

האיחוד האירופי: לקראת בסיס מס חברות משותף?*

נלי מונין**

מבוא

דיני המיסוי הישיר באיחוד האירופי אינם מאוחדים, וככל הנראה לא יאוחדו בעתיד הנראה לעין. למרות ש-27 המדינות החברות באיחוד חרתו על דגלן את סיסמת **ההרמוניזציה (האחדה) של הדינים**, התהליך שהופך אותן, בהדרגה, לשוק אחיד, רבות מהן לא מוכנות להחיל היגיון זה על המיסוי הישיר. הסיבה המרכזית לכך היא, שהאחדה של המיסוי הישיר באיחוד משמעה ויתור של המדינות החברות על מקור ההכנסה הבלעדי האחרון שלהן (לאור העובדה שההכנסות ממיסוי עקיף משמשות לצרכי האיחוד)¹, ובעקבותיו – על היכולת האוטונומית להכתיב מדיניות כלכלית וחברתית בגבולותיהן ולקבוע סדרי עדיפויות.

הנסיגות שעשו מוסדות האיחוד האירופי, ובראשם הנציבות, לשנות עמדה זו של המדינות, לא צלחו.

התוצאה היא, שלמרות שהאיחוד האירופי מתהדר בהיותו 'שוק אחיד', בפועל מי שמעוניין לעשות בו עסקים כפוף ל-27 משטרי מיסוי ישיר שונים, וכמובן ל-27 רשויות מס שונות. עובדה זו מייקרת ומסבכת את הפעילות העסקית בגבולות האיחוד, ונחשבת לאחד מחסמי הסחר המרכזיים שעוד שרדו בו.

בשנים האחרונות מוסדות האיחוד ויתרו על חלום ההרמוניזציה של המיסוי הישיר באיחוד לטובת גישה פשרנית יותר: קירוב דינים (approximation of laws) נקודתי. משמעות הגישה החדשה היא קירוב נקודתי של דרכי הטיפול בהיבטים שונים של שיטות המס המדינתיות, מבלי לחייב את המדינות החברות לשנות את דיניהן, כך שיתאימו לנוסח אחיד המוכתב על ידי רשויות האיחוד.

אחד הנושאים המועמדים להחלת שיטה זו הוא יצירת בסיס מס חברות משותף למדינות האיחוד האירופי.

¹ לתקציב האיחוד האירופי שלושה מקורות: הכנסות ממכס, הכנסות ממע"מ ותרומה כספית של המדינות החברות לפי גודל הכנסתן הלאומית. לפרטים ראו: http://ec.europa.eu/budget/budget_glance/index_en.htm

* גרסה אנגלית של המאמר הוצגה לראשונה בכנס בינלאומי שאורגן על ידי העמותה הישראלית לחקר האינטגרציה האירופית ומכון דייזס באוניברסיטה העברית בירושלים בחודש יולי 2008.

** עו"ד, ד"ר למשפטים, מומחית לסחר בינלאומי ולמשפט האיחוד האירופי, הציר הכלכלי של ישראל למוסדות האיחוד האירופי (1999 – 2003). www.nelmun.com.

מאמר זה יסקור את האפשרויות העומדות בפני מקבלי ההחלטות באיחוד האירופי להשיג יעד זה ויעריך את סיכוייהן.

פרק א' יסקור את התפתחות הגישה האירופית לטיפול במיסוי הישיר; **פרק ב'** יסקור את ההיסטוריה של הטיפול במיסוי חברות באיחוד האירופי בשיטת קירוב הדינים; **פרק ג'** יציג מסגרת פרוצדורלית אלטרנטיבית להשגת התוצאה המקווה: enhanced cooperation, וידון בסיכויים להשגת בסיס מס חברות משותף באיחוד באמצעותה; **פרק ד'** ינסה, כסיכום, להעריך את ההשלכות של מהלך כזה לגבי עתיד האיחוד ולגבי מדינת ישראל כשותפת סחר של האיחוד.

פרק א': התפתחות הגישה האירופית לטיפול במיסוי הישיר

א. 1 תמונת המצב

כאשר האיחוד האירופי הוקם, סברו מייסדיו כי במשך הזמן יעבור המיסוי הישיר תהליך הרמוניזציה, שבעקבותיו תאוחד שיטת המס הנהוגה במדינות החברות באיחוד, כחלק מביצוע חזון "השוק האחיד". ואולם, הם נאלצו לזנוח גישה זו לאחר נסיונות רבים שהסתיימו בכשלון. נסיונות אלה הבהירו, כי המדינות החברות אינן מוכנות לאחד את דיני המיסוי הישיר ולוותר בכך על המעוז הפיסקאלי האחרון, המהווה מקור יחיד להכנסה עצמאית שמאפשרת להן להכתיב מדיניות פנימית ולקבוע סדרי עדיפויות לפי העדפתן.

על רקע אי-ההתקדמות בתהליך החקיקה ברמה האירופית, בית המשפט האירופי לצדק (European Court of Justice - ECJ) מילא תפקיד מפתח בהסרת חסמים מתחום המיסוי הישיר לתנועת עובדים ועסקים ברחבי האיחוד. זאת, באמצעות פסיקה אקטיביסטית שהתבססה על החובה המשפטית, הכלולה באמנות המכוננות את האיחוד, להבטיח את ארבע חירויות היסוד עליהן הוא מושתת: חופש התנועה של בני אדם, טובין, שירותים והון, ועל הוראות איסור האפליה בין אזרחי המדינות השונות באיחוד.² עם זאת, ברור למקבלי ההחלטות באיחוד, כי פסיקת בית המשפט האירופי לצדק אינה יכולה להוות תחליף לחקיקה מסודרת, וזאת מהסיבות הבאות:

- בית המשפט האירופי מוגבל לשפוט רק מה שמובא בפניו.
- פסק הדין מכוון לפתרון הסכסוך הנדון בבית המשפט, ולכן אינו מתיימר להציע פתרון כולל.
- הנורמות המשפטיות שקובע פסק הדין מתגלות לציבור בדיעבד, לאחר שכבר נתקבלו החלטות עסקיות מסויימות.
- הסתמכות בית המשפט האירופי רק על ההוראות הנזכרות באמנות המכוננות את האיחוד מגבילה את יכולת התמרון המשפטי שלו.

²לסקירת פסיקת בית המשפט האירופי לצדק בנושא זה ראו: Craig, P., De Burca, G., *EU Law – texts, cases and materials*, (third ed.) Oxford University Press, (first published 2003), pp. 580-679.

כתוצאה מכך, בשנים האחרונות השתנתה גישת מקבלי ההחלטות באיחוד האירופי והמיקוד עבר מהרמוניזציה לקירוב דינים. משמעות הגישה החדשה היא, שבמקום לאחד באופן רוחבי את כל דיני המיסוי הישיר באיחוד, נעשה קירוב של הדינים, כלומר: התאמה בתוכן, וזאת רק באופן נקודתי, לגבי נושאים בהם יש קונצנזוס בין כל המדינות החברות לבצע את המהלך.

גישה זו משתקפת בסעיף 94 לאמנת הקהילה הכלכלית האירופית (EC Treaty - TEC)³ אשר מתנה מהלך של חקיקה בתחום המיסוי הישיר ברמת האיחוד האירופי במספר תנאי סף:

1. קיומה של הצעת חקיקה מטעם נציבות האיחוד האירופי;
2. אישורה פה אחד בידי מועצת השרים של האיחוד;
3. לאחר התייעצות עם הפרלמנט האירופי והועדה החברתית-כלכלית;
4. ההצעה צריכה להיות הצעה לקירוב דינים ולא להאחדתם.⁴
5. ההצעה תתאפשר רק בתחומים המשפיעים במישרין על כינון השוק האחד או על תפקודו.

לרשימה זו יש להוסיף שני תנאים כלליים, שעל כל דבר חקיקה ברמה האירופית למלא:⁵

1. מידתיות – במסגרת קירוב הדינים לא יינקטו אמצעים מעבר לדרוש להשגת מטרת החקיקה.
2. שיוריות – הגבלת הסמכות לטיפול בנושא באמנת האיחוד רק למצב בו לא ניתן לטפל בו בצורה יעילה מספיק ברמת המדינות החברות.

רשימה ארוכה זו של תנאים פועלת היטב כדי לחסום את מרבית הנסיונות לחקיקה אירופית בתחום המיסוי הישיר.

א.2 עמדת נציבות האיחוד האירופי

נציבות האיחוד האירופי אינה גוף המוסמך לקבל החלטות. זהו גוף פקידותי המוסמך לנסח את הצעות החקיקה האירופיות, ולהביאן להחלטת הגורמים המחוקקים: מועצת שרי האיחוד האירופי והפרלמנט האירופי.

עם זאת, השליטה בידע והסמכות לנסח את הצעות החקיקה מקנה לגוף זה כוח רב ויכולת להשפיע על התוצאות. בשנים האחרונות, נראה כי נציבות האיחוד האירופי אימצה את הגישה

³ נוסח מלא של האמנה ראו באתר נציבות האיחוד האירופי www.ec.europa.eu.

⁴ זאת בשונה מנוסח סעיף 93 ל-TEC, הדן בתחום המיסוי העקיף ומורה על חקיקה לשם האחדה (הרמוניזציה) של תחום זה.

⁵ תנאים אלה נקבעו במקור בפסיקת בית המשפט האירופי לצדק, וכיום מעוגנים בסעיף 5 ל-TEC.

הדוגלת בקירוב דינים נקודתי בתחום המיסוי הישיר באיחוד, והיא פועלת כדי לקדם נושאים שונים, לרבות האחדת בסיס מס החברות ברמה האירופית, בדרך זו. גישה זו התבטאה כבר במסמך שפרסמה הנציבות בשנת 2001, שכותרתו: "Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead"⁶.

באותו מסמך ביטאה הנציבות את ההשקפה ולפיה, בכפוף לכך שיכבדו את דין האיחוד, רשאיות המדינות החברות באיחוד לבחור את שיטת המיסוי הישיר העדיפה ביותר מבחינתן והמשרתת בצורה הטובה ביותר את מטרותיהן. עם זאת, המסמך מסמן כיעד בעדיפות את הצורך לפעול להסרת חסמי סחר הנובעים משונות שיטות המס הנהוגות במדינות האיחוד, המפריעים לפעילות עסקית חוצה-גבול של יחידים ותאגידים, וכן לפעול למניעת תחרות מס לא הוגנת (harmful tax competition). הנציבות מציינת, שמטרות אלה עולות בקנה אחד עם הגדרת סעיף 94 TEC כיוון שמדובר בנושאים "המשפיעים במישרין על כינון השוק האחד או על תפקודו".

הנציבות קושרת פעילות זו גם להקשרים רחבים יותר: הצורך להתחרות מול גושי סחר אחרים, כמו ארצות הברית ויפן, בעולם גלובלי⁷ ויעד ליסבון 2000. המדובר בהחלטה של מועצת שרי האיחוד משנת 2000, להפוך את האיחוד לכלכלה התחרותית ביותר בעולם עד שנת 2010.⁸ כיום כבר ברור, כי האיחוד האירופי לא יעמוד בלוח הזמנים המיועד למימוש יעד זה, אך עובדה זו אין בה כדי להרתיע את רשויותיו מלשאוף למימושו בכל מקרה.

לנציבות האיחוד האירופי ברור, כי פתרון בעיית היעדר התיאום בין שיטות המיסוי הישיר היא שלב מכריע לקידומו של יעד ליסבון 2000, משום שפתרון כזה יתן תנופה לפעילות העסקית בגבולות האיחוד, של גורמים מהאיחוד ואף מחוצה לו.

א.3 החקיקה האירופית בנושא מיסוי חברות

בשנת 1990 מינתה נציבות האיחוד האירופי ועדת מומחים בראשותו של שר האוצר ההולנדי לשעבר Onno Ruding כדי לבחון, האם ההבדלים בשיטות מיסוי החברות במדינות האיחוד גורמים לעיוותים בהחלטות בנושא השקעות, הקמת עסקים ותחרותיות במדינות האיחוד האירופי, ולהציע הצעות לתיקון המצב. הועדה פרסמה דו"ח⁹ שכלל המלצות ספציפיות למניעת כפל מס, להבטחת מיסוי אפקטיבי ולמניעת מצבים של התחמקות מתשלום מס. הדו"ח הוצג בפני מועצת השרים והתקבל על ידה, אולם לא יושם בפועל.

⁶ (COM (2001) 260), COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE: Tax policy in the European Union - Priorities for the years ahead, 23.5.01.

⁷ הערת שוליים 3, עמ' 6.

⁸ http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/gen_info/tax_policy/index_en.htm.

⁹ See Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation, Commission of the European Communities, Official Publications of the EC, ISBN 92-826-4277-1, March 1992.

בשנת 1990 נחקקו שלוש דירקטיבות אירופיות¹⁰ בתחום מיסוי החברות, שהוצעו על ידי הנציבות עוד בשנות ה-60 (מה שמלמד על אורך תהליך החקיקה בתחום זה באיחוד): דירקטיבת המיזוגים,¹¹ דירקטיבת חברת אם-חברת בת¹² ודירקטיבת אמנת הבוררות.¹³

בשנים 1996/7 התגבשה יוזמה נוספת, הידועה בשם 'חבילת המס'. במסגרתה ננקטו כמה צעדים משולבים:

- נחקקה דירקטיבה בדבר העברת מידע על חסכוניות בין המדינות החברות באיחוד, וזאת בין השאר כדי למנוע התחמקות ממס.¹⁴
- נוסח קוד התנהגות, שאינו מחייב מבחינה משפטית, בנושא מיסוי עסקים.¹⁵
- נחקקה דירקטיבה בנושא מיסוי ריבית ותמלוגים.¹⁶

'חבילת המס' אושרה בידי מועצת השרים של האיחוד האירופי ב-3.6.03.

באוקטובר 2001 פרסמה נציבות האיחוד האירופי תכנית המוצעת על ידה להתקדמות בחקיקת המיסוי הישיר באיחוד האירופי בשנים הבאות.¹⁷ התכנית הצביעה על מספר צעדים שיש לנקוט לצורך הסרת חסמי מס ספציפיים, המפריעים להתפתחות הפעילות העסקית באיחוד האירופי. המסמך הזכיר, בין השאר, את הצורך לחתור לבסיס מס חברות אחיד בין מדינות האיחוד, שיאפשר לחברות הפועלות במספר מדינות באיחוד לחשב את רווחיהן על בסיס אחיד.

¹⁰ דירקטיבה (directive) היא דבר חקיקה אירופי שכולל עקרונות מנחים, שעל המדינות החברות להטמיע לתוך הדין הפנימי שלהם, בדרך כלל תוך זמן נתון מרגע החקיקה. אי הטמעת הוראות הדירקטיבה אל הדין הפנימי עלול לחשוף את המדינה החברה באיחוד להחלטת בית המשפט האירופי לצדק כי היא מפרה את דין האיחוד ולחייבה בקנסותה.

¹¹The Merger directive 90/434/EEC. For more information see:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/mergers_directive/index_en.htm

¹² The Parent-Subsidiary directive 90/435/EEC. For more information see:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/parents-subsidiary_directive/index_en.htm

¹³The Arbitration Convention Directive 90/436/EEC. For more information see:

http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/arbitration_convention/index_en.htm

¹⁴ COUNCIL DIRECTIVE 2003/48/EC of 3 June 2003 on taxation of savings income in the form of interest payments,

[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:157:0038:0048:en:PDF)

¹⁵ http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/COC_EN.pdf.

¹⁶ Council Directive 2003/49/EC of 3 June 2003 on a common system of taxation applicable to interest and royalty payments made between associated companies of different Member States,

[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:en:HTML)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:en:HTML](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32003L0049:en:HTML)

¹⁷ COM (2001) 582, Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the Economic Committee: *Towards an internal Market Without Tax Obstacles – A strategy for Providing Companies with a Consolidated Corporate Tax Base for their EU-Wide Activities*

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2001:0582:FIN:EN:PDF>

הנציבות חזרה על רעיון זה במסמכים משנת 2003¹⁸ ו-2005.¹⁹ הנציבות סבורה, כי צעד כזה יתרום לשיפור שיעור הצמיחה הנמוך יחסית באיחוד האירופי וליצירת מקומות עבודה, שני יעדים שסומנו במסגרת תכנית ליסבון 2000. במסמכים האמורים, הנציבות מציינת כי במצב הנוכחי קיומן של 27 שיטות מס חברות שונות גורם לכך שפעילויות עסקיות חוצות-גבול חשופות לתשלום כפל מס, לאפליה, להוצאות מנהליות גבוהות מהדרוש כתוצאה מהצורך לעבוד מול מספר רשויות מס מדינתיות ולעיכובים בהחזרי מס המגיעים להן. כך, למשל, הנציבות מזכירה מספר מקרים בהם חברות רב לאומיות נדרשו להמתין למעלה מחמש שנים עד שרשויות המס של המדינות השונות המעורבות בעסקה הסכימו ביניהן לגבי מחירי העברה בעסקאות חוצות-גבול בתחום השירותים. הנציבות גם מזכירה בעיות מיסוי המתעוררות בפעולות ארגון מחדש (מיזוגים ופיצולים חוצי-גבול) של תאגידים. עוד מציינת הנציבות את הצורך להתאים את חקיקת המס האירופית לחוק החברה האירופית שהתקבל לא מכבר, המאפשר הקמת "חברה אירופית".²⁰

כפי שמראה הסקירה הקצרה שלעיל, הבחירה האסטרטגית האירופית היא לא לפעול לפתרון כולל של בעיות אלה, אלא לפתרונות נקודתיים. כזה הוא גם הפתרון החקיקתי המוצע להאחדת בסיס מס החברות באיחוד.

א.4 החוקה האירופית (שלא התקבלה) וסמכויות החקיקה בתחום המיסוי הישיר

בתחילת העשור הנוכחי נעשה נסיון, שלא צלח, לחוקק חוקה אירופית. נוסח החוקה, שלא התקבלה לבסוף, היה אמור לשפר ולזרז את תהליך חקיקת המיסוי הישיר באיחוד על ידי המרת התנאי הנדרש כיום, לחקיקה בקונצנזוס מלא בין 27 המדינות החברות, בדרישה לרוב מיוחס בלבד. במסגרת שינוי נוסח הסעיף הרלוונטי הוגדרו גם תחומי חקיקת המס שניתן יהיה לחוקק ברוב מיוחס, ובהם נושאים בתחום מיסוי החברות הקשורים לשיתוף פעולה מנהלי או למלחמה במרמה ובהתחמקות ממס.²¹

נציבות האיחוד האירופי ניסתה לשכנע את מנכ"ח החוקה להרחיב את קשת התחומים בהם ניתן יהיה לחוקק ברוב מיוחס, כך שיכללו גם מודרניזציה ופישוט של חקיקת המיסוי הישיר הקיימת,

¹⁸ COM (2003) 726, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL, THE EUROPEAN PARLIAMENT AND THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE: An Internal Market without company tax obstacles achievements, 24.11.2003

[http://eur-](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0726:FIN:EN:PDF)

[lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0726:FIN:EN:PDF](http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2003:0726:FIN:EN:PDF)

¹⁹ COM (2005) 532, COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE COUNCIL AND THE EUROPEAN PARLIAMENT: IMPLEMENTATION OF THE COMMUNITY LISBON PROGRAMME - The Contribution of Taxation and Customs Policies to the Lisbon Strategy, 25.10.2005,

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2005:0532:FIN:EN:PDF>

²¹ EU Constitutional Treaty, Article III 63,

<http://european-convention.eu.int/docs/Treaty/cv00850.en03.pdf>.

היבטים בתחום הקשר בין תנועה חופשית של הון ומרמה, מיסוי הקשור לשמירה על איכות הסביבה וכן חקיקה בנושא בסיס מס החברות, אך מנסחי החוקה לא קיבלו עמדה זו. מכל מקום, הויכוח נדחה למועד עתידי לא ידוע, לאחר שהחוקה נדחתה במשאלי עם שנערכו בצרפת ובהולנד, וכך למעשה נסתם עליה הגולל.

פרק ב': יצירת בסיס מס חברות אחיד באיחוד האירופי

1.1 ארבע אפשרויות לקירוב דיני מיסוי חברות באיחוד האירופי

בתחילת העשור הנוכחי הוברר, כי קיומן של 27 שיטות מס פוגעת ביכולת של חברות מהאיחוד האירופי ומחוצה לו ליהנות מיתרונות 'השוק האחיד', וכי עובדה זו, בתורה, גורמת לכך שהשוק האירופי לא ממצה את יכולותיו מבחינת שיעור הצמיחה ויצירת מקומות העבודה, ופוגעת בכושר התחרות של האיחוד מול גושי הסחר המתחרים בו ובראשם ארה"ב ואסיה. התעורר דיון ציבורי כיצד להתמודד עם עובדות אלה, שאותן עודדו נציבות האיחוד האירופי, מחד, והסקטור העסקי, מאידך. מהדיון הציבורי עלו ארבע אפשרויות לטפל בבעיה:

- יצירת שיטת מיסוי חברות אחידה, שתחליף את 27 השיטות הקיימות.
- יצירת שיטת מיסוי חברות אירופית, שתתקיים בצד השיטות המדינתיות, והנישום יוכל לבחור בה, כאלטרנטיבה.
- יצירת בסיס מס חברות משותף באיחוד האירופי.
- החלת עקרון המיסוי לפי שיטת המס של מדינת האם של החברה.

מאחר שהלך הרוחות של המדינות החברות וכן הוראות אמנת הקהילה האירופית אינם תומכים בשתי האפשרויות הראשונות, הקרובות יותר להאחדת שיטות המס, נציבות האיחוד האירופי הכריזה לבסוף כי היא תומכת בפתרון המשלב את שתי האפשרויות האחרונות שנמנו: יצירת בסיס מס משותף לחברות גדולות הפועלות באיחוד האירופי, והפעלת עקרון המיסוי לפי שיטת מדינת האם עבור עסקים קטנים ובינוניים.²² הנציבות הודיעה שתפרסם הצעת דירקטיבה ברוח זו עד סוף שנת 2008.

2.2 בסיס מס חברות אחיד (Common Corporate Tax Base - CCTB): מה זה אומר?

העקרון שמאחורי יצירת בסיס מס חברות אירופי אחיד הוא, שחברות שיש להן מקום עסקים קבוע (establishment) ביותר ממדינה חברה אחת באיחוד האירופי יוכלו לחשב את הכנסת הקבוצה לפי כללים אחידים שייקבעו ברמת האיחוד.

²² This policy was established in 2001 (COM(2001) 582 of 23/10/2001) and confirmed in 2003 (COM(2003) 726 of 24/11/2003).

כיום, כל מדינה ממסה את הכנסות החברה בשיעור שונה וגם מכירה בהוצאות שונות ובכללי קיזוז שונים שלהן. לכן, קשה מאד להשוות בין השיטות ואף לדעת היכן נטל המס הסופי כבד יותר. המחשבה מאחורי איחוד בסיס המס היא, שאם דרך החישוב תהיה זהה יהיה בכך כבר כדי להקל במידה רבה על החברות, ובנוסף ייקל עליהן להשוות בין השיטות ולדעת היכן ישלמו מס סופי פחות. השיטה המוצעת תפתור חלק גדול מהבעיות הקיימות כיום, לרבות:

- ההבדלים בשיטות לחישוב מחירי העברה.
- היעדר הפיצוי על הפסדים בעסקאות חוצות-גבול.
- כפל מס או התחמקות מתשלום מס.
- עלויות מנהליות גבוהות כתוצאה מהצורך להתנהל מול רשויות מס רבות הפועלות לפי כללים שונים.

השיטה החדשה תפחית במידה רבה את הסיכון אותו חוות מדינות האיחוד כיום, שבית המשפט האירופי לצדק יקבע בדיעבד שחוקיהן לא תואמים את דין האיחוד מאחר שהם מפרים את אחת מארבע חירויות היסוד או מפלים לרעה אזרחי מדינות חברות אחרות.

השיטה גם תבטל במידה רבה את הצורך לנהל הנהלת חשבונות נפרדת עבור הפעילות של חברות בכל אחת ממדינות האיחוד ותפחית את הסיכויים לפעילויות של התחמקות מתשלום מס ומרמה, המתבססות על שונות שיטות המס.

3.3 הדילמות שיש לפתור בדרך להשגת בסיס מס חברות אחיד

למרות היתרונות הרבים הטמונים במעבר לבסיס מס חברות אירופי, ההחלטה ברמת העקרון איננה מספיקה. יש לקבל שורה של החלטות לגבי הפרטים שירכיבו את השיטה החדשה, והצורך לבחור בין האפשרויות השונות מעורר שורה של דילמות:

1. האם בסיס מס חברות אחיד יהיה מחייב או אופציונלי?

תיאורטית, קביעה שבסיס מס החברות האחד יהיה מחייב תהיה יעילה יותר לשם פתרון הבעיות שנמנו. אולם המשמעות המעשית של קביעה כזו תהיה אקט של האחדת הדין, שאינו חביב על המדינות החברות באיחוד וגם נוגד את הוראות סעיף 94 TEC. לכן נראה, כי הנציבות בהצעת החקיקה שלה תאפשר לבחור בבסיס מס זה, לצד המשך קיומן של השיטות המדינתיות הקיימות.

2. האם בסיס מס החברות האחיד יחול לגבי כל החברות, או רק לגבי סוגים מסויימים של חברות?

כפי שכבר הוזכר, נראה שהגישה הרווחת בנציבות היא ששיטה זו מתאימה לחברות גדולות ורב-לאומיות, אבל איננה מתאימה לעסקים קטנים ובינוניים (- Small and Medium Enterprises - SMEs). לגביהם, הנציבות תציע להחיל את עקרון שיטת המיסוי של מדינת האם.

3. האם להחיל בסיס מס חברות משותף (Common tax base), או בסיס מס חברות מאוחד (Common consolidated tax base)?

בסיס מס חברות משותף משמעו שכל המדינות מחשבות את בסיס המס על סמך אותם עקרונות, אבל כל מדינה מטמיעה עקרונות אלה בדין הפנימי שלה, ולכן הנוסח שונה ממדינה למדינה. בסיס מס חברות מאוחד משמעו יצירת כללים אחידים, זהים לכל המדינות, שלפיהן יחושב בסיס המס. אפשרות זו יעילה יותר כדי לפתור את הבעיות שנמנו. אולם יצירת כללים אחידים דורשת השקעה רבה יותר במונחי זמן, כסף ומשאבים מנהליים, וכן דורשת ניסוח הסכם בין המדינות החברות בדבר מנגנון לשיתוף בסיס המס בין כל המדינות. לכן נראה, שהנציבות תבחר, בשלב הראשון, באפשרות הראשונה.

4. האם לטפל רק בבסיס המס או גם בשיעורי המס?

לכאורה היה יעיל לקבוע, בהזדמנות בה מאוחד בסיס המס, גם הוראות לגבי האחדה או תיאום של שיעורי מס החברות בין המדינות החברות באיחוד. אולם גם בין המדינות שאינן מתנגדות להחלת בסיס מס משותף יש מדינות המתנגדות בחריפות להאחדה או לתיאום שיעורי מס החברות, משום שלהשקפתן יש בכך כדי לפגוע בשיקול דעתן הבלעדי בעניין זה. לכן נראה, כי הנציבות תתמקד בהצעת החקיקה שלה בבסיס המס בלבד.

דילמות אלה משקפות את המצב הנוכחי, שבו עדיין אין הסכמה ברמת האיחוד על התכנים שיכלול מהלך זה.

פרק ג': בסיס מס חברות משותף באיחוד האירופי בטכניקה של Enhanced cooperation

1. הטכניקה החלופית לחקיקה ברמת האיחוד: Enhanced cooperation

כמוזכר בפרק א', כל חקיקה בתחום המיסוי הישיר באיחוד האירופי כפופה להצבעה פה אחד. כשלוש חוקות האיחוד בשנת 2005 מנעו את המעבר להצבעה ברוב מיוחס, לפחות בחלק מהנושאים, ואמנת ליסבון שנחתמה בסוף 2007 לא כללה כלל הצעה בדבר מעבר להצבעת רוב מיוחס בנושאי מיסוי ישיר, ובכל מקרה נדחתה במשאל עם על ידי אירלנד, ודומה שבכך נחרץ גם גורלה.

משמעות הדבר, בהקשר של מאמר זה, שגם לאחר שהנציבות תבחר את הבחירות הנראות לה ותפרסם הצעת חקיקה, הצעה זו צריכה להתקבל פה אחד על ידי מועצת שרי האיחוד, המייצגת את 27 המדינות החברות, לאחר התייעצות עם הפרלמנט האירופי והועדה החברתית-כלכלית. פירוש הדבר פתיחת הצעת הנציבות לדיון ציבורי ממושך, שבו כל צד ינסה להגן על האינטרסים הכלכליים והסוברניים שלו, כך שבכל מקרה הדרך עדיין ארוכה.

ככל הידוע כיום, מדינות האיחוד האירופי נחלקות לשני מחנות: מחנה המתנגד למהלכים משותפים בתחום חקיקת המס, שאחת המדינות הבולטות בו היא אירלנד, שהצליחה בעשור האחרון לשקם את כלכלתה בצורה יוצאת דופן על ידי מתן הטבות בתחום המיסוי הישיר למשקיעים זרים, ונמנות עליו גם אסטוניה, סלובקיה ואולי גם בריטניה.

לעומתן, יש מחנה התומך באופן נחרץ בהתקדמות לקראת הסרת המכשולים לסחר בתחום המיסוי הישיר, אותו מנהיגה צרפת ועליו נמנות גם גרמניה, ספרד, איטליה ומדינות בלוקס (בלגיה, הולנד ולוקסמבורג).

בהיותן מודעות למאבק הקשה הצפוי להן, מדינות אלה אף מאיימות, שאם מהלך החקיקה ברמת האיחוד לא יצלח, הן יפנו לאופציה חלופית שטרם נוסתה: שיתוף הפעולה המתקדם (Enhanced Cooperation). המדובר בהוראה שהוכנסה לאמנות המכוננות את האיחוד באמצעות אמנת אמסטרדם (1997), אך עד כה טרם נעשה בה שימוש. ההוראה מאפשרת לקבוצה של מדינות החברות באיחוד האירופי להעמיק את האינטגרציה הכלכלית ביניהן בנושא מסויים מעבר לרמה הקיימת בין כלל מדינות האיחוד. לפי אמנות האיחוד, מהלך זה אפשרי בהתקיים שורה של תנאים:²³

- המדובר בקבוצה של שמונה מדינות לפחות.
- המהלך אינו מביא להרחבת סמכויות האיחוד על חשבון המדינות, מעבר לקבוע באמנות המכוננות אותו.
- המהלך אינו מפלה בין המדינות המשתתפות בו למדינות האחרות החברות באיחוד האירופי.
- המהלך אינו מוחל על תחום הנמצא בסמכות בלעדית של מוסדות האיחוד.
- המהלך יינקט רק כאמצעי אחרון, לאחר שמועצת השרים של האיחוד תקבע כי לא ניתן להשיג שיתוף פעולה כזה תוך זמן סביר בהתבסס על הוראות האמנות המכוננות את האיחוד.
- המדינות החברות המעוניינות בכך יוכלו להצטרף ליוזמה בכל עת.

²³ ההוראות המאפשרות יישום הליך זה מצויות בסעיפים 27a-27e, 40-40b, 43-45 לאמנת האיחוד (Treaty of the EU) ובסעיפים 11a-11 TEC.

- החקיקה שתקבל במסגרת המהלך לא תהיה חלק מהדין האירופי ולא תחייב את המדינות החברות שאינן צד למהלך.
- ההוצאות הכרוכות בביצוע המהלך ישולמו רק על ידי המדינות המשתתפות בו.
- אשר להליך, המדינות המעוניינות בביצוע מהלך כזה יגישו בקשה לנציבות האיחוד. הנציבות תפנה את הבקשה בצירוף המלצתה למועצת השרים, שתחליט בבקשה ברוב מיוחס, לאחר התייעצות עם הפרלמנט האירופי.

מהתנאים המפורטים ניתן לראות, כי לא מדובר בצעד קל ופשוט לביצוע, ואכן עד כה צעד זה טרם ננקט. עם זאת, מאז חקיקתה לראשונה בשנת 1997, הוראה זו שוכללה בכל אחד מנוסחי האמנות שהוצעו מאז, בין שנתקבלו (אמנת ניס 2000) ובין שלא נתקבלו בסופו של דבר (החוקה – 2005, אמנת ליסבון – 2008). עובדה זו יש בה כדי להעיד על רמת העניין הגוברת של מדינות האיחוד בהליך זה.

השלמת מהלך כזה דורשת גיבוש קבוצה של שמונה מדינות לפחות, שמסכימות ביניהן על תוכן המהלך מבחינת דיני המס, לרבות הפרטים שנוכרו בפרק ב'. קבוצה זו צריכה לקבל את הסכמת הנציבות לתמוך במהלך ולהמליץ על כך למועצת השרים. מכל האמור נראה, כי הנציבות, בהכירה בנזק שגורם המשך המצב הקיים, תהיה מוכנה לתמוך במהלך כזה אם יוזמתה לחקיקה ברמת האיחוד תיכשל. אחד ההסברים לכך הוא, שנכון להתנגד למהלך בו מספר מדינות יוצרות מצב שהצטרפות אליו כרוכה בהוצאות מיותרות לשאר המדינות החברות, ולעומת זאת יש לתמוך במהלך שבאמצעותו מספר מדינות חברות יוצרות מצב שהצטרפות אליו תחסוך למדינות החברות כסף רב, ואילו הישאריות מחוץ לו תגרום להן הוצאות נוספות. מצב כזה יוצר לחץ על המדינות הסרבניות להצטרף להסדר, בהתאם לאינטרס של הנציבות.²⁴

יוזמי המהלך עשויים להיתקל בהתנגדות קבוצת המדינות המתנגדות למהלך במסגרת הדיון במועצת שרי האיחוד, שם הם חייבים להשיג רוב מיוחס (אם כי לא החלטה פה אחד). יש לזכור, כי המדינות המתנגדות חברות גם בפרלמנט האירופי, עמו יש למועצת השרים חובת התייעצות, אם כי לא מעבר לכך.

למרות ההתנגדות הנחרצת של קבוצת המדינות המתנגדות לכל שינוי ב"סטטוס קוו" הקיים בנוגע לחקיקת המיסוי הישיר באיחוד האירופי, ייתכן שחלקן ישתכנעו לתמוך במהלך כזה, שממילא אינו כולל אותן, כדי להסיר מעצמן את הלחץ המתמשך להצטרף למהלך חקיקה ברמת האיחוד, שיחייב גם אותן.

²⁴ Chalmers, D., Hadjiemmanuil, C., Monti, G., Tomkins, A., *European Union Law*, Cambridge University Press, UK, 2006, p. 159.

2.ג השלכות המהלך ברמת האיחוד האירופי

התוצאה הישירה והמיידי של נקיטת Enhanced Cooperation לשם החלת בסיס מס חברות משותף בין חלק ממדינות האיחוד האירופי תהיה יצירת "מעגל פנימי", מתקדם יותר, של מדינות, שקל יותר לעשות בהן עסקים באמצעות חברות. עובדה זו עתידה, ללא ספק, למשוך אליהן משקיעים ואנשי עסקים הן ממדינות האיחוד והן ממדינות אחרות, כגון ישראל, בין השאר על חשבון מדינות האיחוד שלא הצטרפו למהלך.

בטווח המידי אפשריים שני תרחישים. לפי התרחיש האופטימי, מדינות אחרות באיחוד, ש"יראו כי טוב", או שיבינו שאי הצטרפות להסדר זה גורמת להן הפסדים כספיים, יחליטו להצטרף לבסיס המס המשותף. אם בהדרגה כל מדינות האיחוד יצטרפו להסדר, הרי שיווצר בסופו של דבר דין אחיד כלל אירופי המורה על בסיס מס חברות משותף, לטובת כל מי שמעוניין לעשות עסקים באיחוד.

לפי התרחיש הפסימי, המדינות האחרות, או חלקן, יעמדו בסירובן להצטרף להסדר זה, וכך תתקבל למעשה "אירופה בשתי מהירויות": לא עוד שוק אירופי אחיד, אלא מעגל פנימי של מדינות שמתקדמות יותר באינטגרציה ומעגל חיצוני, של מדינות שמתקדמות בקצב איטי יותר.

מצב זה יכול להתרחש לא משום שמדינות יתנגדו באופן עקרוני להחלת בסיס מס חברות משותף, אלא משום שלא יהיו להן האמצעים הכספיים והיכולת המנהלית להצטרף להסדר. התפתחות כזו עלולה לקפל בתוכה שאלות עמוקות לגבי מהותו, אופיו ועתידו של האיחוד האירופי בכלל. לכן יהיה מעניין לראות מי יהיו המדינות שיצטרפו להסדר כזה, אם יתרחש, והאם המדינות שלא יצטרפו אליו מחוסר יכולת יוכלו לטעון, למשל, לאפליה?

גם הצלחה של המהלך בטווח המידי יכולה להביא לתרחישים לא אופטימיים לגבי עתיד האיחוד בטווח הארוך. מה יקרה, למשל, אם מעודדות מהצלחת המהלך יציעו קבוצות אחרות של מדינות הסדרים אחרים לפי אותו הליך? האם יכול להיווצר מצב בו תהיה קבוצה אחת של מדינות שמחילה בסיס מס חברות משותף (common corporate tax base) בעוד קבוצה אחרת בוחרת בבסיס מס חברות מאוחד (common consolidated tax base) וקבוצה שלישית ממשיכה במצב הקיים? האם יכולה להיווצר "אירופה בשלוש מהירויות" ויותר? ייתכן שמוסדות האיחוד לא יאפשרו תרחיש כזה בטענה שעל המהלך לקדם את מטרות האיחוד ולא לפגוע בהן. אך מה יעשו הרשויות אם קבוצה אחת תיזום בסיס מס חברות משותף, קבוצה אחרת תתארגן כדי להחיל שיעורי מס חברות משותפים וקבוצה שלישית תציע קירוב דינים בתחומי מס הכנסה? במקרה כזה הרשויות יעמדו בדילמה: מחד, כל הפעילויות הללו עשויות לקדם את האיחוד לקראת יעד של קירוב דיני המיסוי הישיר, בטווח הארוך. זאת ועוד: חסימתן מונעת למעשה עקיפה של מכשול דרישת הקונצנזוס להעברת חקיקה ברמה הכלל-אירופית. מאידך, יישומן עלול לפורר את הבסיס האחיד של השוק האחיד, בטווח המידי.

3.ג. השלכות המהלך עבור ישראל

האיחוד האירופי הוא אחד משותפי הסחר הראשיים של ישראל. לישראל אמנות למניעת כפל מס עם מרבית מדינות האיחוד.

מבחינה כלכלית, יצירת קבוצת חברות בתוך האיחוד, שבסיס מס החברות שלהן משותף, עשויה להשפיע על שיקולי הכדאיות של אנשי עסקים ישראלים הפועלים בשוק האירופי, להעדיף הקמת חברות במדינות אלה על פני הקמתן במדינות האיחוד האחרות, עקב ההקלה הבירוקרטית הכרוכה בכך.²⁵ מאידך, הטבות המס שיקבלו חברות שיפעלו במתחם זה עשויות להשתקף במחיר אטרקטיבי יותר של סחורות ושירותים שהן ישווקו, בין השאר לשוק הישראלי.

מבחינה משפטית, כל שינוי דיני המס של המדינות הרלוונטיות יחייב התאמת אמנות המס של ישראל עם מדינות אלה. מעבר לכך, אם יוצרו באירופה, בטווח הארוך, קבוצות שונות של מדינות המיישמות את הליך ה- Enhanced Cooperation לוריאציות שונות של שיתופי פעולה נקודתיים במיסוי ישיר, הדבר יחייב את ישראל לכתור הסכמים נפרדים עם קבוצות אלה כדי להבטיח שקהילת העסקים הישראלית תיהנה מההטבות שהן מציעות.

פרק ד': סיכום ומסקנות

על פי הדין האירופי, אין אפשרות להאחדת דיני המיסוי הישיר באיחוד האירופי, לרבות דיני מיסוי החברות.

עד כה התבצעו באיחוד מספר מהלכים חקיקתיים נקודתיים לחקיקת דינים הנוגעים למיסוי חברות ברמת האיחוד, במקרים בהם כל המדינות החברות הסכימו למהלך. מקרים אלה נדירים, משום שהליך החקיקה האירופי הנוכחי מחייב כי חקיקה אירופית בנושא המיסוי הישיר תתקבל פה אחד, ומשמעות הדבר היא מתן זכות וטו אפקטיבית לכל אחת מהמדינות החברות באיחוד. כתוצאה מכך, יוזמות חקיקה בתחום זה אורכות שנים רבות ופעמים רבות נדחות לבסוף.

האיחוד האירופי משלם מחיר כלכלי כבד תמורת קיומן של 27 שיטות מיסוי ישיר. מחיר זה מתבטא בהתנהלות לא יעילה של השוק, עקב רתיעה של אנשי עסקים באיחוד ומחוצה לו לנצל את יתרונות 'השוק האחד' ולהקים חברות שתפעלנה במספר מדינות באיחוד האירופי. מי שאמץ מספיק כדי לנקוט בצעד זה, מסתכן בתוספת עלויות מינהליות, בתשלום כפל מס, בעיכובים בקבלת שומת המס ובשורה של קשיים נוספים, כפי שפורט בתחילת המאמר.

²⁵ מובן, כי ההקלה הבירוקרטית תהיה רק אחד מהשיקולים, ותישקל כנגד שיקולים כגון: שיעורי המס, סוג ההוצאות שניתן לנכות בכל מדינה, מידת הנוחות שבניהול העסק במדינה מסוימת לעומת מדינות אחרות באיחוד, למשל מבחינת מיקום, תשתיות קרבה לים ועוד. אך כאשר יתר המשתנים יהיו שקולים, הנוחות המינהלית שבקיום שיטת מס אחידה בקבוצת מדינות עשויה להוות גורם מכריע.

לכל ברור, כי שינוי מציאות זו ויצירת אחידות במיסוי הישיר ולפחות במיסוי החברות, באיחוד האירופי, טומנים בחובם רווחים גדולים לכלכלה האירופית במונחי התייעלות, משיכת עסקים, צמיחה ויצירת מקומות עבודה.

מדינות האיחוד האירופי מתחלקות לשתי קבוצות: קבוצה המתנגדת למהלך זה מחשש לפגיעה בסמכויותיה הסוברניות, בראשות אירלנד, וקבוצה התומכת במהלך זה, בראשות צרפת. קבוצה זו מאיימת כי אם יוזמת החקיקה שהבטיחה נציבות האיחוד להשיק עד סוף שנה זו תעלה חרס, היא תשיג את מטרתה באמצעות הליך ה-Enhanced Cooperation. אבל כמתואר במאמר, בפני קבוצה זו עומדים כמה מכשולים: המכשול הראשון הוא הצורך להסכים על פרטי התוכן של המהלך. המכשול השני הוא הצורך להשגת אישור למהלך מנציבות האיחוד וממועצת שרי האיחוד האירופי, ברוב מיוחס. במתן האישור יהיה על מוסדות אלה להתחשב בהשלכות מרחיקות הלכת שעשויות להיות למהלך זה – בין אם יצליח ובין אם ייכשל – על אופיו המיוחד של האיחוד האירופי ועל המשך קיומו, ולכן הסיכויים להשגת האישור אינם רבים.

לזכות אישור המהלך ניתן לטעון כמה טיעונים:

הטיעון האחד נובע מהנסיון שנצבר במסגרת ארגון הסחר העולמי, WTO. ארגון זה, המונה כיום 152 מדינות, חרת על דגלו כמטרה עיקרית את הסרת החסמים לסחר החופשי בסחורות ובשירותים, ברמה העולמית. עקרון יסוד עליו מושתתים הסכמי ארגון זה הוא עקרון האומה המועדפת ביותר (MFN–Most Favoured Nation), ולפיו היבוא מכל מדינה המתקשרת בהסכם זכאי, במדינת היעד, לטיפול המיטיב ביותר שאותה מדינה מעניקה ליבוא דומה ממדינה אחרת כלשהי.²⁶ עם זאת, ההסכמים מכירים בחריג לעקרון זה, ולפיו מדינות המעוניינות להעמיק ביניהן את דרגת האינטגרציה הכלכלית מעבר לזו הקיימת במסגרת הארגון, רשאיות לחתום על הסכמי סחר אזוריים מקיפים, ולהעניק את ההטבות המוענקות במסגרתם רק לשותפותיהן להסכם האזורי.²⁷ ההגיון העומד מאחורי חריג זה הוא, שקיומן של קבוצות המתקדמות במהירות רבה יותר בתהליך האינטגרציה מקדם, בטווח הארוך, את מטרותיו של הארגון, ויש סיכוי שהוא ימריץ מדינות נוספות לנוע באותו הכיוון. לפי אותו הגיון, חלק מהסכמי הארגון החלו את דרכם כקודים וולונטריים, שרק המדינות שהיו מעוניינות הצטרפו אליהן, ולאחר מכן התקבלו כהסכמים מחייבים על ידי כלל המדינות החברות. ניתן לטעון, כי תהליכים דומים עשויים להתרחש גם ברמת האיחוד האירופי.

טיעון-הנגד אומר, כי האיחוד האירופי הוא מסגרת הדוקה יותר לאינטגרציה כלכלית מארגון הסחר העולמי, הכוללת גם היבטים בטחוניים ומדיניים. המדינות החברות בו העבירו חלק מסמכויותיהן הריבוניות למוסדות האיחוד וכל זאת כדי ליצור ביניהן 'שוק אחיד'. לכן, אין לגזור גזירה שווה אוטומטית בינו לבין ארגון הסחר העולמי. מהלכים היוצרים קבוצות שונות, המתקדמות במהירויות שונות, במסגרת האיחוד האירופי עלולים לפורר אותו מבפנים ולערער את

²⁶ לפרטים ראו: נ. מונין, סחר בינלאומי – מי נגד מי? הוצאת מנעד, ירושלים, 2007, עמ' 89-90; 123.
²⁷ שם, עמ' 233 – 259.

האחידות והסולידריות בין המדינות החברות, כמו גם את סמכות המוסדות המשותפים ומידת השפעתם, שהיוו עד כה בסיס לקיומו.

טיעון אחר לקוח מהמציאות האירופאית, ולפיו באיחוד עצמו כבר יש לפחות שני תקדימים להתקדמות במהירויות שונות. האחד – גוש האירו, שרק 13 מתוך 27 המדינות החברות באיחוד משתייכות אליו, וחלק מהמדינות שנשארו בחוץ מצהירות בגלוי על אי נכונותן הצטרף אליו: בריטניה, דנמרק ושוודיה. התקדים השני הוא אמנת שנגן (Schengen) הקובעת את כללי המעבר של אנשים בגבולות השונים של האיחוד האירופי והמדינות החברות בו. גם אמנה זו לא נחתמה על ידי כל המדינות החברות באיחוד²⁸.

נכון, שעד כה מצבים אלה לא הביאו להתפוררות האיחוד, אבל נראה כי השאלה המכרעת היא: כמה עוד מהלכים או מסגרות היוצרות שונות בין המדינות החברות, במקום יתר אחידות, יוכל האיחוד לספוג לפני שיאבד את יתרונו הייחודי: השוק האחד העצום שנוצר בגבולותיו. נראה, שזו שאלה של מסה קריטית.

בכל מקרה, גם אם יחליטו רשויות האיחוד להעניק אישור ל- Enhanced Cooperation ליצירת בסיס מס חברות אחיד, המהלך עלול להיכשל על פני זמן, או להצליח מבחינת מטרתו הישירה, אולם לסכל את אופיו ומטרתו של האיחוד במובן הרחב.

מכל הסיבות שנמנו, נראה כי ניתן לקבוע ברמה די גבוהה של ודאות, שלמרות היתרונות שהוא טומן בחובו לכלכלה האירופית, כמו גם לשותפי הסחר של האיחוד, בסיס מס חברות אחיד באיחוד האירופי אינו צפוי להיות מושת בעתיד הנראה לעין.

²⁸ למידע נוסף על אמנה זו ראו: http://en.wikipedia.org/wiki/Schengen_Agreement.