

Inese Pabērza

Высшая школа экономики и культуры Рига, Латвия

ЛАТВИЙСКАЯ НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА В КОНТЕКСТЕ ИНТЕГРАЦИИ В ЕВРОПЕЙСКИЙ СОЮЗ

1. Введение

Задачи, декларированные в договоре ЕС, не могут решаться вне общего рынка ЕС, монетарного союза и приоритетов общей экономической политики. В данном контексте особенно важными являются действия, которые необходимо осуществить в налоговой сфере. В Латвии на начало 2004 года существовало девять видов налогов – три косвенных, четыре прямых и два вида налогов, частично относящихся как к прямым, так и к косвенным налогам. ЕС, главным образом, регулирует применение косвенных налогов (акцизных налогов, налога на добавленную стоимость и таможенных налогов) (кроме налога на природные ресурсы и налога на лотереи и азартные игры), оставляя применение прямых налогов (подходного налога предприятий и населения, обязательные взносы социального страхования, налог на недвижимое имущество) в компетенции самого национального государства. Причиной этого является то, что нормы договора ЕС и, следовательно, вторичные правовые акты затрагивают фискальную политику стран-участниц ЕС в области тех налогов, которые влияют на общий рынок, обеспечивают свободное движение товаров, служат инструментом ограничения конкуренции и могут влиять на свободное перемещение капитала и рабочей силы. Это следует из основы экономической деятельности Европейского Союза (ЕС) – единого общего рынка с четырьмя основными свободами, лежащими в его основе: движение свободных товаров, услуг, капитала и лиц (рабочей силы).

Главные задачи налоговой политики Европейского Союза:

- добиться, чтобы различные системы косвенных налогов и налоговые ставки не мешали конкуренции на общем рынке ЕС и не искажали ее,

- так как в отношении косвенных налогов между странами-участницами ЕС уже существует и продолжает расширяться сеть двусторонних налоговых конвенций, главная задача – бороться с уклонением от уплаты налогов и предотвратить двойное обложение прямыми налогами,
- важная задача, ставшая особенно актуальной в последние годы – препятствовать налоговому соревнованию, при котором предприятия, в поисках более выгодного налогового режима, мигрируют из одной страны-участницы в другую. В последние годы налоги, взимаемые с относительно более мобильного фактора экономики – капитала, соответственно, проценты, дивиденды, подоходный налог предприятия, снизились в сравнении с менее мобильным фактором – рабочей силой, в результате этого повысился удельный вес платежей социального страхования [12].

2. Подоходный налог населения

Применение прямых налогов, в том числе, подоходного налога населения находится в компетенции каждой страны-участницы Европейского Союза. Подоходный налог населения стран-участниц ЕС характеризуется прогрессивной шкалой налоговых ставок, соответственно, налог с маленького дохода взимается по более низкой процентной ставке, а налог с большого дохода – по более высокой ставке. Например, в Австрии минимальная ставка этого налога равна 21%, а максимальная – 50%, в Дании соответственно 5,5 – 30%, в Великобритании – от 10 до 40%, во Франции – 7,5 – 52,75%. В Латвии подоходный налог населения составляет 25%, а необлагаемый минимум – 252 Ls. Подобная система единой налоговой ставки в настоящее время существует также в остальных Балтийских государствах и в России. В государствах ЕС необлагаемый минимум намного более высок, в Австрии – 556,60 Ls, в Дании – 2315,91 Ls, в Великобритании – 3840,81, а во Франции – 11 513,25 Ls (годовой объем в пересчете на Ls). Необлагаемый минимум в России составляет 107,04 Ls, а если общий доход превышает эту сумму, необлагаемый минимум не применяется. В Латвии пока не планируется вносить какие-либо изменения в ставки подоходного налога населения. Из суммы полученных налогов большая часть – 71,6% направляется в самоуправления, а меньшая часть выделяется основному бюджету государства.

3. Подоходный налог предприятия

Подоходный налог предприятия представляет собой один из прямых налогов. В каждой стране-участнице ЕС существует своя ставка подоходного налога предприятия, однако, в целом, этот налог выше, чем в Латвии (с 1 января 2004 года в Латвии снижен с 19% до 15%). Дебаты о гармонизации при-

менения подоходного налога предприятия в ЕС продолжают уже более 30 лет. Еще в 1975 году Комиссия высказала предложение принять директиву, которая предусматривала бы обязанность стран-участниц установить ставку корпоративного налога в странах ЕС в размере от 45% до 55% [11]. В некоторых странах-участницах объем этого налога в результате реформы в последние годы снизился, например, в Германии, Ирландии. Однако, все попытки до сих пор были неудачными. В 1992 году экспертная комиссия выступила с сообщением, в котором было указано, что во всех странах-участницах в прямом или косвенном виде существует дискриминация зарубежных инвестиций в отношении обложения их подоходным налогом предприятия в сравнении с внутренними инвесторами. Одной из причин снижения ставок этого налога является желание привлечь инвестиции. Чтобы устранить дискриминацию, уклонение от уплаты налогов посредством ценовых манипуляций и двойное налогообложение, соответственно, таксация дивидендов, процентных платежей и авторского вознаграждения, в 1998 году резолюцией Совета был утвержден так называемый Кодекс поведения в сфере таксации предприятия и создана группа, обязанностью которой стало следить за соблюдением этого Кодекса. Чтобы устранить двойное налогообложение отдельных видов доходов подоходным налогом предприятия, приняты и в настоящий момент действуют следующие директивы ЕС:

- директива о косвенной таксации увеличения капитала (69/335/ЕЕС),
- так называемая директива об объединении (90/434/ЕЕС),
- директива о материнских – дочерних предприятиях (90/435/ЕЕС),
- так называемая конвенция об арбитраже (90/436/ЕЕС) [10].

Для обеспечения реализации норм, предусмотренных вышеупомянутыми директивами ЕС, в Латвии разработаны поправки к правовым актам и налоговым законам. Если рассматривать отдельные страны-участницы ЕС, то стандартная налоговая ставка подоходного налога предприятия в Австрии в 2002 году составляла 34%, в Дании – 30%, Великобритании – 30%, во Франции – 33,3%, а в Ирландии, начиная с 2003 года – 12,5%, соответственно, меньше чем в Латвии. В Нидерландах в 2002 году существовала прогрессивная ставка подоходного налога предприятия в размере от 29% до 34,5%. В среднем, в странах-участницах ЕС подоходный налог предприятия составляет 30%.

С 2004 года в Латвии стали недействительными налоговые льготы, прежде применявшиеся к малым и высокотехнологичным предприятиям. Прежде, малые предприятия могли применять 20% скидку от суммы рассчитанного подоходного налога предприятия, а высокотехнологичные предприятия – 30% скидку (скидка применялась к конкретным предприятиям, производившим продукцию определенного типа, например, телефонные аппараты). Отмена этих налоговых скидок связана с тем фактом, что ставка налога пред-

приятия снижена до 15% для всех предприятий, а также с тем, что налоговые льготы не отвечали нормам государственного контроля поддержки.

Страны-участницы ЕС, в соответствии с директивой 77/779 ЕС от 19 декабря 1977 года о взаимопомощи в сфере прямых налогов с целью предотвращения неуплаты налогов, взяли на себя обязательства по предоставлению информации налоговым администрациям других стран. Обязанность по предоставлению информации налоговым администрациям других стран, в соответствии с этой директивой, относится к доходу от хозяйственной деятельности и капитала, доходу от недвижимого имущества или продажи ценных бумаг, доходу от оплачиваемого труда. Кроме того, существуют рекомендации 93/79 ЕС от 21 декабря 1993 года о налогообложении доходов отдельных нерезидентов и рекомендации 34/390 от 25 мая 1994 года об применении подоходного налога предприятия к малым и средним предприятиям.

4. Налог на недвижимое имущество

В странах-участницах ЕС ставка налога на недвижимое имущество колеблется от 1% до 3%. Так, например, в Дании минимальная ставка этого налога составляет 1,6%, а максимальная – 3,4% [9]. В настоящее время в Латвии налог на недвижимое имущество равен 1,5% и применяется к зданиям, строениям и земле. Первоначально планировалось снизить ставку налога на недвижимое имущество с 1 января 2004 года до 1% и взимать этот налог также с жилых домов (в настоящее время налог на недвижимое имущество с жилых домов не взимается), зданий государственных бюджетных учреждений, а также изменить налоговую базу – начислять налог на основе кадастровой стоимости здания. По предложению правительства Сейм пересмотрел эти нормы и отложил применение 1%-тной ставки налога на недвижимое имущество только к зданиям и земле до 1 января 2007 года. К зданиям и строениям до 31 декабря 2006 года ставка применяется по их балансовой стоимости (для юридических лиц) или по их инвентаризационной стоимости (для физических лиц, не составляющих баланс). Налог на здания и строения юридическое лицо рассчитывает самостоятельно. Налог на землю уже сейчас платится по кадастровой стоимости. До 2007 года будет осуществлено определение кадастровой стоимости зданий и после 1 января, как это предусматривается законом, налог будет рассчитываться по кадастровой стоимости зданий. Самоуправление имеет право применять скидку на налог на недвижимую собственность в размере от 25% до 95%. Также предусмотрено сохранить освобождение от налогов на здания отдельных общественных организаций, а также реконструированные и недавно построенные здания в течение одного года после сдачи в эксплуатацию.

5. Обязательные взносы социального страхования

С 2003 года ставка социального налога в общем случае (когда лицо является предметом всех видов социального страхования, в настоящее время существует пять таких видов – государственное пенсионное страхование, страхование в случае безработицы, страхование от несчастного случая на производстве, страхование на инвалидность, материнское страхование и страхование здоровья) составляет 33,09%. Из них 24,09 % оплачивает работодатель, 9% – сам работополучатель. Ставка устанавливается каждый год, принимая во внимание расходы, запланированные в проекте бюджета. Ставка для самозанятых лиц ниже общепринятой, так как эти лица не застрахованы от безработицы и несчастных случаев на рабочем месте. Максимальный объем социальных взносов в 2004 году – 19 900 Ls для каждого застрахованного лица. Его определяют, суммируя все виды доходов, из которых осуществляются обязательные взносы. Обязательные взносы, переплаченные в течение календарного года, возвращаются как работополучателям, так и работодателям. В других новых странах-участницах ЕС нет максимального лимита расчета взносов социального страхования, например, в Эстонии, Литве и Чехии [7]. Существуют различия также в ставках, применяемых к работодателю и работополучателю, например, в Польше в 2003 году – 26,26% платит работодатель и 26,71% – работополучатель, в Эстонии – 33,0% платит работодатель и работополучатель не платит ничего, в Литве – 31,0% и 3,0%, в Чехии – 35,0% и 12,0%. В старых странах-участницах ЕС, например, в Дании, работодатель не платит ничего, а работополучатель – 12%, во Франции 41% платит работодатель, а работополучатель – 13%. Социальный налог зачисляется в самый большой специальный государственный бюджет – в специальный бюджет государственного социального страхования. Вопросы социальной защиты тесно связаны вопросами свободного движения рабочей силы. Сразу же после вступления в ЕС гражданам Латвии будет открыт доступ к рынку труда в пяти государствах – в Дании, Ирландии, Швеции, Великобритании и Нидерландах. В остальных 10 странах-участницах (Австрия, Германия, Франция, Италия, Испания, Греция, Бельгия, Португалия, Финляндия и Люксембург) может быть установлен переходный период сроком до семи лет, после которого граждане Латвии и других новых стран-участниц смогут свободно выбирать другое государство ЕС для работы. Несмотря на то, что ЕС не вмешивается в права каждой страны-участницы самостоятельно определять величину обязательных взносов социального страхования и порядок распределения этих взносов по видам социального страхования, для Латвии обязательными будут являться регулы ЕС № 1407/71 и 574/72, которые относятся к социальной защите тех работополучателей, которые в течение своей трудовой

жизни работали в нескольких странах-участницах. Общий принцип гарантирует, что работополучателям других стран и самозанятым лицам гарантирована такая же социальная защита, как и гражданам упомянутой страны. Регула предусматривает право работополучателей и самозанятых лиц на суммирование периодов осуществления взносов социального страхования (и пенсионных взносов) во всех странах-участницах и получение социальной защиты в тех странах, в которых наступил случай социального страхования, например, болезнь, инвалидность или пенсия.

6. Налог на природные ресурсы

Законодательство ЕС непосредственно не регулирует взимание и применение налога на природные ресурсы. Этот налог введен только как инструмент для стимулирования сбора и переработки упаковки, что предусмотрено директивой 94/62 ЕЕС от 16 декабря 1994 года. В Латвии с 1 января 2003 года вступил в силу «Закон об упаковке», который предусматривает обязательные нормы регенерации (переработки) упаковки и штрафы за несоблюдение этих регенерационных норм. В 2003 году регенерационная норма для всех материалов в целом составляла 33%, в этом году – 37%, в 2005 году – 42%, а в 2007 году – 50%. Закон относится к упаковке, производимой в Латвии, и упаковке, используемой на территории Латвии, независимо от ее происхождения, места упаковки и употребления, производителю упаковки, импортеру, упаковщику, продавцу, предприятию по утилизации использованной упаковки, а также государственным и муниципальным учреждениям. Упаковщик ответствен за утилизацию своей использованной упаковки, которая создана в результате его деятельности. Ставки налога на природные ресурсы являются дифференцированными, в зависимости от типа получения ресурса (вовлечение в экономическую деятельность), загрязняющего вещества, объема потребления товаров и продуктов, вредных для окружающей среды.

7. Налог на добавленную стоимость

В ЕС налогом на добавленную стоимость облагаются все товары и большая часть услуг. Принципы оборота – применения налога на добавленную стоимость определяются многими директивами Совета. Одной из важнейших директив является директива 77/388 ЕЕС (6-ая директива) от 17 мая 1977 года с большим количеством поправок и дополнений. Директива Совета 79/1072 ЕЕС (8-ая директива) от 6 декабря 1979 года регулирует принципы возврата НДС для зарубежных предприятий – предприятий стран-участниц ЕС, а директива 86/560 ЕЕС (13-ая директива) от 17 ноября 1986 года определяет принцип возврата НДС лицам, незарегистрированным на территориях стран-

участниц ЕС [6]. Благодаря последовательному продвижению Латвии в ЕС, на настоящий момент нет существенных различий между латвийским законом об НДС и директивами Совета. В соответствии с директивой 2001/4 ЕС от 19 января 2001 года определено, что стандартная ставка НДС не может быть ниже 15%. Это ограничение в силе до 31 декабря 2005 года. В зависимости от решения государства, к определенным товарам и услугам, упомянутым в приложении Н, может применяться одна или две сниженные ставки (не менее 5%), директива 92/77 ЕЕС. В некоторых странах-участницах ЕС применяются сниженные ставки, меньше 5%. Причиной этого является тот факт, что данная норма принята сравнительно недавно, и странам-участницам был установлен переходный период для ее внедрения. В Латвии длительное время существовала единая ставка НДС – 18%. Принимая во внимание возражения ЕС о слишком большом количестве освобождений от НДС, в 2001 году правительство концептуально решило ввести сниженную ставку в размере 9%, которая теперь применяется к большинству товаров и услуг, прежде полностью освобожденных от НДС. С 1 мая 2004 года сниженную ставку НДС снизили от 9% до 5% и она применяется к медикаментам, книгам, печатным изданиям, продуктам для младенцев, услугам, связанным с канализацией и водоснабжением. Латвия полностью введет требования ЕС в области НДС в 2005 году, когда 18%-ой ставкой будет облагаться также поставка теплоснабжения физическим лицам, которая в настоящее время от нее освобождена. В 6-ой директиве ЕС определено, что страны-участницы могут применять сниженные ставки к природному газу и электроэнергии, если это в надлежащем порядке согласовано с Комиссией и если нет риска искажения конкуренции при введении сниженной ставки на такие товары. Такой возможностью воспользовалась Португалия, в 1999 году к этим товарам применена сниженная ставка, на что получено соответствующее разрешение Комиссии. Все попытки устранить различия между странами-участницами ЕС в области применения стандартных ставок и сниженных ставок до сих пор не увенчались успехом. Таким образом, некоторые государства до сих пор к отдельным сделкам применяют сниженную ставку в размере 0%. Великобритания такую ставку применяет к отдельным фармацевтическим и продовольственным продуктам, а также к водоснабжению. В целом, на настоящий момент в шести старых странах-участницах ЕС к отдельным сделкам применяются сниженные ставки ниже 5%-ой границы, определенной в директиве. В отношении НДС позиция Латвии такова:

- необходим технический переходный период до 2005 года, чтобы в соответствии с 27-ым пунктом директивы 77/388 ЕЕС добиться, чтобы Европейский Совет принял решение о предоставлении постоянного отклонения для применения 21-ой статьи «обязательства лиц платить налоги го-

сударству» упомянутой директивы в отношении применения НДС к лесоматериалам;

- на основании норм статьи [3] (b) директивы 28 и приложения F [2], Латвия намеревается сохранить права на существующий порядок, предусматривающий освобождение авторского вознаграждения представителей творческих профессий от НДС, а также применение 0% ставки к международным пассажирским авиаперевозкам и морским перевозкам;
- Латвия взяла на себя обязательство расширить круг иностранных лиц, которые могут иметь право на возврат НДС в Латвии (директива 79/1072 ЕЕС от 6 декабря 1979 года и директива 86/560 ЕЕС от 17 ноября 1986 года), а также внести изменения в закон «О применении налогов в специальных экономических зонах и свободных портах» и в законы о свободных портах Риги и Вентспилса, чтобы предотвратить несоответствия между существующими законами и требованиями соответствующих директив ЕС в области НДС и акцизного налога.

8. Выводы

1. Подходный налог населения стран-участниц ЕС характеризуется прогрессивной шкалой налоговых ставок, соответственно, налог с маленького дохода взимается по более низкой процентной ставке, а налог с большого дохода – по более высокой ставке.

2. В каждой стране-участнице ЕС существует своя ставка подходного налога предприятия, однако, в целом, этот налог выше, чем в Латвии (с 1 января 2004 года в Латвии снижен с 19% до 15%).

3. В странах-участницах ЕС ставка налога на недвижимое имущество колеблется от 1% до 3%.

4. В других новых странах-участницах ЕС нет максимального лимита расчета взносов социального страхования, например, в Эстонии, Литве и Чехии. Существуют различия также в ставках, применяемых к работодателю и работополучателю.

5. Законодательство ЕС непосредственно не регулирует взимание и применение налога на природные ресурсы. Этот налог введен только как инструмент для стимулирования сбора и переработки упаковки, что предусмотрено директивой 94/62 ЕЕС от 16 декабря 1994 года.

6. В ЕС налогом на добавленную стоимость облагаются все товары и большая часть услуг. Принципы оборота – применения налога на добавленную стоимость определяются многими директивами Совета. В соответствии с директивой 2001/4 ЕС от 19 января 2001 года определено, что стандартная ставка НДС не может быть ниже 15%. Это ограничение в силе до 31 декабря 2005 года. В зависимости от решения государства, к определенным товарам и

услугам, упомянутым в приложении Н, может применяться одна или две сниженные ставки (не менее 5%), директива 92/77 ЕЕС. В некоторых странах-участницах ЕС применяются сниженные ставки, меньше 5%.

Библиографический список

1. www. likumi. lv – LR likumi un MK noteikumi.
2. www. ttc.lv – Tulkošanas un terminoloģijas centra interneta mājas lapa.
3. *Eiropas Kustība Latvijā. Kas Latvijas uzņēmējiem jāzina par ES?*, Rīga 2004.
4. 300 soļi līdz ES, I daļa, Rīga 2003.
5. *Pārvaldības tehnoloģijas*, Mārtiņš Lauva, Koncerna tehnoloģijas, 45-66.lpp., Rīga 2003.
6. *Rokasgrāmata Kopienas harmonizēto direktīvu ieviešanai* (Guide to the implementation of Community harmonization directives based on the new approach and the global approach), Eiropas Komisija, 1999.
7. *Indirect taxes*, Euromoney Institution Investor PLC, London 2002.
8. Marita Rurāne. *Uzņēmējdarbības organizācijas un plānošana*. Rīga 2002.
9. www. mfa. gov. lv – LR iestāšanās Eiropas Savienībā sarunu pozīcijas 10. sadaļa „Nodokļu politika”.
10. www. Europa.eu.int/ comm/ taxation _ customs.
11. www. Europa.eu.int/ eur – lex/en – Eiropas Savienības spēkā esošās likumdošanas klasifikators.
12. www. Europarl. eu. Int/ factsheets – Eiropas Parlamenta interneta mājas lapa.

THE LATVIAN TAX SYSTEM IN THE CONTEXT OF INTEGRATION INTO THE EUROPEAN UNION

Summary

The present report provides an insight to the basic issues of harmonization of the Latvian tax system with regard to EU directives. The following taxes are reviewed, individually – personal income tax, corporate income tax, natural resources tax, social tax, real estate tax, VAT. In the context of the aforementioned taxes, the existing tax rates in EU countries and application conditions for those rates are outlined, as well as, in certain cases, the taxes existing in EU member states from the point of view of EU directives are explored.