

А.Н. КОЗЫРИН

НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН: ВОПРОСЫ ТЕОРИИ И ПРАКТИКИ

НАЛОГИ И НАЛОГОВОЕ ПРАВО. ВМЕСТО ВВЕДЕНИЯ

Диверсификация предмета финансового права привела к появлению в рамках этой отрасли НАЛОГОВОГО ПРАВА. Особое место налогового права в общем механизме финансового регулирования определяется прежде всего следующими обстоятельствами:

Налоговые нормы регулируют разнообразные правоотношения по поводу мобилизации значительной части государственных доходов, являющихся материальной основой осуществления государственной политики;

Являясь по своей природе формой отчуждения частной собственности в пользу государства, налог нуждается в четкой правовой регламентации;

Налоговое законодательство универсально в отношении субъектов обложения, которыми является как физические, так и юридические лица. Даже освобождаемые от уплаты налога лица становятся субъектами налоговых правоотношений в связи с предоставлением соответствующих льгот. -^

Особенность изучения налогового права состоит в том, что оно предполагает уяснение как социально-экономической сущности налогового механизма, так и целого ряда формальных моментов, связанных с правовым оформлением его функционирования. Здесь мы выходим на проблему, вызывающую среди исследователей самые разноречивые суждения. Речь идет о соотношении финансовой науки и финансового права, в нашем случае - налогов и налогового законодательства. Представляется, что раздельное изучение финансов и финансового права неэффективно, да и просто невозможно. В пользу этого говорит практика многих западных научных и учебных центров, где ведется комплексное исследование и преподавание финансов и финансового права. Следует заметить, до революции в России финансы изучались преимущественно в рамках финансового права. В советский период, наоборот, многие институты финансового права изучались наукой о финансах, что объяснялось общим небрежительным отношением к правовым знаниям в то время.

Взаимосвязь и взаимообусловленность финансов и финансового права не исключает, а напротив, предполагает необходимость уточнения границ предмета каждой науки. Если наука о финансах основной акцент делает на исследовании категориального аппарата, изучая финансы как экономическую категорию, то финансовое право регулирует взаимосвязь финансовых операций между собой, их взаимодействие с социальной средой, а также технику публичных финансов - громоздкую систему правил и процедур, законодательно оформляя соответствующие **финансовые** предписания; Аналогичное разграничение можно провести между налоговой теорией и налоговым правом. Налоговое право, опираясь на теоретические знания о налогах, регулирует:

а) взаимоотношение налогового механизма с другими элементами финансовой системы, а также с социально-политическим окружением (государством, общественно-политическими организациями и т.д.);

б) вопросы налоговой техники, к которым прежде всего следует отнести правила, устанавливающие субъекты и объекты обложения, размеры налогов и др.;

в) поступление в бюджет налогов в полном объеме и в установленные сроки, в строгом соответствии с предписаниями бюджетного закона, реализуя тем самым охранительную функцию **права**.

Определяя *налоговое право*, следует отметить, что оно представляет совокупность юридических норм, устанавливающих налоговую систему государства, порядок взимания налогов, а также ответственность за нарушение предписаний налоговых властей. В настоящей монографии рассматриваются три важнейшие части науки налогового права зарубежных стран:

материальная (налог и налоговая система);

процессуальная (налоговое нормотворчество) :

правоохранительная (налоговый контроль, налоговые деликты).

Уточним пространственные рамки исследования налогового права зарубежных стран. Особое внимание будет уделено анализу налогового законодательства индустриальных демократических государств. Международные аспекты налогового права затрагиваются исключительно в связи с изучением тенденций развития национального законодательства (проблемы унификации налоговых норм в интеграционных группировках составляют сюжет самостоятельного научного исследования).

Необходимость изучения зарубежного права традиционно объясняется у нас различными практическими соображениями. Не отрицая наличие прагматических целей настоящего исследования, его автор, по мере возможности, старался избегать возобладания прикладных аспектов в разработке темы в ущерб ее научно-познавательной ценности. Знание налогового права зарубежных стран позволяет уяснить общие закономерности развития и функционирования налогового механизма, получить представление о теории налогового права. Этих целей нельзя добиться, изучая практику налогового регулирования только в нашей стране. В то же время почти все издававшиеся у нас в последнее время учебники финансового права изучали

советскую налоговую модель как раз на предмет выявления общих закономерностей налогового права, по ходу оговариваясь о "кризисе" буржуазной налоговой системы. Идеологическая предвзятость подобного подхода сейчас очевидна. Как очевидно и то, что отечественная практика должна рассматриваться не в общей части налогового права, а изучаться как образец специфического и далеко не безупречного подхода к регулированию налоговых правоотношений.

Глава I. НАЛОГИ В ЖИЗНИ ГОСУДАРСТВА И ОБЩЕСТВА: ЗНАЧЕНИЕ ПРЕДМЕТА НАЛОГОВОГО ПРАВА

Налоговому праву довелось пережить нелегкое испытание. Будучи напрямую связанной с наукой о государстве, эта отрасль права испытала жесткий идеологический прессинг. Следы идеологизации, доведенной до крайности, до сих пор можно отыскать в ряде "социалистических" конституций. Так, например, основной закон Северной Кореи торжественно закрепляет (ст.33):

"Государство полностью ликвидирует систему налогов, являющуюся наследием старого общества". Марксистско-ленинская теория государства и права, определяя налог одним из признаков государства, противопоставляла налогообложение при капитализме и социализме. Считалось, что в буржуазном государстве налог предназначался прежде всего для содержания аппарата публичной власти. Налоги же при социализме призваны покрывать общественные расходы на удовлетворение общественных потребностей. Необъективность и упрощенность такого противопоставления сильно сдерживали развитие отечественной науки. Отбросив идеологические наслоения, попробуем ответить на вопрос, сразу же возникающий при определении предмета налогового права:

какую роль налог играет в современной государственной жизни?

Налог в перераспределительном механизме

Исследование налогового механизма привлекало многих талантливых экономистов, юристов, политиков. Одни из них (Дж.М.Кейнс и его последователи) определяли налог прежде всего как регулятор экономики. Другие (Дж.Гэлбрейт, С.Кузнец и др.) видели основную задачу налогов в выравнивании уровня доходов населения. Сыграв несомненно положительную роль в экономической теории и науке о налогах, эти и другие концепции в сегодняшних условиях отличаются некоторой фрагментарностью, поскольку сужают сферу налогового регулирования в современном обществе.

Налоги, их сущность и функции находятся в состоянии постоянного развития. Эволюция налога сопряжена с развитием функций государства. Сегодня в демократических экономически развитых странах на первое место среди государственных приоритетов выходят социальная политика, развитие духовных начал общественной жизни, поддержание мира и правопорядка, борьба с обострением глобальных проблем (экология, демографическая ситуация и др.). Налоги, питая бюджет, являются одним из основных источников финансирования всех направлений государственной деятельности.

Усложнение и разнообразие государственных функций, усиление социального вектора в государственной политике ставят новые проблемы в отношении регулирования общественного воспроизводства. В этих условиях первичное распределение, базирующееся на отношениях собственности, не может быть эффективным регулятором разнообразных аспектов общественного развития. В настоящий момент государство остро нуждается в предотвращении "возобладания саморазрушительных тенденций динамики собственности" (выражение известного немецкого политика и государственного деятеля Г.-Й.Фогеля).

Противоречие между общими и частными интересами разрешается через развитие различных *перераспределительных систем*, которые постоянно и эффективно взаимодействуя между собой, образуют перераспределительный комплекс современного государства. Сам перераспределительный процесс не является какой-то внешней силой, экзогенным фактором, а стал неотъемлемой фазой воспроизводственного механизма.

Каждая перераспределительная система выполняет задачу регулирования различных сфер общественной жизни с помощью специфических форм и методов.

Кредит аккумулирует и перераспределяет временно свободные капиталы и сбережения. Через нарушение соответствия между наличной денежной массой в обращении и действительными потребностями в деньгах участвует в перераспределительном блоке *денежное обращение*. Регулирование в рамках *ценового* механизма происходит путем отклонения цен отдельных товаров и услуг от их стоимости с целью реализации того или иного направления государственной политики (социального, аграрного и т.д.). Через внешнеторговые цены, ограничительную деловую практику и др. перераспределительные функции могут осуществляться и в сфере *международных расчетов*. Но центральное место в перераспределительном комплексе занимают *государственные финансы*, через чьи каналы проходит значительная часть создаваемого чистого, или

Vogel HJ. Kontinuität und Wandlungender Eigentumsverfassung. **Berlin (West)** New York. 1976. S.19.

конечного продукта. Свои перераспределительные задачи публичные финансы реализуют прежде всего путем создания централизованных финансовых фондов, крупнейшим из которых является бюджет.

Среди инструментов перераспределения налоги занимают особое место. Статистика утверждает, что через налоговую систему в государственный бюджет во Франции поступает 95% всех доходов, в США - свыше 90%, около 80% в ФРГ и 75% в Японии. *Обеспечиваемый государством принудительный характер обложения делает налог основным средством мобилизации государственных финансов.* Развитию этого тезиса будет посвящена первая глава настоящей монографии.

Функции налогообложения

Определить предмет налогового права невозможно, не уяснив функции налогообложения. Традиционно принято выделять фискальную и регулирующие функции налога.

Суть *фискальной функции* заключается в мобилизации финансовых ресурсов с целью материального обеспечения государственной деятельности. Именно так определяли основную задачу налогообложения "старые" конституции. Американская конституция, регулируя объем полномочий конгресса, закрепляет за ним право устанавливать и взимать налоги, пошлины, подати и акцизные сборы для того, чтобы уплачивать долги и обеспечивать совместную оборону и общее благосостояние Соединенных Штатов..." (ст. 1, раздел 8).

Рассмотрение фискальной функции налога требует обратиться к теории и уяснить различие между государственными и частными финансами. Оно прежде всего проявляется в субординации доходной и расходной частей бюджета. Функционирование частных финансов задается прежде всего размером полученного дохода, исходя из которого определяется возможный объем расходов частного собственника. Иначе дело обстоит с государственными финансами. В механизме взаимодействия доходной и расходной частей бюджета приоритет сохраняется за публичными расходами, которые парламент через принятие бюджетного закона легализует как общественно необходимые. И уже на основе суммарного объема государственных трат устанавливается размер доходов, необходимый для покрытия расходной части государственного бюджета.

Еще в конце прошлого столетия известный немецкий экономист А. Вагнер определил в качестве важнейшей финансовой закономерности общественного развития постоянное увеличение государственных расходов. В качестве объяснения выявленного закона возрастания потребности в финансах назывались несколько обстоятельств:

значительное расширение социальной функций

государства;

увеличение государственных ассигнований на научно-исследовательские, инвестиционные программы, на стимулирование деловой активности;

рост размеров государственного долга и расходов на его обслуживание.

Количественный рост публичных расходов требовал больших государственных доходов, что достигалось прежде — всего за счет усиления налогообложения. К этому следует добавить еще одну причину субъективного характера. Если в период цензовой демократии парламентарии неохотно шли на повышение прямых налогов, т.к. это непосредственно затрагивало интересы их избирателей, людей, как правило, состоятельных, то впоследствии с отменой имущественного ценза "неудобства" подобного рода исчезли. Обсуждая расходную часть бюджета, депутаты стали значительно

щедрее": рост государственных расходов стал финансироваться за счет усиления налогообложения.

Несмотря на тенденцию повышения налоговых ставок в рамках осуществления фискальной функции, обложение имеет свои пределы. Под "налоговым пределом" обычно понимают достижение такой доли ВВП, перераспределяемой через государственный бюджет, при которой ее дальнейшее увеличение влечет за собой резкое обострение экономических и социальных противоречий. Оно может проявляться в открытых политических конфликтах и волнениях, вызванных налоговой реформой, неподчинении налоговым властям, в бегстве от уплаты налоговых обязательств, переливе капитала из национальной экономики за границу, переселении населения в другие районы по налоговым соображениям и т.п.

Следует отметить, что уровень налогового предела в условиях чрезвычайных обстоятельств значительно повышается, и это, как правило, находит понимание налогоплательщиков. Так, во время 2-й мировой войны ставка обложения отдельных доходов в США и Великобритании составляла 80-90%, а в Британии действовал даже чрезвычайный налог, предусматривавший 100%-ное изъятие сверхприбыли на условиях ее возврата после окончания войны.

Современные налоговые системы Запада обычно не рискуют преступать предельную черту. В случае "перегрева" социально-экономической ситуации используются различные методы фискальной политики, направленные на перенесение налогового бремени с одной социальной группы налогоплательщиков на другую. Ранее следствием этой практики было, как правило, ужесточение налогового бремени наименее обеспеченных слоев населения и предоставление многочисленных льгот частному предпринимательству. Сейчас "перенесение налогов" стало использоваться и в обратном направлении для поддержания социального равновесия в обществе. Так, одна из последних налоговых реформ в

Испании, снизившая ставки целого ряда универсальных налогов, предусмотрела для поддержания прежних размеров поступления в государственный бюджет значительное повышение обложения сверхприбыли (был введен, например, налог на банковские вклады в высокодоходных ценных бумагах и т.д.). В начале 1980-х г. пришедшие к власти во Франции социалисты попытались снизить социальное напряжение налоговой системы, введя ряд налогов на внешние признаки богатств (автомобили высших марок, яхты и т.д.). В июле 1981 г. был установлен дополнительный налог на сверхвысокие доходы, коснувшийся свыше 100 тысяч богатейших налогоплательщиков.

Итак, с одной стороны, увеличение налоговых изъятий обусловлено постоянным ростом публичных расходов, ставшим тенденцией развития современных государственных финансов. С другой стороны, размеры налогообложения имеют свой верхний предел, определяемый в каждой конкретной стране воздействием целого набора различных факторов социального, культурного, политического и др. характера. Разрешение этого одного из важнейших противоречий налоговых систем зарубежных стран достигается путем совершенствования как формы, так и содержания налогового законодательства. В первом случае государство активно использует различные формы квази-налогов (парафискалитеты, *антиципированные налоги*² и др.; далее мы еще вернемся к этому вопросу). Многочисленные же попытки разрешить противоречие по существу, через кардинальное реформирование налоговых систем фокусируется вокруг проблемы согласования интересов государства и гражданина в вопросах налогообложения. Законодательство развитых стран исходит из того, что *взыскиваемые с налогоплательщиков платежи тем легче переносятся и тем совершеннее в хозяйственном отношении, чем меньше они мешают экономической деятельности граждан*, поскольку экономическое благополучие граждан определяет уровень государственного благосостояния. Этот принцип должен лежать в основании налоговой политики любого демократического государства.

"Налоговое бремя" (доля суммарных налоговых поступлений в валовом национальном продукте) под воздействием целого ряда национальных особенностей может значительно различаться в зависимости от страны. В Европе она тяжелее (40% в странах-членах ЕЭС), чем в США и Японии (около 30%). Самые большие налоги в Европе взимаются в Скандинавских странах и государствах Бенилюкса. Рекорд здесь удерживает Швеция - 55%. В

²Какое название в зарубежной финансовой литературе закрепилось за государственными займами в условиях участвующей практики их принудительной конверсии, по существу стирающей грань между налогом и государственным займом.

странах Южной Европы налоговое бремя значительно легче:

менее 35% в Испании и Португалии. В развивающихся государствах доля налогов в ВВП в среднем превысила 15% и значительно различается по странам: около 5% в Непале и свыше 30% в Иране.

Налогообложение является не только средством покрытия государственных расходов (фискальная задача налога), но и выступает самостоятельным направлением и инструментом политики. Во втором случае речь идет о *регулирующей функции* налога. Осуществляя ее, государство координирует многосложный процесс общественного воспроизводства. Регулятивные свойства налога не раз становились объектом специальных исследований. Поэтому мы не станем подробно останавливаться на этом вопросе, который к тому же в большей степени тяготеет к экономическому, нежели правовому анализу. Ограничимся лишь несколькими замечаниями, необходимость в которых объясняется современным состоянием науки.

Во-первых, следует отметить нецелесообразность разделения и тем более противопоставления фискальной и регулирующей функции налога. И в том и в другом случае налог выступает как инструмент перераспределения. Единство фискальной и регулирующей функции можно проиллюстрировать на примере таможенных пошлин. Первоначально ввозные пошлины так и назывались "фискальными", поскольку за их счет государство действительно пополняло свой бюджет доходами, получаемыми от взимания пошлин на импортные товары. Впоследствии на первый план вышла протекционистская функция, нацеленная на регулирование внешнеторгового оборота и защиту интересов национального рынка. Закрепление протекционистских задач таможенного обложения можно встретить в некоторых "старых" конституциях. Основным закон Швейцарии, например, в ст.29 закрепляет три важных принципа таможенной политики - государственное содействие экспорту, дифференциация импортных пошлин в зависимости от потребностей национальной экономики и принцип оперативного регулирования таможенного законодательства в условиях значительных конъюнктурных колебаний: "Взимание союзных пошлин регулируется в соответствии со следующими правилами: 1. Пошлины на предметы ввоза: а) материалы, необходимые для промышленности и земледелия страны, должны быть обложены по возможно более низкому тарифу;

в) тот же принцип применяется к предметам первой необходимости; с) предметы роскоши подлежат обложению по самому высокому тарифу. Указанные выше принципы должны также соблюдаться при заключении торговых договоров с иностранными государствами, если только не встретятся серьезные препятствия. 2. Пошлины на предметы вывоза будут по возможности умеренными. 3. Таможенное

законодательство будет содержать постановления, обеспечивающие пограничную торговлю и торговлю на рынках. Вышеизложенные предписания не препятствуют Союзу временно осуществлять исключительные мероприятия с целью преодоления ненормального положения".

Сама классификация таможенных пошлин на *фискальные и протекционистские* в известной степени условна, поскольку защитительные пошлины выполняют как регулирующую, так и фискальную функции, однако значение последней уступает протекционистской нацеленности современного таможенного законодательства.

Игнорирование единства фискальной и регулирующей функции налога ведет к серьезным расстройством финансовой системы. Предоставление компаниям многочисленных льгот в целях регулирования экономических процессов в обществе приводит к значительным сокращениям налоговых поступлений в бюджет. К примеру, ежегодные потери американской казны только по корпорационному налогу и только за счет налоговых льгот в области научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок (НИОКР) оцениваются в 2 млрд. долл. А в результате расширения налоговых льгот общего характера, стимулирующих научно-технический прогресс путем создания благоприятных условий для инвестиционной и нововведенческой деятельности, объем выплачиваемых корпорациями налогов сократился за 1987-1992 гг. на 116,7 млрд. долл. Налоговые "недопоставки" в бюджет вследствие активного использования регулирующей функции обложения явились одной из причин налоговых реформ, осуществленных во 2-й половине 1980-х и начале 90-х годов во многих индустриальных странах. Послереформенное налоговое законодательство нацелено на эффективное регулирование обложения как с точки зрения фискального предназначения, так и в отношении его воздействия на воспроизводственные процессы.

Второе замечание в связи с регулирующей функцией налога касается непосредственно объекта регулирования. Им является не только сфера экономики, но и социальная политика, духовное развитие общества, экология и другие вопросы, ставшие приоритетными направлениями государственной политики. Ранее встречавшаяся точка зрения, в соответствии с которой налоги регулируют экономические процессы исключительно с целью создания благоприятных условий для крупного частнокапиталистического предпринимательства, имела очевидную идеологическую заданность.

Налоги традиционно играют роль одного из важнейших регуляторов экономической жизни. Государственное вмешательство в экономику через налоговую политику становится необходимым прежде всего по причине усложнения воспроизводственного механизма и появления различных

противоречий, мешающих его нормальному функционированию. Условно можно выделить два основных метода налогового регулирования экономики: *прямые и косвенные*.

Первый метод касается налогового регулирования предпринимательского дохода. В его рамках, в свою очередь, также можно выделить различные приемы. Остановимся на двух наиболее распространенных - *полном и частичном налоговом освобождении*.

Полное налоговое освобождение предполагает, как правило, временное (сроком от 3 до 5-10 лет) выведение из-под налогообложения всего объема предпринимательского дохода. Этот метод особое распространение получил в развивающихся странах, где подобные льготы предоставляются предприятиям-пионерам" во вновь создаваемых отраслях, а также инвестициям, направляемым в мало освоенные или неблагоприятные (опасные) регионы. Обычно получение полного налогового освобождения в "третьем мире" обуславливается необходимостью участия в активах предприятия определенного процента национального капитала (законодательство Сальвадора, например, устанавливает требуемую в этом случае квоту национального капитала в 50%). Полное налоговое освобождение применяется и в практике индустриальных стран. Чаще всего оно используется там в области жилищного строительства, чем достигаются не только экономические, но и социально-политические цели.

В промышленно развитых странах широко используется практика *частичного налогового освобождения*, предусматривающая налоговые льготы для какой-то части предпринимательского дохода. От полного освобождения этот метод отличается более высокой эффективностью, избирательностью и гибкостью форм. Налоговые законодательства развитых стран предоставляют льготы при условии рационализации производственного процесса, модернизации технологий, **ввода** нового оборудования, подключения к выполнению национальных программ и проектов и т.п. В этих целях используется ускоренная амортизация, создание свободных от обложения резервных, инвестиционных и пр. фондов, отсрочка уплаты налогов и т.д. Нередко подобные льготы носят адресный характер. Индивидуализация налогового воздействия особо оговаривается в законах, проявляется в практике заключения "налоговых договоров" (о них подробнее см. ниже). Среди развивающихся стран частичное налоговое освобождение чаще всего встречается в законодательной практике небольшого числа государств. Так, индийское законодательство предусматривает

налоговые льготы для предприятий, осуществляющих техническую реконструкцию, но только в случае снижения по этой причине дохода не менее, чем на 6% по сравнению с ранее получаемой прибылью.

12

Косвенное налоговое регулирование экономики осуществляется прежде всего через косвенные налоги на инвестиционные товары (оборудование, технологию и т.д.). Если прямое налоговое регулирование воздействует непосредственно на размер предпринимательского дохода, то косвенный метод влияет на инвестиционную и экспортную динамику. Пример эффективного использования косвенного налогового регулирования дает таможенная политика.

Расширение функций государства и, как следствие, закрепившаяся практика государственного регулирования социальной, культурной, демографической, экологической и других сторон общественной жизни поставили новые задачи перед налогообложением. Налоговыми нормами все чаще стали регулироваться неэкономические аспекты государственной политики.

Одну из центральных позиций среди целей налогового обложения на современном этапе развития зарубежного налогового права стали занимать *социальные аспекты*. Во многих странах наблюдается повышение необлагаемого минимума дохода, появляются многочисленные льготы социальной направленности (скидки с подоходного налога для компенсации расходов на обучение детей в Японии, разнообразные льготы инвалидам, неполным семьям и т.д.). Повышается роль, которую играют в современном налоговом механизме индустриальных стран разнообразные взносы по социальному страхованию (этому вопросу в дальнейшем будет посвящен специальный параграф). Франция обладает большим опытом финансирования части социальных расходов за счет разнообразных целевых налогов. Французское законодательство исходит из того, что решение социальных проблем - дело всего общества, а не только нанимателей и наемных работников, которые платят взносы на социальное обеспечение. Таким образом, расходы граждан на эти цели были поставлены в зависимость от размера их доходов, а не от участия в отношениях найма. Так, в начале 1980-х гг. неоднократно вводился чрезвычайный налог на финансирование мероприятий по борьбе с безработицей, а в 1983 г. был установлен налог на нужды социального обеспечения, плательщиками которого стали свыше 15 млн. человек.

Налоговый регулятор широко применяется для поощрения развития культуры, искусства, благотворительности. Конституция штата Нью-Йорк (США) предусматривает (ст. 16, п.1) полное освобождение от поимущественного налога для объектов собственности религиозного, образовательного, , благотворительного характера. В дальнейшем в законодательство вносились дополнения относительно полного освобождения от налогов земель, используемых различными общественными организациями в целях "морального и интеллектуального усовершенствования". Кодекс о внутренних

13

доходах США предусматривает предоставление 25%-ного налогового кредита для проведения реставрационных работ и охраны культурных ценностей, внесенных в Национальный реестр исторических мест или признанных специальным муниципальным ордонансом местной достопримечательностью.

Активно начали использоваться налоги и в *экологических целях*. В Финляндии правительство, введя новый налог на промышленные предприятия, деятельность или производимые продукты которых могут отрицательно влиять на окружающую среду, преследовало преимущественно природоохранные цели. Экологическую ориентацию чаще всего имеют надбавки к поземельному налогу (Франция, ФРГ). В Италии с 1989 г. введен налог на производство пластиковых пакетов. Цель этого налога, предложенного министерством по охране окружающей среды, состоит не столько в пополнении казны, сколько в сокращении производства и потребления этих пакетов (т.к. естественным путем они не разлагаются, а при сжигании выделяют вредные газы). Финансовыми льготами поощряются предприятия, переходящие на экологически чистую, безотходную технологию. С 1977 г. в США, например, введены налоговые льготы за установку системы отопления на солнечной энергии. Во многих штатах США действуют законы f>6 охране земельных ресурсов, предусматривающие льготное обложение земельных участков, используемых в сельскохозяйственных целях. Помимо охраны земельных ресурсов, налоговые нормы, содержащиеся в этих законах, регулируют и темпы урбанизации, задерживая разрастание городских площадей.

Налоговая политика и налоговое право

С функциями налога непосредственно связано понятие "*налоговой политики*", под которой понимают совокупность конкретных мероприятий, проводимых в области налогообложения. Характеризуя налоговую политику, прежде всего следует выявить:

- а) субъекты налоговой политики;
- б) цели налоговой политики;

в) инструменты и методы налоговой политики. В формировании и реализации налоговой политики участвуют субъекты налогового суверенитета в соответствии с предоставленными им законами налоговыми полномочиями. Множественность носителей налогового суверенитета (федерации, субъекты федерации, местные коллективы, автономии) предполагает необходимость синхронизации их действий по налоговым вопросам как непременное условие эффективности налоговой политики. Важной тенденцией современного

периода является все более активное участие в налоговой политике различных наднациональных институтов (органы Европейских Сообществ, ГАТТ и т.д.).

14

Цели налоговой политики весьма подвижны и зависят как от экономической конъюнктуры, так и от расстановки социально-политических сил в обществе. При всей многовариантности приоритетов современной налоговой политики зарубежных стран следует выделить следующие важнейшие цели:

1) участие государства в общественном воспроизводстве;
2) регулирование экономики (стимулирование или наоборот ограничение хозяйственной деятельности отдельных налогоплательщиков и др.);

3) поддержание социальной политики правительства по регулированию доходов;

4) обеспечение поступлений в доходную часть бюджета.

Определив цели налоговой политики, выбирают методы и инструменты ее осуществления.

Использование того или иного метода непосредственно зависит от конкретных задач обложения. Так, если в данный момент правительство заинтересовано в стимулировании демографических процессов, оно может прибегнуть, по крайней мере, к одному из двух методов налогового воздействия:

расширять налоговые льготы семьям, имеющим детей;

ужесточить налогообложение холостяков и бездетных. . . Что касается используемого налогового инструментария, то он, в свою очередь, определяется целями и методами налоговой политики. В одном случае эффект требуемого воздействия может быть достигнут изменением ставки налога, в другом случае могут быть предусмотрены различные налоговые льготы - отсрочка платежа, частичное освобождение от обложения и т.д.

Налоговая политика составляет часть общей финансовой политики и является предметом изучения экономической науки. Связь налоговой политики с правом обнаруживается прежде всего по двум направлениям:

а) через налоговую политику реализуются основные задачи налогообложения, а потому ее изучение позволяет получить более полное представление о предмете регулирования налоговым правом;

б) налоговая политика предполагает проведение налоговых реформ, оформляемых соответствующими финансовыми законами.

Взаимодействие налоговой политики и законодательства проявляется в подвижности и недолговечности многих налоговых норм. Это объясняется тем, что:

а) приоритеты налоговой политики, лежащие в основании налогового законодательства, весьма подвижны и зависят как от экономической конъюнктуры, так и от расстановки политических сил в обществе;

б) налоговая политика отличается противоречивым

15

характером: чем активнее государство стремится вмешаться с помощью налогов в перераспределительный процесс, тем активнее ему противодействуют различные социальные (корпорации и население) и политические (оппозиция) силы.

Финансовая политика - явление многосложное и разноплановое, и это следует учитывать при анализе налогового законодательства во избежание упрощенного подхода к исследованию налоговых правоотношений. Нередко налоговое право содержит нормы, регулирующие разнонаправленные векторы экономической политики. За примером обратимся к германскому законодательству. Налоговые законы этой страны разрешают фирмам, приобретающим нерентабельные предприятия, списывать их убытки за счет своих прибылей, что является существенной налоговой льготой крупному капиталу. Кроме того, налоговое содействие предусматривается оказывать также среднему и мелкому бизнесу. Конституция земли Гессен в ст.43 (п.1) закрепляет: "Самостоятельные мелкие и средние предприятия в сельском хозяйстве, в сфере промыслов и в торговле должны поддерживаться законодательными и административными мерами, и в частности получать защиту от излишнего налогового бремени и опасности их поглощения". В демократическом государстве конституционное закрепление этого принципа не просто декларация, а 'юридическое основание для возбуждения процедуры конституционного контроля за законами, посягающими на интересы мелкого и среднего капитала.

Политизация налога

В последнее время участилась практика использования налогов в политических целях. В некоторых странах пытаются реанимировать практику введения контрибуций на имущество 'враждебных' классов. Так, при обсуждении в польском парламенте проекта бюджета на 1-й квартал 1992 г. маршал сейма предложил обложить специальным налогом бывших коммунистов в порядке компенсации за несправедливое пользование многочисленными льготами и привилегиями.

Своеобразная аягтеснительная (рассчитанная на вынужденную эмиграцию палестинцев) налоговая политика осуществляется в Израиле. Если еврей-израильтянин платит налог с дохода в 1270 шекелей в месяц, то для палестинцев необлагаемый минимум составляет 210 шекелей, так что при равном доходе с евреем палестинец платит вдвое больший налог.

Активно используются в целях реализации внешней политики таможенные пошлины. В зависимости от страны происхождения товара среди таможенных пошлин принято различать *максимальные, минимальные и преференциальные*. Минимальные пошлины предоставляются тем странам, которые

пользуются режимом наибольшего благоприятствования. Преференциальный режим обложения обуславливается особым состоянием двусторонних (иногда многосторонних) отношений. Великобритания и Франция, например, предоставили торговые преференции своим бывшим колониям. Для всех остальных государств используются максимальные пошлины. По своей природе минимальные и преференциальные пошлины суть конвенционные пошлины, ставки которых обусловлены заключением тех или иных международно-правовых договоров и соглашений. Другой пример использования таможенного обложения в качестве средства политического воздействия - карательные пошлины, применяемые в тех случаях, когда одно государство осуществляет "недружественный акт" против другой страны. В качестве репрессалии может использоваться генеральная (общая) пошлина, представляющая собой наибольшую ставку в многоколончатом тарифе.

Налоговый механизм может использоваться и в качестве действенного средства снятия региональной напряженности в государстве, приобретающей в последнее время особую политическую остроту и звучание. В Италии, к примеру, с целью выравнивания уровней развития Севера и Юга уже долгое время проводится специальная налоговая политика, направленная на достижение социально-экономического подъема Южной Италии. Ее основными методами служат прежде всего сокращения государственного и местного обложения предприятий Юга, снижение размеров взносов на социальное страхование и др. В Бразилии региональная налоговая политика нацелена на приоритетное развитие северо-восточных территорий и Амазонии. Предприятия, открывающие свои филиалы в этих районах, освобождаются от уплаты корпорационного налога и таможенного обложения экспортируемой продукции. Причем бразильское законодательство требует, чтобы сэкономленные на налогах средства предприятия инвестировали в программы развития этих же районов.

Глава II. АНАТОМИЯ НАЛОГА

Изучение природы налогообложения - сюжет экономической теории (финансовой науки). Следуя установленному разграничению сфер исследования финансовой науки и науки финансового права в этой главе будут рассмотрены не все теоретические вопросы, связанные с налогообложением, а лишь те признаки налога, которые необходимы для определения предмета налогового права.

Обязательный характер уплаты налога

Особое значение для государства перераспределительного механизма и то место, которое занимают в нем налоги, позволяет сделать вывод о том, что НАЛОГ - НЕОБХОДИМОЕ УСЛОВИЕ СУЩЕСТВОВАНИЯ ГОСУДАРСТВА.

Но как государство немислимо без налогов, так и само существование налога невозможно без государства. Здесь мы вплотную подошли к важнейшему признаку налога *обязательному характеру изъятия, осуществляемого в интересах общества*. Отчуждение частной собственности становится возможным, поскольку налогообложение, являясь атрибутом государственного суверенитета, опирается на возможное принуждение, обеспечиваемое всей властной мощью государственного аппарата.

Основные законы многих стран закрепляют уплату налогов в качестве конституционной обязанности граждан. Так, Декларация прав человека и гражданина (входит в современную конституционную систему

Франции) посвятила этому вопросу две из 17 своих статей, установив обязанность граждан осуществлять "общие взносы" на содержание вооруженных сил и на расходы по управлению (ст. 13). В последнее время в конституционной практике стали встречаться попытки объяснить обязательный характер налогового изъятия. "Собственность обязывает. Пользование ею должно одновременно служить общему благу", - читаем в Основном законе ФРГ (ст. 14, п.2). Обязательный характер налогового изъятия обеспечивает мобилизацию значительных средств в доходную часть бюджета, что позволяет налогу играть роль одного из важнейших аккумуляторов финансовых ресурсов.

Являясь средством перераспределения (вторичного распределения) созданного национального дохода, налог предполагает переход средств от одного собственника (налогоплательщика) к другому (государству). Наиболее интересным, пожалуй, в этой связи является вопрос о характере налогов, уплачиваемых государственными предприятиями. Одни исследователи в определении налога

18

основной акцент ставят на обязательный (принудительный) характер налоговых платежей и считают, что не существует никакого различия между налогом с государственного предприятия и частного лица. Другие полагают, что важнейшей чертой налога является факт смены формы собственности, а поэтому налоги с государственных предприятий определяются ими как неналоговые платежи. Думается, истину следует искать посередине этих двух точек зрения. Отличия между приведенными примерами налоговых платежей существуют, но они не имеют принципиального значения. Развитие государственного предпринимательства, арендных отношений требует композиционного разложения содержания права собственности на составляющие - права владения, пользования и распоряжения. Администрация государственного предприятия, осуществляя права владения и пользования государственным имуществом, обладает экономической самостоятельностью, необходимой для стимулирования производительного процесса в государственном секторе. Прежде всего она может распоряжаться доходом от деятельности госпредприятия. И с этой точки зрения, налог с госпредприятия означает обязательное изъятие части средств, находящихся в распоряжении его администрации. Следует оговориться, что в условиях тоталитарного режима налоги с государственных предприятий действительно имеют только внешнюю оболочку налогового платежа вследствие фиктивности автономии хозяйственного управления.

С обязательным характером изъятия связана одна из важнейших особенностей регулирования налоговых отношений - *законодательная форма учреждения налога*. "Отношения между • лицом и обществом, которые влекут за собой обязательства для частных лиц или иным образом затрагивают их личные и экономические отношения, - закрепляет шведская конституция в форме правления (глава VIII, § 3), - регулируются законом. Законом регулируются, в частности, вопросы... о государственных налогах..." Законодательная процедура оформления делает налогообложение менее мобильным инструментом экономической политики, а следовательно и значительно снижает его роль в экономической тактике по сравнению с другими инструментами перераспределения (кредитом, ценами и др.).

Обязательные и факультативные налоги

Обязательный характер изъятия предполагает предварительный характер налоговых платежей. В случае неуплаты налога начисленная сумма через суд удерживается с налогоплательщика вплоть до наложения ареста на его имущество.

Обязательному налогу может быть противопоставлен *добровольный сбор средств* гражданами. История знает

19

множество примеров, когда на подъеме патриотических чувств или в силу гуманных соображений те или иные государственные мероприятия финансировались за счет добровольных взносов-пожертвований (как правило, это случается в период чрезвычайных обстоятельств).

Промежуточное положение между обязательным налогом и добровольным пожертвованием занимает *факультативный налог*. С добровольным взносом факультативный налог сближает необязательный характер платежа. В то же время периодичность платежа, нормативное регулирование и др. особенности сближают факультативный налог с налогом обязательным.

Из прошлого в современное налоговое законодательство перешла наиболее часто встречаемая форма факультативного налога - церковный налог. Как правило, норма, учреждающая церковный налог, не является правовой и относится к разряду социальных корпоративных норм. Ее выполнение обеспечивается моральным авторитетом Церкви. При этом уклонение от уплаты необязательных церковных налогов совсем незначительно по сравнению с массовым уклонением от уплаты государственных налогов. В странах, где религия объявлена государственной, религиозные нормы, в том числе и относящиеся к налогам, санкционируются государством и становятся правовыми нормами. Налоги, взимаемые на основании этих норм, приобретают общеобязательный характер. Так, например, обстоит дело в целом ряде мусульманских стран

(Саудовская Аравия, Пакистан и т.д.). В практике европейских стран законодательство, как правило, исходит из принципа свободы совести и факультативного характера уплаты церковного налога. Так, швейцарская конституция в СТ.49 закрепляет: "Никакое лицо не обязано платить налоги, специально предназначенные для особых целей культа религиозного общества, к которому оно принадлежит". Заметим, что в Швеции и ФРГ церковные налоги являются государственными общеобязательными налогами. Интересный пример дает исландское законодательство, о соответствии со ст.64 конституции Исландии церковные налоги распространяются даже на атеистов, которые уплачивают их в один из стипендиальных фондов Исландского университета.

Договорная теория налога. В последнее время в зарубежной литературе по налоговому праву часто встречается попытка поставить под вопрос обязательный характер налогового платежа. Налог представляется договором государства и налогоплательщиков. Подобные взгляды связаны с договорной теорией происхождения государства и концепцией общественного договора Ж.-Ж. Руссо. В этой трактовке налог выступает как плата за поддержание правопорядка, за государственные меры по регулированию рынка, без чего 'невозможно современное частное

20

предпринимательство. "Налог, - считает известный шведский специалист в области финансов Бу Свенссон, - это цена, которую мы все оплачиваем за возможность использовать общественные ресурсы для определенных общих целей, например, обороны и оказывать воздействие на распределение доходов и имущества между гражданами"³.

Автор не ставит перед собой цель проанализировать различные социально-философские аспекты представления о налоге как о результате общественного договора, но считает своим долгом оговориться, что резкая критика и полное отрицание подобных взглядов не всегда бывают оправданы и хорошо аргументированы. Обратимся к тем положениям этой теории, в которых подвергается сомнению принудительный характер налогообложения.

Чаще всего сторонники договорной природы налога оперируют тезисом о том, что, принимая налоговый закон, нация и парламентарии как ее представители одобряют налог ("условия налогового договора") путем голосования соответствующего закона в парламенте. Еще раз обратимся к Декларации прав человека и гражданина (ст. 14); "Все граждане имеют право устанавливать сами или через своих представителей необходимость государственного обложения, добровольно соглашаясь на его взимание, следить за его расходованием и определять его долевого размер, основание, порядок и продолжительность взимания". Датируемая 1789 г. норма, несмотря на то, что до сих пор является частью действующего французского законодательства, конечно же, не может достаточно точно отразить государственно-политический климат конца XX в. Обратимся к современному состоянию "налоговой демократии". ""•

Налоги и инструменты демократии

Особенность формирования налоговой политики и принятия соответствующих нормативных актов состоит в том, что возможность непосредственного участия граждан в законодательном процессе значительно ограничена.

Механизм представительной демократии на базе общенационального мандата (когда депутат парламента является представителем всей нации и не связан с избирателями наказами, возможностью досрочного отзыва) затрудняет возможность согласования налогового законопроекта с волей каждого отдельного налогоплательщика. Налоговый закон принимается парламентом, представляющим интересы всей нации.

Серьезным контраргументом против договорной природы налога является запрет на использование инструментов непосредственной (прямой) демократии. Конституции многих

³Бу Свенссон. Экономическая преступность. М., 1987, с.60.

21

демократических государств, регламентируя порядок проведения референдума, исключают налоги из числа вопросов, которые могут быть поставлены на всенародное голосование (конституция Дании & 42, п.6; ст.75 итальянской конституции и др.). Отметим, что это правило знает некоторые исключения. Обычно они связаны с исторически сложившейся активной референдарной практикой в государственной жизни "малых" стран Европы. Так, например, законодательство Лихтенштейна предполагает обязательное проведение референдума в случае, если парламент (ландтаг) отклонил финансовый законопроект, внесенный в порядке *народной* инициативы. В Исландии проведение референдума предусмотрено, когда вотированный парламентом финансовый законопроект не подписывает президент.

~~~~' Налоговый договор как разновидность квази-договора

С юридической точки зрения аргументация договорной теории налога малоубедительна. В теории налогового права принцип принудительного изъятия налога остается непоколебимым. Однако современная практика государственного регулирования в своем арсенале содержит возможность' заключения налогового договора между государством и предпринимателями. Причем в последнее время к ней стали довольно часто прибегать в различных странах. Отметим, что подобные налоговые соглашения не устанавливают налогов на договорных началах. Их предметом служит предоставление налоговых льгот с целью осуществления национальных экономических планов и программ, не носящих директивного характера и потому не являющихся обязательными для частных предпринимателей. Богатая практика заключения квази-договоров в интересах индикативного планирования существует во Франции. С местными коллективами заключаются

плановые договоры (contrats de plan), с национализированными предприятиями - программы-договоры (contrats de programme). Разнообразные квази-договоры заключаются с частным сектором, в том числе и по налоговым вопросам.

В соответствии с налоговым договором государство обязуется предоставить предприятиям налоговые льготы при условии, что они будут содействовать реализации экономической политики государства, намеченной в национальных планах и программах. Таким образом, налоговый договор как инструмент государственного регулирования экономики - это распространенное сегодня правовое средство реализации индикативных планов, позволяющее соединить начала макрорегулирования (государственное программирование и планирование) и микрорегулирования (экономическая стратегия отдельного

## 22

предприятия и, прежде всего, налоговая составляющая его хозяйственной политики).

Отличие договорной формы предоставления налоговых льгот от закрепления льготных положений в тексте законов и различных подзаконных актов состоит в том, что последний вариант представляет нормативное регулирование льготного налогообложения. Оно обезличено и распространяется на любого субъекта, удовлетворяющего условиям предоставления льгот. Договорная льгота - подобие частного закона (*privé lex*) в налоговом праве. Она казуальна и действует применительно к строго определенному субъекту (кругу субъектов), вступающих в договорные отношения с государственным органом. Однако, нельзя не заметить избирательного подхода к определению партнеров государства по налоговому договору. Чаще всего он заключается с наиболее крупными фирмами. По свидетельству видного французского специалиста в области финансового права П.Боше, налоговые льготы предоставляются прежде всего тем предприятиям, "объем производства которых оказывает существенное влияние на общее экономическое развитие страны. Остальные предприятия целиком находятся под влиянием факторов кратковременного характера - условия спроса, цен на сырье и т.п."<sup>4</sup>

Во Франции налоговые договоры заключаются министерством финансов сроком на один год. По прошествии года договор пересматривается. Если деятельность предприятия по-прежнему содействует "национальным экономическим приоритетам", то договор автоматически продлевается на следующий год. Такая процедура представляет собой один из наиболее существенных недостатков налоговых квази-договоров, мешающих их распространению в предпринимательском мире: предоставление налоговых льгот только на один год порождает неуверенность в возобновлении договора на перспективу<sup>5</sup>.

В ФРГ законодательство о программировании экономики предусматривает возможность заключения договора о планировании. Подписавшее его предприятие или группа предприятий в обмен на обязательство участвовать в реализации государственной экономической политики получают различные финансово-кредитные льготы, в том числе и по налогообложению. Государство же в соответствии с договором о планировании несет правовую ответственность перед частными предприятиями за последствия реализации поставленных им экономических целей, что значительно снижает предпринимательский риск. Из невыполнения или

---

<sup>4</sup>Цит. по: Экономическое программирование в странах Западной Европы. М., Наука, 1969, с.30. "F.Batailler. Une nouvelle technique d'économie contractée: les "quasi-contrats" pour l'exécution du plan. - Revue de science Financière. 1964, avril-juin, № 2, P.378.

## 23

изменения запланированных условий вытекает так называемое гарантирующее план притязание (Plangewährleistungsanspruch) - односторонне притязание частного предприятия к государству по поводу возмещения убытков, причиненных планом.

В США активно используется практика заключения налоговых договоров в аграрном секторе. Так, в соответствии с калифорнийским законом охраны земельных ресурсов (закон Уильямса) 1965 г., аналогичными законами в штате Нью-Йорк 1971 и 1980 гг. предусматривается практика заключения частных договоров между администрацией штата и землевладельцами. Последние соглашаются использовать свои земли для ведения сельского хозяйства, содействуя таким образом не только развитию национального аграрного сектора, но и реализации природоохранительных программ. В свою очередь администрация штата обязуется предоставить землевладельцу льготы при оценке стоимости недвижимости, производя ее по так называемому "ограниченному варианту сельскохозяйственного землепользования", а не на базе рыночной стоимости земли. В случае нарушения договора происходит "дисквалификация" земли с перерасчетом налогообложения и наложением штрафа, равного двукратной величине налогов, установленных на следующий год после нарушения обязательства и распространяющихся на все земли, ранее оговоренные в обязательстве".

В Израиле так называемые "одобренные компании", следующие в своей экономической стратегии приоритетам государственной политики, получают налоговые льготы по закону. Ставка корпорационного налога снижается для них с 40% до 30%. Кроме того, они получают возможность списывать амортизационные отчисления по нормам, почти вдвое превышающим показатели обычных компаний.

В Испании сложились две разновидности налоговых договоров. Первая - режим согласованного действия

применяется для обеспечения индикативного планирования и предусматривает 95%-ую скидку с налогов в течение первых 5 лет, освобождение от таможенного обложения и другие льготы. Вторая разновидность льготного налогообложения - преференциальный режим - используется для обеспечения региональной политики и стимулирует через предоставление разнообразных льгот инвестирование капитала в наиболее развитые в экономическом отношении районы страны.

#### Налог и другие формы внеэкономического принуждения

Налог - лишь одна из форм внеэкономического принуждения государства. Экономическая история зарубежных стран дает многочисленные примеры использования различных

---

Николае А Робинсон. Правовое регулирование природопользования и охраны окружающей среды в США М, 1990, с.397.

#### 24

видов *государственной повинности*. До сих пор регулирующие их нормы можно встретить в действующем законодательстве." Установление государственных повинностей следует рассматривать как своего рода резервную прерогативу государственной власти, используемую ею в чрезвычайных обстоятельствах (война, стихийное бедствие, эпидемии и т.д.) для дополнительной мобилизации денежных или натуральных ресурсов.

В отличие от периодически взимаемого в денежной форме налога различным видам государственной повинности свойственна, как правило, временная и натуральная форма исполнения (трудовая повинность, принудительное изъятие продовольствия, предоставление жилья под постройку для армии, транспортная (гужевая) повинность и др.). *Натуральный налог*, до сих пор взимаемый в некоторых странах Востока (так, например, в Лаосе, Вьетнаме мельскохозяйственный налог уплачивается поставками риса), также следует отнести к разновидности государственной повинности. Натуральный налог-рудиментарное явление в современной фискальной практике, свидетельствующее о серьезных расстройках рынка и товарно-денежных отношений.

Государственные повинности, конфискация, реквизиция имущества в пользу государства представляют собой чрезвычайное средство мобилизации финансовых ресурсов для решения неотложных государственных задач, особенностью использования внеэкономических способов изъятия собственности в правовом государстве является обязательное законодательное оформление, а также возмездность отдельных видов государственной повинности.

Полезно сравнить налог с еще одной формой принудительного изъятия средств в доход государства - ШТРАФОМ. Отличие между ними следует искать прежде всего в поводе изъятия. Поводом налогового платежа является перераспределение национального дохода, поводом же уплаты штрафа является совершение того или иного правонарушения.

Среди инструментов принудительного изъятия материальных средств в доход государства налог по праву считают наиболее либеральным. Денежная форма взыскания налога дает больше свободы гражданину, поскольку он сам может решить, каких товаров или услуг ему придется лишиться, уплачивая налог. И то время как принудительные работы, реквизиция товаров и пр.экономически детерминируют его поведение.

#### Налоги и правовое государство. Налоговый произвол

Принудительный характер налогообложения подразумевается. Он реализуется лишь в случае неисполнения или ненадежного исполнения той или иной налоговой нормы. В то же время односторонний характер налоговых

#### 25

обязательств, фискальный суверенитет государства делают правомерной постановку вопроса о возможности *налогового произвола* со стороны государства. На практике он может реализоваться в деятельности различных государственных органов, должностных лиц, несущей на себе отпечаток субъективизма.

Каковы же основные правовые гарантии защиты налогоплательщика от налогового произвола в современном правовом государстве?

Прежде всего это упрочение режима законности, предполагающего верховенство закона в системе источников налогового права. Законом связан не только налогоплательщик, но и государство. Налоговые органы не вправе превышать полномочия, предоставленные им законом, и обязаны выполнять свои функции в строгом

соответствии с его положениями.

В ряде стран принимаются меры по систематизации законодательства, касающегося правового статуса налогоплательщиков. Так, во Франции составлена Хартия прав и обязанностей налогоплательщика, которая вручается теперь каждому субъекту налогообложения. Знакомство с налоговым законодательством в США начинается уже в старших классах образовательной школы. Бюро внутренних доходов разработало специальный курс налогообложения, знаниями которого в отличие от многих других школьных предметов каждому американцу предстоит пользоваться всю его жизнь.

Существующая в правовом государстве развитая и эффективная система контроля предоставляет государству возможность следить за исполнением налоговых обязанностей физическими и юридическими лицами и одновременно позволяет налогоплательщикам обжаловать неправомерные действия налоговых инспекторов и контролеров. Это право они могут реализовать как в общих, так и в специальных административных или налоговых судах. В последнее время административные органы на местах получают все больше возможностей самостоятельно решать спорные вопросы по заявлениям налогоплательщиков, что значительно сокращает процедуру разрешения спора. Как правило, административная процедура значительно менее продолжительна, чем судебная. При этом за налогоплательщиком сохраняется его конституционное право искать в суде.

С формированием налоговой административной юстиции в ряде стран стала использоваться процедура ПРЕДВАРИТЕЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ РЕКЛАМАЦИИ. Так, во Франции, например, налогоплательщик может направить предварительную рекламу в вышестоящую административную инстанцию до наступления срока платежа. Несомненно подобная процедура позволяет снять многие конфликтные ситуации, не доводя дело до суда. Опыт ее применения свидетельствует о значительном сокращении

## 26

кассационных жалоб в суд.

Интересна в этой связи и шведская практика. Налоговое законодательство этой страны устанавливает правила о *предварительном постановлении*. Специальный отдел Центрального налогового управления может направить налогоплательщику предварительное постановление о налоговых последствиях предполагаемых сделок. Подобные налоговые прогнозы можно обжаловать в Верховном административном суде. Причем само предварительное постановление для налогоплательщика необязательно (последний может отказаться от сделки и т.п.), но оно приобретает обязательный характер для налоговых органов в случае, если налогоплательщик реализует предполагаемые планы.

Подобная практика положительно влияет на состояние деловой активности. Предприниматель заранее может узнать во что ему "обойдется" в его отношениях с казной тот или иной проект. Более того, еще до начала реализации сделки он может "обсудить" ее налоговые результаты в суде.

Упрощается и процедура возврата неправильно взысканной суммы по прямым налогам. Во Франции, например, для выдачи приказа о возврате денег (ордонансирования) достаточно подписи ответственного за соответствующий участок налогового контролера.

Определенные изменения, направленные на защиту интересов налогоплательщиков, происходят и в практике налогового контроля. Прежде всего это касается ограничения возможности и размеров проведения полных финансовых ревизий бухгалтерской отчетности предприятий, экспертизы недвижимости.

Принудительный характер налогообложения: 1 некоторые выводы

Принудительное изъятие и обязательный характер налогового платежа составляет один из важнейших признаков налога. Внеэкономическое принуждение позволяет налоговой системе осуществлять крупномасштабную мобилизацию финансовых ресурсов. Этот признак обуславливает обязательное законодательное оформление налогового изъятия. Последнее обстоятельство ставит налог в менее выигрышное положение по сравнению с другими инструментами перераспределительного механизма, которым налог значительно уступает в процедурной мобильности. --

Налог имеет ряд общих черт с другими формами принудительного изъятия собственности - государственными повинностями, конфискацией, штрафом и пр. Существующие различия касаются прежде всего масштабов и периодичности изъятия. Принципиальное отличие составляет цель изъятия.

## 27

Для налога **им** является перераспределение национального дохода, в то время, как для неналоговых принудительных изъятий цель отчуждения носит, как правило, чрезвычайный характер (военные действия, стихийные бедствия и иные чрезвычайные обстоятельства, факт совершения правонарушения и т.д.).

## Налог и встречное удовлетворение. Налог, пошлина и сбор

Сходство категорий налога, пошлины и сбора определить несложно - их сближает принудительный характер изъятия. От уже известного нам признака налога перейдем к определению новой налоговой характеристики: *налог взывается без встречного удовлетворения*. Налог не является платой за те или иные конкретные услуги. Хотя некоторые исследователи, как уже отмечалось, признают за налогом характер оплаты общественно-полезных услуг, оказываемых государством налогоплательщикам.

Плата, взываемая государством и его органами в обязательном порядке за оказание определенных услуг, называется ПОШЛИНОЙ или СБОРОМ. В ряде случаев используются традиционные специальные названия тех или иных сборов. Так, например, в Голландии сбор за пользование мостами, шлюзами, паромами именуется ретрибуцией. Иногда можно встретить использование в качестве общего названия для пошлин и сборов термина "ТАКСЫ". Этот вариант представляется не совсем удачным, поскольку вносит определенную путаницу в понятийный аппарат, который и без того отличается недостаточной четкостью.

В некоторых странах законодательство отождествляет налог, пошлину и сбор, как бы стирая различия между ними. В Швейцарии, например, плата (пошлины) за освобождение от воинской повинности, названа в конституции налогом, (ст.42).

Четко разграничить эти понятия удастся далеко не всегда. Известны попытки определить пошлину как разновидность налога на обращение. Косвенный налог, взимаемый с провозимых через границу товаров носит название таможенной пошлины. Но при всей схожести понятий налога и пошлины (сбора) полностью абстрагироваться от различий, существующих в их природе, не в интересах познания основ финансового права. Сбор и пошлина в отличие от налога взимаются не со всех лиц, а только с тех, кто вступает с соответствующими государственными институтами в отношения по поводу

•Aleksandar Peric. Finansijska teorija i politika.Beograd, 1987.

## 28

получения определенных услуг. В случае налогообложения граждане являются обязательными участниками финансовых правоотношений с государством (обязательная правосубъектность). Субъектами же финансовых правоотношений в связи с взиманием пошлины или сбора они становятся только в определенных случаях, получая от государства ту или иную услугу (факультативная правосубъектность). Обладая свободой выбора в ' вопросе о вступлении в подобные финансовые правоотношения (например, водитель может не проезжать через мост и не платить соответствующий мостовой сбор), лицо, воспользовавшись услугой, уже не может отказаться от уплаты предусмотренной пошлины или сбора. Здесь проявляет себя принудительный характер платежа, сближающий пошлины и сборы с налогами.

Основными принципами обложения пошлинами и сборами являются следующие:

1. Взимаются только на основе закона. Как правило, пошлины и сборы учреждаются финансовыми законами, как и сами налоги. Гораздо реже этот вопрос регулируется на конституционном уровне (Швейцария).

2. Величина ставки пошлины или сбора зависит прежде всего от вида (качества) предоставляемой услуги.

Классификацию пошлин и сборов (такс) можно проводить по различным принципам-критериям. Таксы могут быть *разовыми* (оплата за одну услугу) и *паушальными* (оплата за комплекс услуг; **как** правило, процедурные таксы являются паушальными). *Общая такса* уплачивается любому государственному органу, предоставившему требуемую услугу, *специальная* - только одному специализированному органу, обладающему монополией на предоставление определенной услуги (например, судебные таксы). *Фискальные* сборы и пошлины поступают в казну независимо от того, кому они платятся непосредственно. В отличие от них *чиновничьи* таксы уплачиваются непосредственно государственной организации, минуя казну. В современной финансовой практике зарубежных государств (за исключением развивающихся стран) эта разновидность пошлин и сборов встречается довольно редко и является архаизмом (например, пошлина за перемер земли, уплачивается в доход чиновникам-землемерам).

В финансовом законодательстве некоторых стран можно встретить упоминание об обязательном и необязательном сборе. **ОБЯЗАТЕЛЬНЫМИ СБОРАМИ** называются такие сборы, которые взимаются независимо от того, воспользовался клиент какими-либо услугами или нет. Необязательные сборы взимаются только при оказании затребованных конкретных услуг (например, буксирный сбор как плата за пользование буксиром).

Услуги, в связи с предоставлением которых платят пошлины и сборы, бывают самыми разными. Большинство из

## 29

них служат общественным интересам. Гражданин, уплачивая сбор, на индивидуальном уровне подтверждает общественную значимость той или иной предоставляемой государством услуги. Наиболее распространенными в практике зарубежных стран являются дорожные, мостовые, маркировочные, судебные, статистические и др. сборы. Большое значение в гражданском обороте играют гербовый и регистрационный сборы. Обычно **ГЕРБОВЫЙ СБОР** взывается при оформлении различных документов. **РЕГИСТРАЦИОННЫЙ СБОР** выступает как разновидность гербового сбора при осуществлении операций с недвижимостью (землей, строениями, жилыми домами и т.д.). Большое распространение получил **ПАТЕНТНЫЙ СБОР**, взимаемый за право осуществлять ту или иную деятельность (его разновидностью является **ТОРГОВЫЙ СБОР**). Здесь мы

сталкиваемся с пошлиной как обязательным платежом не за услугу, а за предоставленное ПРАВО. Примеров подобного рода в финансовой практике достаточно (пошлина за разрешение на рубку государственного леса, охоту, рыбную ловлю и др.). Во многих странах Востока взимается водный сбор в качестве платы за право пользоваться водой для полива. Некоторые исследователи дают таким пошлинам специальное название - ЦЕНА. Известный специалист по французскому финансовому праву Поль Мари Годме приводит даже целый ряд отличий цены от пошлины и сбора<sup>0</sup>. Последние не представляют собой элемент услуги, а уплачиваются в связи с услугой. Цена уплачивается торговой или промышленной организации, пошлина и сбор - соответствующему государственному органу. Для учреждения пошлины обычно требуется принятие закона, тогда как для установления цены достаточно простого административного решения.

Сборы и пошлины могут устанавливаться как государственными, так и местными органами. В первом случае они нередко связаны с существованием государственной монополии, с объектом, находящимся в исключительной собственности государства (например, сбор за валютные операции, водный сбор и др.). Законодательство некоторых стран наделяет местные органы правом устанавливать локальные сборы и самостоятельно распоряжаться поступившими средствами. Так, в Италии на местном уровне существуют сборы на строительство туннелей и сбор на очистку улиц, в Швейцарии - канцелярские сборы, уплачиваемые за разрешение на поселение.

Несложно заметить, что с одного и того же объекта может быть взыскан как налог, так и пошлина (сбор). Подобная ситуация - один из аспектов проблемы двойного налогообложения. Гербовый сбор с ценных бумаг, страховых полисов, векселей, фрахтовых и др. коммерческих документов

<sup>0</sup>Поль Мари Годме. Финансовое право. М., 1978, с.390.

### 30

может взиматься одновременно с налогом на ценные бумаги, выступая своего рода надбавкой к нему, а могут и заменить этот налог, вытеснив его из налоговой системы. Кроме того, один и тот же сбор может быть взыскан как на государственном, так и на местном уровне, что порождает проблему множественности сборов и усиливает финансовое давление на плательщика. Наглядным примером служит портовый сбор. Капитан судна, заходящего в порт, платит как сборы, устанавливаемые государством и идущие на покрытие расходов на содержание портового хозяйства, органов таможенного и санитарного контроля, так и местные сборы, взимаемые в каждом порту муниципалитетами, портовой администрацией, торговыми палатами и пр., владеющими или управляющими портами, исходя из местных условий. Таким образом, портовый сбор включает в себя несколько десятков различных платежей -- маячный, туннельный, сбор в пользу спасательных обществ, навигационный, якорный, ледовый, канальный санитарный и др. Как правило, полный перечень уплачиваемых портовых сборов содержится в дисбурсментском счете, направляемом капитаном судовладельцу.

В плане взаимоотношения центра и местных органов власти по поводу распределения финансовых ресурсов от поступлений сборов интересна швейцарская модель. Она предусматривает аккумуляцию средств, поступающих от уплаты дорожных сборов, на счетах центрального правительства. Центр перечисляет часть собранных ресурсов отдельным кантонам, обязывая последних заботиться о содержании дорог в надлежащем виде.

Значительно преуспело в разработке понятийного инструмента французское налоговое законодательство. Оно дает заслуживающий внимания пример разграничения понятий **ПОШЛИНА** и **СБОР**, которые в большинстве налоговых систем выступают синонимами. По французскому праву <sup>1</sup> *пошлина* взыскивается государством без установления определенного соотношения со стоимостью оказанных услуг. При установлении же *сбора* фиксируется пропорция между его размером и стоимостью услуг, предоставляемых плательщику государственными органами.

#### Налоги и государственные расходы

Рассмотрение этой проблемы позволяет обозначить один из важнейших принципов налогового права, в соответствии с которым **НАЛОГОВЫЕ ДОХОДЫ не предназначены для конкретных ГОСУДАРСТВЕННЫХ РАСХОДОВ**. Этот принцип, часто называемый принципом **ЗАПРЕТА ИНДИВИДУАЛИЗАЦИИ (СПЕЦИАЛИЗАЦИИ) НАЛОГОВЫХ ПОСТУПЛЕНИЙ**, произволен от базового положения финансового права о всеобщности и единстве бюджета. -Иначе говоря, совершение государственных расходов

### 31

не должно быть обусловлено поступлением отдельных налоговых доходов. Единый бюджет предупреждает возникновение тесной корреляционной связи между определенными видами государственных расходов и налоговых доходов, которая могла бы привести к ранжированию государственных расходов и соответственно их финансированию по "остаточному" принципу.

П.М. Годме в своей работе "Государственные финансы, финансовая политика, бюджет и казначейство", характеризуя принцип запрета специализации налогов, обращает внимание на недопустимость отождествления этого принципа с принципом единства кассы, также играющем важную роль в финансовом механизме. Предложенный Годме критерий разведения этих двух принципов предоставляется весьма удачным. Запрет на предназначение налога для определенного расхода - бюджетное правило; принцип единства кассы - правило казначейства<sup>9</sup>. Теперь нетрудно объяснить и само различие между этими принципами финансового права. Единство кассы не запрещает закрепления определенного дохода для совершения конкретного расхода, оно лишь исключает предназначение определенных денежных средств для определенного расхода. Принцип единства кассы шире, чем правило запрета конкретизации расходования налоговых

поступлений, поскольку если даже в порядке исключения та или иная налоговая сумма специально предназначена для определенного государственного расхода, тем не менее соответствующие денежные средства будут смешаны в единой кассе с другими государственными средствами.

#### "Целевой" или специализированный налог

В последнее время налоговое законодательство зарубежных стран становится более терпимым к так называемым целевым налогам, представляющим собой исключение из правила запрета конкретизации расходования налоговых поступлений. Существует целый ряд причин, объясняющих участие практику учреждения специализированных налогов. Одни причины специфичны для конкретной ситуации, другие же носят общий характер. В числе последних следует выделить два, на наш взгляд, наиболее важных обстоятельства. Во-первых, предназначение части или всей суммы поступлений того или иного налога для финансирования определенного государственного органа является важной финансово-правовой гарантией его автономного положения в государственном механизме. Особое значение это обстоятельство приобретает для местных органов власти в странах с обозначившейся тенденцией децентрализации государственного управления. Во-вторых,

-Поль Мари Годме. Финансовое право. М., 1978, с.366. 32

целевые налоги позволяют учитывать влияние психологического фактора, значение которого экономическая политика не должна недооценивать. Наблюдения показывают, что граждане легче переносят усиление налогового бремени когда знают о целевом расходовании средств от поступлений налогов. Если налогоплательщику известно, что выплачиваемые им налоги будут использованы в его интересах, становится легче бороться с уклонением от уплаты налогов.

Современное налоговое законодательство дает разнообразные примеры целевых налогов. Налог на бензин в США используется на финансирование строительства и эксплуатации шоссе дорог. В этих же целях расходуются взимаемые во многих странах дорожные налоги. Целевой характер расходования поступлений от налогов на спиртные напитки и табачные изделия предусмотрен швейцарской конституцией. Половина чистого дохода, получаемого центральным правительством от обложения спиртных напитков, распределяется между швейцарскими кантонами пропорционально численности постоянно проживающего в них населения. При этом каждый кантон должен выделить не менее 100% своей доли в этом доходе "на борьбу с причинами и последствиями алкоголизма". Другая половина остается в пользу центра и предназначается для покрытия расходов в связи со страхованием по старости и в случае потери кормильца. На эти же цели используется весь доход от налогообложения табака.

Ярко выраженная социальная направленность налоговых трат содействует, как правило, быстрому прохождению налогового законопроекта в парламенте. Во Франции в 1981 г. без особой сложности был введен чрезвычайный налог на безработицу, поступления от которого предназначались на ликвидацию последствий сокращения занятости.

Целевую социальную направленность могут иметь не только сами налоги, но и предоставляемые налоговые льготы (скидки). Так, в Японии при уплате подоходного налога семьи, имеющие детей в возрасте от 16 до 22 лет, обладают льготами, предназначенными для компенсации расходов на обучение.

Распространение в зарубежной практике получило взимание местных целевых налогов. Так, "добавочные прямые налоги" во Франции предназначены для финансирования утилизации бытовых отходов, уборки территории и эксплуатации высотных зданий. А специальный налог на оборудование, уплачиваемый в департаменте Иль-де-Франс, используется на нужды государственной программы перевооружения производства.

В последнее время можно встретить и целевые налоги, преследующие политические цели. К таковым, например, относится "надбавка на солидарность", введенная в марте

1991 г. в связи с присоединением в ФРГ восточногерманских земель. Ее взимание носило временный характер (с 1.07.1991 по 30.06.1992) и предназначалось для финансирования крупномасштабных объединительных акций.

В техническом плане целевой характер отдельных налогов проявляется посредством аккумуляции денежных поступлений в *дополнительном бюджете, на специальных счетах* казначейства, а также через учреждения *специализированных фондов*. Так, дополнительный бюджет для социальной помощи землевладельцам во Франции аккумулирует суммы, поступающие от взимания земельного налога. На специальный счет дорожных капиталовложений поступают суммы, образующиеся за счет повышения внутренних пошлин на горючее. Целевые налоги составляют финансовую базу к некоторым специализированным фондам. Взимаемый в ФРГ конъюнктурный налог, который предназначен для финансирования развития германской экономики в период ее спада, поступает на счет Фонда выравнивания конъюнктуры.



## Налог на заработную плату. Социальные взносы

Особо следует остановиться на такой разновидности целевых налогов, как социальные взносы. Причин тому несколько. Прежде всего, социальные взносы - это наиболее типичный и повсеместно распространенный вид специализированных налогов. Кроме того, в последнее время в развитых странах наметилась тенденция роста поступлений социальных взносов.

Часто говорят о социальных взносах, как о налогах, взимаемых с суммы выплачиваемой заработной платы. В американских официальных документах они так и называются "налогами на заработную плату" (payroll taxes). Как правило, подобного рода поступления аккумулируются на счетах фондов социального страхования. В США взимаются два вида целевых налогов, предназначенные для финансирования социальных программ: налог в фонд страхования по безработице и налог в фонд пенсионного обеспечения по старости (в том числе страхование на случай потери кормильца, утраты трудоспособности и на медицинскую помощь престарелым). Страхование по безработице осуществляется за счет взносов предпринимателей (3,1% на первые 3 тыс.-долл. дохода каждого занятого). Взносы в фонд социального страхования уплачивают по равной ставке и рабочие, и предприниматели. Причем эта ставка постоянно растет (до второй мировой войны она составляла 1%, сейчас приближается к 8%).

Одна из наиболее развитых систем социального обеспечения сложилась сейчас в скандинавских странах. Там существуют разнообразные виды социальных взносов-налогов.

### 34

В Швеции, например, их свыше десяти: страхование здоровья, взносы на народные пенсии, взносы работодателей на дополнительные пенсии, взносы на частичные пенсии, страхование от причинения вреда на производстве, средства на попечение детей, обучение взрослых и др.

Взносы трудящихся в фонды социального страхования представляют собой прямые вычеты из заработной платы и других личных доходов, а взносы предпринимателей по форме - прямые вычеты из их доходов. Следует отметить, что предприниматели включают социальные взносы в издержки производства и потому они не затрагивают их прибыль.

Принудительный характер уплаты социальных взносов закреплен в ряде специальных законов (например, Законе о всеобщем страховании 1962 г. в Швеции и др.). Будучи обязательными, регулярными платежами, взносы на социальное страхование предстают в виде своего рода надбавки к подоходному налогу. Причем иногда эта "надбавка" по размерам превосходит сам подоходный налог.

## Парафискалитет

С расширением социальных функций государства связано появление в налоговом законодательстве понятия "парафискалитета". Под *парафискалитетом* обычно понимают обязательные сборы, устанавливаемые в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными органами государственной власти и публичной администрации.

Парафискалитеты появились в финансовой практике Запада с наступлением кризиса 1929 г. Широкое распространение они получили после 2-й мировой войны.

Сходство парафискалитета с классическим налогом проявляется прежде всего в принудительном характере взыскания. Сущность и специфику этой относительно новой финансовой категории следует искать в отличиях парафискалитета от налога. Прежде всего отметим, что парафискалитет устанавливается со строго заданными целями экономического или социального характера, тогда как налоговые поступления могут быть использованы для финансирования любого публичного расхода, предусмотренного финансовым законом. В этой связи само собой напрашивается сравнение парафискалитета с целевым налогом. Взыскиваемый парафискалитет предназначается для промышленных, коммерческих и социальных предприятий и учреждений, технических или профессиональных организаций. Налог, как уже отмечалось, уплачивается в пользу государства или местных органов власти. И, наконец, в отличие от налога парафискалитет устанавливается чаще всего актом исполнительной власти (например, декретом министра финансов). Хотя в ряде стран предусмотрен законодательный

### 35

порядок введения парафискалитета. Французский органический закон о финансах 1959 г. устанавливает (ст.4): "Парафискалитет... устанавливается декретом Государственного совета на основании доклада министра финансов и другого заинтересованного министра. Взимание парафискальных сборов позже 31 декабря года их установления должно быть всякий раз подтверждено финансовым законом".

В настоящее время во Франции существует свыше ста видов парафискальных платежей, которые в совокупности дают окло 2,2% объема поступления в государственный бюджет<sup>10</sup>;

Парафискалитетами являются, например, разнообразные таксы, взимаемые на покрытие расходов деятельности торгово-промышленных палат, экономических офисов, бюро и т.п.; сборы в Фонд жертв автомобильных катастроф, в Центральную кассу сельскохозяйственной взаимопомощи; взносы за право пользования радио- и телеприемниками; взносы в многочисленные фонды социально-экономической ориентации - Национальный фонд по улучшению жилья, Фонд гарантий от чрезвычайных обстоятельств в сельском хозяйстве, Национальное бюро навигации.

#### Закон и определение налога

Разнообразие платежей, обладающих отдельными чертами налогов, ставит важный вопрос для финансового права: являются ли многочисленные квази-налоги объектом налоговых законов? И что такое сам налог в определении финансового закона?

Эти вопросы представляют не только познавательный, но и несомненный практический интерес. Прежде всего, тот или иной подход к определению налога влияет на процедуру принятия нормативного налогового акта. *Расширительный подход* к дефиниции налогов относит к ним финансовые инструменты, с помощью которых с юридических лиц (предприятий, кооперативов и т.д.) и граждан взимаются средства для финансирования публичных (общественных) расходов. В основе расширительного толкования налога - принудительный характер изъятия собственности. При таком подходе налоги, таксы, парафискалитеты, взносы на социальное страхование объединяются под общим названием НАЛОГИ. В *узком толковании* налог представляет как одна из разновидностей фискальных доходов, отвечающая определенным требованиям: принудительное изъятие, отсутствие встречного удовлетворения и др. Узкая трактовка налога может быть еще в большей степени ограничена законодательством конкретных стран, предусматривающим, например, в качестве обязательного условия налога

^Dictionnaire économique et financier. Paris, 1975, p.870.

*поступление и расходование налоговых платежей через бюджет правительства.* При таком условии местные налоги **не** считаются налогами в юридическом смысле.

Единого подхода в определении налога финансовое законодательство зарубежных стран не демонстрирует. Пример расширительного подхода, относящего к налогам различные налоговые суррогаты, дает, например, основной закон Лихтенштейна' (ст.68): "Без согласия Ландтага не могут быть установлены и не могут взиматься никакие прямые или косвенные налоги и никакое другое обложение или обязательство, как бы они не назывались". Понятие налога в узком смысле содержит ирландская конституция (ст.22, п.2), которая в определении налога не включает обложения местных властей.

На практике вопрос о дефиниции налога сводится прежде всего к процедурной проблеме: какой порядок предусмотрен для принятия той или иной фискальной нормы. В странах, где законодательство использует расширительное определение налога, по одинаковой процедуре устанавливаются как налоги, так и неналоговые фискальные платежи. Это в какой-то мере ослабляет мобильность налоговой политики. Понятие налога в узком смысле позволяет регулировать различные финансовые платежи по упрощенной процедуре (в сравнении с порядком принятия налоговых законов), что содействует мобильности и эластичности финансового законодательства.

Важность четкого законодательного определения налога предстает и в другой плоскости. В некоторых странах предусматривается уголовная ответственность за налоговые правонарушения. В такой ситуации важно точно определить природу неуплаченной суммы - является ли она налогом или же это платеж неналогового происхождения.

Правовая дефиниция налога может в какой-то степени расходиться с определением налога как экономической категории. Финансовое право, не абстрагируясь от сущности явлений, большое внимание, естественно, уделяет вопросам их юридической формы. Выявить особенности правовой конструкции налога позволяет изучение нормативных актов налогового права зарубежных стран.

### Глава III. НАЛОГОВЫЙ ЗАКОН: ПОНЯТИЙНЫЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ

Взяв в руки любой налоговый закон, нельзя не обратить внимание на обилие специальной экономической терминологии и большое количество цифровых данных. "Технический" характер налогового законодательства предполагает необходимость изучения налогового понятийного инструментария.

#### Налог и его структура

Налоговый закон содержит целый ряд специальных норм, устанавливающих ту или иную налоговую модель. Определяется СУБЪЕКТ обложения - круг налогоплательщиков. Иногда регулируются отдельные аспекты деятельности государственных органов, вступающих в правоотношения с налогоплательщиками. Основанием для взимания налога является ОБЪЕКТ обложения. Важную роль в осуществлении налоговой политики играет СТАВКА налога. Большое разнообразие в налоговом законодательстве зарубежных стран в вопросе о порядке исчисления и взимания налога. Что касается НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ, то эта проблема по праву может составить предмет специального исследования. Наконец, устанавливая налог, законодатель подтверждает принудительный характер его взимания и устанавливает ОТВЕТСТВЕННОСТЬ за совершение НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ.

#### Налоговый субъект

Под субъектом налога финансовый закон понимает юридическое или физическое лицо, на которое возлагается обязанность уплачивать данный налог. По отдельным видам налога круг субъектов обложения носит ограниченный характер, связанный с особенностями объекта обложения. Например, физическое или юридическое лицо облагается налогом на прирост капитала, если оно продало земельный участок, ценные бумаги и т.п. Таким образом, экономическая воля лица предопределяет в этом случае его участие в правоотношениях в связи с уплатой данного налога. Плательщиками же некоторых других налогов (например, подоходный, подушный налог и др.) является практически все взрослое население. Даже лица, освобожденные от уплаты данных налогов, являются участниками налоговых правоотношений в связи с предоставлением им соответствующих налоговых льгот.

Территориальная ограниченность налогового

38

суверенитета, интернационализация хозяйственной жизни, современное состояние межгосударственных гуманитарных контактов обусловили существование *полной* и *ограниченной ответственности* налогового субъекта. Субъект налогообложения несет ответственность перед фиском в *полном объеме* в своем государстве и в *ограниченном масштабе* - в государстве - источнике его дохода или местонахождения его имущества (более подробно проблема двойного налогообложения будет рассмотрена ниже).

Основное требование налогового законодательства в отношении субъекта - это ясность и недвусмысленность определения налогоплательщика. Так, шведское законодательство о подоходном налоге устанавливает взимание налога со всякого прибывающего в Швецию, в случае если он приобрел *"настоящее жилье или приют"*. Неопределенность дефиниции предоставляет возможность администрации решать спорные вопросы по своему усмотрению. Подобная каучуковая формулировка используется и при определении корпорации, подлежащей обложению подоходным налогом, что предоставляет значительные дискреционные полномочия органам налогового контроля. Корпорация считается находящейся в Швеции, если она учреждена и зарегистрирована по шведскому законодательству. Таким образом, если компания зарегистрирована не в Швеции, а ее администрация расположена в Швеции, то корпорация считается не находящейся в Швеции. Однако из этого правила делается исключение для компаний, учрежденных с *явной целью* уклониться от шведских налогов. Очевидно, что эта оговорка нуждается в уточнении в каждом конкретном случае, чем и занимаются органы налогового контроля.

#### Налоговый объект

Под ним понимаются доход или имущество налогоплательщика, с которого исчисляется налог и которое служит основой налогообложения. Иначе говоря, объектом налога можно считать любое экономическое основание позволяющее налоговой власти установить новый налог.

Первоначально объектом обложения выступало само физическое лицо - налогоплательщик. Подушный налог до сих пор взимается в некоторых странах (Япония Великобритания). В современном налоговом законодательстве объект обложения, как правило, связан с собственностью, находящейся в распоряжении налогоплательщика. Объем налога может выступать:

- имущество, которым обладает налогоплательщик;
- получаемый **им** доход;
- потребляемые блага и услуги.

Одна из важнейших задач налоговой политики - оптимальный выбор объекта обложения. Если в основе

### 39

налоговой системы положить такие показатели, как прибыль и добавленная стоимость, то в этом случае можно говорить о прямой зависимости уровня налоговой повинности производителя от уровня его деловой активности. С одной стороны, снижение налогов приводит к опустошению бюджета. Но, с другой стороны, повышение налоговых ставок имеет следствием' спад деловой активности, также вызывающий бюджетное расстройство. Успех налоговой политики напрямую зависит от способности выйти из сложившегося порочного круга. Современные налоговые реформы, предпринятые на Западе, нацелены на обеспечение "зеленого коридора" производственным инвестициям. От принципа ' больше произвел - больше налогов уплатил" переходят к принципу "больше налогов платит тот, кто больше имеет и потребляет". С "переменных налогов", производных от уровня деловой активности, акцент в фискальной политике, зарубежных индустриальных стран переносится на "фиксированные налоги", объект обложения которых не зависит напрямую от уровня производства - налог на имущество, налог на продажи, различные неналоговые сборы и др. Исходя из фискальных соображений (налогами оплачивается значительная часть государственных расходов), налоговое право должно стремиться в максимально полной степени охватить налогообложением имущество юридических и физических лиц, "уловить" все источники поступления доходов.

С этой задачей налоговое право может справиться только в том случае, если закон четко и подробно определяет объект обложения. В противном случае налогоплательщик получает законную (т.е. предоставленную самим законом в результате несовершенства юридической техники, правового языка и т.п.) возможность уклониться от уплаты налога. Пример предельно четкого и точного определения налогового объекта дает французское налоговое законодательство. Устанавливая налог со строений, налоговый кодекс под объектом обложения понимает "любое здание, постоянно находящееся в одном и том же месте. При этом фундамент должен быть обязательно изготовлен из бетона, цемента или кирпича, вне зависимости от материала, из которого построено само здание".

Стремясь к максимально полному определению объекта обложения, шведский законодатель обязывает при расчете страхового взноса по болезни и народной пенсии включить в него не только денежные суммы, выданные предпринимателем своему работнику в течение года, но и стоимость полученных последним натуральных привилегий - бесплатное питание, транспорт, жилище и т.д. (Закон о всеобщем страховании, §

Велика цена точности каждой оговорки при определении законом объекта обложения. Так, например, по французскому законодательству услуги банков не включаются

### 40

в сферу обложения налогом на добавленную стоимость, но если банки осуществляют такие операции, как наем сейфов, аренда помещения и др. платные услуги, доходы от них обязательно облагаются налогом.

С целью надежного перекрытия лазеек для уклонения от уплаты налога законодатель должен следить и за точностью определения объекта налоговых льгот. Так, после налоговой реформы 1986 г. в США уточнен порядок предоставления налоговых льгот для стимулирования научных исследований. Если ранее определение НИОКР не уточнялось и под него подводили очень многие расходы, иногда лишь косвенно отвечающие целям научно-технического прогресса, то сейчас расходами на НИОКР признаются лишь те траты, которые направлены на создание продукции или процессов, обладающих технологической новизной. Налоговая скидка не распространяется на затраты, связанные с изменением типа или вида продукции, ее второстепенных свойств.

#### Налог и инфляция

С объектом обложения тесно связана проблема инфляционного воздействия на налоговую систему. Денежное выражение объекта налогообложения (в этом случае деньги выступают как средство платежа) делает доходную часть бюджета уязвимой от инфляции, съедающей определенную часть налоговых поступлений.

Инфляция становится одинаково невыгодна как казне, так и налогоплательщикам. Последние страдают от нее прежде всего из-за создания *фиктивных* доходов, образовавшихся за счет инфляционного обесценения денег.

Налоговое законодательство использует некоторые приемы устранения неблагоприятных инфляционных последствий. Так, во Франции с 1988 г. для исчисления местных прямых налогов используется *коэффициент-дефлятор (налоговый дефлятор)*. Корректируя налоговый платеж с учетом инфляции, первоначально исчисленную сумму умножают на коэффициент-дефлятор, равный 0,967.

В Швеции с целью защиты налоговых поступлений от инфляции с 1977 г. введена индексация государственного подоходного налога. До этого налоговые ставки фиксировались в точном денежном

выражении. Сейчас *налоговая шкала* выражена в так называемых УСЛОВНЫХ ЕДИНИЦАХ, подлежащих ежегодному пересмотру в соответствии с изменением индекса потребительских цен.

В США используется *фракционная оценка текущей стоимости* недвижимости фирм и корпораций для поимущественного налогообложения. Суть этого метода сводится к установлению специального оценочного коэффициента, улавливающего инфляционные изменения. Так, если ставка налога равна 3%, а оценочный коэффициент -

41

33% от рыночной стоимости, то фактическая ставка налога составит 1%.

Для смягчения инфляционного давления на налогоплательщиков во Франции с 1972 г. действует так называемая *система возмещения*. Она предусматривает, что по капиталовложениям уплаченная сумма налога на добавленную стоимость возвращается предпринимателям сразу, а не засчитывается в уменьшение предстоящих налоговых платежей. Практиковавшаяся до 1972 г. система зачетов по налогу на добавленную стоимость в предстоящих платежах была не совсем выгодна для налогоплательщика, поскольку инфляция уменьшала реальную стоимость зачитываемых сумм.

Дифференцированная модель защиты налогоплательщика от инфляции предусмотрена шведскими Правилами об оценке подлежащего налогообложению дохода от прироста капитала. Применительно к акциям и другим ценным бумагам поправки на инфляцию при расчете такого *налогового платежа* не предусмотрены. В то же время в отношении недвижимости законодательство освобождает собственника от уплаты налогов с доходов от недвижимого имущества, возникающих в результате снижения ценности денег,

### **Проблема двойного налогообложения**

Особенности определения налоговым законодательством субъекта и объекта обложения обуславливают появление двойного налогообложения. В большинстве случаев факт двойного обложения не соответствует принципу справедливости налогового права. Кроме того, он в значительной мере сдерживает деловую активность и препятствует расширению экспорта капитала.

Двойное налогообложение может возникнуть как в рамках национальной налоговой системы, так и на международном уровне.

*Внутреннее двойное налогообложение* существует в тех странах, где один и тот же налог взимается на различных административно-территориальных уровнях (так называемое *вертикальное двойное обложение*). Например, в Швеции платят как местный, так и государственный подоходный налог. Такую ситуацию не следует относить к разряду технических накладок или правовых несостыковок. Она используется достаточно часто для мобилизации дополнительных финансовых ресурсов и осознанно планируется государством. *Горизонтальное двойное налогообложение* возникает на одном административном уровне за счет различий в определении объекта налогообложения. Законодательство США по подоходному налогу отличается существенными расхождениями в определении объекта обложения в различных штатах. В одних штатах объектом

42

служат доходы граждан, которые получены в его границах; в других - только те доходы, которые возникли за пределами штата, в третьих - облагаются все доходы лиц, проживающих или работающих в штате и полученные ими как в самом штате, так и вне его пределов.

*Международные аспекты двойного налогообложения* вызваны коллизией налоговых законодательств двух или более стран. Они могут быть связаны как с особенностью определения субъекта, когда несколько государств считают его своим налогоплательщиком, так и со спецификой определения объекта "национального" налогообложения. Последнее поясним на простом примере. В стране А подоходным налогом облагаются все доходы, поступающие с ее территории, независимо от места проживания налогоплательщика. В стране В обложению подлежат все доходы лиц, постоянно проживающих в стране. Налогоплательщик, постоянно проживающий в В и получающий доход в А, вынужден уплачивать подоходный налог в обоих государствах.

### **Правовые методы устранения двойного налогообложения**

Внутреннее двойное обложение государству устранить относительно несложно. Через осуществление налоговых реформ оно может, например, развести объекты обложения. Так, если предпринимательская деятельность облагается подоходным налогом и одновременно является источником взимания промыслового налога, последний, как правило, не удерживается.

Сложнее обстоит дело с устранением двойного налогообложения на международном уровне, поскольку здесь необходимо согласование воли нескольких государств. Результатом подобного согласования становится подписание специальной конвенции об устранении двойного налогообложения. Одним из первых международно-правовых актов подобного рода стал германо-шведский договор 1928 г. Сейчас уже существует и унифицированные международно-правовые акты об устранении двойного обложения. Среди них - примерная конвенция 1963 г., подготовленная ОЭСР и пересмотренная в 1977 г. В современной практике торговли Севера и Юга многие соглашения об устранении двойного налогообложения, заключенные между индустриальными и

развивающимися странами, основываются на Типовой конвенции ООН, которая в основу налогообложения кладет принцип "постоянного местопребывания" или "постоянного делового учреждения". В соответствии с этим принципом большинство видов доходов, полученных корпорациями от деятельности за границей, облагаются налогами в "третьем мире" (странах-импортерах капитала). Как правило, компаниям выгоднее платить налог "у источника", чем у себя дома, поскольку налоговые ставки в развивающихся странах

43

ниже.

Какие же методы используются в международно-правовой практике для устранения двойного налогообложения? Наибольшее распространение получили два метода освобождения с последовательностью и метод обычного вычета.

**ОСВОБОЖДЕНИЕ С ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬЮ** предполагает, что исключительное право на налог с определенного вида дохода принадлежит одной из договаривающихся стран. Договоры, в которых использован этот метод, перечисляют отдельные виды дохода, которые облагаются в одной стране и освобождаются от налога в другой. Условие же последовательности проявляется в том, что с оставшегося облагаемого дохода налог будет взиматься так, как если бы освобожденный от уплаты налога доход все же был обложен в пользу фиска.

**ОБЫЧНЫЙ ВЫЧЕТ** означает, что обе договаривающиеся страны могут облагать доход налогом, но одна страна должна снизить размер своего налога до уровня налогообложения другой договаривающейся страны, если он там ниже.

В случае, если не приняты международно-правовые акты, устраняющие двойное налогообложение, принимаются соответствующие односторонние меры. Широко практикуются такие способы стимулирования правительством экспорта товаров и капиталов, как кредит на заграничные налоги и налоговая скидка.

**КРЕДИТ НА ЗАГРАНИЧНЫЕ НАЛОГИ** - это зачет уплаченных за рубежом налогов в счет внутренних налоговых обязательств. Если же корпорация уже уплатила налог в стране-импортере капитала по ставкам, превышающим аналогичные в стране ее базирования, то какого-либо возмещения разницы не производится, но и второй раз налоги не взимаются. Отметим, что в ряде промышленных стран стала проявляться тенденция завышения налогового кредита своим корпорациям с целью дополнительного стимулирования экспорта капитала в страны с нестабильной экономической и политической ситуацией. Один из вариантов такого завышения - предоставление налогового кредита не только на сумму реально выплаченных налогов, но и на ту их величину, которую корпорация должна была бы выплачивать, если бы в стране приложения капитала ей не предоставлялись налоговые льготы. Поскольку многие страны, принимающие иностранный капитал, весьма заинтересованы в росте объема инвестиций в свою экономику, их правительства щедро предоставляют существенные налоговые льготы экспортерам капитала, что значительно увеличивает размер **ФИКТИВНОГО ЗАВЫШЕНИЯ** налогового кредита.

**НАЛОГОВАЯ СКИДКА** рассматривает иностранный налог в качестве расходов, вычитаемых из суммы доходов, подлежащих налогообложению. В случае предоставления скидки

44

налоговые платежи в стране базирования корпорации уменьшаются на величину налога, уплачиваемого филиалами в стране приложения капитала.

Чаще всего компании более выгоден налоговый кредит, чем налоговая скидка, так как в первом случае общая сумма налогов, которую компания должна уплатить, как правило, оказывается меньше, чем в случае применения налоговой скидки.

Иногда на правительственном уровне используется и такое радикальное средство односторонней борьбы с двойным обложением, как полная отмена или значительное уменьшение ставок дублируемого налога.

Для того, чтобы избежать *случаев* двойного налогообложения применительно к конкретной сделке в текст торгового контракта (договора об оказании услуг, кредитного соглашения) включают **НАЛОГОВУЮ ОГОВОРКУ**. Она устанавливает, что каждая из сторон обязана уплатить за свой счет все налоги и сборы, полагающиеся на территории своей страны в связи с выполнением данного контракта. Торговая практика показывает, что чаще всего предметом налоговой оговорки становятся косвенные налоги (таможенные пошлины, акцизы и др.), поскольку они подвержены частым и более существенным изменениям по сравнению с прямыми налогами. С этой точки зрения, налоговая оговорка выгодна для экспортера, так как она перекладывает риск от изменения налоговых законов и ставок на импортера.

#### **Налоговая ставка**

Вернемся к рассмотрению основных элементов налоговой модели. По сравнению с объектом и субъектом налога его ставка отличается значительной подвижностью. Налоговая ставка является эффективным средством осуществления фискальной политики государства: изменяя ее правительство может, не изменяя всего массива налогового законодательства, а лишь корректируя установленные ставки, осуществлять налоговое маневрирование. Таким образом, ставка налога обеспечивает мобильность финансового законодательства, позволяет правительству быстро и эффективно осуществить

смену приоритетов в экономической политике, отреагировать на разнообразные изменения внешнего характера (изменения мировой конъюнктуры, внешнеполитические кризисы и иные обстоятельства). Далее мы подробнее остановимся на том, что же является правовой гарантией "корректирующего" эффекта налоговой ставки. Здесь же отметим, что в ряде стран регулирование размера налоговых ставок передается парламентом правительству. Упрощение процедуры в порядке правительственного нормотворчества позволяет налоговому законодательству *быстро* реагировать на изменения внутренней и внешней политики.

#### 45

Так, в зависимости от состояния экономики британское правительство может менять в определенных пределах ставки косвенных налогов. Американский президент обладает правом регулировать ставки таможенных пошлин, а германское правительство может менять как ставки косвенных, так и в некоторых случаях прямых налогов (подходного налога, налога на прибыль корпораций).

Что же представляет собой налоговая ставка в техническом отношении? Налоговое законодательство под этим термином полагает величину налога на единицу обложения. Причем, иногда в нормативных актах можно встретить синонимичный термин - *норма налогового обложения*. В случае, если налоговая ставка выражена в процентах к доходу налогоплательщика, может использоваться термин - *налоговая квота*.

В приведенном определении налоговой ставки содержится понятие *единицы обложения*. Под ней понимается единица измерения объекта налога. Для определенных налогов единицы обложения считаются традиционными. По подоходному налогу, например, единицей обложения является денежная единица страны, по поземельному налогу метрические единицы измерения площади (гектар, акр и пр.), а также другие обычные единицы измерения объектов налога. Так, ставки акцизов на спиртные напитки устанавливаются в зависимости от их крепости. Акциз на бензин в США взимается по ставке 0,1 цента за 1 галон. Налоговая практика отдельных стран для одного и того же объекта применяет различные параметры обложения. Так, во Франции, Италии и Бельгии размер налога на водительские права зависит от мощности двигателя, в Бельгии и Нидерландах - от веса автомобиля, а в ФРГ - от объема рабочих цилиндров.

При определении единицы обложения законодатель чаще всего следует сложившемуся в налоговой практике страны обычаю. • В некоторых случаях наряду с основной единицей используются дополнительные параметры обложения. Они, как правило, преследуют цель "уловить" различные качественные характеристики объекта обложения, которые по степени воздействия на конкурент<sup>^</sup>, особенность товара нередко превосходят даже ценовые показатели. Так, ставки акциза на шины увязываются с качеством резины. Налог на приобретение автомобиля зависит от его комфортабельности, мощности двигателя, престижности марки и т.п. В Японии, например, некоторые потребительские свойства товаров могут облагаться специальным налогом - надбавкой (налог на класс - сигарет).

Иногда необходимость дополнительного параметра обложения обуславливается спецификой самого налогового объекта. Так, при взимании налога на наследство ставка дифференцируется в зависимости как от размера наследства,

#### 46

так и от степени родства завещателя и наследника. Во Франции наследство, передаваемое близким родственникам, облагается 5%-ной ставкой. Для всех остальных наследников ставка составляет 35%. Ставка налога, которым облагается биржевая сделка, зависит от: 1) вида ценных бумаг, с которыми совершается сделка (облигации - и др. ценные бумаги); 2) размера сделки, 3) ее характера (купля-продажа за наличные, купля-продажа "на срок").

### СПЕЦИФИКА ТАМОЖЕННОГО ОБЛОЖЕНИЯ

Таможенные пошлины по способу установления налоговой ставки делятся на СПЕЦИФИЧЕСКИЕ, АДВАЛОРНЫЕ и СМЕШАННЫЕ.

Единица измерения *специфической таможенной пошлины* не связана напрямую с ценой. Специфическая ставка зависит от веса, объема и др. специфических (отсюда и ее название) характеристик товара. Подобный способ таможенного обложения обладает как недостатками, так и преимуществами по сравнению с другими видами таможенных пошлин. Использование в качестве единицы обложения неценовых специфических единиц измерения позволяет ограничить уклонение от таможенных налогов путем занижения фактурных цен на импортные товары. Это преимущество специфической пошлины дает казне большую экономию средств. Недостатки специфического обложения относительны. При росте цен на товар эффективность такого строения таможенной ставки значительно снижается. Однако конъюнктура многих товарных рынков отличается крайней неустойчивостью, и тогда в случае значительного падения цен специфическое обложение оказывается весьма выгодным.

*Адвалорные пошлины* устанавливаются в виде процента с цены облагаемого товара. Из уже сказанного в связи с характеристикой специфической пошлины можно сделать вывод, что размеры поступлений в доходную часть бюджета в случае- выбора в качестве единицы обложения цены товара напрямую зависят от колебаний конъюнктуры. После второй мировой войны значительное число стран перешло к взиманию пошлин с цены. Непоследнюю роль в этом сыграли настоятельные рекомендации международных конференций по торговле.

Адвалорная пошлина стала одним из средств ведения постоянно вспыхивающих в последнее время "торговых войн". Многочисленные средства, накопленные в арсенале формирования экспорта (экспортные премии, государственное субсидирование экспорта, товарный и валютный демпинг и др.), позволяет экспортерам значительно снижать цены на свои товары, чтобы обеспечить проникновение на зарубежные рынки. Для борьбы с демпингом во внешнеэкономических связях стали использовать АНТИДЕМПИНГОВЫЕ

ПОШЛИНЫ, взимаемые сверх обычных импортных пошлин и носящие протекционистский характер. В порядке исключения антидемпинговая пошлина может использоваться применительно к экспортеру (Турция). В этой связи встает вопрос о четком юридическом определении самого понятия "демпинг". В 1967 г. Женевская конференция ГАТТ (Кеннеди-раунд) приняла 'Международный антидемпинговый кодекс, ратифицированный большинством развитых стран и вступивший в силу в 1968 г. Принимались в разное время и соответствующие национальные акты (в США - 1921 г., во Франции - 1958 г., в Великобритании - 1957 г., ФРГ - 1962 г., в Италии - 1963 г. и др.). Четкостью определения отличается австрийский антидемпинговый закон, в соответствии с которым экспорт считается демпинговым, если экспортные цены на 20% и более ниже цены товара на внутреннем рынке страны экспортера и по меньшей мере на 8% меньше мировой цены. Как международное, так и внутреннее антидемпинговое законодательство квалифицирует антидемпинговую пошлину (налог) как инструмент, используемый для борьбы с незаконной конкуренцией.

Значительное влияние на объем поступлений адвалорных пошлин в государственный бюджет оказывают валютные кризисы. -Так, США в период острейшего кризиса доллара в августе 1971 г. вводили 10%-ую надбавку к таможенным пошлинам на импортные товары. К подобной практике прибегали Великобритания, Дания и некоторые другие страны.

*Смешанная -пошлина*, как это следует из самого названия, совмещает подходы к выбору единицы обложения адвалорных и специфических пошлин. Так, например, при обложении импорта часов в США таможенная ставка устанавливается как в зависимости от цены, так и от количества камней в часах. Чаще всего смешанные пошлины используются как дополнение к специфическим в случае недостаточной эффективности последних. Таможенный тариф США по значительному числу позиций предусматривает смешанные обложения. Смешанные пошлины применяются в практике ЮАР, Австралии и некоторых других государств.

#### Налоговая ставка

Налоговое законодательство в своем арсенале содержит несколько способов исчисления суммы налога.

**ТВЕРДЫЕ СТАВКИ** устанавливаются в абсолютной величине на единицу обложения и применяются при взимании реальных налогов, объектами которых являются земельные участки, дома, Строения и т.д.

**ПРОПОРЦИОНАЛЬНАЯ СТАВКА** устанавливается в едином (одинаковом) проценте к объекту обложения, которым чаще всего в налоговой практике зарубежные стран является

имущество и прибыль юридических и физических лиц, а также некоторые товары и УСЛУГИ.

**ПРОГРЕССИВНАЯ СТАВКА** увеличивается по мере роста размера объекта обложения (дохода налогоплательщика). Получила широкое распространение в современном зарубежном налоговом законодательстве и отражает принцип справедливого налогового обложения. Иногда использование прогрессивного налогообложения закрепляется на конституционном уровне. Статья (47 (п.1) Конституции земли Гессен (ФРГ) устанавливает: "Имущество и доходы облагаются прогрессивным налогом согласно социальным требованиям и с особым учетом семейных нужд".

Используются два способа прогрессивного обложения. При первом (ПРОСТАЯ ПРОГРЕССИЯ) возросшая ставка применяется ко всему объекту обложения. Второй способ (СЛОЖНАЯ ПРОГРЕССИЯ) предусматривает разделение доходов на части (ступени), каждая из которых облагается по своей ставке. Такое построение шкалы ставок чаще всего используется в налоговом законодательстве Запада, поскольку дает определенные преимущества налогоплательщикам с крупными доходами. В случае сложной прогрессии повышенные ставки действуют не для всего увеличившегося объекта, а лишь для части, превышающей предыдущую ступень.

Наконец, РЕГРЕССИВНОЕ (ДЕГРЕССИВНОЕ) ОБЛОЖЕНИЕ ставит тяжесть налогового изъятия в обратно пропорциональную зависимость от дохода (имущества) налогоплательщика: ставки налога уменьшаются с ростом объекта обложения. Регрессивные ставки были распространены в эпоху цензовой демократии, когда парламентарии избирались населением, отвечавшим определенному имущественному цензу и заинтересованному в налоговой деградации. Нецензовая демократия затрудняет принятие законов, устанавливающих регрессивное обложение, непопулярное среди основной массы сегодняшних избирателей. Использование налоговой регрессии допускается до сих пор применительно к некоторым видам косвенных налогов.

Налоговые реформы, волной прокатившиеся в 1980-е г.г. по промышленно развитым странам, первоочередной своей задачей имели снижение налоговых ставок вследствие нового подхода к регулированию макроэкономических процессов, предусматривающего ограничение государственного вмешательства в экономическую деятельность корпораций, стимулирование роста предложения товаров и услуг. Отличительной особенностью реформ налогового законодательства развитых стран в прошлое десятилетие является их сбалансированность. Повышая эффективность налога как экономического регулятора общественной жизни, авторы реформ заботились и о реализации фискальной функции налога. Резкого сокращения поступлений в бюджет

из-за снижения размеров налоговых ставок не последовало, поскольку одновременно с этим расширялась база налогообложения путем ограничения различных налоговых льгот на инвестиции, ускоренную амортизацию, региональные приоритеты и пр.



Анализ обновленного зарубежного налогового законодательства позволяет в многообразии конкретных новаций выделить два ключевых момента.

1. Значительное понижение ставок налогового обложения, особенно для корпораций. За 1980-е гг. ставки обложения прибыли корпораций снизились в США с 46 до 34%, Великобритании - с 50 до 35%, ФРГ - с 56 до 50%, Франции - с 45 до 42%, Японии - с 52,2 до 42%, Канаде - с 50 до 29%. Такое снижение налогового бремени дало импульс росту производства, деловой активности, следствием чего стало увеличение предпринимательской прибыли и соответственно поступлений в государственный бюджет. Снижение налоговых ставок коснулось как юридических, так и физических лиц. Ставки имущественного налога в Дании, например, были снижены более чем в 2 раза. Максимальные ставки подоходных налогов, существовавшие для наиболее высоких доходов и составлявшие ранее 80-90%, сейчас почти повсеместно снижены до 50-60%.

2. Усиление принципа пропорциональности в системе подоходного налогообложения, отход от построения шкалы ставок с высокой прогрессией.

До реформы 1986 г. федеральный подоходный налог в США имел 14-разрядную шкалу ставок с разномом от 11 до 50%. С начала 1988 г. были введены три налоговые ставки на личные доходы: 15% на доход до 30 тыс.долл. в год; 28% на доход сверх этого уровня и 33% для получателей доходов свыше 72 тыс.долл.<sup>12</sup>. В Великобритании количество ставок было сокращено до двух, а их размеры установлены в 25 и 40%, в то время как в в конце 1970-х годов между нижним и верхним уровнем ставок составлял 50% (33% и 83%).

Центральное, сквозное положение всех налоговых реформ 1980-х гг. может быть охарактеризовано как переход от ярко выраженного прогрессивного к ограниченно пропорциональному обложению. Эта тенденция наглядно проступает, если сравнить ставки подоходного налога за длительный период времени. Так, максимальная ставка подоходного налога в США до 1964 г. составляла 91%, затем она была снижена до 70%, в 1981 г. последовало новое снижение до 50% и, наконец, реформа 1986 г. ограничила ее уровнем 33%.

"Финансы СССР, 1990, № 11, с.59-60. "U.S.News and World Report, October 6, 1986. p.48.

## 50

Анализ реформ налогового законодательства прошлого десятилетия будет полновесным, только когда станет понятен экономический смысл и экономическая целесообразность произошедших изменений.

Налоговая политика может оказывать влияние не только на спрос, но и на предложение. Мощный налоговый пресс снижает стимулы трудиться, производить, экономить с целью дальнейшего инвестирования. В такой ситуации средством борьбы со спадом производства может быть снижение налоговых ставок. Прогрессивное налогообложение нарушает естественно складывающееся соотношение между ресурсами, идущими на накопление и потребление.

Сверхобложение накопления", - так определил известный французский финансист П.Сален одну из важнейших причин налоговых реформ 1980-х гг.<sup>13</sup>.

Дореформенные налоговые системы не стимулировали в должной степени самофинансирование предприятия. Было выгоднее использовать заемные средства, арендовать оборудование, а не приобретать его в собственность. В США, например, сейчас арендуется каждый 5-й компьютер, каждый 8-й самолет, каждый 12-й грузовик<sup>14</sup>.

Высокий подоходный налог оказывает дестабилизирующее влияние на трудовую активность населения, подрывая материальные стимулы труда. Так, среднее налоговое бремя шведа составляло 73%. Это означало, что дополнительные 100 крон могли увеличить его доход лишь на 27 крон, причем для высокооплачиваемых категорий трудящихся эффект каждого дополнительного часа работы оказывался еще меньше. В таких условиях люди предпочитали отдыхать, а не работать дополнительно за столь незначительное вознаграждение.

Высокие налоги порождают и неэффективную самодеятельность, которая игнорирует очевидные преимущества специализации. В условиях сильного налогового пресса высококвалифицированные научные работники принимались сами ремонтировать свою дачу, вместо того чтобы нанять бригаду строителей, а самим в это время заниматься научно-исследовательской работой.

В условиях стимулирования накопления, роста производства и предпринимательской активности происходит повышение роли косвенных налогов, считающихся в современной экономической политике "наиболее нейтральным налогом"<sup>15</sup>.

Наконец, высокие налоговые ставки и прогрессивное обложение подталкивают налогоплательщиков к уклонению от налога. Он начинает искать "налоговые лазейки", вкладывает

^P.Salin. La reforme fiscale: la liberte a refaire. Paris, 1984,p.285-303. ^Финансы СССР, 1991, № 10, с.62062. "P.Saliti. Ibid, p.303.

## 51

средства в "черный сектор" экономики и т.п. Поэтому снижение ставок налога в определенной мере содействовало поддержанию финансового правопорядка.

### Налоговые льготы

Налоговые льготы можно наряду со ставкой налога отнести к наиболее эффективным средствам реализации налоговой политики. Налоговые льготы позволяют решить "налоговое уравнение со многими переменными", придавая

налоговой норме почти казуистичный характер. Полное или частичное освобождение от налогообложения может предоставляться как конкретным физическим и юридическим лицам (ПОЛНАЯ ИНДИВИДУАЛИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ), так и каждому лицу, отвечающему установленным требованиям (НОРМАТИВНОЕ ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ЛЬГОТ).

Обычно налоговые льготы устанавливаются финансовым законом. В ряде случаев государственные органы (прежде всего органы налоговой администрации) могут наделяться правом предоставления налоговых льгот. Это обстоятельство не следует рассматривать как нарушение принципа законодательного оформления налоговых льгот, поскольку государственная администрация получает право принимать соответствующие решения по закону (в порядке делегированного законодательства). Уже приводился пример налоговых льгот, предоставляемых в порядке делегированного правотворчества (см. налоговый договор). Министерство финансов или другой уполномоченный орган, предоставляя полное или частичное освобождение от уплаты налогов на определенный период, оформляет свое решение в форме официального письменного свидетельства, получившего название НАЛОГОВОГО СЕРТИФИКАТА.

Налоговое законодательство зарубежных стран устанавливает множество разнообразных обстоятельств, позволяющих субъекту налогового обложения рассчитывать на получение налоговых льгот.

Ряд льгот носят традиционно-исторический характер. Так, обычно освобождаются от налогообложения церковное имущество и собственность монархов. Другие льготы имеют международно-правовую природу. В соответствии с Венскими конвенциями 18 августа 1961 и 24 апреля 1963 г. освобождаются от налога здания и сооружения, принадлежащие иностранным государствам и предназначенные для официальных представительств, а также проживания сотрудников посольств и консульских служб. В ряде случаев налоговые льготы, предусмотренные международно-правовыми нормами, предоставляются на условиях взаимности. К разряду традиционных следует отнести и льготы, предоставляемые благотворительным фондам, просветительским учреждениям, музеям, национальным паркам, медицинским учреждениям и

## 52

### Т.П.

Большинство налоговых льгот напрямую зависят от социально-экономической политики государства и отличаются определенной подвижностью, неустойчивостью вследствие изменчивости социально-экономических ориентиров.

Развитые страны предоставляют большое количество налоговых льгот социальной направленности. Всего лишь несколько примеров. Различные льготы предоставляются в зависимости от семейного положения налогоплательщика:

налоговые скидки предоставляются вдовам (Франция);

увеличивается необлагаемый минимум для семей, имеющих на содержании иждивенцев (Япония); в Италии допускается раздельное обложение доходов супругов, если их уровень не превысил 7 млн. лир в год. Возраст налогоплательщика также может явиться основанием для предоставления льгот: во Франции, например, лица старше 60 лет освобождаются от уплаты жилищного налога. Разнообразные льготы предоставляются инвалидам (в США и Канаде, например, увеличен необлагаемый минимум для лиц, потерявших зрение).

Основания предоставления налоговых льгот, связанные с предпринимательской деятельностью, еще более разнообразны и многочисленны, а потому с трудом поддаются классификации. В сфере хозяйственной деятельности в большей степени, чем в других областях, проявляется адресность предоставления льгот, их индивидуализированный характер. Условие предоставления налоговых льгот оговаривается на уровне конкретного налогоплательщика, как в случае с налоговым договором. Нормативный характер предоставления льгот дополняет индивидуализированный. Как правило, налоговые законодательства зарубежных стран содержат нормы, предоставляющие те или иные льготы в зависимости от формы собственности (объекты, находящиеся в государственной собственности, иногда освобождаются от уплаты земельного налога; устанавливается льготное обложение прибыли государственной корпорации и др.), в зависимости от гражданства с целью стимулирования иностранных инвестиций (так в Израиле, например, для иностранцев налог на дивиденды составляет 25% против 45%-ной ставки, уплачиваемой израильянами), от выбора сферы вложения средств (от налога могут освобождаться средства, вложенные в муниципальные и государственные ценные бумаги), от целей производства (в Швейцарии производство спиртных напитков для продажи облагается налогом, а в целях собственного потребления не подлежит обложению). Охватить все многообразие налоговых льгот экономического характера практически невозможно: они могут быть установлены всюду, где существует заинтересованность государства в развитии предпринимательства и государство готово стимулировать определенный сектор экономической

## 53

деятельности, используя в этих целях институт льготного / налогообложения.

Большой практический интерес представляет вопрос об организационно-правовых формах предоставления налоговых льгот. Традиционными формами налоговых льгот, предоставляемых физическим лицам, являются:

**1. Установление необлагаемого минимума** определение наименьшей части налогового объекта, полностью освобождаемой от обложения (эта льгота особенно важна для малоимущих налогоплательщиков).

**2. Различные налоговые вычеты (скидки).**

ЛИЧНЫЕ СКИДКИ дают право налогоплательщику вычитать из валового дохода расходы на медицинское обслуживание, проценты по личному долгу (потребительский кредит), местные налоги, вклады в частные пенсионные фонды. В некоторых странах в личные скидки попадают значительные суммы, аккумулируемые налогоплательщиком в целях своего обустройства (например, в Канаде в них включаются накопления для покупки собственного дома). В США налогоплательщик может заменить личные вычеты СТАНДАРТНОЙ СКИДКОЙ в размере 10% от суммы облагаемого налогом дохода, но не более 1000 долл. на супружескую пару.

СЕМЕЙНЫЕ СКИДКИ (на детей, иждивенцев) зависят от состава семьи. Они имеют большое значение для малообеспеченных слоев населения и особенно в странах Востока. Так, например, алжирский Кодекс прямых налогов (ст.96) определяет размер снижения налогового платежа в 1200 динаров на первого ребенка и на каждого следующего ребенка 800 динаров, при условии, что общая сумма этих сокращений не может превышать 3600 динаров.

Наряду с личными и семейными скидками налоговое законодательство отдельных зарубежных стран в качестве налогового вычета определяет различные виды расходов и доходов налогоплательщиков - взносы в благотворительные фонды, расходы на ведение избирательной кампании, суммы, полученные по социальному страхованию, проценты от государственных или муниципальных облигаций, некоторые виды косвенных налогов и другие.

Общая сумма налоговых скидок отдельному налогоплательщику чаще всего определяется по *кумулятивной системе*: в течение налогового года они накапливаются и возвращаются в конце после окончательного урегулирования облагаемого дохода. Нетрудно заметить, что такой порядок невыгоден налогоплательщику, поскольку инфляция съедает значительную часть возвращаемой ему суммы.

3. Отсрочка платежа. Применительно к физическим лицам применяется крайне редко. Отметим, что в некоторых случаях отсрочки налоговых платежей бывают вынужденными. В результате присоединения ГДР к ФРГ с 1 января 1991 г.

## 54

на территории 5 новых восточно-германских земель начало действовать налоговое законодательство ФРГ. Мгновенный переход к новой системе налогообложения, естественно, был невозможен, и по некоторым видам налогов плательщикам предоставлялась отсрочка, носящая вынужденный характер и обусловленная отсутствием данных для расчета базы обложения и рядом других причин переходного периода. Заметим, что в современном налоговом праве зарубежных стран "вынужденные" налоговые льготы встречаются не так уж редко. Так, во Франции, например, освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость касается прежде всего тех товаров, по которым трудно определить размеры вычитаемого налога: например, промышленные отходы, вторичные ресурсы, антиквариат, подержанные товары и др.

### Налоговые льготы и предпринимательская деятельность корпорации

Возможность индивидуализации налогового воздействия позволяет через предоставление налоговых льгот осуществлять регулируемую функцию как макро-, так и на микроэкономическом уровне.

Формы и способы льготного налогообложения предпринимательской деятельности находятся в постоянном развитии.

К числу наиболее распространенных льгот следует отнести *налоговые вычеты из валовой прибыли* корпорации: различные производственные, коммерческие, транспортные издержки, проценты по задолженности, убытки, представительские расходы, затраты на НИОКР, дивиденды и др. вычитаются из валового объема прибыли для определения чистой прибыли, подлежащей налогообложению.

Нечеткость определения налоговых вычетов корпораций позволяет осуществлять различные налоговые махинации путем списания доходов под видом деловых издержек. "Спасительными" статьями сокрытия части предпринимательской прибыли от уплаты налога являются, как правило, представительские расходы, реклама. Часто преувеличиваются данные по убыткам и безнадежным долгам.

Предоставляя корпорациям те или иные налоговые льготы, законодатель стремится прежде всего активизировать воздействие налогового регулятора на различные экономические процессы.

Отдельные налоговые льготы преследуют целью смягчение последствий циклических кризисов. Законодательства ряда стран предусматривают создание специальных *инвестиционных фондов, не облагаемых подоходным налогом*. Обратимся за примером к шведскому закону об общем инвестиционном фонде 1979 г. Он

## 55

предусматривает возможность для каждого предприятия, занимающегося коммерческой деятельностью или получающего доход от земельной собственности сельскохозяйственного назначения, отчислять до половины уточненной годовой прибыли в свой инвестиционный фонд. Средства поступают на специальные инвестиционные счета Сберегательного банка и не учитываются при исчислении подоходного налога. Инвестиционный фонд предприятия с разрешения правительства или Управления рынком труда может использоваться на осуществление капиталовложений, строительство новых и модернизацию старых предприятий, субсидирование экспорта и др.

В целях поощрения инвестиционной деятельности корпораций в последнее время стали активно использоваться так называемые *налоговые инвестиционные кредиты* (investment tax credit). В США они начали использоваться в 1962 г. Тогда корпорациям было предоставлено право вычитать из суммы подлежащих уплате налогов определенный процент от

стоимости произведенных в этом же году инвестиций. Некоторые законодательные акты называют подобную льготу *инвестиционной премией* и засчитывают в ряде случаев всю стоимость произведенных инвестиций в счет уплаты подоходного налога. В Великобритании налоговый кредит начал использоваться еще в середине 1940-х гг. (так называемые "первоначальные скидки") и предоставлялся в ПРАВЫЙ год эксплуатации машин, оборудования и промышленных зданий. В отличие от обычных налоговых скидок и вычетов НАЛОГОВЫЙ КРЕДИТ представляет собой вычет, который производится *непосредственно из уже начисленной суммы налога*. Такая льгота увеличивает в структуре внутренних накоплений корпорации долю нераспределенной прибыли и создает возможности для расширения инвестиций в новое оборудование за счет собственных ресурсов. Заслуживает особого внимания и то обстоятельство, что право на получение инвестиционного налога кредита наступает лишь в год ввода оборудования в эксплуатацию, а не при его закупке. Это, естественно, стимулирует быстрое освоение приобретенного оборудования.

Размеры налогового кредита постоянно меняются в зависимости от потребностей антициклического регулирования, а в случае необходимости предоставление инвестиционного налогового кредита может быть приостановлено.

Налоговый кредит широко используется и в целях стимулирования внешнеэкономической деятельности корпорации. Налоговые обязательства компании снижаются на определенный процент в зависимости от прироста показателей вывоза капитала. При осуществлении зарубежных инвестиций налоговый кредит снижает степень риска, существующего на нестабильных рынках.

Законы о налогообложении большинства зарубежных

## 56

стран предусматривают налоговые льготы в связи с амортизационными отчислениями. Разрешение осуществлять *ускоренную амортизацию*, т.е. списывать стоимость основного капитала не в соответствующих физическому износу нормах, а в увеличенном размере, приводит к искусственному завышению издержек производства и соответственно к снижению отражаемой на счетах прибыли, а значит и налоговых выплат. В ФРГ в ряде отраслей на амортизацию разрешено списывать 20-30% стоимости основного капитала в год, а в отдельных случаях - до 50%. В Великобритании в первый год введения в эксплуатацию нового капитала разрешается списывать на амортизацию половину стоимости нового оборудования. Во многих странах сейчас перешли к использованию неравномерного метода амортизационных списаний: в первый год-два списывается наибольшая часть стоимости, а по отдельным видам оборудования производится единовременное списание стоимости в начале срока службы.

Введение ускоренных норм амортизации в 1980-х гг. способствовало сокращению налоговых обязательств корпораций, созданию дополнительных стимулов для расширения инвестиций и в целом стимулировало экономический рост.

Налоговые льготы корпорация может получить и в связи с проведением научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ (НИОКР). В большинстве развитых стран законодательство разрешает вычитать из облагаемого дохода расходы на НИОКР. Причем в некоторых странах (Бельгия, Канада, Швеция) допускается 100%-ное вычитание расходов на НИОКР при обложении корпорационным налогом. Почти во всех странах допускается вычет из облагаемого дохода расходов на покупку лицензий и патентов. Во Франции, Ирландии, Японии действует льготный налоговый режим для продажи новой технологии.

В США налоговые льготы для НИОКР были предусмотрены еще в 1954 г. кодексом внутренних доходов. Компании получили право либо единовременного полного вычета из облагаемого налогом дохода расходов на НИОКР по типу текущих производственных расходов, либо вычета этих расходов из доходов в течение ряда лет.

Применительно к НИОКР активно используется техника налогового кредита. Так величина налогового кредита на НИОКР в Канаде варьирует в пределах 10-25%. Закон "О налоговой реформе для экономического оздоровления", принятый в США в 1981 г., устанавливает налоговый кредит на *прирост* НИОКР. Он представляет собой вычет из исчисленной суммы налога на прибыль в размере 25% (с 1986 г. - 20%) дополнительных расходов фирмы на НИОКР в текущем году в сравнении с соответствующими среднегодовыми затратами на эти цели за предшествующий трехлетний период. Аналогичные льготы предусмотрены

## 57

налоговым законодательством многих зарубежных стран. В Японии промышленные компании могут создавать **не** подлежащие налогообложению специальные резервные фонды для гарантирования от потерь при реализации научно-исследовательских программ.

Перспективное направление в льготном обложении НИОКР - предоставление налоговых льгот для развития фундаментальной, универсальной науки. Законом о налоговой реформе 1986 г. в США частным компаниям предоставлена 20%-ная скидка по расходам на фундаментальные исследования, проводимые университетами в соответствии со специально заключаемыми контрактами.

Широко используются в практике налогового регулирования специальные отраслевые скидки. Примером одной из них может служить скидка на истощение недр (*mineral depletion allowance*), применяемая в нефте-газовой и горнорудной промышленности.

Еще один способ предоставления корпорациям льготного режима обложения - НАЛОГОВАЯ АМНИСТИЯ. В

современном налоговом праве термин "налоговая амнистия" имеет по крайней мере два значения. Одно из них будет рассмотрено ниже в связи с проблемой уклонения от налогов. Другое же значение определим сейчас: под налоговой амнистией понимают такую разновидность льготного обложения корпорации, которая предполагает возврат ранее уплаченных налогов. Налоговая амнистия в последнее время активно используется как средство стимулирования внешнеторговых операций. Один из наиболее эффективных способов субсидирования экспорта, связанный с налоговой амнистией, состоит в значительном увеличении ставки косвенного налога и возвращения уплаченных налогов экспортеру. В такой ситуации при прочих равных условиях экспорт товара становится более выгодным, чем его реализация на внутреннем рынке.

Для поощрения концентрации капитала, обновления производственных фондов, стимулирования внешнеэкономической деятельности государство использует такой вид налоговой льготы как *отсрочку платежа* или *освобождение от уплаты налога*. Полное освобождение корпорации от налогов на определенный период получило название "НАЛОГОВЫХ КАНИКУЛ". Так, отсрочка налогового платежа допускается во Франции для сливающихся или реорганизуемых компаний, а в США - для компаний, расширяющих свой экспорт. "Налоговые каникулы" могут предоставляться вновь создающимся корпорациям (в Канаде сроком до 3 лет, в Израиле - от 5 до 12 лет). В США при слиянии компаний вновь образованная компания получает годовые налоговые каникулы, если хотя бы одна из слившихся компаний была убыточна.

Налоговые системы зарубежных стран содержат

## 58

разветвленную систему налоговых льгот, различных исключений из установленных налоговых норм. Это, во-первых, усложняет само налоговое законодательство, делает его трудно воспринимаемым. Во-вторых, затрудняется порядок начисления налога и осуществления налогового контроля. И, наконец, многочисленные льготы ведут к сокращению поступлений в доходную часть бюджета. В бюджетах некоторых стран суммы, которые казна недополучает в результате предоставления налоговых льгот, проходят по специальной статье "налоговые расходы". В Великобритании налоговые расходы отражаются в пятилетних планах государственных расходов и проходят по разделу "прямые налоговые скидки и льготы" (Direct Tax Allowances and Reliefs). В Японии они классифицируются как "специальные налоговые мероприятия" (Special Taxation Measures). Бюджетный акт американского парламента 1974 г. определяет налоговые расходы как потерю в доходах, возникающую на основе федеральных законов о налогах, специально предусматривающих различные исключения из принципов налогообложения, снижение общего дохода, применение преференциальной налоговой ставки или общее снижение налогового обязательства.

Резкий рост налоговых расходов во многих зарубежных странах со всей остротой поставил вопрос об упорядочении предоставления различных налоговых льгот на инвестиции, ускоренную амортизацию, региональные приоритеты. Одновременно с этим налоговые реформы 1980-х гг. предусматривают расширение базы для исчисления доходов корпораций при определении их налоговых обязательств. Так, теперь под налогообложение подпадают расходы корпораций на различные виды услуг, рекламу, ранее включавшиеся в издержки производства. Эти изменения должны не столько повлиять на размер фискальных доходов, сколько стимулировать снижение издержек производства и повышение его эффективности.

### Способы взимания и уплаты налога

Налоговая техника, предусмотренная законодательством зарубежных стран, чрезвычайно сложна, порой даже запутана. Поэтому традиционно высоко оплачиваются услуги налоговых экспертов, помогающих своим клиентам разобраться в хитросплетениях налоговой системы. Опытный консультант может добиться для своего клиента значительной экономии средств при уплате налогов исключительно благодаря знанию всех тонкостей налогового законодательства.

В рамках общего знакомства с налоговым правом

## 59

зарубежных стран мы не ставим задачу полномасштабного исследования техники налоговых операций. Рассмотрим лишь важнейшие юридико-технические особенности взимания и уплаты основных налогов.

### Определение доходов, подлежащих налогообложению

В зарубежном налоговом законодательстве можно выделить два основных принципа определения объема обязательств налогоплательщика:

1. принцип присвоения;
2. принцип чистого дохода.

В соответствии с первым принципом обязательства налогоплательщика перед казной возникают только по тем доходам, которые им присвоены в определенной юридической форме: получены наличными, зачислены на его банковский счет, присвоены через получение различных документов, закрепляющих право собственности на то или иное имущество и др.

Использование принципа присвоения предоставляет определенные выгоды налогоплательщикам. Важнейшей из них является защищенность прироста предпринимательского капитала от фискального обложения до тех пор, пока он в той или иной форме не реализован.

Применение в законодательной практике принципа чистого дохода объясняется стремлением казны уловить реальный доход налогоплательщика. Современное состояние кредитных отношений не позволяет использовать в качестве базы обложения валовый доход, поэтому подсчитывается размер чистого дохода на основе системы зачета долговых обязательств налогоплательщика и расходов в связи с получением облагаемого дохода. Обложение по принципу чистого дохода также предоставляет возможность уклониться от уплаты налоговых обязательств в полном объеме. Налогоплательщики нередко через систему (многочисленные скидки, льготные списания и пр.) проводят часть чистой прибыли, занижая тем самым размер облагаемого дохода.

#### Способы налогообложения

Налоговая практика зарубежных стран знает три основных способа взимания налогов: кадастровый, декларационный и безличностный.

*Кадастровый способ* применяется при взимании прямых реальных доходов. Отсюда и основные разновидности кадастров - поземельные, подомовые и промысловые. В странах, где взимается подушный налог, составляются специальные кадастры в форме списка лиц, подлежащих подушному обложению. Кадастр содержит сведения об оценке и средней доходности объектов обложения.

#### 60

Стоимость облагаемого имущества останавливается как налоговыми органами, так и 'путем совместной оценки, осуществляемой фиском и собственником имущества. В ряде стран кадастры составляются путем оценки имущества специальными налоговыми оценщиками. Такой способ оценки отличается субъективизмом и нередко приводит к коррупции. Субъективность подобного метода усиливается еще и тем, что в некоторых странах (например, в ряде штатов США) оценка осуществляется выборным лицом, не являющимся в большинстве случаев профессиональным специалистом.

Наиболее важная проблема, возникающая при использовании кадастрового метода, - придание оценке облагаемого имущества реального характера, ее приближение к современным стоимостным параметрам рынка. Так, Закон штата Нью-Йорк о налогах на недвижимость требует оценки имущества по "истинной стоимости" (full value, true value). В 1975 г. Апелляционный суд Нью-Йорка отдал распоряжение о том, что согласно требованию закона все недвижимое имущество должно быть переоценено в соответствии с его "истинной стоимостью", под которой следует понимать "текущую рыночную стоимость, за исключением случаев, когда она не может быть установлена, и тогда должны быть использованы другие методы оценки".

В некоторых случаях, например, во Франции при оценке кадастровой стоимости жилья, фактическую стоимость учитывают по официально утвержденной *оценочной таблице*.

Сложнее обстоит дело с составлением поземельного кадастра. Как правило, участки земли в различных районах страны группируются по качеству, характеру использования и местоположению. Для каждой группы земель устанавливается средняя доходность на единицу площади. В этой связи сложилось два подхода к определению доходности земельного участка:

- 1) французский (ПАРЦЕЛЛЯРНЫЙ КАДАСТР), отражающий доходность каждой отдельной части (парцеллы) земельного участка (пашни, пуга, леса и т.д.);
- 2) ' австрийский ' (РЕАЛЬНЫЙ КАДАСТР), определяющий доходность всей земли собственника.

В США в соответствии с Законом о сельскохозяйственном зонировании, принятым в 1980 г., земли, используемые в аграрных целях, облагаются исходя из стоимости, установленной на основании величины КАПИТАЛИЗАЦИИ ДОХОДОВ от сельскохозяйственной деятельности, а не на основании рыночной стоимости. Такой метод исчисления налогов исходит из реальной способности земель приносить доход при их использовании для сельскохозяйственного производства. В соответствии с установившейся процедурой каждый год в мае местные налоговые чиновники и Управление налогообложения штата устанавливают норму капитализации доходов с учетом

#### 61

фактических условий использования сельскохозяйственных угодий (Министерство сельского хозяйства штата разрабатывает для этой цели специальную систему классификации с поправкой на плодородие почв и климатические условия).

Использование кадастра при исчислении реальных налогов делает последние неэластичными. "Устранение" оценки облагаемого имущества, усугубляемое высокими темпами инфляции, предоставляет целый ряд выгод собственникам недвижимости от использования кадастрового метода обложения. В свою очередь казна пытается смягчить недостатки этого метода путем более частого пересмотра оценки облагаемого имущества (АКТУАЛИЗАЦИЯ КАДАСТРА). Так, во Франции перерасчет оценочной стоимости производится ежегодно. С этой целью в Главном налоговом управлении действует информационная система актуализации кадастров МАЖИК-2.

*Декларационный способ* обложения предполагает подачу налогоплательщиком в налоговые органы официального заявления (декларации) о полученных доходах за истекший период (как правило, год, реже - квартал, полугодие). Налоговые органы в соответствии с указанным в декларации размером объекта обложения, действующей ставкой налога, распространяемыми на плательщика льготами устанавливают налоговый оклад. Декларационный способ обложения получил повсеместно широкое распространение при взимании личных налогов с доходов от торгово-производственной деятельности, а также с доходов лиц свободных профессий.

Обложение по декларации предполагает осуществление эффективного налогового контроля с целью воспрепятствовать занижению размера фактически полученного дохода. В основе контроля за правильностью заполнения декларации лежат данные бухгалтерского (хозяйственного) учета. Вот почему его организации законодательство зарубежных стран придает столь важное значение. Контрольная политика, как правило, отличается избирательностью. За примером обратимся к практике организации бухгалтерского учета во Франции в связи с уплатой налога на добавленную стоимость. Для крупных предприятий (с оборотом свыше 3,5 млн.фр.) организация учета предусматривается по полной схеме. Средние предприятия получают возможность вести бухгалтерию по упрощенному варианту, выводя лишь общий итог за день без отражения каждой операции. Наконец, особый режим предоставляется небольшим предприятиям с оборотом до 500 тыс.фр. Владелец такого предприятия может даже заключить с налоговым органом специальный договор на 1-2 года об уплате налога на добавленную стоимость в определенных размерах.

При *безналичном способе* (автоматическое удержание) налог исчисляется и удерживается бухгалтерией того

## 62

юридического лица, которое выплачивает доход, что делает этот способ малопривлекательным для тех налогоплательщиков, которые хотели бы скрыть часть своего дохода от обложения. В некоторых странах (США, ФРГ, Великобритании, Италии и др.) действуют автоматические расчетные палаты, осуществляющие безналичные расчеты по прямому депонированию заработной платы на банковские счета со списанием налоговых обязательств, страховых взносов и др. задолженностей.

Налоги, удерживаемые по безналичному методу, иногда называют **АВАНСОВЫМИ (ПРЕДВАРИТЕЛЬНЫМИ)** налогами, поскольку эти налоги взимаются методом **УДЕРЖАНИЯ У "ИСТОЧНИКА"**, т.е. непосредственно из суммы выплачиваемых доходов в каждом случае их выплаты, и вносятся в казну плательщиком дохода, но от имени получателя этого дохода (налогоплательщика). "У источника" удерживаются налоги с таких доходов, как заработная плата, проценты, дивиденды, прирост капитала (доход от перепродажи ценных бумаг, земельных участков и др. имущества), арендные поступления, выплаты по авторским правам, лицензиям, гонорары артистов и т.д. Метод удержания "у источника" предполагает участие в налоговых правоотношениях, кроме казны и налогоплательщика, специального посредника - сборщика (**УДЕРЖИВАЮЩЕГО АГЕНТА**). Такими агентами могут быть предприятия, удерживающие налоги с заработной платы; банки - при уплате налогов с процентов, дивидендов, рентных платежей и других выплат, осуществляемых при их посредничестве, а также с переводов за рубеж; инвестиционные компании - с выплачиваемых вознаграждений и дивидендов; различные государственные ведомства.

## РАЗОВЫЕ И ЧАСТИЧНЫЕ НАЛОГИ

Налоговое законодательство зарубежных стран устанавливает **РАЗОВЫЙ** и **ЧАСТИЧНЫЙ (ПОРЦИОННЫЙ)** способ уплаты налогов. Первый используется, например, при погашении обязательств по реальным налогам. Частичная уплата применяется достаточно широко. Налоговое обязательство в этом случае дробится на несколько частей - **НАЛОГОВЫЕ ВЗНОСЫ**. В конце года происходит уточнение налоговой задолженности и производится окончательный налоговый платеж путем доплаты недостающей части или возврата излишне уплаченных сумм.

Так, в США лица, получающие доход от собственного бизнеса, гонораров и т.п., после примерной оценки размеров этих доходов в текущем году уплачивают подоходный налог ежеквартально, направляя чеки в территориальные отделения Бюро внутренних доходов. Уточнение выплаченных сумм налогов производится в конце декабря при получении

## 63

налогоплательщиком инструкции об уплате подоходного налога. Тогда им и заполняется окончательная налоговая декларация.

Путем регулярных взносов и окончательного платежа в конце года уплачивается налог на прибыль корпорации во Франции. Регулярные взносы выплачиваются ежеквартально в размере 10-11% от уровня прошлогоднего облагаемого налога. Окончательный платеж как разница между начисленной за текущий год суммой налога и выплаченной ранее отдельными взносами производится не позднее 3,5 месяцев с начала нового года.

В некоторых странах в уплату налогов принимаются специальные **КАЗНАЧЕЙСКИЕ ' НАЛОГОВЫЕ И СБЕРЕГАТЕЛЬНЫЕ НОТЫ**, представляющие собой форму среднесрочного (3 года) государственного долга.

### Особенности уплаты подоходного налога с населения в различных странах

Некоторые вопросы, связанные с особенностями обложения населения подоходным налогом по **АМЕРИКАНСКОЙ** модели, уже рассматривались нами ранее. Сейчас попробуем смоделировать процесс взимания налогов с доходов населения в целом. Условно он может быть разделен на два этапа. На первом осуществляются различные льготные вычеты. Валовая сумма дохода сначала уменьшается на размер *основных* вычетов (доходы, полученные в форме дивидендов; суммы по социальному страхованию; проценты по облигации государственных органов и др.) и *дополнительных* (процент по "

потребительскому кредиту; некоторые виды расходов на медицинское обслуживание и лечение; ряд косвенных налогов и др.). Как уже отмечалось, налогоплательщик по своему усмотрению может заменить дополнительные вычеты *стандартной скидкой* в размере 10% от суммы валового дохода, "скорректированного" на величину основных вычетов. На втором этапе *налоговая база* (размер дохода после основных и дополнительных вычетов) делится налоговыми порогами на части, для каждой из которых устанавливается определенная ставка (прогрессивное обложение).

БРИТАНСКАЯ модель обложения доходов населения предполагает деление дохода в зависимости от его источника на части (шедулы), каждая из которых облагается отдельно. *Шедулярный* подоходный налог, взимаемый по прогрессивному принципу у источника, отличается от *глобальных* методов сложения прежде всего дроблением налоговой базы. В Великобритании, например, законодательство предусматривало существование 5 шедул. По шедуле А облагались доходы от недвижимости, В - доходы от лесов, используемых в

## 64

коммерческих целях, С - доходы от государственных ценных бумаг, Д - торговая и промышленная прибыль, доходы лиц свободных профессий, Е - заработная плата, жалование, пенсии. В 1973 г.; Великобритания, использовавшая шедулярную систему с середины прошлого века, перешла к глобальному обложению, но все же сохранила прежние шедулы. на основе которых теперь предоставляются различные налоговые льготы. Британская модель заимствована некоторыми развивающимися странами. Так, в Индии подоходный налог является единым для граждан и юридических лиц; и исчисляется по шедулярной системе, включающей П • ^ частей. Часть шедул объединяют "заработанные доходы" (заработная плата, доходы от предпринимательской и иной профессиональной деятельности), другая - "незаработанные доходы" (дивиденды и проценты на ценные бумаги, и пр.). • i

В ряде стран доходы населения облагаются так называемым *-двойным- подоходным налогом*. Основной НУЛ взимается по пропорциональному, принципу со всех налогоплательщиков, получивших те или иные доходы за финансовый год. *Дополнительный- налог* платит лишь та часть населения, *r* чей совокупный доход /превысил определенный законом размер.

### Проблема унификации налога (на прибыль корпорации)

Налог на прибыль корпораций активно используется правительствами зарубежных стран в качестве инструмента, стимулирующего его деловую активность. Фискальное значение налога на прибыль корпорации не столь велико: доля поступлений от его взимания в ВНП ФРГ, США, Франции, Швеции не превышает 2%, для Великобритании этот показатель составляет 4%, а для Японии - 6%. Для сравнения вес подоходного налога в ВНП колеблется от 7 до 19%. При этом необходимо иметь в виду, что, помимо налогов на прибыль корпорации выплачиваются в бюджет значительные суммы из своих доходов на социальное страхование и обеспечение. Последние могут в несколько раз превышать прямые налоги на прибыль корпораций.

Развитие международного экономического сотрудничества со всей настоятельностью поставило задачу унификации национальных законов, регулирующих взимание корпорационного налога. Осуществление протекционистской политики, регулирование национального предпринимательства сегодня трудно представить без унифицированного налогового законодательства. - Напрашивается сравнение с таможенными пошлинами. Если таможня призвана регулировать товарообмен, то унификация налоговых норм защищает

---

<sup>i</sup>Changes in Review Structures Wague Stall University Press, Letroil, 1989, p 23

i->

## 65

национальный рынок капиталов и контролирует потоки иностранных инвестиций. Различия в законодательном регулировании обложения корпорационной прибыли побуждает владельцев капитала искать менее "налогоопасные" страны, где прибыль облагается по более низким ставкам и где предусмотрены значительные налоговые льготы. Кроме того, унификация налогового законодательства значительно повышает эффективность финансового контроля за обложением прибыли корпорации в условиях интернационализации хозяйственной жизни.

Международный комитет по бухгалтерским стандартам и Четвертая директива ЕЭС (1978 г.) рекомендовали к использованию метод "ЗАТРАТЫ - ВЫПУСК", разработанный американским экономистом В.В.Леонтьевым. Этот метод заключается в определении финансового результата предпринимательской деятельности путем соизмерения объема затрат на производство с размером выпускаемой продукции по формуле

$$P = B - 3 \pm O,$$

где P - результат; B - выпуск; 3 - затраты;

O - изменение запасов сырья, материалов, готовых изделий и незавершенного производства на конец и начало учетного периода

С учетом особенностей французской и англо-саксонской с':-'тем бухгалтерского учета конечный финансовый результат деятельности корпорации может быть установлен двумя способами. Во *французском варианте* общий результат предпринимательской деятельности складывается из: а) *эксплуатационного результата* - результата той деятельности, которая предусмотрена уставом предприятия (производственная, строительная, торговая, снабженческо-сбытовая и др.):

б) *финансового результата* - результата деятельности, связанной с финансовым и банковским обслуживанием предприятия, выпуском акций, предоставлением и получением кредитов и др.;

в) *чрезвычайного результата* - результата осуществления долгосрочных (от 2 до 5 лет) операций (реализация авторского, арендного права, "ноу-хау" и др.).

В *англо-саксонском варианте* конечный финансовый результат определяется по основным функциям предприятия



производство, реализация и администрирование.

К основным преимуществам метода "затраты-выпуск" следует отнести то обстоятельство, что финансовый результат деятельности предприятия учитывается без установления себестоимости произведенной, отгруженной и реализованной продукции. Тем самым снижается трудоемкость учета, повышается его оперативность, усиливается контроль за правильностью определения прибыли, подлежащей обложению,

## 66

происходит унификация определения объема обложения (метод Леонтьева положен в основу системы национальных счетов ООН).

### Особенности взимания налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость - одна из наиболее распространенных разновидностей косвенных налогов. Он произведен от налога с оборота. Первоначально существовало два метода обложения оборота: *однократный* (оплачивается один раз с оптового или розничного оборота товара) и *многократный* (оплачивается на каждой стадии продвижения товара к потребителю). Впервые введенный во Франции в 1954 г. налог на добавленную стоимость (TVA, *taxe a la valeur ajoutée*) стал взиматься по *смешанному способу* обложения: налог уплачивается многократно, на каждом новом этапе реализации продукта при его движении от первичного изготовителя до конечного потребителя, но в облагаемый оборот включается не вся стоимость реализованного товара, а лишь *добавленная стоимость (прирост стоимости)*, образовавшаяся на данной стадии производства и распределения товара. Таким образом, оклад налога на добавленную стоимость (его еще называют НЕТТО НАЛОГОМ С ОБОРОТА) равен налогу с общей стоимости проданных товаров за вычетом налога, уплаченного на предыдущем этапе со стоимости закупленного товара. Сам же прирост стоимости включает заработную плату с различными начислениями, амортизацию, процент за кредит, прибыль, накладные расходы и др.

Предприниматель, зарегистрированный как плательщик налога на добавленную стоимость, представляет в Налоговое управление отчет, в котором указывает общую стоимость проданных и купленных товаров за определенный период времени (чаще всего - квартал). Налог в установленных процентах уплачивается только с разницы между покупной и продажной 'ценой'. В одних странах устанавливается единая ставка налога. Например, в Великобритании она составляет 8%, в некоторых случаях правительство может увеличить ее до 25%, а небольшой круг товаров (продовольствие, детская одежда, обувь) полностью освобождается от уплаты налога на добавленную стоимость. В Италии законодательством предусмотрены три ставки: нормальная ставка (12%); максимальная ставка (18%), которой облагаются предметы роскоши; и минимальная (6%), применяемая при обложении товаров широкого потребления.

Зарубежное налоговое законодательство предусматривает использование налога на добавленную стоимость в сфере производства потребительских товаров и услуг, торговле, при

## 67

арендных, складских операциях и других видах коммерческой деятельности - там, где процесс-производства находит свое продолжение в сфере обращения.

Налог на добавленную стоимость стал одним из наиболее эффективных фискальных инструментов. Широкая основа обложения и высокие ставки налога обеспечивают значительные поступления в бюджет от взимания этого налога. На его долю приходится около 80% всех косвенных налогов во Франции, более 50% в Великобритании и ФРГ.

Налог на добавленную стоимость часто называют "европейским" налогом, отдавая должное его роли в западно-европейском интеграционном процессе. В странах-членах ЕЭС налог на добавленную стоимость унифицирует национальные системы косвенного обложения и является важнейшим источником единой доходной базы бюджета ЕЭС (сейчас каждая страна-участница ЕЭС перечисляет 1,4% поступлений от налога на добавленную стоимость в бюджет Сообщества).

Налог на добавленную стоимость активно используется при осуществлении фискальной политики. За ним закрепилась характеристика "наиболее нейтрального налога". Правительства многих зарубежных стран стараются покрывать бюджетный дефицит прежде всего за счет увеличения поступлений от налога на добавленную стоимость, поскольку практиковавшееся в прошлом в подобных случаях усиление прогрессивного характера обложения доходов негативно влияло на процесс накопления и на деловую активность в целом.

Взимание налога на добавленную стоимость имеет и другие экономические преимущества. Во-первых, казна получает постоянные и большие доходы еще до того, как товар будет реализован населению - конечному налогоплательщику. Во-вторых, обложение налогом на добавленную стоимость способствует ускорению реализации продукции (чем быстрее будет реализован товар, тем раньше вернется к предпринимателю сумма, уплаченная в виде налога), содействует улучшению ее качества (чем выше качество продукции, тем легче ее реализовать).

Наконец, положительное воздействие оказывает сам факт выделения добавленной стоимости: четко разграничиваются все элементы цены товара и тем самым стимулируется снижение издержек производства.

### Действие налога во времени и пространстве

Основным принципом, определяющим временные рамки действия налогового закона, является *запрещение его обратной силы*. Закон предписывает лишь на будущее: он не имеет обратной силы", - закреплено в итальянских Общих положениях о законе (ст. 11). Эта же норма применительно к вопросам налогообложения содержится в греческой

финансовое обложение не может устанавливаться законом, имеющим обратную юридическую силу, распространяющую сверх предшествующего фискального года". В ряде случаев допустимы исключения из общепризнанного правила, и налоговым нормам придается обратная сила. Так, принятый в США Закон о сельскохозяйственном зонировании 1980 г. заморозил вплоть до мая 1981 г. налогообложения сельскохозяйственных угодий. После установления новых налоговых ставок обложению поземельным налогом по спискам 1980 г. придали обратную силу. Уже упоминавшаяся конституция Греции допускает, в порядке исключения, при введении или увеличении импортных или экспортных пошлин или налога на потребление начинать их взимание со дня внесения в Палату депутатов соответствующего законопроекта. С обратной силой закона связано применяемое в американском налоговом праве *правило перехода*. Оно часто используется в связи с осуществлением долгосрочных инвестиционных проектов. Если после начала реализации инвестиционной программы происходят изменения в налоговом законодательстве, объекты, подпадающие под обложение новыми ставками, могут быть в соответствии с правилом перехода выведены из-под действия новой налоговой нормы.

Действие налоговой нормы в пространстве лимитируется территориальными границами налогового суверенитета органа, установившего эту норму (подробнее о налоговом суверенитете см. в гл. IV). Рассмотрим проблему территориальной ограниченности действия налогового закона на одном из конкретных примеров ее практического применения.

#### **Территориальный аспект льготного налогообложения, налоговые убежища и налоговые оазисы**

Высокие налоговые ставки заставляют плательщиков крупных налоговых сумм искать различные способы экономить на уплате налогов. Один из наиболее часто применяемых приемов уклонения от налогов - перевод капиталов в страны с более выгодными условиями налогового обложения, так называемые **НАЛОГОВЫЕ УБЕЖИЩА**. Юридической предпосылкой такого способа укрывательства от национального «залогового обложения служит территориальная ограниченность налогового суверенитета государства. Именно на различиях в условиях налогообложения в разных странах играют многие корпорации, переводя свои капиталы в государства с более выгодными условиями обложения доходов. Таким образом они получают **ОТНОСИТЕЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ**. Страна, ставшая налоговым убежищем для капитала, не обязательно должна предоставлять экспортеру капитала какие-то дополнительные льготы. Возможна такая ситуация, когда в

этой стране налоговое законодательство вообще не знает института льготного обложения. Все равно и в этом случае экспортер капитала получает значительные налоговые преимущества, поскольку ставки налогов в государствах-налоговых убежищах (если в них доходы от инвестиционной деятельности вообще подлежат налогообложению) значительно ниже, чем в промышленно развитых странах.

Условно можно выделить две группы стран, играющих роль своеобразных налоговых убежищ. Критерием классификации может послужить цивилизованный характер подхода данного государства к многостороннему сотрудничеству, и в частности по проблеме налогообложения.

К первой группе стран могут быть отнесены некоторые развивающиеся страны, активно проводящие политику привлечения зарубежных капиталов и в этих целях устанавливающие для иностранных граждан, компаний, банков и т.д. очень низкие ставки налогов (Антильские о-ва, Гонконг и др.) либо вовсе отменяющие налогообложение импортируемого капитала (Багамские, Бремудские о-ва). Особенностью этой группы стран является отсутствие налоговых соглашений с другими странами, что гарантирует иностранным инвесторам конфиденциальность финансовой информации и отсутствие юридических обязательств по уплате налогов в стране их резиденства.

Вторая группа стран характеризуется тем, что относительные льготы в налогообложении возникают там применительно лишь к некоторым видам доходов и обусловлены либо особенностями внутреннего налогового законодательства, либо спецификой заключенных с другими странами налоговых соглашений. В Европе к разряду налоговых убежищ могут быть отнесены прежде всего "малые" государства. Среди них определилась своеобразная "специализация": налоговое законодательство Нидерландов выгодно для холдинг-компаний, Люксембурга - для банков, Лихтенштейна и Швейцарии - для торговых домов и посреднических фирм.

Государства с высокими налоговыми ставками, откуда происходит отток капиталов, пытаются воспрепятствовать этому процессу как правовыми средствами (например, путем распространения своей налоговой юрисдикции за территориальные границы государства), так и посредством экономического воздействия (установление в стране, откуда происходит отток капитала вследствие высоких налогов, повышенной процентной ставки, что обеспечивает возвращение капитала в форме банковских вкладов и т.д.).

Наряду с государствами - налоговыми убежищами на налоговой карте можно встретить так называемые **"НАЛОГОВЫЕ ОАЗИСЫ"**<sup>17</sup>. Появление налоговых оазисов в

границах одного государства объясняется налоговой экстерриториальностью отдельных районов. Национальное налоговое законодательство, как правило, не распространяет свое действие на свободные порты (гавани), фри-зон (касается льготного режима таможенного обложения), а также на различные экономические зоны (например, зоны технико-экономического развития приморских городов в Китае), зоны свободного предпринимательства. В этих районах действует льготный режим налогообложения, преследующий целью стимулировать предпринимательскую активность и привлечение иностранных инвестиций в национальную экономику.

Одно общее замечание следует сделать применительно к обоим понятиям. Налоговое убежище и налоговый оазис - это не просто территории с льготным налогообложением. Последнее является лишь необходимым условием. Необходимым и достаточным условием формирования налогового убежища (оазиса) является наличие одновременно двух обстоятельств - льготного налогообложения и *гарантий безопасного предпринимательства* в регионе. Так, например, на территории некоторых пограничных районов Израиля, Пакистана и др. стран, в границах целых отдельных государств Тропической Африки действуют льготные налоговые режимы (вплоть до полного освобождения от уплаты налога). Однако ведущиеся военные действия, нестабильные политические режимы и т.п. не позволяют отнести **эти** примеры к разряду налоговых убежищ или оазисов.

#### Вместо послесловия к главе

Понятийный инструментарий, вопросы налоговой техники представляют собой, пожалуй, одну из самых больших трудностей, возникающих на начальном этапе изучения зарубежного налогового права. В то же время, не овладев налоговой азбукой, нельзя изучать источники финансового права. Знание понятийного аппарата и основ налогового механизма является важнейшим условием качественного усвоения всего массива налогового законодательства.

Кроме того, базовые сведения из области финансов и налогообложения необходимы и для применения финансово-правовых норм на практике. Налогоплательщику предоставляется возможность моделирования в рамках закона такого режима, который был бы оптимальным в отношении его налоговых обязательств перед казной. Так, называемое

---

"налоговый оазис" смешиваются. Мы считаем полезным их терминологическое разведение, с тем чтобы показать различие источников формирования льготных налоговых режимов (международное или иностранное право - в случае налогового убежища; национальное, реже международное право - в случае налогового оазиса).

Г

"налоговое планирование" стало одной из основ формирования экономической стратегии налогоплательщика. В некоторых странах ему предоставляется возможность НАЛОГОВОЙ ОПТАЦИИ - выбора способа уплаты налога по своему усмотрению. Так, например, в Японии получатель доходов от операций с ценными бумагами сам решает, что ему выгодно:

уплатить 20% с прибыли от всех операций с ценными бумагами либо 1 % с суммы продаж ценных бумаг, зарегистрированных на фондовой бирже. Легальная возможность налогового маневрирования превращает налоговое право в источник получения отдельными лицами прибыли от экономии на налогах. Это, в свою очередь, делает весьма привлекательным использование услуг специальных налоговых консультантов, в совершенстве владеющих финансовым законодательством.

## Глава IV. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

### Система источников налогового права зарубежных стран

Правовые нормы, регулирующие налоговые правоотношения, содержатся в различных источниках (формах) налогового права, составляющих единую систему национального законодательства по налоговым вопросам. Центральное место в ней занимают *нормативные акты*, представленные большим количеством различных законов и подзаконных актов, в которых устанавливаются налоговые нормы. Огромное значение для функционирования всей системы источников права играют инструкции, разъяснения специальных финансовых и налоговых органов. Не будет преувеличением сказать, что без них многие финансовые законы бездействуют, поскольку их невозможно применить на практике. Особенно это касается нормативных актов, регулирующих порядок налогообложения специфического объекта, предусматривающий осуществление целой серии вспомогательных технических операций (замеров, расчетов, оценок и т.д.). Так, например, принятый в США Закон о сильно увлажненных территориях, предусмотрел пересмотр условий обложения поземельным налогом приливно-отливных зон, водно-болотных угодий. Однако до принятия Управлением налогообложения соответствующих инструкций налоговые инспекторы не могли самостоятельно применить новации этого закона. Таким образом, некоторые налоговые законы начинают фактически действовать лишь после принятия органами налоговой администрации соответствующих директивных разъяснений. Налоговые законы в ряде случаев являются *законами-рамками*, устанавливающими общие принципы обложения тем или иным налогом. Конкретный же механизм налогообложения регулируется многочисленными подзаконными актами.

Во многих странах источником налогового права выступает *обычай*. Применительно к финансовым правоотношениям он используется преимущественно для регулирования процедуры принятия налоговых актов. Обычаем может определяться объем компетенции тех или иных государственных органов в области налогообложения. Нередко обычай применяется для упорядочения парламентской деятельности и, таким образом, наряду с регламентом законодательного органа он регулирует порядок прохождения налогового законопроекта в парламенте. В отношении регулирования материальной части налогового законодательства обычай значительно уступает другим источникам. Обычные

нормы иногда закрепляют параметры местного налогообложения.

*Прецедент* как источник налогового права получил распространение в странах англо-саксонской системы. Но несмотря на ограниченный ареал использования, там, где судебное правотворчество применяется, оно имеет большое значение для регулирования налоговых правоотношений. Роль прецедента особенно возрастает в случае пробела в

финансовом законодательстве. Создавая прецедент, суд, формально оставаясь правоприменительным органом, фактически выступает в роли нормотворца. Мы „уже упоминали о решении Апелляционного суда штата Нью-Йорк, принятого в порядке толкования действующего законодательства и установившего порядок обложения недвижимости на основе ее истинной рыночной стоимости (до этого применялся метод кадастровой оценки). Этот пример показывает, как с помощью судебного прецедента можно без изменений действующего законодательства реформировать налоговое право. Судебные слушания по налоговым делам дают жизнь многим важным процессуальным нормам. Так, разбирательство в американском суде по налоговым правонарушениям затруднялось в свое время тем, что подсудимый, ссылаясь на 5-ю поправку конституции США, отказывался от дачи показаний, поскольку это могло привести к "самообвинению". Наделенный полномочиями конституционного контроля Верховный Суд США отказал подозреваемым в возможности использовать пятую поправку к конституции в случае разбирательства дел о налоговых правонарушениях.

В тех странах, где прецедент участвует в формировании нормативного массива, возникает острая необходимость ' в систематизации важнейших судебных решений (в США, например, судебное нормотворчество могут осуществлять Верховный Суд, апелляционные суды, претензионный суд, федеральные окружные суды и налоговый суд США).

В последнее время среди источников налогового права укрепились позиции *международной договорной практики*. Международные договоры стали регулировать важнейшие вопросы налогообложения. В некоторых случаях правительства передают часть своих налоговых полномочий международным организациям (например, Европейским Сообществам), которые получают возможность наднационального регулирования фискальных вопросов. •

Обращает на себя внимание практика использования торговых договоров при регулировании налоговых проблем внешнеторгового оборота. Типовые контракты наиболее влиятельных товарных ассоциаций содержат формулировки налоговых оговорок, приобретающие характер торгового обычая.

74

*Правовая доктрина* - как инструмент регулирования налогообложения сохранила свое значение в целом ряде мусульманских стран. Мусульманско-правовая доктрина, представленная различными правовыми школами, является одним из важнейших источников шариата. Пробелы законодательства восполняются в этих странах в соответствии с предписаниями мусульманской доктрины.

#### **Налоговое право и налоговый закон**

Проблема соотношения права и закона изучается философией права. В контексте нашего исследования сопоставим понятия налогового права и налогового закона. Важность и необходимость такого сравнения обусловлена самим предметом налогового права. Государству, наделенному правом принудительного изъятия налоговых сумм у физических и юридических лиц, не всегда удается преодолеть

искусение властью", и правительство нередко прибегает к злоупотреблению своим налоговыми полномочиями. Частные изменения налоговой политики, вызываемые разнообразными причинами как объективного, так и субъективного порядка (об этом уже говорилось выше) находят свое отражение в действующем законодательстве. Участие в формировании налогового закона многочисленных факторов, имеющих ограниченное временем или пространством воздействие, вмешательство в нормотворческий процесс чрезвычайных обстоятельств, учет состояния политической конъюнктуры, международной ситуации - эти и другие обстоятельства объясняют расхождения между налоговым • правом и законом. Философия изучает различия между законом и правом в оамках исследования категорий формы и содержания. Являясь формой существования налогового права, налоговое законодательство вынуждено в то же время постоянно реагировать на все существенные изменения как самого налогового механизма, так и его среды. Высокая чувствительность налоговых нормативных актов к происходящим в общественно-политической жизни изменениям делает неизбежным определенные расхождения между налоговым правом (содержанием) и налоговым законом (его формой).

В таком случае, что же следует понимать под налоговым правом? Ответ на этот вопрос, по существу, сводится к рассмотрению двух важнейших характеристик права вообще. Первая представляет право как результирующий вектор позиций различных социально-политических макрогрупп в связи с регулированием того или иного вопроса. Применительно к налоговому праву достижение социально-политического консенсуса тем более необходимо, поскольку сам предмет законодательного регулирования непосредственно касается имущественных интересов широких

75

слоев населения. Компромисс классов и других социальных макрогрупп по вопросам налогообложения может быть достигнут на парламентской основе, через свободное политическое представительство в законодательном собрании. В последнее время консультации с важнейшими социально-политическими силами страны по налоговым вопросам начинают проводиться задолго до начала парламентских дебатов. В работе по подготовке проекта налоговых реформ обычно участвуют представители различных политических сил. Проводятся интенсивные консультации с профсоюзами, деловыми кругами, общественными организациями, местными органами власти с целью достижения высокой степени общественного согласия по важнейшим вопросам налоговой политики.

Подход к определению налогового права как к достигнутому важнейшими политическими силами согласию по вопросам налогообложения объясняет, почему в странах с различными модификациями недемократических политических режимов преждевременно говорить о формировании налогового права. Законодательные органы в таких государствах создают массив налогового законодательства, не прошедшего через процедуру полномочного парламентского обсуждения с участием всех основных, в том числе и оппозиционных, политических сил. Нередки случаи, когда в этой группе стран не существует вообще представительных органов, а функции законодательного собрания выполняют различные чрезвычайные органы типа революционных (военных, государственных и т.п.) советов. И если в таких государствах парламент даже существует, он формируется либо на базе тоталитарной однопартийное™, исключаяющей деятельность легальной политической оппозиции, либо в условиях фиктивной многопартийности.

Второе обстоятельство, которое следует учитывать при определении налогового права, касается соотношения права и справедливости. В этой связи становится понятной природа так называемых "бесправных" законов, попирающих принципы права - справедливости, рассчитывающих исключительно на принудительную силу государственного аппарата. В то же время некоторые налоговые нормы без санкции государства, т.е. не будучи облеченными в законодательную форму, могут быть отнесены к источникам налогового права. Пример подобной ситуации дает практика взимания мусульманских налогов. Один из важнейших мусульманских налогов - закят<sup>18</sup> - в некоторых странах (Саудовская Аравия, Пакистан и др.)

Зкят - налог в пользу малоимущих мусульман. Обложение зкятом "очищает" пользование богатством, с которого он уплачен. Налог взимается со взрослых дееспособных мусульман, владеющих определенным видом имущества - посевами, виноградниками и финиковыми пальмами, скотом, золотом и серебром, товарами.

## Т6

уплачивается в соответствии с действующими нормами законодательства. Однако в целом ряде исламских государств специальных законов о зкяте не существует, а налог тем временем взимается. Такая ситуация объясняется тем, что в данном случае уплата зкята осуществляется в силу *традиционного* представления о *справедливом* налогообложении. Население уплачивает налог не из-за присутствия в налоговом механизме элемента принуждения, а руководствуясь исключительно своим представлением о справедливом участии в покрытии государственных расходов, а в случае с зкятом - о справедливом перераспределении средств в пользу малоимущего и беднейшего населения.

### Принципы налогового права

Налоговое право зиждется на основных принципах, как закрепленных в важнейших источниках права (конституциях, конституционных, органических, некоторых специальных налоговых законах, судебных прецедентах и др.), так и существующих в виде норм традиционного характера, участвующих в формировании правосознания населения. *Принципы права* как основные начала нормативного регулирования являются своего рода камертоном всего последующего нормотворчества. Они гарантируют непрерывность, последовательность законодательного процесса, обеспечивают взаимосвязь налогового права и налогового законодательства, адаптируют налоговое нормотворчество к особенностям традиционного правосознания населения.

Важнейшие принципы налогового права можно подразделить на *юридические*, *социально-экономические* и *технические*. Первые составляют основу процессуальной части налогового права, вторые определяют характер материальных норм, третьи устанавливают основы технического исполнения налоговых операций.

Одним из постулатов налогового права является требование обязательного законодательного оформления всех учреждаемых налогов. *Налог не может быть установлен, изменен или отменен иначе как законом* - этот юридический принцип налогового права закрепляется в тексте большинства конституций зарубежных стран: "Изначальное право устанавливать налоги ^принадлежит исключительно государству и осуществляется посредством закона" (конституция Испании, СТ.133, ' п.1); "Население подлежит обложению налогами в соответствии с законом" (конституция Японии, ст.30); "Ни один налог не может быть введен и не может взиматься без действия формального закона, определяющего круг лиц, подлежащих обложению, уровень дохода, пространственные 'пределы, расходы и сделки или категории последних, на которые распространяется обложение" (греческая конституция, СТ.78, п.1); "Налоги, обязательные займы и другие

## 77

обязательные платежи устанавливаются; **а их** размеры изменяются только на основании закона" (Основной закон Израиля "О государственной экономике" 1975 г., ст.1);

"Установление налогов и других финансовых обязанностей возможно исключительно на основе закона" (Декрет № 380 о Совете министров Саудовской Аравии 1958 г., ст.29) и др.

Необходимость закрепления этого принципа уже объяснялась в главе II: только через принятие соответствующего закона можно обеспечить принцип неприкосновенности частной собственности и заставить налогоплательщика перечислять часть своего дохода (имущества^ в доход государства. Кроме того, облекая решения по вопросам налогообложения в форму закона, государственная 'власть пресекает попытки обсуждения

налоговых операций на предмет **их** целесообразности, поскольку режим законности предполагает безусловное исполнение законов. Для граждан, настаивающих на нецелесообразности тех или иных налоговых норм, остается единственная возможность для конструктивных политических действий - добиваться внесения через парламент изменений, дополнений в текст налогового закона, либо требовать его отмены. При этом до тех пор, пока норма не будет изменена или отменена, налогоплательщик обязан неукоснительно ее выполнять.

В последнее время участилась практика передачи парламентом части своих налоговых prerogatives центральным органам исполнительной власти. Практика *делегированного законодательства* в сфере налогообложения фактически означает урезание финансовых полномочий парламента, однако де-юре она не противоречит требованию обязательного оформления налоговой нормы принятием соответствующего закона, поскольку сама передача правительству тех или иных налоговых полномочий проводится через закон. В нем четко определяется объем делегируемых полномочий и срок, на который они передаются. При этом обычно отставка правительства означает прекращение действия закона, которым прежнему кабинету передавались налоговые полномочия. В некоторых странах законодательство запрещает делегирование исполнительной власти некоторых фискальных полномочий законодательного собрания: Цели налога, фискальный коэффициент, освобождение от налога или снижение налога... не могут быть предметом законодательной делегации" (конституция Греции, ст.78, п.4). Иногда встречаются случаи абсолютного запрета практики делегированного законодательства по вопросам налогообложения (шведская Форма правления, гл.VIII, & 7).

Другие юридические принципы налогового права производны от принципа законодательного оформления налоговых решений. Среди них выделим требование *регулярности пересмотра налоговых законов*. Этот принцип

78

позволяет налоговому законодательству лучше реагировать на изменения налоговой политики. Так, по французскому праву учрежденный однажды налог должен ежегодно подтверждаться текущим финансовым законом. Аналогичная норма содержится и в законах ряда других стран (конституции Люксембурга, Дании и др.). В Норвегии предусматривается обязательная процедура подтверждения или пересмотра налогового законодательства по истечении срока полномочий парламента.

Общепризнанным является принцип *юридического равенства граждан перед налоговым законом*. Он может закрепляться в самом общем виде через установление формального равенства граждан перед законом вообще: "Все люди равны перед законом. Мужчины и женщины равноправны. Никому не может быть причинен ущерб или оказано предпочтение по признакам его пола, его происхождения, его расы, его языка, его отечества и места рождения, его вероисповедания, его религиозных или политических убеждений" (Основной закон ФРГ, ст.3). "Старые" конституции предусматривают единообразное взимание налогов на всей территории государства: "... все пошлины, подати и акцизные сборы должны быть единообразны на всей территории Соединенных Штатов" (конституция США, статья 1, раздел 8) - или закрепляют отказ от предоставления привилегии по налоговым вопросам:

"Никакие привилегии не могут предоставляться в области налогов" (конституция Нидерландов, ст.189).

Предоставление налоговых льгот отдельным категориям налогоплательщиков и даже персональные льготы формально не являются отступлением от принципа равного участия в осуществлении налоговых обязанностей, поскольку они обязательно должны быть оформлены соответствующим законом: "Никто не может быть освобожден от уплаты 'налога или обложен дополнительными сборами, кроме как по закону" (конституция Египта, ст. 119).

Среди социально-экономических принципов налогового права центральное место занимает принцип *справедливого налогообложения*. Он закрепляется законодательством многих зарубежных стран и даже выносится в название самих налоговых законов: в 1982 г. в США был принят Закон о справедливом налогообложении и фискальной ответственности. В одних случаях этот принцип закрепляется в самом общем виде: "Тарифы на всей территории Швейцарии будут установлены на одинаковых и справедливых основаниях" (конституция Швейцарии, ст.36). Другие законодательные акты дают более развернутую характеристику справедливому характеру налогообложения: "Государство предусматривает справедливое налогообложение, освобождая от " обложения **минимум** для существования и облагая более высокими ставками более крупные имущества и доходы" (конституция Лихтенштейна, ст.24).

79

Основание налогообложения является одной из важнейших, узловых проблем обеспечения справедливого характера налогового законодательства. Еще в Декларации прав человека и гражданина 1789 г. был провозглашен принцип, в соответствии с которым платежные возможности, а не выгоды, полученные от государства, признавались основанием налогообложения (ст. 13): налоги "должны быть равномерно

распределены между всеми гражданами сообразно их возможностям". Многие послевоенные конституции Запада, развивая принцип справедливости, ставят акцент на *прогрессивном характере обложения*'. "Все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими доходами. Налоговая система основывается на прогрессивном обложении" (итальянская конституция, ст.53);

"Имущество и доходы облагаются прогрессивным налогом согласно социальным требованиям и особым учетом семейных нужд. В связи с налогообложением особое внимание должно быть обращено на трудовой характер дохода и имущества" (конституция земли Гессен (ФРГ), ст.47).

Технические принципы налогового права (рассматривались в гл.11, П1) производны от соответствующих норм бюджетного права. Напомним, что важнейшими из них являются принцип *запрета специализации (индивидуализации) налога*, в соответствии с которым налоговые доходы не должны предназначаться для конкретных государственных расходов, и принцип *единого налогового фонда* как разновидность общего правила казначейства - принцип единства кассы: "Все расходы государства, из какого бы источника они не исходили, составляют... единый фонд" (конституция Ирландии, ст.11).

#### Закон - основной источник налогового права

Принудительный характер налогового изъятия, как уже отмечалось ранее, требует в правовом государстве обязательного закрепления налоговых норм в форме закона. Законодательные акты, содержащие налоговые нормы, могут быть сгруппированы в три основных блока:

- 1) финансовые законы, содержащие налоговые нормы;
- 2) специальные налоговые законы;
- 3) законы неналогового характера, содержащие отдельные нормы, относящиеся к налоговому праву.

В первую группу следует прежде всего отнести *законы, утверждающие бюджет и отчет о его исполнении*, многочисленные *корректирующие финансовые законы*. Бюджет и другие важнейшие финансовые законы, принимаемые в его развитие, являются отправной точкой текущего налогового законодательства. Центральное место бюджета в налоговом нормативном массиве закрепляется в некоторых странах на конституционном уровне: "Налоги не могут быть взимаемы,

#### 80

пока Фолькетинг не примет бюджетного закона или закона о временных кредитах" (конституция Дании, & 46, п.1). Подобное положение существует в налоговом праве многих зарубежных стран. Налог должен периодически подтверждаться законом о центральном бюджете на предмет его соответствия основным направлениям фискальной политики на предстоящий финансовый год. Такое многократное подтверждение налога (сначала законом, впервые вводящим налог, а затем всякий новый год - законом о бюджете) дает основание некоторым исследователям утверждать, что налоговая норма фактически носит ограниченный во времени характер.

Определяющая роль, которую играют налоги в мобилизации государственных доходов, объясняет важность налоговой составляющей государственного бюджета. Фиксируя объем налоговых изъятий 'на предстоящий год, парламент устанавливает размеры финансовых ресурсов для покрытия утвержденных государственных расходов. Отметим, что бюджетное регулирование налоговых вопросов в плане юридической - техники имеет определенны! особенности по сравнению с порядком утверждения государственных расходов. В отношении государственных расходов бюджет в первую очередь определяет их количественные показатели, в то время как налог задается "качественными параметрами через определение его важнейших элементов (субъект, объект обложения, ставка и др.). В бюджете не устанавливается сумма денежных поступлений в результате взимания утвержденного налога. Подсчет ожидаемых налоговых поступлений носит исключительно вспомогательный, технический характер и проводится в интересах сбалансированности государственного бюджета. Налог взывается до тех пор, пока все субъекты обложения не рассчитаются полностью по своим налоговым обязательствам за каждый установленный законом объект обложения. Даже если налоговые поступления превысили размер государственных расходов (гипотетическая ситуация в условиях постоянного роста расходной части бюджета), взимание налогов не будет прекращено. И если в отношении расходов органам управления предоставляются значительные дискреционные полномочия<sup>19</sup> (например, они могут сократить размер или вовсе отказаться гся от осуществления утвержденного расхода), то применительно к налогам никакой дискреционной властью государственная администрация не обладает: взывание налога обязательно для нее на условиях, установленных законом.

Особенностью бюджетных законов как источников налогового права является регулирование всей финансовой системы в целом. Именно поэтому они содержат только самые общие нормы, регулирующие налоговый механизм страны и

---

Дискреционная власть осуществляется по собственному усмотрению. 81

устанавливающие важнейшие агрегатные (укрупненные) показатели по налоговой системе, нуждающиеся в дальнейшем развитии и уточнении. Эту задачу выполняют специальные налоговые законы, составляющие наиболее представительную часть нормативных источников налогового права.

Подвижность, мобильность текущего налогового законодательства требуют его систематизации. В ряде стран проблема разрешилась принятием специальных налоговых кодексов. Одни регулируют отдельные группы налогов (кодекс прямых налогов и приравненных к ним платежей, кодекс платежей на товарооборот, кодекс гербовых сборов и т.д.), другие - всю налоговую систему. В последнем случае принимаются общие налоговые кодексы, содержащие как материальные, так и



процессуальные налоговые нормы. Отдельные кодексы представляют собой солидные фолианты (так, например, Кодекс внутренних доходов США насчитывает свыше 3500 страниц). Очевидно, что в этом случае усваиваемость населением налоговых норм находится в обратном пропорциональной зависимости от объема кодифицированного акта. Поэтому налоговые кодексы, подобные американскому, остаются доступными пониманию только специалистов.

Третий блок нормативных актов, содержащих налоговые нормы, составляют:

- 1) отдельные акты конституционного права;
- 2) источники других отраслей права, содержащие разрозненные налоговые правила.

Акты конституционного права устанавливают многие важнейшие положения налогового права, особенно его процессуальной части. В конституциях содержатся основные принципы действующего налогового права, определяются налоговые полномочия центральных и местных органов государственной власти и управления. Нормы конституций могут уточняться и развиваться в специальных законах, регулирующих объем полномочий законодательного собрания и правительства. Конституция и *регламент парламента* устанавливают процедуру принятия налоговых законов. Важный налоговый сюжет конституционного права

разграничение компетенции в сфере налогообложения в странах со сложными формами государственного устройства (федерации, унитарные государства с автономными образованиями). Принципы разведения налоговых полномочий центра и субъекта федерации (автономий) содержатся, как правило, в конституции. В ряде случаев принимаются специальные *конституционные* и *органические* законы - Закон ФРГ о финансовой взаимопомощи Федерации и земель 1969 г.; Конституционный закон о финансах, определяющий компетенцию Федерации и земель Австрии в области налогов; Органический закон 1979 г. о Статусе автономии Страны Басков (Испания), раздел III в котором полностью посвящен

## 82

финансовым вопросам, и т.д.

Акты других отраслей права, содержащие отдельные налоговые нормы ("вспомогательные" источники налогового права), чаще всего касаются вопросов предоставления льгот при налогообложении (Венские конвенции - налоговые льготы, предоставляемые дипломатическому корпусу; брачно-семейное законодательство - льготы, возникающие при семейном обложении, миграционное законодательство - льготы иностранцам и апатридам и т.д.).

### Понятие налогового закона

Требования эффективности финансового регулирования, оперативности бюджетного процесса и некоторые другие соображения, связанные со спецификой финансовых нормативных актов обуславливают необходимость принятия этой категории законов по особой процедуре. В этой связи возникает потребность в четком юридическом определении финансового закона, позволяющего точно идентифицировать законопроекты, которые должны быть рассмотрены парламентом по особой, "финансовой" процедуре. Определение финансового закона, данное в британском Акте о парламенте 1911 г., является одним из наиболее полных удачных определений, и потому заимствовано многими другими конституциями и национальными налоговыми законами. Приведем его полностью (ст.1, п.2): "Финансовым законом называется всякий закон, который по мнению Спикера Палаты общин, содержит только постановления, касающиеся всех или какого-либо из следующих предметов, а именно:

установления, отмены, сбавки, изменения или регулирования обложения; назначения платежей из консолидированного фонда или сумм, отпущенных Парламентом на оплату публичного долга или на какую-либо другую финансовую цель; изменения или отмены подобных назначений; открытия кредитов, образования запасного фонда; предназначения, получения, хранения, выдачи или проверки счетов, относящихся к публичным финансам; заключения, гарантии, погашения займа; второстепенных вопросов, связанных с вышеперечисленными или с одним из них". Отметим, что британская модель определения финансового закона не распространяется на акты, регулирующие аналогичные институты местных финансов.

Как правило, юридическим основанием, приводящим в действие специальную процедуру ветоирования финансового закона, является свидетельство, выдаваемое спикером нижней палаты (председателем парламента в однопалатном законодательном собрании) и удостоверяющее финансовый характер закона. По британскому законодательству при уяснении финансового характера закона спикер Палаты общин, по возможности, советуется с двумя членами Палаты,

## 83

которых комитет по избраниям указывает в начале каждой "сессии в списке председателей комитетов (Палаты). Акт о парламенте 1911 г. устанавливает, что такое свидетельство спикера Палаты общин "окончательно во всех отношениях и не может быть оспариваемо ни перед каким судом" (ст.3). Однако некоторые национальные законодательства допускают возможность оспаривания финансового характера законопроекта. Так, в Ирландии верхняя палата парламента (Сенат) может опротестовать придание законопроекту финансового "статуса". Сенат может просить президента передать законопроект на рассмотрение так называемого комитета привилегий, назначаемого главой государства из , равного числа членов от обеих палат. Председательствует в таком комитете один из судей Верховного Суда.

Понятие финансового закона обычно включает в себя налоговый закон. Финансовый и налоговый закон, как правило, соотносятся как целое и часть. Однако в ряде законодательных актов (Дания, Швеция и др.) эти понятия намеренно противопоставляются с очевидной целью - обратить внимание на некоторые существенные отличия в порядке принятия законов. Важнейшим из них является возможность принятия налоговых актов *решением* соответствующего *парламентского комитета* (комиссии). Подобная исключительная практика имеет место в Швеции и Израиле. Шведская конституция (Форма правления, глава IV , & 6) допускает возможность принятия налоговой комиссией в период между сессиями Риксада по

уполномочию соответствующего налогового закона и по предложению правительства решения, предусматривающего изменение налоговых ставок или срока взимания налога. Эта возможность может быть реализована на совместном заседании налоговой и финансовой комиссий. Соответствующее решение принимается от имени Риксдага и облекается в форму закона. В начале ближайшей сессии парламент обязан рассмотреть принятое в описанном порядке решение - закон и утверждает или отменяет его. При этом ставки подоходного, поимущественного налога, а также налога на наследство и дарение могут быть изменены только законом, принятым на парламентской сессии. Изложенная особенность шведской законодательной системы объясняется тем, что конституция этой страны запрещает парламенту делегировать правительству свои законодательные полномочия в области налогообложения.

Основной закон о государственной экономике 1975 г., составная часть израильской неписанной конституции, предусматривает в ст.Кв): "Когда размеры налогов, обязательных займов или других обязательных платежей в казну не установлены законом, они могут определяться решением Кнессета или уполномоченного на то парламентского комитета". Израильская модель "комитетского нормотворчества" предоставляет финансовому комитету

## 84

кнессета гораздо больший объем дискреционных полномочий по сравнению со шведским вариантом уже хотя бы потому, что не предусматривается процедура парламентского одобрения принятого комитетом решения.

Некоторые характерные черты налогового закона в сравнении с другими законодательными актами

Уже первое знакомство с источниками налогового права позволяет выделить в качестве таких особенностей следующие:

1. Персонализированный и казуальный характер некоторых налоговых законов.

Закон, устанавливающий нормы льготного налогообложения, нередко являет собой образец *частного закона* (*privata lex*), придавая механизму регулирования конкретных налоговых правоотношений преференциальный или наоборот дискриминационный характер.

2. Непостоянный характер налогового закона.

Эта характеристика касается всех элементов налога: часто меняются круг субъектов обложения, определение объекта налогов, его ставки, порядка и метода взимания и т.д. "Недолговечность" налогового закона не содействует укреплению его авторитета среди населения и в косвенной мере способствует росту числа налоговых деликтов.

3. Небеспристрастность налогового закона. Иногда опасность налогового произвола, о которой упоминалось в гл. II, все-таки реализуется в законодательной практике. Злоупотребление налоговым суверенитетом может превратить государство из законодателя в кредитора.

### Особенности процедуры принятия налогового закона

Налоговый процесс - особый порядок принятия налоговых законов - отвечает двум, на первый взгляд, взаимоисключающим требованиям финансового права. С одной стороны, налоговый закон, устанавливающий принудительное обложение частной собственности, должен быть подвергнут самому тщательному рассмотрению в парламенте. С другой стороны, по чисто экономическим соображениям налоговый закон требуется принимать в максимально сжатые сроки. Многовековая практика парламентской деятельности дает богатый материал для систематизации разнообразных приемов, используемых при вотировании налоговых законов, которые и составляют специфику налогового процесса.

1. Рассмотрение законопроекта в парламентских комитетах и комиссиях.

В большинстве зарубежных стран налоговый законопроект до его голосования рассматривается в

## 85

специальных парламентских комиссиях (комитетах). В США, например, законопроект поступает в бюджетный комитет Палаты представителей, в финансовый комитет Сената и объединенную комиссию по внутренним доходам с участием ведущих членов комиссии обеих палат. В некоторых странах (Великобритания, Австрия, Канада и др.) нижняя палата в полном составе при обсуждении налоговых законопроектов превращается в соответствующий комитет. Когда палата работает как комитет парламента, место спикера, как правило, занимает председатель этого комитета. Так, в Великобритании при обсуждении финансовых вопросов в самом начале сессии создают два комитета - Комитет снабжения, рассматривающий ассигнования отдельным департаментам, и Комитет путей и средств, изучающий предложения по изменению системы налогообложения.

2. Налоговая инициатива. В этом вопросе также существует значительная страновая специфика. В одних странах право вносить в парламент налоговый проект закрепляется за правительством (*правительственная инициатива*), в других - за отдельным депутатом или группой парламентариев, партийной парламентской фракцией и т.д. (*парламентская инициатива*), в третьих существует *смешанная инициатива* (парламентская и правительственная). Однако почти для всех стран в качестве общей тенденции можно назвать использование разнообразных приемов для ограничения (фактического и юридического) права парламента вносить изменения в разработанный правительством налоговый законопроект. В Великобритании парламентарий, если он одновременно не является членом правительства, ни при каких условиях не может вносить

предложения по увеличению или сокращению налоговых поступлений в казну. Итальянская конституция в ст.81(п.3.) закрепляет положение, в соответствии с которым "законом об утверждении бюджета не могут быть установлены новые налоги..." Во французской конституции 1958 г., закрепившей за парламентом право устанавливать объем государственных доходов, содержится статья, по которой "предложения и поправки, выдвигаемые членами парламента, не могут быть приняты в том случае, если бы следствием их 'принятия было... сокращение средств..." (ст.40.). Следовательно, должны признаваться неприемлемыми предложения, направленные на сокращение всех доходов в целом. Предложение же о сокращении одних налоговых доходов за счет повышения ставки обложения другого налога признается допустимым. Ст.42 французского конституционного закона о финансах так регулирует этот вопрос: "никакие дополнительные статьи никакие дополнения к проекту закона о финансах не могут представляться, кроме тех, которые направлены на исключение или сокращение расхода, либо создают или увеличивают доход, либо обеспечивают контроль над государственными расходами. Все

## 86

дополнительные статьи и дополнения должны быть мотивированы и обоснованы. Отклонение дополнительных статей и дополнений, нарушающих правило настоящей статьи, законно". Закон о финансах регламентирует право внесения дополнений еще жестче, чем конституция. '

3. Особенности рассмотрения налогового законопроекта в двухпалатном парламенте.

И в большинстве зарубежных стран с двухпалатным парламентом действует правило, в соответствии с которым финансовые законы должны втироваться в нижней палате до того, как они будут переданы на рассмотрение верхней палаты. Указанное 'правило объясняется тем, что нижняя палата, избираемая непосредственно, считается в большей степени, чем верхняя палата, способной полно и адекватно отразить волю нации по вопросам налогообложения.

Отмеченная особенность прохождения налогового законопроекта в двухпалатном парламенте должна восприниматься как чисто техническое, процедурное правило. Его не следует трактовать как свидетельство повсеместного снижения роли верхней палаты в формировании финансовой политики. Действительно, в некоторых странах роль второй палаты в принятии налоговых законов практически сведена на нет. Так, по Акту о парламенте 1911 г. (ст.1) участие Палаты лордов в втировании финансовых законов является факультативным. Однако чаще всего верхняя палата в вопросах налогового правотворчества выступает наравне с нижней. Японская конституция предусмотрела даже в условиях роспуска нижней палаты возможность созыва, по требованию правительства, чрезвычайной сессии верхней палаты (Палаты советников), на которой могут быть приняты решения, подлежащие утверждению на ближайшей сессии парламента (ст.54).

### Способы обеспечения быстрого прохождения проекта в парламенте

Законодательство многих стран указывает на необходимость принятия налоговых и других финансовых законов "в возможно непродолжительный срок" (конституция Ирландии, ст. 17). Конституции и регламенты законодательных собраний ограничивают продолжительность дебатов по финансовым законопроектам. Так, французская конституция (ст.47) обязывает Национальную ассамблею вынести решение в первом чтении в течение' 40 дней после представления проекта финансового закона. Сенату предоставляется на рассмотрение законопроекта 2 недели. Как правило, запрещается отсрочка 2 и 3 чтений налоговых законов (конституция Дании, & 41). Запрет конституционного контроля финансовых законов (конституция Ирландии ст.26)

## 87

также предохраняет от задержки прохождения законопроекта в парламенте. В некоторых случаях используется *отказ от процедуры голосования*. Для этого правительство в связи с голосованием налогового закона может поставить вопрос о доверии. В таком случае закон будет считаться принятым, если абсолютное большинство депутатов не выразило недоверие правительству. Другая возможность предусмотрена французским законодательством (ст.39 Закона о финансах):

' Если парламента в течение 70 дней не принял решения, то предписания проекта могут вступить в силу посредством издания ордонанса".

### Налоговый закон, налоговый суверенитет и распределение налоговых полномочий

Распределение налоговых полномочий между государственными территориально-политическими образованиями - одна из наиболее важных и в тоже время деликатных политических проблем современного налогового права. Теоретико-правовым основанием разграничения полномочий в сфере налогообложения является проблема НАЛОГОВОГО СУВЕРЕНИТЕТА, под которым понимается *исключительная* компетенция отдельных территориально-политических единиц в:

- 1) установлении налоговой обязанности и определении размера налоговых ставок;
- 2) собирании налогов и контроле за налоговыми поступлениями;
- 3) использовании средств, собранных через взимание налогов.

Проблема разграничения налоговых полномочий, согласования региональных и общегосударственных финансовых интересов представляет собой политическую задачу первостепенной важности, от правильного решения которой зависит не только процветание государства, но и сам факт его существования в будущем. Неадекватное регулирование финансовых вопросов в федерации, - считает профессор Университета в Загребе Б.Елчич, - может сыграть отрицательную роль в углублении противоречий между федеральными единицами, представителями отдельных народов, различных религий, этнических групп и т.д.<sup>20</sup>.

В практику регулирования налогового механизма были перенесены два традиционно соперничающих подхода к проблеме оптимального государственного устройства централизации и децентрализации государственной власти. Сторонники как первого, так и второго подхода сходятся в признании необходимости унификации основ налогообложения

^Советское государство и право, 1990, № 11, стр.106.

## 88

на общегосударственном уровне, объясняя это потребностями развития единого рынка. При этом "централисты" настаивают на повышении роли центральных органов в налогово-финансовом механизме, поскольку это способствует, по их мнению, более эффективному решению крупномасштабных экономических проблем. Сторонники же децентрализации власти считают, что реальные потребности в финансах легче выявить, а средства для финансирования государственных расходов проще собрать, если отнести налогообложение к компетенции территориально-политических единиц (субъектов федерации, автономных образований, местных коллективов).

Под влиянием широкого спектра национально-исторических, социально-культурных, религиозных, экономических, политических и др. факторов складывается конкретная модель налогового устройства государства<sup>21</sup>. Модель эта может стать предметом реформирования. Многие ее положения пересматриваются под влиянием изменений политической конъюнктуры. Гибкости и маневренности механизма налогового устройства способствует многомерность самого понятия налогового суверенитета. Расширение налоговых прав центра или территориально-политических единиц, в зависимости от конкретной ситуации, не обязательно должно охватить все три составляющие' налогового суверенитета - введение налога; его взимание и контроль за налоговыми поступлениями; распоряжение налоговыми доходами. Возможно достижение баланса интересов центральной власти руководства территориально-политических образований на основе' изменения полномочий -юлько в одной или двух сферах проявления налогового суверенитета.

"При всем многообразии конкретных приемов построения национального налогового механизма и распределения налоговых полномочий можно выделить некоторые общие принципы.

1. Налоги, имеющие первостепенную важность для стабилизации экономической ситуации, осуществления антиинфляционной политики ' и эффективного перераспределения доходов (подходный налог с населения, налог с корпораций) устанавливаются, как правило, центральным правительством, взимаются им и направляются в его распоряжение.

2. Акцизы на некоторые массовые виды продукции обычно устанавливаются в интересах центрального правительства. Местные органы при этом могут устанавливать так называемые локальные надбавки к учреждаемым в централизованном порядке акцизам.

Налоговое устройство (по аналогии с бюджетные устройством) характеризует особенности строения национальной налоговой системы, распределения налоговых полномочий, обусловленные природой государственного устройства конкретной страны.

## 89

3. Налоги на продажу (налог с оборота, и налог на добавленную стоимость) могут устанавливаться как центральным правительством, так и региональной администрацией. Поступления от этих налогов направляются либо полностью в центральный бюджет, либо частично идут в доход региональных и местных органов.

4. Землепользование и землевладение, имущество, наследство облагаются налогом местными органами, однако, размеры налоговых ставок (и в первую очередь налога на наследство и дарение) регулируются центральным правительством.

5. Сборы и другие квази-налоги, как правило, устанавливаются местными властями и поступают в их распоряжение.

Финансовое законодательство некоторых стран различает два вида совокупных налоговых поступлений:

1) "собственные налоги" - налоги, закрепленные за соответствующим административно-территориальным звеном, и поступающие туда в полном объеме;

2) "общие налоги" - налоги, поступления от которых распределяются между центром и политико-территориальными единицами.

Критерии определения причитающейся налоговой доли могут быть самыми различными. Например, швейцарская конституция упоминает (ст.30) такую архаичную форму перераспределения налоговых доходов, как возмещение за выкуп некоторых пошлин у кантонов. Налоговое право ФРГ предусматривает использование подвижной квоты, рассчитываемой в зависимости от динамики расходов и доходов федерации и ее земель. По

японскому законодательству доходы от налоговых сборов делятся между правительством и местными органами власти в соответствии с размерами расходов, которые им предстоит нести. В Китае общие налоги распределяются между центральным и местным бюджетом по фиксированным нормативам.

Обычно в конституции или конституционных (органических) законах содержится норма, четко определяющая "собственный" или общий характер основных видов налога. Так, по германскому праву "общими налогами" являются подоходный, корпорационный налоги, а также налог на добавленную стоимость. Собственные" налоги делятся на федеральные (акцизы, кроме налога на пиво, пошлины и фискальные монополии), земельные (поимущественный налог, налог с наследства и дарений, автомобильный налог, акциз на пиво) и общинные (промысловый и поземельный налоги).

Существование "общих" налогов позволяет нивелировать налоговые доходы субъектов государственного устройства. Перераспределение налоговых поступлений между центром и субъектами федерации, автономиями) ("вертикальное финансовое нивелирование"), а также между

## 90

субъектами федерации и внутри каждого федеративного образования между местными коллективами ("горизонтальное финансовое нивелирование") ставит целью выравнивание общеэкономического уровня и подтягивание отстающих в хозяйственном развитии районов.

Существование "собственных" налогов является непременным условием проведения политики финансовой децентрализации. Именно поэтому отсутствие "собственных" налогов в финансовом механизме федеративных государств - явление сравнительно редкое. В этой связи примечательна бельгийская налоговая система, в которой все основные налоги носят "общий" характер. Доходная часть бюджетов субъектов бельгийской федерации пополняется за счет долевого участия в общегосударственных налогах.

Реальная децентрализация власти требует от территориально-политической единицы финансовой самостоятельности, а это предполагает, в свою очередь, существование своей доходной базы, пополняемой поступлениями от "собственных" доходов. Интересный пример дает южнокорейский опыт. Правительство этой страны, заявив о намерении перейти к автономии местных административных единиц, первым делом занялось укреплением доходной части местных бюджетов. Принцип долевого участия в общегосударственных налогах был заменен на практику закрепления всего объема поступлений от некоторых видов налогов за местными бюджетами (практика взимания "собственных" налогов). За местными административными единицами был закреплен налог на табак, обеспечивающий около трети всех налоговых поступлений в стране.

Касаясь правовых форм *формирования местной финансовой базы*, подытожим уже упоминавшуюся информацию и выделим три основных способа пополнения доходной части местных бюджетов за счет налоговых поступлений.

**1. Система параллельного обложения.** Примером ее может служить налог на наследство и дарения, взимаемый в США как на федеральном уровне, так и на уровне отдельных штатов.

**2. Система взаимоисключающего обложения.** Предусмотрена, например, германским налоговым законодательством. В ФРГ не допускается параллельное взимание одного и того же налога на уровне федерации, земель и общин. Т.е. на уровне общин могут взиматься лишь те налоги, которые не имеют аналогов в федеральном и земельном бюджете. Правда, закон все же оставляет возможность общине "продублировать" земельный и федеральный налог через установление специальных коэффициентов-надбавок к ним (мультипликаторов). При этом центр фиксирует предельные размеры мультипликаторов.

**3 Система производного обложения.** Местные налоги

## 91

полностью привязываются к аналогичным налогам, взимаемым центром, и представляют собой местные надбавки к общегосударственному налогу (местные надбавки к поземельному налогу в Италии, к налогу на добавленную стоимость "во Франции). Существуют примеры, когда государственный (центральный) налог выступает как надбавка к 'местному - практика взыскания подоходного налога в Швеции. Закрепление в Швеции подоходного налога в качестве "собственного" налога местных коммун объясняет широкие финансовые возможности последних (в налоговой литературе за такой практикой закрепилось название "шведского финансового федерализма").

## Глава V. НАЛОГОВЫЕ ДЕЛИКТЫ И НАЛОГОВЫЕ САНКЦИИ

Как уже отмечалось, особенностью налогового законодательства, обусловившей специфику этой отрасли права, является принудительный характер изъятия собственности. Попытка защитить свое имущество, доход выступает своего рода естественной реакцией собственника на многочисленные налоговые акции государства. Этим объясняется специфика налоговых деликтов и их массовый характер. В связи с последним явлением некоторые ученые попытались даже по аналогии с законом Вагнера о возрастании потребности в финансах сформулировать закон роста сопротивления налогу. В налоговой сфере криминогенная обстановка характерна практически для всех без исключения стран. Даже самое законопослушное население относится к налоговому законодательству с меньшим уважением, чем к другим законам, считая, что государство устанавливает налоги исключительно в своих интересах.

Важность правоохранительной функции налогового законодательства очевидна. Налоговая дисциплина и законопослушность - необходимые условия функционирования всего экономического механизма. Среди наиболее существенных негативных последствий уклонения от уплаты налогов выделим следующие:

недополучение казной средств ведет к сокращению доходной части и, соответственно, росту дефицита государственного бюджета;

неуплаты одними предприятиями налоговых обязательств в полном объеме ставит субъекты хозяйственной деятельности в неравное положение и искажает истинную картину рыночной конкуренции;

нарушается принцип социальной справедливости, поскольку неплательщики налогов переносят добавочное налоговое бремя на тех, кто исправно выполняет свои налоговые обязательства.

Спецификой налоговых деликтов (правонарушений) объясняется тот факт, что вопрос о санкциях, вводимых за нарушения норм, регулирующих отношения налогоплательщика с фиском, рассматривается в законодательной практике многих стран в рамках финансового права и не выносится в уголовные или административные кодексы. Так, в США уголовная ответственность за налоговые преступления в федеральном законодательстве предусмотрена не уголовным кодексом (разд. 18 Свода законов США), а Кодексом внутренних государственных доходов (разд. 26 Свода законов).

Налоговые деликты в последнее время выходят на одно из первых мест среди различных видов экономических правонарушений. Среди причин, вызвавших резкий рост налоговой преступности, следует упомянуть следующие:

а) налоговые деликты трудно обнаруживаются;

б) за совершение налогового правонарушения виновного нередко бывает трудно привлечь к ответственности.

Понятие налогового деликта (правонарушения) в одних странах употребляется в широком, а в других - в узком смысле. Примером узкой трактовки дает шведское законодательство. Правоохранительные органы этой страны под налоговым правонарушением понимают деяния, осуществляемые в рамках хозяйственной деятельности, которая составляет саму основу этого деяния. В этом случае предприниматель, не уплативший за своих рабочих и служащих установленные законом налоги и взносы, совершил налоговое правонарушение. Деяния же рабочих и служащих, не заявивших о своих доходах и уклонившихся от их уплаты, не подпадают под определение налогового деликта.

Более распространенным является расширительное толкование налогового правонарушения, в соответствии с которым всякое нарушение налогового законодательства следует считать противоправным.

Не ставя перед собой задачу дать подробную классификацию всех видов налоговых деликтов, постараемся назвать основные, наиболее типичные формы налоговых правонарушений.

#### Соккрытие объекта обложения

Хрестоматийным примером этой разновидности налоговых деликтов может служить сокрытие импортных товаров с целью избежать : уплаты таможенных пошлин (контрабанда).

Печально известен в этой связи налог на наследство. Его справедливо считают одним из наиболее "криминогенных" налогов, поскольку вступающий в права наследования заявляет обычно не весь объем наследуемого имущества.

Массовый характер правонарушения, связанные с сокрытием объекта обложения, приняты в предпринимательской деятельности. Там они прежде всего связаны с фальсификацией учета. Многие предприятия ведут двойную бухгалтерию: готовится налоговый баланс, предъявляемый финансовой инспекции для установления облагаемой суммы дохода, и одновременно ведется коммерческая отчетность, отражающая действительное состояние дел. Гигантские масштабы мошенничества в вопросах бухгалтерского учета делают тщесными попытки

установить контроль за обложением предпринимательской прибыли, "финансовые инспектора, - пишет испанская газета "Ариба", - как правило, заканчивают расследование сделкой с хозяевами предприятия, прекрасно понимая, что последние укрываются от налогообложения"<sup>22</sup>. По подсчетам испанских экономистов, потери государственной казны от такого рода укрывательств составляют около 50% доходов центрального бюджета. Это признают и сами предприниматели, утверждающие, что ускоренный рост частных капиталовложений оказался возможным только благодаря систематическому уклонению от налогов.

Так же обстоят дела и в других развитых странах. Бывший министр Италии Прети признал, что предприниматели объявляют не более трети своих доходов. По подсчетам финансовых органов, лица свободных профессий скрывают в среднем около 70% доходов—.

По некоторым оценкам, уклонение от уплаты налогов обходится американским властям более чем в 30 млрд.долл. ежегодно<sup>24</sup>. При этом наибольшую "активность" в налоговом уклонении проявляют американские корпорации. Согласно докладу, подготовленному в 1985 г. бюджетным бюро конгресса США, многие военно-промышленные концерны длительное время вообще не платили налогов, Я среде наиболее крупных концернов начинает формироваться *налоговая элита*, утаивающая от обложения значительную часть своих доходов.

Наряду с бухгалтерскими махинациями другой часто встречающейся в "криминальной" практике западного бизнеса ситуацией является использование "черной" рабочей силы. Под ней понимают рабочих и служащих, получающих заработную плату наличными без расписки. В этом случае предприниматель не платит налог на работодателей, а рабочие и служащие не включают такой заработок в свои налоговые декларации. В последнее время подобного рода отношения с работниками предприниматели стали оформлять в виде подрядного соглашения.

С целью занижения объекта обложения часто используется внутрифирменное регулирование цен ("трансфертные цены"), возложение на предприятие расходов на личные нужды (автомшины используются для личных целей, туристические поездки оформляются как деловые, ремонт частного дома - как служебного здания и др.), неформальное сделок в порядке ' обмена \ слугами (врач бесплатно лечит автотехника, который, в свою очередь, за это ремонтирует автомобиль врача; взаимный зачет позволяет обоим не указывать стоимость предоставленных услуг в

<sup>22</sup>Arriba, 1968, ju'io 24.

<sup>24</sup>Panorama, 1975. 4 setiembre, p.68.

<sup>25</sup>Bequai A. While-collar crime. Lexington. 1979, p.121-122.

налоговой декларации) и др.

Одним из основных методов борьбы с подобными рода налоговыми правонарушениями является развитие и усовершенствование законодательства о бухгалтерском учете и счетоводстве. Общее требование сводится к тому, что все коммерческие л<sup>л</sup> должны документально оформляться и документы обязаны храниться в течение длительного периода времени (по шредскому закону о счетоводстве - десять лет). Коммерческая тайн<sup>^</sup> ' закрывает доступ к бухгалтерским документам. Однако если существует подозрение в совершении налогового притупления, финансовая инспекция вправе "огребовать от руководства корпорации все необходимые для контроля документы. Налоговый инспектор, кроме того, может провести ревизию с одновременной проверкой цен. Такой контроль, осуществляется, как правило, выборочно или по подозрению в' укывательстве от налогообложения.

Слабым' местом налогового контроля является мелкий бизнес. В этой связи может показаться интересным венгерский опыт. Там с 1 января 1990 г. были введены обязательные квитанции на реализованные товары для мелких торговцев, владельцев небольших предприятий сферы услуг. Цель очевидна - сократить объем неучтенных доходов. А для того, чтобы покупатели были ' заинтересованы, потребовать квитанцию на приобретенный товар (оказанную услугу), им разрешается предъявлять рекламации к качеству товаров только при наличии соответствующей квитанции.

Фальсификация учета приняла поистине угрожающие размеры при взимании налога на добавленную стоимость. При этом чаще РСГО используются методы "бесфактурной продажи" и "фактуры без продаж". Суть первого состоит в том, что некоторые сделки не отражаются в бухгалтерском уч<sup>е</sup>, что уменьшает облагаемый оборот. При взимании налога на добавленную стоимость наиболее удобные условия для финансового контроля создаются при безналичных расчетах между предпринимателями. При расчете наличными контроль значительно усложняется. Именно поэтому во Франции установлен порядок, согласно которому расчеты между производителями, предпринимателями и торговцами при сумме платежа выше 5 тыс.фр. должны осуществляться только безналичным путем.

"Фактура без продажи" дает возможность уменьшить сумму налога, так как подлежит вычету при обложении. Эта форма породила целую индустрию поставщиков фальшивых фактур, позволяющих уменьшить объект налогообложения и, следовательно, сумму уплачиваемого налога<sup>2</sup>".

- "Поль Мари Годме. Финансовое право. М., 1978, с.408. 96

#### Ненамеренные налоговые деликты. Презумпция вины в налоговом праве

Налоговые деликты могут представлять как намеренное, так и *ненамеренное* нарушение налогового законодательства. Поскольку весьма трудно установить, является то или иное правонарушение умышленным или нет, в арсенале налогового права присутствует *презумпция вины* налогоплательщика. Незадекларированная по рассеянности драгоценность, обнаруженная при таможенном досмотре, будет квалифицирована как предмет контрабанды. Случайная ошибка, допущенная при заполнении налоговой декларации в результате неточности, небрежности или забывчивости, будет расценена как налоговый деликт. Однако санкция в этом случае, как правило, предусматривается менее жесткая, чем при аналогичном намеренном правонарушении. Так, по французскому законодательству случайная, ненамеренная ошибка при заполнении налоговой декларации наказывается взиманием налога в полном объеме и наложением штрафа из расчета 0,75% в месяц. Санкция же, предусмотренная за умышленное неверное заполнение декларации, определяется взиманием налога в двойном размере.

#### Легальное уклонение от налогов

"Законные" способы уклонения от налогов (обход налога) предоставляются самим законодательством и существующей налоговой системой.

Пробелы налоговых законов, используемые для легального избежания налогов, могут носить как непреднамеренный характер, так и специально "закладываться" в принимаемый законодательный акт. В первом случае проблемы законодательства объясняются несовершенством юридической техники, поспешностью в подготовке законопроекта и т.п. Подобные проблемы при их выявлении обычно устраняются путем внесения необходимых поправок в текст закона или толкования "неточных" правовых норм. Преднамеренные пропуски в налоговом законодательстве являются способом расширения налоговой компетенции государственной администрации, ее дискреционных полномочий в вопросах регулирования взаимоотношений налогоплательщиков с фиском.

"Режиссерами" операций по обходу налога являются чаще всего адвокаты и налоговые консультанты. В некоторых странах даже принимаются специальные законы, регламентирующие вопросы профессиональной этики-(например, закон о налоговых консультациях в ФРГ).

Юрико-техническую возможность обхода налога представляют неудачно "сконструированные" отдельные звенья



налогового механизма. Проиллюстрируем это на конкретных примерах.

1. Возможности налогового обхода, вытекающие из *специфики объекта обложения*. С целью избежания налога на ценные бумаги на фондовой бирже часто используется операция СВОП (swapping), суть которой сводится к продаже одной ценной бумаги и почти одновременной покупке такой же акции исключительно по соображению уплаты налога. "Законодательство ряда стран не облагают налогом доходы, вложенные в государственные и местные облигации. "Многие очень состоятельные люди, - пишет американский экономист Р.Хэвмен, - вкладывают деньги в эти (государственные и местные облигации - А.К.) виды ценных бумаг, что создает им защиту от налогов... Например, превратив, корпорационные ценные бумаги в муниципальные облигации, лица, подлежащие обложению по высшей ставке, могут снизить доход с 70% до нуля"<sup>26</sup>.

2. Возможности обхода налога, вытекающие из *специфики субъекта обложения*. Примером может послужить принцип семейного обложения. Закон предоставляет возможность разделить подлежащий обложению доход на равные части между супругами, что значительно снижает реальную ставку налога. "Злоупотребления на этой почве приняли такие масштабы, что сам брак кто в шутку, а кто всерьез стали называть удобным способом решать свои налоговые проблемы, имея в виду прежде всего практику заключения фиктивных браков с целью получения существенных налоговых льгот, а также возможность для предпринимателя спасти свое состояние в связи с угрозой банкротства, переписав его на супругу.

3. Возможности обхода налога, вытекающие из особенностей *принципа обложения (прогрессивного в сравнении с пропорциональным)*. Так, прогрессивный характер взимания подоходного налога предполагает раздел базы на части, к которым применяются различные ставки. Это ведет к резкому снижению реальной ставки, взимаемой с доходов наиболее богатых людей. Например, при сумме чистого, облагаемого налогом дохода в 1 НО тыс.долл. максимальная ставка будет применяться только к 10 тыс.долл., поскольку порог, с которого она начинается, - 100 тыс.долл. Следовательно, общая реальная ставка по доходу будет значительно ниже.

4. Резкая *дифференциация налогообложения доходов от имущества 'разного типа'* также содействует легальному уклонению от налогов. Так, в Швеции, например, налоги на банковские депозиты и доходы по облигациям чрезвычайно высоки. Чуть ниже ставки налогов на дивиденды, полученные по котирующимся акциям. И наконец, еще ниже уровень

^Haveman R H. The Economics of the Public Sector. ^Y., 1970, p.117.

## 98

обложени ' доходов от прироста рыночной стоимости этих же акций. При наличии таких альтернатив владелец капитала может без особого труда выбрать оптимальный в плане налогообложения способ вложения своих денег.

5. *Выбор способа обложения* (кадастровый, декларационный, безналичный) - еще одна потенциальная возможность легально ослабить налоговое бремя для субъектов обложения. Итальянское законодательство, к примеру, рассчитывает налоги на сельскохозяйственные угодья на основе кадастра, который пересматривается раз в 5-10 лет. Высокие темпы инфляции делают кадастровый способ очень выгодным для налогоплательщиков.

6. Мы уже говорили о том, что *высокие ставки обложения* тормозят хозяйственную деятельность, вступают в противоречие с принципами общественного разделения труда и т.д. Но кроме этого, большие ставки подоходного налога подталкивают к сокрытию доходов, развитию "теневой экономики". Ориентировочные данные о доле "свободной от налогов политики" в ВВП таковы<sup>27</sup>:

Великобритания - 2,5 - 3% ВВП

Бельгия - около 19%

Израиль - около 8%

**Норвегия** - до 16%

США - 10% (оценка по другой методологии - 22 - 33%).

Существуют самые разнообразные способы легального обхода, вызванного высокими ставками. Это бегство капитала в налоговые оазисы (страны, регионы с льготным режимом обложения), недопотребление товаров и услуг, переселение городского населения в пригороды по налоговым соображениям и др. Интересная, прямо скажем необычная для нас форма - "предпочтение денег": многие держат часть своих средств в деньгах, чтобы не платить налогов на собственность. Одно из самых "тяжелых" налоговых законодательств - шведское. Этим и объясняются высокие показатели сокрытия доходов от налоговых инспекций в этой скандинавской стране. Шведские эксперты считают, что 5-6% товаров и услуг в стране производится "неофициально". Согласно оценкам американских экспертов в Швеции не декларируется от 12 до 25% дохода<sup>20</sup>. В этой связи интересно высказывание выдающегося шведского экономиста Г.Мюрдаля: "Шведская честность была гордостью для меня и моего поколения. Сейчас у меня возникло чувство, что из-за плохих законов мы стали народом ловкачей. Из всех несовершенств нашего законодательства для меня самое серьезное - это прямое приглашение к утаиванию доходов, подлежащих обложению

^Hansson. Den svarla sektom - storlek och effekter, s.7. "Henry Milner Sweden: Social Democracy in Practice. Oxford University Press. N. Y., 1989, P.210

## 99

налогом "<sup>3</sup>.

7. "Приглашение к утаиванию налогов", по образному выражению Г.Мюрдаля, можно рассматривать и завышенные социальные нормы-стандарты. Так, например, лицо, имеющее небольшую мастерскую без туалета и других удобств, которые требуются при найме рабочих в соответствии с нормами трудового права некоторых стран, может предложить рабочему только "черную" работу. Если бы существовали не столь высокие стандарты условий труда, то такую работу можно было бы

указать в отчетности и выплату произвести в обычном порядке.

#### Избежание и уклонение от налогов по американскому праву

Особенность правоохранных норм в налоговом законодательстве США состоит в том, что они сформулированы, так чтобы наказать уже одну попытку уклониться от налогового обложения. Признаком налогового правонарушения по американскому праву является умышленный характер деяния: виновный должен "иметь намерение своим поведением нарушить закон". Именно этот признак законодатель выбрал в качестве основного отличия "*уклонения от налогов*", квалифицирующегося законом США как правонарушение, от "*избежания налогов*", под которым понимается "налоговое планирование" - допустимый и вполне законный обход налога. Предприниматель в США всеми способами при помощи специалистов в области налогового законодательства старается добиться максимального сокращения подлежащих выплате сумм налогов. В случае разоблачения этих попыток юристы-консультанты должны будут доказать, что имело место "избежание налога", а не преступное "уклонение".

#### Налоговый контроль как средство предупреждения налоговых деликтов

Эффективный налоговый контроль способен оказать огромное влияние на налогоплательщика и предотвратить совершение налогового деликта.

Среди важнейших направлений развития налогового контроля в зарубежных странах выделим следующие.

1. Акцент перенесен на "*лояльные*" методы контроля, т.е. методы, призванные прежде всего помочь предприятиям в организации учета и отчетности, а не нацеленные исключительно на выявление махинаций в бухгалтерских

"Бу Свенссон. Экономическая преступность. М., 1987, с.78-79.

#### 100

документах. Так, контроль за деятельностью мелких предприятий часто осуществляется через помощь в составлении итогового баланса, что позволяет минимизировать финансовые потери мелких и средних предприятий от проводимой ревизии. Меры же "жесткого контроля" отошли на второй план. Экономическая эффективность "лояльных" методов налогового контроля хорошо видна на французском примере: благодаря конструктивному подходу организации налогового контроля казна пополнилась на 16 млн. французских франков, в то время как традиционные меры

жесткого контроля" дали приращение поступлений в доход государства только на 2,3 млн. фр.<sup>31</sup>.

2. Усиление роли *превентивного контроля* в сравнении с практикой последующего контроля. В этой связи большое значение имеют юридические способы обеспечения налоговой законности в гражданском обороте. Обратимся за примером к шведскому законодательству. Положения об оптовых закупках содержат норму, адресованную государственным организациям, осуществляющим покупку оптом, в соответствии с которой они не должны соглашаться на предложения тех, кто не зарегистрирован надлежащим образом в качестве уплатившего налог на добавленную стоимость или платежи работодателей. Кроме того, предписывается, что если государственная организация решила заключить договор с предпринимателем, у которого имеется налоговая задолженность, то об этом следует немедленно сообщить судебному исполнителю.

Правовой гарантией эффективного предварительного контроля является наделение Главного налогового управления полномочиями по установлению прав на недвижимость. Такая практика существует сейчас во Франции и некоторых других странах. Регистрационные полномочия Главного налогового управления в установлении прав на недвижимость - сильно действующее средство против уклонения от налогов. Публикации ГНУ по ипотечным операциям носят официальный характер. В некоторых странах налоговые управления участвуют в регистрации государственных автотранспортных средств.

Среди организационных мер по обеспечению превентивного контроля обращает на себя внимание практика рассылки персональных налоговых уведомлений, установления контрольной даты платежа. Превентивный контроль предполагает и осуществление мер, преследующих преимущественно информационные цели:

создание приемных налоговых служб, организация телефонных справочных служб и консультаций и т.п. Налоговая тематика постоянно обсуждается на съездах профсоюзов, по каналам телевидения и на радио. Налоговые стенды можно стретить

<sup>31</sup> Финансы СССР, 1991, № 1, с. 7.

даже на станциях метрополитена.

3. Активно используются в практике зарубежных стран *аналитические приемы* при осуществлении налогового контроля.

Для контроля за данными о предпринимательских доходах и проверки информации о совершенных сделках налоговые власти используют косвенную информацию, получаемую ими от транспортных, складских,

почтовых организаций, органов социального обеспечения и т.д. Полученную информацию налоговый инспектор сопоставляет с данными, фигурирующими в налоговых декларациях. Например, анализируя транспортную документацию (коносамент, договор железнодорожной перевозки и т.д.), можно получить представление о количественных, а иногда и ценовых параметрах товарооборота фирмы.

4. Повсеместно наблюдается расширение *информационной базы налогового контроля*. Современный эффективный налоговый контроль невозможен без использования различных информационных систем. Так, в структуре Главного налогового управления Франции действуют информационные системы служб по исчислению баз взимания налогов и контроля (ИСДА), система механизации счетных операций (МЕДОС), система актуализации кадастровой информации (МАЖИК 2). В Австралии для контроля за взиманием налога на землевладение и землепользование действует так называемая система Торренса, содержащая единый банк данных о земельной собственности, позволяющий выявить случаи злостной спекуляции землей.

Использование информационных систем позволило налоговой администрации США объявить в 1987 г. о начале компьютеризированной программы "вылавливания" злостных неплательщиков - тех, кто вообще отказывается платить налоги. По оценкам Налогового управления США, их насчитывается сейчас около 1 млн. человек. Теперь их налоговые счета будут заполняться компьютерами и отправляться прямо домой нарушителям.

В правовом государстве информационное обеспечение налогового контроля нуждается в четкой законодательной регламентации. В некоторых странах приняты специальные законы о налоговой информации. В Швеции, например, действует Закон о сообщениях, в соответствии с которым каждый, кто нанимает ремесленника, должен сообщать контрольные сведения налоговым властям. Без особого вмешательства права невозможно разрешить некоторые коллизии, возникающие при осуществлении налогового контроля. Так, тайна банковских вкладов становится одним из сложнейших препятствий при сборе необходимой для финансовых органов информации. Преодолеть его можно только приняв специальный закон. Норма, регулирующая контроль за банковскими счетами в США, обязывает любой

## 102

банк сообщать о поступлениях на личные счета свыше 10 тыс. долл. в налоговую инспекцию и ФБР.

5. *Улучшение юридико-технических параметров* налоговых законов и документов налоговой отчетности оказывает существенное влияние на результативность налогового контроля.

Современный уровень специализации и кооперирования производства затрудняет установление страны происхождения товара. "Национальность" товара имеет определяющее значение для использования таможенного законодательства. Нечеткость юридических формулировок или вовсе умолчание этого вопроса создают "легальную" возможность бегства от таможенных пошлин.

Другой пример связан с правовыми гарантиями выплат налогов в доход государства. Во время оформления банкротства судебный исполнитель следит за тем, чтобы требования государственных органов и местных органов самоуправления по налоговым платежам были удовлетворены в первую очередь. Однако очень часто у предприятия не оказывается на это достаточно средств. Для предотвращения подобных ситуаций в ряде стран минимальный уровень акционерного капитала был поднят до размера, гарантирующего уплату всех налоговых обязательств. В Швеции, кроме того, принят Закон о предоставлении гарантий, в соответствии с которым власти получают право требовать залог в отношении уплаты налогов, пошлин и сборов.

Улучшению налогового контроля, предотвращению неумышленных налоговых деликтов служит упрощение процедуры и форм налоговой отчетности. Наряду с унификацией налоговых документов в зарубежных странах прослеживается тенденция их укрупнения - *глобализация* форм налоговой отчетности: вместо большого числа различных налоговых деклараций разрабатываются 1-2 декларации-агрегата.

### Специальные органы налогового контроля

В структуре налогового контроля зарубежных стран условно можно выделить две подсистемы - государственных органов и общественных институтов.

К последним следует отнести прежде всего профсоюзы, которые имеют право требовать необходимую информацию о предприятии в соответствии с законодательством об участии в управлении. Они могут также знакомиться с деятельностью предприятия на основе существующих в ряде стран законов о представительстве рабочих и служащих в правлении. Профсоюзный контроль часто осуществляется в форме профсоюзных инспекций. Контроль за ценами и, следовательно, за размерами доходов может осуществляться местными

## 103

организациями потребителей, которые следят за ценами в розничной торговле и сигнализируют в случае их изменений.

Государственные органы, участвующие в налоговом контроле, в свою очередь, могут быть подразделены на две группы - органы общей и специальной (налоговой) контрольной компетенции. Первые представлены счетными палатами, государственными советами, институтом государственного ревизора и т.д. Кроме органов, осуществляющих контроль в качестве основной своей функции, сюда могут быть отнесены и другие органы, прямо или косвенно контролирующие взывание налогов в дополнение к своим основным функциям. Это и парламент, осуществляющий политический контроль за государственными финансами, и различные отраслевые министерства (экономики, финансов, внешней торговли и т.д.), имеющие в своей структуре специальные контрольные подразделения, исполнительный аппарат президента и т.д.

Основную нагрузку при осуществлении налогового контроля несут специально созданные для этого органы -налоговые управления (отделы, дирекции и др.). В различных странах существуют разные варианты организации и подчиненности налогового аппарата. В одних случаях, этот аппарат обособлен от министерства финансов (Швеция, Япония, Китай и др.), в других - является структурным подразделением министерства финансов (США, Великобритания, Италия и др.). Однако в обоих случаях налоговый аппарат преследует одну и ту же цель

осуществление постоянного и эффективного контроля за взиманием платежей *в бюджет* и не связан с осуществлением многочисленных неналоговых функциональных обязанностей министерства финансов, таких как планирование, выработка законопроектов и т.п. Специализация налогового аппарата зарубежных стран исключительно на вопросах налогообложения и пополнения доходной части бюджета, как правило, оправдывает себя.

Следует обратить внимание на то, что в ряде стран при существовании обособленного налогового ведомства в рамках министерства финансов также могут существовать различные налоговые подразделения. Так, в Китае существует Главная государственная налоговая инспекция, не входящая в систему министерства финансов, и в то же время в рамках этого министерства учреждено Управление налогов. Управление не дублирует функции налоговой инспекции: если последняя контролирует взимание налогов, то основная задача налогового управления - формирование налоговой политики.

Главные налоговые управления (ГНУ) зарубежных стран в своей деятельности сочетают как традиционные, так и специфические функции. Важнейшие традиционные функции ГНУ - проведение национальной налоговой политики и контроль за отчетностью местных органов и других

#### 104

организаций практически по всем налоговым сборам, установленным в пользу государства. Кроме этого, ГНУ могут осуществлять ряд специфических функций - оценг? и регистрация операций с недвижимостью, актуализация кадастровых документов, управление государственной собственностью и имуществом государственных организаций, разработка и осуществление на практике мер экономического регулирования в тех отраслях производства, которые подлежат акцизному обложению. Следя за взиманием налогов, ГНУ нередко осуществляют деятельность, весьма далекую от финансов. Например, контролируя акцизное обложение спиртных напитков, ГНУ вынуждены попутно заниматься и контролем за качеством товаров, поскольку ставка акциза устанавливается в зависимости от крепости напитка.

Наряду с центральными органами, налоговый контроль осуществляют и местные налоговые инспекции. В США Бюро внутренних доходов при министерстве финансов выполняет основную работу по координации собственно налогового контроля на государственном уровне. На местах же существуют территориальные отделения Бюро. В Швеции налоговая администрация представлена Центральным налоговым управлением и налоговыми отделами правлений лен, избираемыми ежегодно собраниями уполномоченных лена (председатель назначается администрацией лена). Во Франции местные налоговые органы включают в себя службы региональной компетенции (региональные налоговые дирекции), а также инстанции, создающиеся на уровне департамента (налоговые управления департамента). И дирекции, и' управления находятся в структуре Главного налогового управления Франции.

Основной объем работы в налоговых службах и • подразделениях как центрального, так и местного аппарата выполняют налоговые инспектора и контролеры. Налоговые инспектора отвечают за правильность выставления налоговых платежей и распространение налоговых деклараций среди налогоплательщиков, следят за своевременностью предоставления отчетных документов, служащих основанием для определения факта налогообложения, готовят сводные реестры поступлений платежей в центральный и местные бюджеты. *Налоговые контролеры* следят за правильностью предоставляемых сведений, их соответствием реальному состоянию того или иного субъекта налогообложения, участвуют в проведении финансового и бухгалтерского контроля на предприятиях, принимают в некоторых случаях *первичные жалобы* налогоплательщиков и др.

#### Санкции за налоговые правонарушения

Наряду с превентивными мерами для борьбы с налоговыми правонарушениями используется и наказание.

Законодательство зарубежных стран за нарушение налоговых норм предусматривает гражданские, административные, а в некоторых случаях - и уголовные санкции. Выбор между ними регулируется довольно сложными правилами и процедурами.

Наказание за налоговые правонарушения в целях удобства изложения условно разделим на две категории - прямого и косвенного воздействия. К первой группе санкций относятся штрафы, конфискация объектов обложения, которые пытались скрыть, лишение свободы и т.д. Причем некоторые из этих санкций могут выступать одновременно в качестве наказания как за совершенное преступление, так и за различные правонарушения неуголовного характера. Очевидно различие штрафа, взыскиваемого за недоплату налогов, и штрафа, карающего представление ложных сведений, связанное с обманными действиями и сокрытием объекта налогообложения. В последнем случае штраф выступает как уголовная санкция.

Во Франции налоговые санкции могут применяться только по требованию налоговых властей: никто, кроме налоговой администрации, по французскому законодательству не может преследовать в уголовном и административном порядке за совершение правонарушений налогового характера.

Спецификой налоговых преступлений объясняется тот факт, что в США проведение уголовных расследований по "этому виду правонарушений осуществляется специальными агентами Службы внутренних государственных доходов, которая входит составной частью в структуру Министерства финансов и чьи отделения расположены по всей стране. Этой же причиной законодатель руководствовался, когда увеличивал срок давности для налоговых преступлений.

Анализируя законодательство зарубежных стран по вопросам налоговых санкций, можно выявить два основных подхода. Первый - "американский" - характеризуется прежде всего жесточением санкций. Так, согласно Кодексу внутренних государственных доходов (ст.7203, разд.26 Свода законов США) опоздание с подачей налоговой декларации может квалифицироваться как уголовное преступление (мисдиминор). В этом случае Служба внутренних доходов должна доказать на суде, что обвиняемый был обязан представить налоговую декларацию, не представил ее своевременно и сделал это умышленно. В случае признания вины подсудимого, суд может лишить его свободы на срок до 1 года или наложить штраф. Попытка уклониться от уплаты налога путем представления ложной декларации о доходах считается еще более тяжким преступлением и относится к категории фелоний. Если поддерживаемое обвинение удастся доказать, что налогоплательщик предпринял какие-либо шаги, чтобы уклониться от уплаты налогов, и что эти действия предпринимались им умышленно либо что в представленной

им декларации содержались заведомо ложные сведения, обвиняемый может быть приговорен к лишению свободы на 5 лет.

Используемая в США практика "сделок о признании вины" нередко приводит к тому, что налоговые санкции используются для наказания за неналоговые преступления. Всякая деятельность, связанная с извлечением преступных доходов (нарко- и порнобизнес, подпольные тотализаторы, незаконная торговля оружием и т.д.), влечет за собой сокрытие этих доходов от налогообложения. Доказать обвинение в уклонении от уплаты налогов оказывается легче, чем обвинить в совершении иных преступлений, поскольку в первом случае преобладают документальные доказательства, а во втором случае все доказательства нередко строятся на признании, которое в любой момент может быть дезавуировано. Хрестоматийным примером является судебный процесс в 1930-х гг. над главой чикагских гангстеров Аль Капоне. Тогда он был посажен в тюрьму на 11 лет с уплатой штрафа в 70 тыс.долл. за нарушение налогового законодательства.

Жесткость санкций за налоговые правонарушения в американском законодательстве достигается не только использованием такого уголовного наказания, как тюремное заключение, но и "эффективным" моделированием штрафных санкций, способных вызвать ощутимые материальные последствия для правонарушителя. Так, за недоплату налогов из-за несоблюдения правил Кодекс о внутренних доходах предусматривает *комбинированный* штраф: 5% от неуплаченной суммы плюс 50% от суммы, которую налогоплательщик получил бы в случае помещения этих денег в банк, исходя из стандартных банковских ставок. Вторая часть штрафной санкции нацелена прежде всего на обеспечение действенности наказания и избежание профанации штрафного воздействия: нередко абсолютный размер уплачиваемых штрафов несоизмеримо мал по сравнению с потенциальным доходом, могущим быть полученным в случае выгодного вложения неуплаченных налогов. Привязка размера штрафа к результатам возможной капитализации налоговых сумм - надежное средство предотвратить ситуацию, когда налогоплательщику становится выгоднее не платить налог, а вкладывать "экономленные" средства в оборот и получать доходы, на много порядков превышающие размеры установленных законом санкций.

Европейский подход (так условно может быть названа вторая тенденция зарубежного законодательства в вопросе установления налоговых санкций) отличается более гуманным обхождением с нарушителями налоговых норм. В последнее время для европейского законодательства стала характерной декриминализация ряда санкций за налоговые правонарушения, т.е. выделение их из сферы уголовного

права. При этом уголовные санкции часто заменяются системой платежей (доплат к налогам), взыскиваемых не судами, а иными государственными органами. Так, по турецкому законодательству в случае выявления продажи товаров по намеренно заниженным ценам поставщик облагается антидемпинговым налогом и дополнительным компенсационным сбором. В этом случае антидемпинговая пошлина обеспечивает возмещение ущерба, дополнительный компенсационный сбор носит характер штрафных санкций.

Ужесточение санкций за уклонение от уплаты налогов нередко сопровождается амнистией лиц, сознавшихся в совершении подобных правонарушений<sup>32</sup> (Израиль 1954; Франция 1952 г., когда амнистировались владельцы капиталов, скрытых за рубежом, в случае возвращения этих капиталов на родину, и т.д.). Однако практика показывает, что этот способ борьбы с налоговыми деликтами недостаточно эффективен.

Нам осталось рассмотреть способы опосредственного воздействия на нарушителя налоговых норм. Чаще всего они производны от практики заниженной оценки стоимости объекта налогообложения.

Во многих странах за налоговой администрацией закрепляется право *преимущественной покупки* товара, в случае если в декларации указана явно заниженная его цена. Другая ситуация: суд должен установить размер возмещения за ущерб, причиненный имуществу налогоплательщика. За основу расчета судья может взять налоговую декларацию, и если налогоплательщик занизил в ней стоимость своего имущества, то и получаемая им в порядке возмещения за причиненный ущерб сумма будет меньше реальной стоимости имущества. Потерей части причитающегося возмещения может обернуться заниженная стоимость имущества в налоговой декларации: в случае отчуждения частной собственности в публичных интересах суд или специальная оценочная комиссия будут исходить из цифр, фигурирующих в налоговой декларации.

Не следует путать с налоговой амнистией как разновидностью налоговых льгот.

108

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Анисимов А.А. **Финансовый контроль в капиталистических странах.** М., 1966.

Бу Свенссон Экономическая преступность. М., 1987.

Ветрова Н.С. Новые аспекты в системе налогообложения в капиталистических странах. М., 1990.

Годме П.М. Финансовое право. М., 1978. Конституции буржуазных государств. М., 1952.

**Конституции буржуазных государств Европы.** М., 1957.

КОНСТИТУЦИИ государств Ближнего и Среднего Востока. М., 1956.

Конституции социалистических государств. М., 1987.

Куфакова Н.А. Финансовое право развивающихся стран. М., 1988.

Лисовский В.И. **Международное торговое и финансовое право.** М., 1974.

Николае А. Робинсон Правовое регулирование природопользования и охраны окружающей среды в США. М., 1990. к н и-

Сутормина В.Н. **Налоги капиталистических стран. Лекция.** Киев. 1968.

Федосов В. Налоги в системе государственно монополистического капитализма ФРГ. Киев, 1966.

Финансово-кредитный словарь. Том 1-3. М., 1984-1988.

Финансы капиталистических государств (под редакцией Б.Г. Болдырева). М., 1980.

Agostini A. Les options fiscales. Paris, 1983.

Austrian business law: legal, accounting and **tax aspects of** business in Austria. \Vien. 1984.

Batailler Une nouvelle technique d'économie contractée:  
les "quasi-contrats" pour l'exécution du plan. - Revue de science financière. Paris, 1964, N 2.

**Belgique. Code des impôts sur les revenus. 1992.**

Bruxelles, 1992.

Belgique: le système fiscal. Paris, 1983.

Bellstedt C. Die Steuer als Instrument der Politik. Eine vergleichende Untersuchung der Steuerpolitik in den USA und Deutschland. Berlin, 1966.

Bequai A. White-collar crime. Lexington, 1979.

Bienvenu J.J. **Droit** fiscal. Paris, 1987.

Bouffner W. Handelsbilanz und Steuerbilanz. Wien, 1967.

Bouvier M., Esclassan M.C. **l'administration fiscale en France.** Paris, 1988.

**Bouissou F. La fiscalité de l'urbanisme en droit français.**

Paris, 1972.

Cozian M. La fiscalité des entreprises. Paris, 1970. Czerweny P.K. Die Verjährung im Steuerrecht. München,

17/0«

Daillier P. L'harmonisation des législations douanières des Etats membres, de la CEE. Paris, 1972.

Delvolpe P. Le principe d'égalité devant les **charges** publiques. Paris, 1969.

Dictionnaire économique et financier. Paris, 1975.

Differences dans le traitement fiscal réservé aux investisseurs nationaux et étrangers et repercussions **des** traités internationaux. Sidney, 1978.

Di Palma V. Capital gains **tax.** London, 1982.

Dran M. Droit fiscal. La fiscalité illustrée **parJ'exemple.** Paris, 1975.

Freeman R. The rates riddle. London, 1978. Garner J. Local land charges. London, 1982.

Grosdidier de Matons J. Le régime administratif et financier des ports maritimes. Paris, 1969.

Grosso S.F. L'evasione fiscale. Torino, 1980.

Grundy M. Grundy's tax havens: **A world survey.**

London, 1983.

**Heveman R.H. The Economies of the Public Sector.**

N.Y., 1970.

Helmert F. Der Wert im Vennogensteuerrecht. Berlin, 1984.

L'imposition-des industries. Sydney, 1978. L'inflation et la fiscalité. Vienne, 1977. Internationales

Steuer-Lexikon. Zurich, 1977. Jobs Personal taxation. London, 1966.

Marchessou P. L'interprétation des textes fiscaux. Paris, 1980.

Milner H. Sweden: Social Democracy in Practice. N.Y., 1989.

Peric A. Finansijka teorija i politika. Beograd, 1987. Reric A. Finansijka teorija i politika. Beograd, 1987.

Reforma tributaria para América Latina. Washington, 1967.

Richtsteig M. Allgemeine Gebührenprinzipien. Köln, 1975.

Salin P. La réforme fiscale. La liberté à refaire. Paris, 1984.

Skaar A.A. Skatterett. Oslo, 1983.

**State and local taxes.** Washington, 1968.

**Tax law locator.** N.Y., London, 1988.

**Tax reform act of 1969.** Washington, 1969.

Wagner R.E. **Death and taxes.** Washington, 1973.

**Wilkenfeld H.C. Taxes and people Ěn Israel. Cambridge, 1973.**

Zedouble D. Droit fiscal des entreprises. Paris, 1986. Zimmennan K. Das Kuponsteuergesefz. Kůln, 1966.