результатам, то соответствующие вопросы решаются государствами-членами в рамках их компетенции с учетом ограничений, установленных запретами ЕС (негативная интеграция) на действия, противоречащие его налоговой политике.

Исследовав основные правовые моменты в регулировании процесса налогообложения в странах - членах ЕС, рассмотрим вопросы эффективности применения действующих в настоящее время норм налогового права в практике функционирования Сообществ. Эффективность правовых норм - это «соотношение между фактическим результатом их действия и теми социальными целями, для достижения которых эти нормы были приняты». Она зависит от выполнения ряда условий, обеспечивающих достижение поставленных перед нормами целей. Основными условиями эффективности права являются правильная оценка взаимозависимости между нормой права и объективной действительностью, между нормой права и человеческим поведением, а также верная оценка особенностей правовой нормы как средства воздействия.

С учетом ряда уточнений и более поздних критических оценок к этим условиям можно отнести: уровень законодательства, правоприменительной деятельности, правосознания участников регулируемых правоотношений.

Не исследуя подробно специфические особенности условий эффективности правовых норм, отметим следующие основные моменты. Существующие правовые нормы ЕС в достаточной степени соответствуют существующим в ЕС социально-экономическим, культурно-психологическим и организационным условиям правоприменения. При этом правоприменение достаточно эффективно регулируется институтами Сообществ и органами власти, управления и суда государств-членов. Особенности процедуры правоприменения в ЕС определяются природой интеграционного права как права sui qeneris. Так, учредительные договоры обусловили необходимые полномочия Совета и Комиссии по обеспечению надлежащего уровня применения европейского права. Совет, принимающий решения по наиболее важным направлениям финансовой политики Сообщества, в том числе и по вопросам налогового законодательства, вправе обращаться в суд ЕС с исками против других институтов ЕС, если считает, что их правоприменительная деятельность не отвечает положениям соответствующих нормативно-правовых актов.

В тесном взаимодействии с Советом необходимый уровень правоприменения обеспечивает Комиссия. Она обладает как собственной распорядительной властью и, следовательно, может принимать регламенты и директивы, направленные на реализацию налоговой политики ЕС, так и полномочиями, делегированными ей Советом. Правомерность и эффективность такой формы взаимодействия Комиссии и Совета была подтверждена решениями Суда ЕС, который непосредственно влияет на понимание и применение норм интеграционного права.

Понимание и применение правовых норм во многом зависит от уровня правосознания как фактора эффективного регулирования налоговых отношений в Сообществах, где правовая политика в основном строится на общих принципах европейского права, к которым можно отнести приоритет прав и свобод человека, а также принципы правового государства, закрепленные в конституциях государств - членов ЕС. «Любой нормативно-правовой акт Сообществ и Союза подлежит обязательной проверке на его соответствие общим принципам права, противоречие этим принципам является безусловным основанием для признания Судом ЕС его ничтожности».

## Заключение

В результате выполненного курсового исследования следует сделать следующие выводы.

Исследуя вопросы развития европейского налогового права, налоговой системы ЕС, следует отметить, что сам налоговый климат в настоящее время в этих странах далеко не однороден. Так, по данным «The Wall Street Journal Europe 2008», корпоративный налог на прибыль, включая земельные налоги, и максимальная ставка подоходного налога в 2008 г. соответственно составляли (в процентах): Великобритания - 30 и 40; Нидерланды - 35 и 60; Франция - 40 и 61,6; Италия - 41,8 и 46,2.

По данным этого же источника, корпоративный налог в Германии составил: в 2006 г. - 56,4 процента, в 2007 г. - 51,8 процента. При этом подоходный налог в 2008 г. составил 55,5 процента, а в 2011 г. планируется на уровне 44,3 процента. Соответственно подоходный налог в Швеции составил 57 процентов, в Испании - 48 процентов, в Дании (за 2007 г.) - 58 процентов, в Финляндии, в зависимости от величины дохода, - от 7 до 39 процентов.

Для сравнения: эти величины в других развитых неевропейских странах соответственно составили: в США - 40,8 и 45,8; в Японии - 42,9 и 50,0. Подоходный налог в Канаде составил 44,6 процента. Отчисления в различные социальные фонды в европейских странах также далеко не одинаковы. Так, согласно данным, представленным в «Financial Times», эти отчисления в различных странах ЕС в среднем составляют примерно 30 процентов доходов, в том числе в Бельгии - 42 процента, в Ирландии - 18 процентов, в Великобритании - 24 процента, во Франции - 28 процентов, в Италии, Австрии, Швеции, Германии, Дании - 35-38 процентов.

Нет единства и в вопросе социальной политики в государствах ЕС.

Опыт правового регулирования налоговых отношений в государствах - членах ЕС целесообразно использовать в российском налоговом законодательстве в ряде особо важных для России направлений. В частности, в таких, как сфера концессионных соглашений и соглашений о разделе продукции. Для эффективного регулирования в данной сфере деятельности иностранных инвесторов и ее налогообложения следовало бы в главу Налогового кодекса, посвященную соглашениям о разделе продукции, внести положения, создающие им «режим наибольшего благоприятствования». Это позволит обеспечить значительные налоговые поступления в федеральный бюджет.

Заслуживает внимания практика ряда стран - членов ЕС по обеспечению гарантий и защиты иностранных инвестиций (в плане обеспечения стабильного налогового климата). Полезно в Налоговый кодекс РФ внести статью, специально посвященную налогообложению иностранных инвестиций. Одновременно целесообразно отразить в соответствующих статьях Налогового кодекса опыт стран - членов ЕС по стимулированию инвестиционной деятельности путем применения различного рода льгот (налоговые кредиты, нормы ускоренной амортизации, отсрочки в уплате налогов и др.) в процессе налогообложения инвестиций, направляемых в особо важные для экономики страны отрасли; опыт ЕС по обеспечению на пространстве Сообщества уровня налогообложения, устраняющего неравенство в налоговой конкуренции, а также по привлечению в экономику стран - членов ЕС значительных иностранных инвестиций (даже при номинально высоком уровне налогообложения в ряде этих стран) путем снижения фактического уровня налогов.

Особо следует отметить необходимость внесения в Налоговый кодекс положений, закрепляющих использование в практике регулирования инвестиционной деятельности в Российской Федерации опыта регулирования основных налогов, дающих наибольшие налоговые поступления в бюджеты большинства стран - членов ЕС: прямых (налог на прибыль юридических лиц, налог на прирост капитала и др.) и косвенных (НДС, акцизы, таможенные пошлины и др.).

Одни страны, например, Франция, Италия, Ирландия, Греция и Испания, отдают предпочтение косвенным, другие, в частности, Голландия, Дания, Люксембург и Австрия, - прямым налогам. Примерно равное соотношение прямых и косвенных налогов можно встретить в Финляндии и ФРГ. При этом в последние годы в европейских странах наблюдается сдвиг в сторону прямых налогов.

Если в большинстве европейских государств органы управления в области финансов в основном принимают инструкции, дополняющие и разъясняющие налоговые законы, то, например, во Франции акты делегированного законодательства издает Правительство, а ведомственные акты - Генеральная инспекция по налогам. Отметим также достаточно сложную процедуру принятия актов в Великобритании.

## Список использованной литературы

## Нормативно-правовые акты.

1. Закон N 30/1983 «О порядке уступки государственных налогов автономным областям» (Испания).
2. Закон о налоге на нефть 1983 г. (Oil Taxation Act) (Великобритания).
3. Закон о финансовой взаимопомощи Федерации и земель ФРГ 1969 года.
4. Закон об управлении налогами 1970 г. Великобритании (Taxes Management Act).
5. Закон ФРГ о налогах на корпорацию 1996 г. (Korperschaftsteuer).
6. Общий кодекс налогов Франции (Code general des impots).
7. Общий налоговый закон N 230/63 1963 г. Испании (Ley General Tributaria).
8. Положение о налогах и платежах 1977 г. ФРГ (Abgabenordnung).

## Литература.

1. Алексашенко С. Налоговые реформы в развитых странах: опыт 80-х. М., 2005.
2. Богдановская И. Ю. Закон в английском праве. М., 2007.
3. Богуславский М.М. Правовое регулирование международных хозяйственных отношений. М., 2008.
4. Вельяминов Г.М. Основы международного экономического права. М., 2006.
5. Глухов В. В., Дольде И. В. Налоги: теория и практика: Учебное пособие. СПб., 2006.
6. «Журнал российского права», N 10, 11, октябрь, ноябрь 2007 г.
7. Зименкова О.Н. Нормы о борьбе с недобросовестной конкуренцией в праве Европейского Экономического Сообщества // Проблемы совершенствования советского законодательства: Труды ВНИИСЗ. N 26. М., 2007.
8. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 2008.
9. Конституционное право зарубежных стран: Учебник / Под ред. проф. М.В. Баглая, проф. Ю. И. Лейбо, проф. Л. М. Энтина. М., 2007.
10. Налоговые системы зарубежных стран: Учебное пособие / Под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника. М.: ЮНИТИ, 2008.
11. Розенберг М. Г. Международная купля-продажа товаров. М.: Юридическая литература, 2006.
12. Талапаев А. Н. Право международных договоров. Договоры с участием международных организаций. М., 2008.
13. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование. М.: Норма, 2006.
14. Топорнин Б. Н. Европейские сообщества: право и институты. М., 2007.
15. Топорнин Б.Н. Европейское право: Учебник. М., 2006.
16. Тункин Г.И. Теория международного права: Монография / Под общ. ред. Л.Н. Шестакова. М.: Зерцало, 2007.
17. Хиршлер М., Циммерман Б. Западноевропейские интеграционные объединения. Право / Пер. с нем. М., 2006.
18. Энтин Л. М. Суд Европейских Сообществ: правовые формы обеспечения западноевропейской интеграции. М., 2008.
19. Энтин Л.М., Наку А.А., Водолагин С.В., Толстопятенко Г.П., Козлов Е.Ю. Европейское право: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2004.
20. Case N C-240/90, Federal Republic of Germany v. Commission of the European Communities, [2008] ECR I-5383.
21. Evans A. A. Textbook on EU Law. Oxford, 2007.
22. «Financial Times», 2009 № 11.
23. Joined Cases N C-296/93 and C-307/93, French Republic and Ireland v. Commission of the European Communities, [2006] ECR I-795.
24. Lasok D., Bridge J. W. Introduction to the Law and Institutions of the European Communities. L. Butterworth, 2007.
25. Terra B., Wattel P. European Tax Law. London-Boston: The Hague, 2008.
26. Terra B., Wattel P. European Tax Law. 2009.
27. The Wall Street Journal Europe. 2006.
28. Williams D. EC Tax Law. L.-N. Y., 2007.