

Международный консорциум «Электронный университет»

*Московский государственный университет экономики,
статистики и информатики*

Евразийский открытый институт

**Е.Б. Шувалова
В.В. Климовицкий
А.М. Пузин**

Налоговые системы зарубежных стран

Учебно-практическое пособие

Москва 2010

УДК 336.22
ББК 65.261.4
Ш952

Ш952 **Шувалова Е.Б.**
НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН:
учебно-практическое пособие / Е.Б. Шувалова, В.В. Климовицкий, А.М. Пузин. – М.: Изд. центр ЕАОИ, 2010. – 134 с.
ISBN 978-5-374-00330-7

Современный специалист в области налогообложения не может ограничиваться изучением национального законодательства, невольно игнорируя сферу международных отношений, которая находится на стыке правовых источников различных государств. Ознакомление с системами налогообложения за рубежом – это прекрасная возможность получить те знания и навыки, которые расширят кругозор и позволят глубоко воспринимать уже известные процессы в экономике.

Учебное пособие будет полезно студентам высших учебных заведений для самостоятельного изучения налоговых систем США, Франции, Германии, Италии, Великобритании, а также при подготовке к итоговым контрольным мероприятиям по дисциплинам «налоговые системы зарубежных стран», «налоговое планирование», «налогообложение внешнеэкономической деятельности».

При подготовке учебного пособия использовались материалы СПС КонсультантПлюс.

УДК 336.22
ББК 65.261.4

ISBN 978-5-374-00330-7

© Шувалова Е.Б., 2010
© Климовицкий В.В., 2010
© Пузин А.М., 2010
© Оформление. АНО «Евразийский открытый институт», 2010

Содержание

Введение	4
Тема 1. Общие вопросы функционирования налоговых систем	5
1.1. Основы организации и функционирования налоговых систем	5
1.2. Системы прямого налогообложения.....	11
1.2.1. Общая характеристика.....	11
1.2.2. Особенности налогообложения прибыли компаний и корпоративных образований	14
1.3. Системы косвенного налогообложения	23
1.4. Международная налоговая конкуренция.....	25
1.4.1. Понятие, сущность, особенности.....	25
1.4.2. Виды налоговой конкуренции	46
1.4.3. Конкурентные преимущества налоговой системы	68
1.5. Контроль цен и трансфертное ценообразование.....	76
1.5.1. Трансфертное ценообразование.....	76
1.5.2. Методика контроля цен налоговыми органами	83
Контрольные вопросы	87
Тест.....	88
Тема 2. Практические аспекты налогообложения	90
2.1. Налоговая система США	90
2.2. Налоговые системы стран Евросоюза	101
2.2.1. Франция	101
2.2.2. Германия	106
2.2.3. Италия	114
2.2.4. Великобритания.....	120
Контрольные вопросы	127
Тест.....	129
Темы рефератов	134
Список рекомендуемой литературы.....	136

Введение

Современный специалист в области налогообложения не может ограничиваться изучением налоговых механизмов в своей стране, невольно игнорируя те знания, которые накоплены годами за ее пределами. При всем многообразии налогов, собираемых в России, специалист не сможет полностью понять особенности их элементов, гибкость их применения, взаимосвязь с другими платежами, возможные последствия взимания. Ознакомление с системами налогообложения за рубежом – это прекрасная возможность получить те знания и навыки, которые расширят кругозор, позволят глубоко воспринимать уже известные процессы в экономике и создадут основу для дальнейшего развития в профессиональной деятельности выпускника.

Учебное пособие, представленное Вашему вниманию, будет прекрасным дополнением к материалу лекций по налогообложению в странах Европы и Америки.

Первый раздел пособия знакомит с терминами, принципами, методами обложения, используемыми в России и за рубежом. Рассматриваются вопросы конкуренции налоговых систем в процессе привлечения плательщиков, контроля цен налоговыми органами, двойного обложения.

Второй раздел всецело посвящен налоговым системам и позволяет познакомиться с особенностями их администрирования и элементами налогов, которые образуют бюджет государства либо интересны с позиции целей и методов их взимания.

Пособие будет полезно студентам высших учебных заведений для самостоятельного изучения систем налогообложения в США, Франции, Германии, Италии, Великобритании, а также при подготовке к итоговым контрольным мероприятиям по дисциплинам «налоговые системы зарубежных стран», «налоговое планирование», «налогообложение внешнеэкономической деятельности».

Тема 1.

Общие вопросы функционирования налоговых систем

1.1. Основы организации и функционирования налоговых систем

В международном налогообложении следует различать два важных понятия: налоговая система и система налогообложения.

Налоговая система – совокупность форм налога (акцизы, пошлины, взносы во внебюджетные фонды и др.) и способов управления ими в рамках конкретного государства.

Система налогообложения – единый комплекс взаимодействующих компонент, определяющих форму и способ существования и выражения содержания налоговых отношений по определенному налогу¹.

При изучении налоговой системы государства наиболее эффективным является многосторонний подход, который дает довольно ясную картину структуры и особенностей системы в данный момент времени. При этом принято выделять три ключевых аспекта анализа:

- 1) организационный;
- 2) экономический;
- 3) правовой.

Организационный аспект анализа включает в себя рассмотрение структурных элементов системы, их организацию и взаимосвязь.

Важнейшими вопросами такого анализа являются:

- принципы функционирования системы в целом;
- организация бюджетной системы и межбюджетных отношений;

¹ Шувалова, Е.Б. Система обложения налогом на добавленную стоимость в РФ. – М. : Экономика, 2003. – С. 58.

- механизмы распределения налогов между различными уровнями бюджета;
- организация налоговых платежей и взаимосвязь их элементов;
- организационная структура органов осуществляющих контроль за исчислением и уплатой налогов.

Экономический аспект анализа, в первую очередь, включает в себя характеристику:

- экономических принципов налогообложения;
- величины налогового бремени для определенной категории плательщиков;
- экономической эффективности взимания конкретных видов обязательных платежей;
- финансовых возможностей налогооблагаемого состава.

Анализ правовой базы налоговой системы включает в себя исследование:

- юридических принципов налогообложения;
- структуры источников налогового права;
- институтов налогового права;
- взаимодействия норм и положений налогового права с другими отраслями права.

Основой каждого из представленных направлений анализа являются принципы, которые мы последовательно рассмотрим.

Организационные принципы налогообложения – это положения, на которых базируется построение налоговой системы и осуществляется взаимодействие ее структурных элементов.

Важнейшим принципом организации налоговых систем зарубежных стран выступает четкое разграничение доходов центрального бюджета и бюджетов иных уровней, которое соответствует типу государственно-политического устройства страны. В унитарных государствах (Великобритания, Франция, Италия) существуют два уровня бюджетов – центральный и местный, которым соответствуют отдельные виды налоговых платежей. В федеративных государствах (США, Германия, Канада) организованы три уровня бюджета и соответственно три

уровня налоговых платежей – федеральные, региональные, местные.

Другим важным принципом организации налоговой системы является принцип единства или единой законодательной и нормативно-правовой базы на всем экономическом пространстве государства, который означает, что:

- все налоги (сборы, пошлины) вводятся и отменяются только органами государственной власти с законодательным определением полномочий каждого уровня власти;
- единство подхода к построению налоговой системы или вопросам налогообложения, включая законодательную и нормативно-правовую базу, единую для всех налогоплательщиков на всем экономическом пространстве государства. Например, получение налоговых льгот, защиту законных принципов налогоплательщиков, действие одних и тех же законов, налоговых ставок, тарифов и т.д.

Единство законодательной и нормативно-правовой базы системы налогообложения означает, что все платежи (налоги, сборы, пошлины) устанавливаются централизованно единым законодательным актом (налоговым кодексом или законом), действующим на всей территории государства (экономическом пространстве), все налогоплательщики находятся в равных условиях: несут равную повинность и имеют равные права, в том числе и территориальные образования, в соответствии с законом.

Общие принципы организации налоговых систем находят свое выражение в общих элементах налогов, которые включают:

- 1. Субъект налога.** В качестве этого лица выступают физические или юридические лица, которые несут ответственность за уплату налога.
- 2. Объект налогообложения:** различные виды дохода, операции по реализации товаров, результатов работ, услуг, а также различные формы накопленного богатства или имущества.
- 3. Налоговая база,** которой признается количественная оценка объекта обложения.
- 4. Налоговые ставки,** которые могут быть твердыми (абсолютная сумма с объекта обложения), процентными (как доля

его стоимости) или смешанными. В свою очередь процентные ставки могут быть пропорциональными и прогрессивными. Пропорциональные ставки построены по принципу единого процента, взимаемого с предмета обложения. Прогрессивные же ставки построены по принципу роста процента с увеличением стоимости объекта обложения и образуют шкалу ставок с простой или сложной прогрессией. Простая прогрессия предполагает рост налоговой ставки по отношению ко всему объекту обложения, а сложная – деление объекта на части, каждая последующая из которых облагается повышенной ставкой.

5. Порядок исчисления налога. Налог может исчислять сам плательщик или за него:

- налоговый орган;
- налоговый агент.

6. Порядок уплаты. Сумма налога может уплачиваться с объекта обложения до получения дохода или после его получения, а также по кадастру.

7. Сроки уплаты. Период времени, в течение которого необходимо уплатить налог в бюджет.

8. Систему налоговых льгот, которые представляют собой преимущества перед другими плательщиками налогов. Льготы имеют разнообразные формы и строятся отдельно для каждого налога с учетом приоритетов национальной налоговой политики.

Экономические принципы налогообложения представляют собой сущностные, базисные положения, касающиеся целесообразности и оценки налогов как экономического явления. Впервые они были сформулированы в 1776 г. шотландским экономистом и философом Адамом Смитом (1723–1790 гг.) в работе «Исследование о природе и причинах богатства народов»:

- принцип справедливости (заключается в равной обязанности граждан платить налоги соразмерно своим доходам);
- принцип определенности (сумма, способ, время платежа должны быть заранее известны налогоплательщику);
- принцип удобства (налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика);

– принцип экономии (издержки по взиманию налога должны быть меньше налоговых поступлений).

Юридические принципы налогообложения – это общие и специальные принципы налогового права. Основными из них являются:

1. Принцип законодательной формы установления налогов предусматривает запрет на произвольное возникновение обязательных платежей и нарушения в процессе налогообложения конституционных прав граждан. В налоговом законе должны быть обязательно определены: перечень налогов, порядок их установления, изменения, отмены и основные элементы.

2. Принцип равенства и справедливости. В налоговых законах должны быть четко прописаны права обязанности и ответственность плательщиков без дискриминации какой – либо стороны налоговых правоотношений.

3. Принцип приоритетности налогового законодательства. Если в неналоговых законах присутствуют нормы, касающиеся налоговых отношений, то применять их можно, если последние соответствуют нормам налогового законодательства.

4. Принцип запрещения обратной силы закона. Закон не может распространяться на отношения, возникшие до момента его вступления в силу.

Юридические принципы налогообложения оказывают непосредственное влияние на международное и национальное налоговое право.

Под международным налоговым правом понимают совокупность норм международного права, регулирующих общественные отношения между государствами, международными организациями, юридическими и физическими лицами по поводу установления, введения и взимания налогов с целью уменьшения налогового бремени для создания необходимых условий развития международных экономических отношений, а также по поводу предотвращения международно-

го уклонения от уплаты налогов и налоговой дискриминации субъектов ВЭД¹.

Предметом международного налогового права являются налоговые отношения по поводу взимания налогов и сборов с участием субъектов, которые подпадают одновременно под налоговую юрисдикцию двух и более государств.²

Известны два основных метода международного правового регулирования: диспозитивный и императивный. Диспозитивный метод предполагает достижение взаимного согласия по всем проблемным вопросам при заключении международных договоров, однако никто не вправе определять обязательные для всех правила достижения такого согласия. Императивный метод предполагает максимальное соблюдение государствами своих национальных интересов, а после заключения межгосударственных соглашений – обязанность неукоснительно выполнить предписанные положения.

Основной составляющей любой налоговой системы является нормативная правовая база, регулирующая порядок исчисления и уплаты налоговых платежей.

Выделяют следующие основные виды источников налогового права:

1. Внутренние правовые нормы (национальное налоговое законодательство);
2. Международные соглашения;
3. Судебная практика;
4. Правовой обычай;
5. Доктрина (научные концепции и теоретические интерпретации источников права, включающие рекомендации межправительственных организаций).

Международное и национальное налоговое право формируют собой правовую основу систем прямого и косвенного налогообложения юрисдикций.

¹ Погорлецкий А.И. Международное налогообложение. – СПб. : Изд. Михайлова В.А., 2006. – Стр. 92.

² Кучеров И.И. Налоговое право России. – М. : ЮрИнфоР, 2006. – С. 96.

1.2. Системы прямого налогообложения

1.2.1. Общая характеристика

Системы прямого налогообложения образуют все платежи, которые взимаются непосредственно с имущества или дохода плательщика (налог на прибыль, на доход, на имущество).

Прямые налоги с доходов и прибыли взимаются на основе критерия **налогового резидентства**, который предполагает неограниченные обязательства по их уплате с доходов, полученных в стране и за ее пределами. Критерий налогового резидентства необходим для равномерного распределения налоговой нагрузки между иностранными и местными плательщиками.

Для каждой страны мира характерны некоторые особенности определения статуса (резидент или нерезидент), но можно выделить следующие общераспространенные критерии:

1. Для физических лиц:

а) период фактического нахождения на территории страны. Как правило, используется критерий нахождения в течение не менее 183 дней в году (например, используется в России и странах СНГ);

б) наличие постоянного места жительства: наличие постоянного жилища в собственности или аренде, а также гостиничного номера, снимаемого на длительный срок. Т.е. наличие адреса, по которому можно разыскать налогоплательщика (например, используется в Германии и Швейцарии);

в) центр жизненных или экономических интересов: наличие родственников, имущества и получение доходов на территории страны учитываются (по отдельности или в совокупности) для определения статуса налогового резидента (например, используется в Италии, Франции);

г) гражданство. Критерий основан на концепции национальной привязанности, которая предполагает, что гражданин страны должен платить налоги независимо от его фактического места нахождения (например, используется в США).

2. Для юридических лиц:

а) факт инкорпорации: регистрация компании в специальном коммерческом реестре юрисдикции (например, используется в США, России, Японии);

б) тесные коммерческие связи с юрисдикцией: наличие органов фактического управления и контроля компании или получение доходов из страны (например, используется в Ирландии, Швейцарии).

Для резидентов и нерезидентов применяют два способа налогообложения доходов: у источника их получения и на основе территориальности.

Обложение у источника получения доходов связано с изъятием части доходов, получаемых у источника выплаты в данной юрисдикции. Основанием для обложения нерезидентов у источника служат: 1) получение физическим или юридическим лицом пассивных доходов (дивиденды, проценты); 2) наличие постоянного представительства юридического лица.

Пассивными признаются доходы, которые не связаны с наличием у основного их получателя постоянного представительства в данной юрисдикции: например, доходы от долевого участия в иностранной компании, от кредитования и т.п. Доходы, связанные с коммерческой деятельностью через постоянное представительство на территории страны, называются активными.

Постоянное представительство (далее – ПП) – место деятельности, расположенное в одном государстве, через которое осуществляются коммерческие операции иностранной компании.

Наличие ПП в стране не позволяет считать плательщика резидентом, т.к. ПП – не юридическое лицо страны нахождения. Как правило, все доходы ПП в стране облагаются, как и для резидентов, но головная компания-нерезидент не уплачивает в юрисдикции нахождения ПП налоги со всех своих доходов из других стран.

Признаками наличия ПП могут быть наличие здания, сооружения, персонала, осуществление деятельности, связанной с получением прибыли.

Обложение по принципу территориальности предполагает распространение на данную фискальную территорию исключительных прав государства облагать все доходы резидентов и нерезидентов в границах фискальной территории и иностранных доходов резидентов.

Основными проблемами прямого налогообложения на международном уровне являются:

1. **Проблема «безбилетника»:** потребление общественных благ без участия в уплате налогов либо с уплатой максимально заниженной суммы налогов, которая не соответствует объему и качеству потребляемых благ. Обычно проблема возникает, когда часть бремени налога перекладывается на определенную категорию плательщиков. Допустим ставка налога для нерезидентов значительно выше, чем для резидентов. Хотя резиденты потребляют больший объем общественных благ.

2. **Недобросовестная (деструктивная) налоговая конкуренция** - это соперничество государственных властей за налоговые ресурсы с использованием запрещенных инструментов налогообложения (значительные льготы для определенных плательщиков, нулевая или достаточно низкая ставка налога по сравнению с другими странами).

3. **Двойное налогообложение** - это одновременное обложение плательщика в нескольких юрисдикциях в отношении одного и того же объекта налога. В настоящее время в странах ЕС действуют 3 основные системы обложения прибыли компаний:

1) Классическая система: вся прибыль компании облагается по единой ставке, а распределяемая часть прибыли в виде дивидендов, включается в облагаемый доход акционера и облагается налогом на доход. Возникает двойное экономическое налогообложение;

2) Система двух ставок: разные ставки для распределяемой и нераспределенной прибыли компаний (полностью не устраняет двойное экономическое налогообложение);

3) Импутационная система налог, исчисленный с распределяемой прибыли компании, уменьшает обязательства акционеров по индивидуальному налогу на доходы либо на-

логу на прибыль компаний, т.к. лица получают налоговый кредит в размере уже уплаченного налога на прибыль.

Основная причина международного двойного налогообложения – (суверенитет) исключительное право на принятие законодательных актов, обязательных для исполнения внутри границ государства. Методы предотвращения двойного налогообложения:

1. Распределительный метод: на основе международных соглашений страны распределяют между собой объекты обложения;

2. Налоговая скидка (вычет): уменьшение налоговой базы на сумму налогов, уплаченных за рубежом;

3. Налоговый кредит: уменьшение исчисленной суммы налога на платежи, перечисленные в бюджет другого государства.

1.2.2. Особенности налогообложения прибыли компаний и корпоративных образований

Налог на прибыль (в зарубежных странах – корпорационный налог), являясь, наряду с другими налогами, средством наполнения бюджета, выполняет также роль одного из основных инструментов регулирования развития приоритетных для государства отраслей экономики. Решение задач усиления приоритетных направлений производства и необходимой реструктуризации экономики, как правило, не может быть достигнуто за счет самопроизвольного развития рынка. Эти задачи выдвигаются правительствами и выполняются при помощи государственного регулирования, в котором одним из наиболее распространенных средств является налоговое регулирование. Возможность использования указанных функций налога (фискальной и регулирующей) зависит от установленных законодательно правил и параметров налогообложения (в данном случае налогообложения прибыли).

Основу обозначения рассматриваемого налога составляет понятие «корпорация». Корпорация представляет собой

предпринимательское объединение ряда входящих в него («инкорпорированных») дочерних компаний и фирм, имеющих отдельное головное (по отношению к корпорации в целом) предприятие. Различие между инкорпорированным и неинкорпорированным деловым предприятием связано с понятием «ограниченная ответственность»¹. Владельцы инкорпорированной организации не несут личной материальной ответственности за какой-либо внешний ущерб, причиненный действиями корпорации. Наиболее соответствующим корпорации в этом отношении видом отечественных предпринимательских объединений являются ООО – Общества с ограниченной ответственностью, не обязательно включающие в себя структуру с дочерними компаниями.

Корпорация в странах Европы и Америки является юридическим лицом. В США соглашение о создании корпорации утверждается администрацией штата, что подтверждается выдаваемой лицензией. Американская правовая доктрина и практика выделяют пять критериев, которым должна соответствовать корпорация:

- наличие статуса юридического лица;
- ограниченная ответственность;
- бессрочное существование;
- свободная передача акций;
- централизованное управление через органы управления корпорацией.

В американском и западноевропейском налоговом праве корпорация представляет собой юридически установленную организационную форму предпринимательского объединения, тогда как в российском – нет. Наиболее близким к корпорации видом предпринимательских объединений в части ограничения ответственности в случае причинения убытков другим юридическим или физическим лицам в ходе предпринимательской деятельности в России являются ООО – общества с ограниченной ответственностью.

¹ Минц, Дж. Корпорационный налог в: Экономика налоговой политики. – М. : Филинь, 2002. – С. 172–230.

Принципу ограниченной ответственности придается особое значение как фактору, способствующему развитию крупного бизнеса, в особенности в направлениях, связанных с риском, в том числе с освоением новых технологий, ранее неизвестных видов продукции, с продвижением в неосвоенные районы и т.д.

Элементы корпорационного налога имеют ряд особенностей:

1. Корпорационный налог взимается с юридических лиц, но только с тех организаций, целью которых является получение прибыли (в их число попадают не все некоммерческие организации). Корпорационный налог не взимается с предприятий, находящихся в собственности одного владельца (кроме случаев выкупа одним владельцем доли партнеров) или в семейной собственности. В этих случаях применяется налог на доходы физических лиц. Не облагаются корпорационным налогом предприятия с неограниченной (полной) ответственностью. В НК РФ не делается различий между налогообложением ООО и других видов предпринимательских объединений, например, ЗАО или ОАО. Что же касается индивидуальных владельцев предприятий, то они облагаются налогом на доходы физических лиц, как индивидуальные предприниматели.

2. Так называемое экономическое двойное налогообложение, т.е. налогообложение прибыли на уровне компании, а затем прибыли, распределенной акционерам, на уровне акционеров может осуществляться без каких-либо ограничений по так называемой классической системе, как это имеет место в Бельгии, Люксембурге, Нидерландах, США, Швейцарии и ряде других стран. Общей тенденцией и логикой построения налоговых систем является устранение двойного налогообложения. Таким образом, экономическое двойное налогообложение – одно из общих негативных (или нелогичных) свойств как налогообложения прибыли в РФ, так и корпорационного налога в ряде стран (в том и другом случаях распределенная прибыль облагается налогом на доходы физических лиц). В иных системах взимания корпорационного налога, отличающихся от классической, действуют различной степени ограничения налогообложения распределяемой прибыли: на уровне корпорации или на уровне

акционеров (от частичного до полного освобождения распределяемой прибыли от налога на уровне компании или на уровне акционеров). Отметим, что двойное (и более чем двойное) налогообложение прибыли встречается в налоговых системах зарубежных стран в виде применения ряда других налогов (например, муниципальных), взимаемых с той же налоговой базы.

3. Поскольку налогообложение кредитов и займов, как средства финансирования предприятий, имеет налоговые преимущества перед дополнительными вложениями капитала, в некоторых странах установлен предел отношения собственного к привлеченному (заимствованному) капиталу. По достижении этого предела заимствования приравниваются к вложениям в капитал и облагаются корпорационным налогом как распределяемая прибыль.

4. В качестве важной особенности корпорационного налога отмечают «принцип обложения чистого дохода или прибыли». В отношении корпорационного налога при разнообразии видов деятельности компании и различиях структуры и характера издержек и расходов, исчисление чистой прибыли производится раздельно в каждом из этих видов деятельности - в связи с различиями структуры издержек в разных отраслях. Из доходов только доходы (проценты) от капитала включаются в совокупный доход по их величине без скидок и вычетов.

Различия расчета облагаемой прибыли для инкорпорированных и неинкорпорированных предприятий состоят в различиях учета некоторых видов резервов, разрешенных только для корпораций.

Промежуточным результатом исчисления облагаемой прибыли является «адаптированный» валовой доход, из которого вычитаются затраты, прямо связанные с производством (расходы на зарплату, сырье, материалы и т.д.), но не затраты капитального характера (на основные средства).

В доход в целях исчисления корпорационного налога включаются:

1) изменение стоимости запасов товаров, сырья, готовой и находящейся в процессе изготовления продукции, находящейся у налогоплательщика;

- 2) прирост капитала;
- 3) межфирменные дивиденды;
- 4) доход от иностранных источников;
- 5) дивиденды, выплачиваемые акциями.

Содержание перечисленных рубрик образует структуру дохода плательщика корпорационного налога перед осуществлением вычетов. Налоговая база корпорационного налога образуется по выполнению вычетов из образующейся суммы.

Таким образом, так же, как и база налога на прибыль организаций, налоговая база корпорационного налога включает оценку изменения стоимости товарно-материальных ценностей, находящихся на балансе налогоплательщика, что учитывается как доход.

Составляющая «прирост капитала» (2) – это часть базы корпорационного налога, представляющая собой «положительную разницу между вложенной суммой и суммой, полученной при реализации актива» (ценных бумаг, недвижимости и др.)

Данная разница может быть в частном случае, например, отрицательной и представлять собой убыток. При наличии прироста капитала полученная сумма в некоторых странах облагается отдельным налогом. Обычно учет соответствующей прибыли или убытка различен в разных странах (например, убыток компенсируется за счет прибыли в других отчетных периодах, превышение убытка над приростом капитала может компенсироваться за счет прошлых периодов времени до трех лет – в США; переносится на другие периоды – в Германии; различается как краткосрочный и долгосрочный приросты капитала и облагается налогом по обычной или уменьшенной ставке – в Индии и т.д.).

Из дохода, составляющие которого перечислены выше, производятся вычеты, среди которых наиболее важным видом являются амортизационные отчисления. При этом специально выделяются «нематериальные активы» (патенты, лицензии, товарные знаки и др.) и материальные активы.

5. Обложение корпорационным налогом возможно в льготных режимах, предоставляемых компаниям, работающим в на-

правлениях, предусмотренных государственными программами развития экономики или осуществляющим свою деятельность в регионах, развитие которых входит в состав таких программ. Льготы обычно устанавливаются как постоянно действующий элемент налога, однако, как правило, продолжительность их действия зависит от решения экономических задач, на которые они были ориентированы, и от их эффективности. В США срок действия ряда льгот ограничивается определенным сроком, после которого они могут быть модифицированы или исключены. Это отображается в соответствующих положениях налогового законодательства данной страны.

В целом, сопоставление элементов налога на прибыль организаций в РФ и корпорационного в странах мира подтверждает функциональную аналогичность этих налогов, в том числе и по основным компонентам структуры налоговой базы.

Общей тенденцией динамики ставки корпорационного налога в странах мира является ее снижение. Вместе с тем в ряде стран можно констатировать стабильность ставки на уровне, близком к среднему значению по группе на 2002/2003 гг. или ниже этого значения ($27,2\% \pm 4,2\%$).

Снижение ставки имело место в следующих странах:

- в Великобритании, Германии, Японии, Польше, Чехии;
- стабильность ставки поддерживалась -
- в США, Республике Корея, Малайзии, Венгрии.

В Индии в период с 1999 по 2002 г. имело место повышение ставки с 35,0 до 35,7% с максимумом в 39,55% в 2001 г.

Таким образом, снижение ставок налога на прибыль является основной тенденцией налогообложения прибыли в странах мира (включая Россию)¹.

Отметим, что результаты изменения ставки в отношении:

а) обеспечения общего экономического роста экономики в целом;

б) возможностей управления развитием конкретных направлений отраслей экономики при помощи льготного нало-

¹ OECD Revenue Statistics 2003. – Paris, 2003.

гообложения прибыли – воздействуют на соответствующие процессы противоположным образом.

Действительно, снижение ставки налога при прочих равных условиях повышает инвестиционную привлекательность экономической системы, обеспечивая приток инвестиций в различные ее отрасли. Напротив, использование льготных режимов налогообложения прибыли в такой системе постепенно утрачивает эффективность в связи с уменьшением диапазона, в котором могут варьировать материальные выгоды, связанные с предоставлением льгот. Такая оценка последствий снижения ставки налога в отношении налоговых льгот высказывается М. Девере¹: «...вместе с налоговыми ставками падает и стоимость налоговых льгот». Здесь следует обратить внимание и на то, что в большинстве стран взимаются также и другие, кроме корпорационного, налоги, база которых в различной степени совпадает с базой корпорационного налога. Увеличивая налоговую нагрузку на прибыль, дополнительные налоги снижают эффективность налоговых льгот, применяемых в рамках корпорационного налога, поскольку аналогичные льготы в соответствующих дополнительных налогах не устанавливаются. В связи с этим законодательные действия, предусматривающие в том числе активизацию развития отдельных направлений в отраслях, теоретически строятся с учетом этого обстоятельства и обеспечивают достижение компромисса между поддержанием низкой ставки, наличием дополнительных налогов и размерами льгот, которые должны быть достаточно существенными для внутриотраслевого стимулирования развития необходимых (приоритетных) направлений.

Льготные режимы играют значительную роль в экономике стран и поэтому используются государствами избирательно:

– *или* в целях развития отдельных направлений экономики и наиболее передовых видов производства (Япония, Бельгия, Республика Корея, Малайзия, Индия);

¹ Девере, М. Экономика налоговой политики. – М. : Филинь, 2002. – С. 12–37.

– *или* на проблемных направлениях экономики, например, в целях преодоления структурной безработицы (Бельгия). В США в засушливый год фермеры могут не отражать в налоговой декларации свои доходы;

– *или* в целях развития отстающих районов страны (Германия – в отношении Восточных районов; Индия – развитие отстающих штатов; Малайзия – в штатах полуостровной части).

Немногие страны за последнее время сократили объем предлагаемых льгот. К таким случаям относятся:

1. Сокращение льгот в Германии имело место уже в 1998/1999 финансовом году. В этот период уже свертывалось предоставление грантов при внутреннем инвестировании в предприятия на восточных территориях (ранее – ГДР). Предельный срок завершения проектов, под которые предоставлялись льготы, был установлен по 31.12.2004 г. Для целей налогообложения прибыли признавались расходы на инвестирование дочерних иностранных компаний. Эти виды деловой активности в настоящее время практически не получают поддержки в виде льгот, по-видимому, в связи с решением к 2000 г. основных экономических проблем, с которыми было связано введение льготных режимов. Однако развитие экономики Германии за 2003–2004 гг. продемонстрировало преждевременность отмены льгот, в особенности ориентированных на поддержку экономики Восточных районов, включая обострение проблемы занятости. Эти проблемы при помощи налоговых льгот успешно решает Бельгия (переквалификация работников и создание новых рабочих мест).

2. Постепенное отключение льготных режимов налогообложения прибыли, стимулирующих экспортное направление производства в Индии (полное прекращение – в 2004/2005 гг.). В данном случае причиной, стали бюджетные затруднения, подтверждением чему служит повышение ставки корпорационного налога с 2001 г.

3. Резкое сокращение налоговых льгот в Польше. В 1998/1999 финансовом году в Польше действовали льготы в виде признания (для целей налогообложения прибыли) расходов, связанных с инвестициями в иностранные компании, осуществ-

ляющие деятельность на территории Польши. Льготами поддерживался ряд направлений инвестиций (сборка и продажа машин и оборудования, постройка или расширение жилых зданий, продажа транспортных средств, кроме легковых автомобилей и др.). Предприниматель мог рассчитывать на признание определенных расходов, если вкладывал в предприятие эквивалент не менее 2000000 евро. В 1999 г. этот вид вычетов был ограничен до 10% от налогооблагаемой прибыли. За исключением некоторых видов инвестиционных расходов налогоплательщик получал возможность вычетов из налогооблагаемой базы расходов, связанных с инвестированием, в течение также и следующего года. Эти и ряд других льгот были исключены в Польше в течение следующих двух лет. На это решение повлияли также экономические обстоятельства, связанные с вступлением Польши в ЕС.

4. Исключение налогового стимулирования экспорта продукции в США было вызвано противодействием ВТО, квалифицировавшей соответствующую льготу как нелегитимное субсидирование экспорта, в результате эти режимы в США были аннулированы.

Далее рассмотрим категорию поощряющих режимов (собственно льгот), включив сюда также и вычеты, в целях облегчения налоговой нагрузки для стимулирования определенных видов деятельности; целенаправленное применение вычетов или ускоренной амортизации в целях развития нужных для государства направлений (например, исследовательских работ) в конечном счете, равносильно предоставлению льгот. Аналогичным образом рассматривается механизм ускоренной амортизации в НК РФ, как единственная прямая инвестиционная льгота.

Основные выводы

1. Наиболее общей тенденцией развития налогообложения прибыли в странах мира является снижение в большинстве стран ставки налога на прибыль (в Великобритании, Герма-

нии, Японии, Республике Корея, Польше, Чехии), что обусловлено необходимостью создания условий экономического роста и привлечения с этой целью инвестиций.

2. Во всех странах осуществляется компенсация убытков за счет будущего периода времени.

3. Во всех рассмотренных странах в различной мере используются льготные режимы налогообложения прибыли, введенные в связи с необходимостью решения актуальных экономических проблем и отключаемые по мере их решения.

4. Имеется следующая тенденция зависимости показателя объема льгот по налогу на прибыль от типа и уровня экономического развития страны: наиболее высокое среднее значение показателя имеется в развивающихся и новых индустриальных странах, более низкие значения наблюдаются в странах, восстанавливающих рыночную экономику, еще более низкое среднее значение установлено для экономически развитых стран.

5. В ряде стран осуществляется общее снижение объема льгот по корпорационному налогу (Германия, Польша) или отключение отдельных льготных режимов (Индия).

1.3. Системы косвенного налогообложения

К системе косвенного обложения относятся платежи, которые фактически взимаются с потребителя товара, работы, услуги, поскольку включаются в их цены (акцизы, НДС и др.).

Самым популярным косвенным налогом в мире считается НДС. Налог на добавленную стоимость установлен в более чем 120 странах мира. Идея создания платежа родилась у немецкого предпринимателя Вильгельма фон Сименса в 1919 г. Вначале налог назывался «Veredelte Umsatzsteuer» – «облагороженный налог с оборота». Его платили при продаже любой продукции или услуг. При этом фирмы не могли зачесть налог, уплаченный при покупке сырья. Однако внедрить НДС на практике у Вильгельма фон Сименса не получилось.

Позже принцип взимания НДС доработал француз Морис Лоре. Прежде чем ввести НДС на территории Франции,

налог «тестировали» в африканском государстве Кот д'Ивуар более десяти лет. Современный вид НДС приобрел во Франции в 1954 году.

При взимании НДС с внешнеторговых операций используются следующие два принципа:

1. Принцип места страны назначения (страны потребления). НДС взимается со всех товаров и услуг, которые ввезены в данную юрисдикцию вне зависимости от того, где эти продукты были произведены. Таким образом, экспорт не облагается НДС, а импорт облагается. Данный принцип применяется в странах ЕС.

2. Принцип места страны происхождения. НДС взимается со всех товаров и услуг, произведенных в данной стране, вне зависимости от места их потребления. В данном случае облагается экспорт и не облагается импорт.

Другими не менее важными косвенными налогами являются акцизы. Отечественные историки не могут точно указать, когда акцизы появились в мире. Во внешнеторговом обороте акцизы выступают наравне с таможенными пошлинами и НДС, поскольку имеют статус таможенных платежей.

Акцизы и таможенные пошлины имеют много общего. Например, отечественный экономист Н.И. Тургенев называл акцизами пошлину с предметов внутреннего потребления в своем исследовании «Опыт теории налогов» 1818 г.¹ Известно, что в Китае во времена династии Цин взималась акцизная пошлина. Однако с течением времени налоги стали все более различаться между собой.

В России предшественником акцизов считаются винные откупа. В «Плане финансов» (1810) М.М. Сперанский писал следующее: «Трудно решить вопрос о сравнительных выгодах откупа, ныне существующего, и акциза, в других государствах употребляемого. Нет сомнения, однако же, что мало-помалу должно стараться акцизом заменить откуп, а между тем ввести немедленно и не позже как с 1811 г. акциз в тех губерниях, где

¹ Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права / Науч. ред. А.Н. Козырин; сост. А.А. Ялбулганов. – М., 1998. Т. 1. С. 186.

вольная продажа питей существует. Сие одно составит весьма важную статью доходов»¹.

Акцизы отличаются от таможенных пошлин обязательной маркировкой подакцизной продукции, а также обложением внутренних операций.

1.4. Международная налоговая конкуренция

1.4.1. Понятие, сущность, особенности

С усилением интеграционных процессов в мире за последние годы многие международные организации выразили глубокое беспокойство по поводу активного применения государствами деструктивных методов соперничества в области налогообложения. Использование законодательных послаблений в системе налогового права позволило странам создать благоприятный налоговый климат для привлечения капиталов, в результате чего налоговая политика стала оказывать особое влияние на движение финансовых потоков. Не желая терять свои доходы, многие государства мира предприняли ряд мер с целью противодействия утечке капиталов, а также миграции населения по налоговым причинам.

В конце XX в. правительства стран, входящих в состав Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР), громко заявили о проблемах конкурентной налоговой политики, которая проводится без учета общепринятых норм и принципов на международном уровне. В 1996 г. страны Большой семерки обратились к ОЭСР с требованием разработать общепринятые критерии недобросовестной налоговой конкуренции и рекомендации по предотвращению ее разрушительного воздействия на экономические системы стран. На саммите в Лионе главы государств особо подчеркнули важность исследования указанных процессов на основе

¹ Сперанский М.М. План финансов // У истоков финансового права. Науч. ред. А.Н. Козырин; сост. А.А. Ялбулганов. – М., 1998. Т. 1. С. 54.

многостороннего подхода к рассмотрению проблемы. В январе 1998 г. комиссия ОЭСР по налоговым вопросам утвердила свой первый фундаментальный отчет¹, в котором были сформулированы критерии деструктивной налоговой политики и рекомендации по ее совершенствованию с учетом общепринятых принципов экономических отношений. Следующие отчеты Комиссии появились в 2000², 2001³, 2004⁴, 2006⁵ г. В дальнейшем публикации экспертов ОЭСР, посвященные указанной проблеме стали появляться ежегодно.

Значимость проблемы, которая была известна уже давно, однако приобрела угрожающий размах для некоторых государств Европы, породила большое количество исследований в экономической литературе. В середине 90 гг. XX в. популярные СМИ как в России, так и за рубежом стали обращать особое внимание на указанную проблему, публикуя статьи известных ученых и политических деятелей.

В целом конкуренция представляет собой сложное, многогранное явление. С одной стороны, она увеличивает благосостояние всего общества, а с другой – приводит к игре с нулевой суммой: один конкурент выигрывает, другой – проигрывает.

Первоначально термин «конкуренция» возник от латинского слова «concurrentia», что в переводе означает столкновение. В орфографическом словаре С.И. Ожегова, например, отмечается, что конкуренция – это соперничество, борьба за достижение больших выгод, преимуществ⁶.

¹ Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. – Paris: OECD, 1998.

² Toward Global Tax Cooperation. – Paris: OECD, 2000.

³ The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report. – Paris: OECD, 2001.

⁴ The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. – Paris: OECD, 2004.

⁵ The OECD's Project on Harmful tax Practices: 2006 Update on Progress in Member Countries. – Paris: OECD, 2006.

⁶ Ожегов, С.И., Шведкова, Н.Ю. Толковый словарь русского языка. – М. : Азбуковник, 1999.

А. Смит отмечал, что конкуренция – это сила, которая заставляет экономических агентов, действуя исключительно для удовлетворения своих интересов, участвовать в улучшении благосостояния общества. Взаимодействие личных интересов и конкуренции в результате приводит к регулированию экономической системы с помощью «невидимой руки»¹.

В догадках, разбросанных по страницам «Исследования о природе и причинах богатства народов», просматривается группа условий, необходимых для совершенной конкуренции. Однако они выражены слабо, неявно, а отчасти лишь подразумеваются. Дж. Стиглер считает, что таких условий пять:

1. Конкуренты должны действовать независимо, а не в сговоре;
2. Число конкурентов, потенциальных или уже имеющихся, должно быть достаточным, чтобы исключить экстраординарные ходы;
3. Экономические единицы должны обладать приемлемым знанием о рыночных возможностях;
4. Должна быть свобода (от социальных ограничений) действовать в соответствии с этим знанием;
5. Нужно достаточно времени, чтобы направление и объем потока ресурсов стали отвечать желанию владельцев².

К. Маркс определял конкуренцию как внутреннюю природу капитала и считал, что в условиях капиталистического производства все отношения осуществляются через антагонистическую борьбу между частными производителями

А. Маршалл³ определил конкуренцию как состязание одного человека с другим, особенно при продаже или покупке чего-либо.

¹ Смит, А.. Исследование о природе и причинах богатства народов. М., 1993. Кн. I-III. С. 175, 176, 179-181.

² Стиглер, Дж. Совершенная конкуренция: исторический ракурс // Теория фирмы. – СПб., 1995. (Вехи экономической мысли; Вып. 2). – С. 301.

³ Маршалл, А. Принципы экономической науки, т.1. Пер. с англ. – М. : Издательская группа «Прогресс», 1993.

К.Р. Макконнел, С.Л. Брю¹ под конкуренцией понимают наличие на рынке большего числа независимых покупателей и продавцов и возможность для покупателей и продавцов свободно входить на рынок и покидать его.

В экономической социологии М. Вебер в своем классическом определении понятия отмечает, что конкуренция в целом представляет собой «мирные попытки установления контроля над возможностями и преимуществами, которые также желаемы другими».

В отечественной экономической литературе под конкуренцией понимается:

1) процесс управления субъектом своими конкурентными преимуществами для достижения победы или других целей в борьбе с конкурентами за удовлетворение объективных или субъективных потребностей в рамках законодательства либо в естественных условиях².

2) действия нескольких агентов, нацеленные на получение одного и того же ограниченного ресурса, доступного при определенных усилиях с их стороны³.

3) конфликтное соперничество за достижение относительно лучших условий существования, функционирования и развития⁴.

На основе сравнительного анализа указанных трактовок термина «конкуренция», можно сделать несколько выводов о том, что обязательными для появления конкуренции являются следующие условия:

- 1) ограниченность ресурса;
- 2) его привлекательность;

¹ Макконнел, К.Р., Брю, С.Л. Экономикс: Принципы, проблемы и политика. В 2 т.: Пер. с англ. – М. : Республика, 1992.

² Фатхутдинов, Р.А. Кокурентоспособность: экономика, стратегия, управление. – М. : ИНФРА-М, 2000.

³ Радаев, В.В. Изменение конкурентной ситуации на российских рынках (на примере розничных сетей). Препринт WP4 | 2003 | 06 – М. : ГУ ВШЭ, 2003. Стр. 6-7.

⁴ Рубин, Ю.Б. Теория и практика предпринимательской конкуренции. – М. : ООО «Маркет ДС Корпорейшн», 2004. Стр. 17.

- 3) достижимость для нескольких участников рынка;
- 4) необходимость усилий со стороны экономических агентов.

Применяя указанные выводы к соперничеству государственных властей можно отметить следующее. В качестве ограниченного ресурса в соперничестве юрисдикций выступает налоговая база, которая представляет собой количественную оценку налогооблагаемого ресурса. Привлекательность ресурса обусловлена тем, что юрисдикция получит дополнительную выгоду, как для бюджета, так и для населения, проживающего на ее территории, а также сможет покрыть необходимые расходы.

Условие достижимости для нескольких участников рынка выражается в интересах нескольких юрисдикций привлечь ресурс исключительно на свою территорию, что при отсутствии дополнительных факторов, препятствующих перемещению ресурса (сговор, административные ограничения и др.), выполняется через определенные усилия со стороны властей (создание необходимой и удобной инфраструктуры, освобождение от определенных обязанностей и т.д.).

Таким образом, можно сделать вывод о том, что условия возникновения соперничества во многом характерны и для конкуренции в налоговой сфере.

Выделим *позиции ученых-экономистов* относительно особенностей налоговой конкуренции.

Зарубежные экономисты сходятся во мнении о том, что под налоговой конкуренцией понимается любая форма несогласованного установления налогов независимым государством (Дж. Д. Уилсон, Д.Э. Уалдасин¹, Т.Д. Гудспид² и др.)

А.И. Погорлецкий считает, что сущность налоговой конкуренции заключается в соперничестве многочисленных фискальных юрисдикций за право привлечения в свою национальную экономику «глобальных налогоплательщиков»

¹ Wilson, J. D., Wildasin, D. E. Tax Competition: Bane or Boon? (материалы научной конференции «Налоговая конкуренция в мире» 24-25 мая 2001 г.). – London : Office of Tax Policy Research / IFS. Стр 2-3.

² Goodspeed, T.J. Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism // National Tax Journal, vol 51, no. 3 (Sep. 1998). Стр. 582

(как хозяйствующих субъектов – резидентов других стран, так и своих собственных субъектов ВЭД), для того чтобы претендовать на обложение их доходов как от операций внутри данной фискальной территории, так и за рубежом¹.

Отечественные ученые А. А. Яковлев и В. Ф. Лапо не дают в своих трудах четкую характеристику явлению, однако описывают налоговую конкуренцию подобным образом².

Руководствуясь различными представлениями о явлении, выделим некоторые особенные черты, характерные для налоговой конкуренции:

1) налоговая конкуренция связана с действиями государства в области налоговой политики, которые не согласованы с другими юрисдикциями и оказывают влияние на их налогоплательщиков;

2) налоговая конкуренция всегда представляет собой такое несоответствие элементов систем обложения, при котором некоторые из них в большей степени удовлетворяют потребностям плательщиков и являются более привлекательными для них;

3) к субъектам конкуренции относятся лица и их группы, ведущие борьбу за объекты конкуренции.³ Поэтому основными субъектами налоговой конкуренции являются различные уровни государственной власти. Такого же мнения придерживается и А.И. Погорлецкий, который отмечает, что субъектами международной налоговой конкуренции являются страны в лице своих национальных правительства и налоговых администраций⁴;

¹ Погорлецкий, А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. – СПб. : Изд-во С.- Петерб. Гос. ун-та, 2005.- С. 123.

² См., например, Яковлев, А.А. Почему в России возможен безрисковый уход от налогов? // Вопросы экономики, 2000, №11; Лапо В. Ф. Агломерация и налоговая конкуренция в российских регионах: эмпирическое исследование. – М. : РПЭИ, 2000. – С. 1-4.

³ Воронов, А. Конкуренция в XXI веке. <http://region73.com/material/knigi/marketing/mark09.shtml>

⁴ Погорлецкий, А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. – СПб. : Изд-во СПбГУ, 2005. – С. 124.

4) объекты конкуренции представляют собой явления внешнего мира, за которые ведется конкурентная борьба.¹ Поэтому объектами налоговой конкуренции являются плательщики налогов, а также налоговые ресурсы: объекты налогообложения, которые могут быть перемещены на территорию другой юрисдикции. В данном случае имеются в виду налоговые ресурсы, обладающие достаточной степенью физической мобильности;

5) целью налоговой конкуренции является привлечение максимального количества налоговых ресурсов под действие национального налогового законодательства. Для юрисдикции даже не обязательно присутствие самого плательщика на ее территории, если налоговые ресурсы достаточно мобильны или даже немобильны, но находятся на территории указанной юрисдикции. Данное утверждение дополнительно подтверждает порядок налогообложения нерезидентов, в соответствии с которым нахождение менее 183 дней на территории страны приводит к обязанности заплатить налог на доходы физических лиц с любых доходов (налоговых ресурсов), полученных на ее территории. Имущество, находящееся на территории юрисдикции даже при отсутствии его владельца в течение календарного года будет облагаться налогами на имущество². Следует отметить мнение А.И. Погорлецкого³ о том, что конечной целью конкуренции является усиление национальных конкурентных преимуществ через создание в стране эффективной инфраструктуры, кластеров определенных высокоэффективных отраслей народного хозяйства, увеличение занятости и доходов местного населения. Таким образом, можно выделить две цели налоговой конкуренции юрисдикций: краткосрочную – привлечение налоговых ресурсов для пополнения государственного бюджета с

¹ Воронов А. Конкуренция в XXI веке. // <http://region73.com/material/knigi/marketing/mark09.shtml>.

² Указанное правило применяется в России, Франции, Италии, Германии и других странах мира.

³ Погорлецкий, А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. СПб. : Изд-во С.-Петербург. Гос. ун-та, 2005. – С. 124.

помощью налоговых платежей; долгосрочную – развитие экономики и усиление конкурентных преимуществ юрисдикции.

Основываясь на общих выводах о налоговой конкуренции, следует отметить, что от налоговой конкуренции необходимо отличать некоторые естественные расхождения в структуре элементов налоговых систем, не имеющих своей целью привлечение иностранных налоговых ресурсов. Налоговое законодательство мира имеет большое количество отличий, влияние которых на изменение направлений движения финансовых потоков и других объектов обложения отсутствует или незначительно.

Таким образом, экономическая сущность налоговой конкуренции заключается в таком режиме налогообложения, который приводит к перемещению части ВВП и ВНД на другую территорию и перераспределению через бюджетную систему другой юрисдикции части налоговых ресурсов, которая удовлетворяет экономическим потребностям налогоплательщиков.

Налоговая конкуренция как явление представляет собой соперничество государственных властей за налоговые ресурсы с использованием инструментов налогообложения для целей привлечения их в поле действия национального налогового законодательства.

Налоговая конкуренция обладает рядом преимуществ. Во-первых, конкуренция юрисдикций обеспечивает оптимальное размещение ресурсов между ее субъектами. Во-вторых, конкуренция юрисдикций может играть роль «контрольного механизма», ограничивающего эгоистические устремления государства и заставляющего его адаптировать свою политику к интересам частных структур. В-третьих, конкуренция юрисдикций может рассматриваться как процедура познания, выявляющая оптимальные потребности индивидов, и как механизм, способствующий внедрению инноваций в достаточно консервативном общественном секторе.

Оптимистический взгляд на налоговое соперничество юрисдикций обусловлен позицией, которая в большей степени характерна для промышленно развитых стран мира: пред-

полагается, что частный бизнес предъявляет спрос на качественные общественные блага, предоставляемые государством. Предложение государством качественных и необходимых общественных благ (защиты права собственности, простота и прозрачность законодательства и другие) создает предпосылки для притока капитала, а ухудшение качества приводит к его оттоку. Однако бизнес способен при определенных обстоятельствах предъявлять спрос и на некачественные общественные блага, что также может рассматриваться как причина налоговой конкуренции (непрозрачность и сложность национального законодательства, низкий уровень безопасности финансовой информации, отсутствие соглашений в области налогообложения с другими странами и др.) Подобная ситуация может быть характерна для небольших государств (оффшорных юрисдикций), государств с нестабильной экономической системой, а также для стран с переходной экономикой.

Приведенные выше проблемы, в частности, свойственны всем странам СНГ, в том числе и России, поскольку почти все государства СНГ характеризуются высокой степенью монополизации экономики и концентрации экономической власти.

По мнению А.И. Погорлецкого¹, налоговую конкуренцию между национальными правительствами можно рассматривать по трем позициям:

1. Конкуренция с точки зрения степени контроля за плательщиками со стороны государства. Выбор страны резидентства для глобальных плательщиков – обладателей мобильных факторов производства (в частности, финансового капитала) часто связан с либеральностью фискальной политики данной юрисдикции при установлении уровня налоговых ставок, а также с существующей процедурой уплаты налогов и подачи налоговой отчетности. В то же время обладатели немобильных или менее мобильных факторов производства (рабочие и служащие, владельцы недвижимости, малый и средний биз-

¹ Погорлецкий А. И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. – СПб. : Изд-во С.-Петербур. Гос. ун-та, 2005. – С. 124-125.

нес) поставлены в условия ограниченного выбора наиболее благоприятного налогового климата.

2. Конкуренция как процедура открытия, что предполагает высокий уровень диверсификации налоговых систем стран, включенных в процесс международной налоговой конкуренции, и способность глобальных хозяйствующих субъектов - потенциальных инвесторов выбирать наиболее соответствующие их ожиданиям налоговые системы и немедленно тестировать их на практике в процессе осуществления внешне-экономических операций.

3. Конкуренция как стимулирующий механизм включения всех стран в так называемую бесконечную гонку за лидерами, что приводит к неизменному соперничеству суверенных налоговых юрисдикций по уровню налоговых ставок, характеру налоговых льгот, порядку расчета налоговой базы, проводимому налоговому аудиту.

Кроме того, интересным представляется мнение американского исследователя Томаса Филда¹, который считает, что необходимо различать и учитывать еще две позиции при оценке явления: американскую и европейскую.

Ученый утверждает, что представления о роли государства в экономике страны имеют серьезные расхождения в Европе и Америке.

Например, американские ученые считают, что государственные расходы на общественные цели - расточительны и неэффективны, поэтому налоговая конкуренция является необходимым инструментом для их сокращения, а также развития экономики.

Экономисты и ученые европейских стран наоборот полагают, что так как государство является поставщиком общественных благ, то оно имеет полное право на защиту собственной налоговой системы от разрушительного влияния налоговой конкуренции.

Таким образом, мнение Европы о конкуренции в налоговой сфере является в большей степени негативным, чем по-

¹ Thomas, F. Field. Tax Competition in Europe and America. // State Tax Notes. - 2003. - 31 марта. - С. 1211-1216.

зитивным как в США, что выражается в подходе к рассмотрению явления и соответствующих защитных мерах.

С исторической точки зрения выделяют следующие этапы развития налоговой конкуренции в контексте всемирной истории:

– *первый этап* развития длился с периода возникновения первых государств до окончания средних веков, имел следующую особенность: поступления от налогообложения захваченных территорий были основными источниками доходов государств; конкуренция осуществлялась методом физического насилия;

– *второй этап* (примерно с начала XVII в. и вплоть до конца XIX в.) развития конкурентных налоговых отношений был связан с ослабеванием роли военной силы как основного инструмента фискальной конкуренции, что явилось результатом развития культуры и искусств, учений о праве и государстве, а также накопления достаточного количества военной мощи несколькими странами практически одновременно;

– *третий этап* (XX–XXI вв.) развития налоговой конкуренции связан с полной трансформацией форм и методов налогового соперничества, для чего используются уже не методы физического принуждения, а инструменты фискальной политики и законодательные послабления.

Система налоговых отношений на территории России в XX в. претерпела значительные изменения, которые коренным образом повлияли на свободу экономических отношений и налоговую конкуренцию, в 1917 и 1991 г.

По нашему мнению, в период с 1917–1990 гг. форма государственного правления носила навязчивый императивный характер, что сразу снимало вопрос о какой-либо конкуренции за налогоплательщика в современном понимании этого термина. После революции в октябре 1917 г. и до окончания военного коммунизма действие всех налогов в России было приостановлено, а податный аппарат полностью расформирован. Налоговая политика государства (особенно в первые годы провозглашения диктатуры пролетариата) фактически представляла собой принудительное взимание денежных и

натуральных поборов с «паразитических и контрреволюционных элементов... на неотложные нужды революционного строительства и оборону страны»¹.

Как отмечает И.И. Кучеров², характерной чертой этого периода была трудовая повинность, которую можно рассматривать как своеобразный трудовой налог. В первые годы диктатуры новой власти трудовая повинность была обязательна только для представителей буржуазии, однако вскоре принцип принудительного труда был распространен и на другие слои населения. Все трудоспособные и неработающие на этот момент должны были встать на учет в отделах распределения рабочей силы, через которые они получали направления на работу. В Советской России в период Гражданской войны и иностранной интервенции 1918–1922 гг. население привлекалось к поставке дров, заготовке, погрузке и выгрузке всех видов топлива, к перевозке топливных продовольственных и военных грузов. В дальнейшем применение натуральных повинностей было ограничено и во времена СССР население привлекалось к трудовой и автогужевой повинности только при чрезвычайных обстоятельствах.

Ситуация немного изменилась в марте – мае 1921, когда начался этап постепенного восстановления финансовой и налоговой системы государства. Крестьянству было предоставлено право реализации на рынке излишков сельскохозяйственной продукции, которые остались после уплаты продналога. Возрождение народного хозяйства страны и стимулов к восстановлению и расширению хозяйства у населения было важнейшим этапом перехода к товарно-денежным отношениям в стране. Однако непомерный пресс налогообложения и принудительный характер взыскания налогов в дальнейшем были направлены на вытеснение частного сектора из системы

¹ Толкушкин, А.В. История налогов в России. – М. : Юрист, 2001. – С. 197-198.

² Кучеров, И.И. Налоговое право России. – М. : ЮрИнфоР, 2001. – С. 17-18.

хозяйственных отношений, что в результате привело к сокращению частной торговли и промышленности в стране.

Таким образом, в условиях становления нового режима власти конкуренция за плательщика фактически не существовала в современной трактовке понятия, поскольку все отношения по поводу взимания налогов были связаны лишь с принудительным изъятием имущества у граждан, в том числе по средством силы, в условиях отсутствия свободы выбора и действий.

Идея безналогового общества в 60-е гг. XX в. еще больше укрепила позиции власти, поскольку сразу приобрела большую популярность среди населения. Основная часть доходов государственных предприятий подлежала централизованному распределению и изъятию в денежные фонды. Государственные предприятия помимо налогов имели обязанность перечислять в бюджет и платежи неналогового характера. В отношении граждан сохранялась обязанность по уплате определенных налоговых платежей, в частности, подоходного налога, налога на холостяков, одиноких, малосемейных граждан, которые удерживались у источника выплаты дохода.

Монопольная форма обобществления собственности со стороны государства означала практически неограниченное изъятие денежных средств из сферы экономики для целей последующего их распределения в соответствии с планом развития народного хозяйства страны. Поэтому все отношения по поводу доступа к ресурсам и их использованию происходили внутри самого государства и не предполагали отношений с внешними субъектами.

В дальнейшем подобная форма отношений начинала постепенно меняться в результате реформирования до практически полного изменения формы в период перестройки.

Возникновение независимого предпринимательства, а также некоторая свобода экономических отношений в условиях формирования новой власти правительства Б.Н. Ельцина способствовали полному разрушению государственного социализма. Определенная свобода в принятии решений полностью изменила форму финансовых отношений по поводу изъятия и перераспределения части имущества налогоплательщиков в государственный бюджет.

Однако этот процесс способствовал реинкарнации налогового соперничества за плательщика налогов и сборов со стороны государственных властей.

Таким образом, для создания новых отношений в экономической сфере потребовались не только свобода экономических отношений, но и полное изменение методов и функций деятельности государства. Государство, гарантируя права собственности, делает основной акцент на самостоятельное развитие хозяйствующих субъектов, которые в процессе своей деятельности должны стать главным источником финансирования его бюджета.

Описанная модель взаимодействия государства и субъектов хозяйствования во многом характерна для многих западных государств и в наше время. Однако стоит отметить, что ее формирование связано с большим периодом развития и совершенствования всего общества, который занимает несколько столетий сложной и многоэтапной истории функционирования государства и рынка.

Приватизация государственной собственности и развитие новых частных предприятий поставили вопрос о необходимости создания новой системы налогообложения. Закон от 27 декабря 1991 г. №2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» заложил основы новой системы и учредил Государственную налоговую службу; в марте 1992 г. была создана Федеральная налоговая полиция. Однако часть 2 Налогового кодекса, определившая основные правила и условия взимания налогов, была принята лишь в 2000 г. (его первая часть была принята отдельно в 1998 г.). В отсутствие стройной и четкой системы налогового законодательства большое количество проблем нормативно-правового характера неблагоприятно влияло на практику взимания налоговых платежей. Сложность и объемность нормативно-правовой базы долгое время позволяли центральным и местным властям устанавливать и менять правила налогообложения, вести неформальные переговоры с хозяйствующими субъектами о степени соблюдения этих правил.

По нашему мнению, в период нестабильности и отсутствия упорядоченности налогового законодательства налоговая

конкуренция могла процветать только в неформальном ее виде, когда отсутствие четкой системы правового регулирования налогообложения компенсировалось установлением правил и постановлений местных органов власти. В доказательство к этому высказыванию можно приложить исследования А.А. Яковлева, который отмечает, что «налоговая конкуренция между регионами проявлялась не столько в снижении законодательно установленных ставок налогов и предоставлении иных официальных льгот по их уплате, сколько в изменениях неформального налогового режима. Бизнесу неявно разрешалось не платить все большую часть налогов - как региональных, так и федеральных. При этом речь шла не только о крупных промышленных предприятиях, но и о малом и среднем бизнесе. Одно из последствий подобной налоговой конкуренции - исчезновение полностью легального бизнеса»¹.

Общеизвестно, что неэффективность системы налогообложения государства является причиной роста теневой экономики, которая наносит ущерб, как самому государству, так и его налоговой системе в целом. Однако период создания и совершенствования налоговой системы в любой стране невозможен без существования недостатков и их искоренения. Об этом свидетельствует история налогообложения во всем мире. Для отечественной налоговой системы указанный процесс был характерен в течение девяностых годов конца двадцатого столетия, когда официальный налоговый статус и процедуры, относящиеся к новым кооперативным и частным предприятиям, не были определены, и государственные органы не предпринимали почти ничего для их прояснения. Утверждения, что общий уровень всех местных и федеральных сборов, если платить их исправно, достиг бы почти 100%, цитируются в большинстве исследований российского предпринимательства².

¹ Яковлев А.А. Черный оффшор // Эксперт. 2000. №40 (252).

² Согласно подсчетам Татьяны Долгопятовой, для того чтобы заплатить работникам зарплату в размере 1 руб., предприятие должно было заплатить налоги государству в размере 99 коп., а налог на прибыль при этом составлял 67-69% от прибыли (Долгопятова Т. Неформальный сектор в российской экономике. - М.: ISARP, 1998. - С. 43, 44).

Налицо ситуация превышения налогового предела по Лэфферу, которая свидетельствует о расширении области теневой экономики. Предпринимателям ничего не оставалось делать, как попытаться укрыть часть прибыли и другие объекты обложения от пытливых глаз налоговых инспекторов с целью любым способ продержаться в сложных условиях функционирования отечественной экономики. Такие действия (вне рамок действовавшего законодательства) привели к снижению дохода бюджетов и конкуренции между неформальными группами лиц за сферы влияния. Сложившаяся система правового регулирования, таким образом, невольно стимулировала развития неформального сектора экономики, который предоставлял услуги по охране плательщиков от претензий государственных органов и разрешению хозяйственных споров.

Исследование фискального поведения субъектов и объектов налогообложения выявило целый ряд деталей, из которых следует, что термин «конкуренция за налогоплательщика» более адекватно описывает ситуацию середины 1990-х гг., чем классификация «теневая – легальная» экономика. Теоретически легко провести различие между предприятиями, уклоняющимися от налогов, и предприятиями, платящими налоги, а также между государственными и частными (незаконными) налоговыми инстанциями. Однако в реальной практике налогообложения при осуществлении действительных операций такое разграничение практически невозможно. В действительности, несколько различных структур боролись за налогоплательщика и приспособливали свои налоговые ставки к фактическим возможностям сбора налогов. В малом бизнесе, более гибком и мобильном, чем крупные стационарные предприятия, уклониться от «грабительских» налогов государства и перейти «под» частную охранную структуру (уйти в «тень») было проще. В более крупном бизнесе налоговая политика определялась путем сложных переговоров¹.

¹ Конкуренция за налогоплательщика: исследования по фискальной социологии / Под ред. В.В. Волкова. – М. : МОНФ, 2000.

Проблема неполного сбора налоговых платежей стала основной в системе налогового контроля деятельности плательщиков в РФ. Налогоплательщикам в данной ситуации приходилось гибко маневрировать между различными государственными и частными организациями, претендовавшими на долю от их дохода или прибыли. Государственная налоговая инспекция была вынуждена на практике согласовывать сборы с хозяйствующих субъектов в соответствии с их действительной платежеспособностью. Применение законодательно установленных налоговых ставок и процедур фактически превратилось в способ влияния на частный бизнес со стороны государственных органов. В этой ситуации предприниматели были вынуждены научиться не «показывать» все свои доходы, поскольку естественным следствием этого были бы непомерно высокие налоги.

В середине 90-х гг. XX в. применение двойных стандартов налогообложения привело к распространению гибких налоговых ставок на всех уровнях экономики. Важным аспектом переговоров теперь стали еще и средства платежа. Налоговые органы выбирали между тем, чтобы засчитывать платежи в форме готовой продукции или требованием наличных денег.

В октябре 1996 г. правительство учредило новый чрезвычайный орган по сбору налогов, временная чрезвычайная комиссия (ВЧК) при Президенте РФ по укреплению налоговой и бюджетной дисциплины, целью которого было заставить всех крупных должников заплатить налоги. Давление на крупных должников привело к повышению сбора налоговой задолженности в 1997 г. на 61% и способствовало установлению приоритета центра над региональными властями в сборе и распределении налогов. Однако эта мера не столько укрепила позиции государства как источника публичной власти, сколько, наоборот, способствовала воспроизводству практики индивидуальных переговоров.

Конкуренция за налогоплательщика происходила на многих уровнях. На уровне крупных предприятий федеральные налоговые органы конкурировали с региональными и местными властями.

Как правило, конкуренцию на уровне среднего и малого бизнеса территориальные налоговые службы осуществляли с

частными силовыми структурами. Указанное соперничество проявлялось, в основном, в косвенной форме: ее результат выражался в объеме дохода, «показанного» предприятиями для официальной уплаты налогов. Скрытая часть доходов облагалась впоследствии различными неформальными налогами.

По мере обострения конкуренции за налогоплательщика, в которой государство проигрывало до конца 1990-х гг., частные силовые структуры вынуждены были капитализировать охранную дань, наращивать инвестиции и долевое участие в легальной экономике, переставая быть силовыми предпринимателями и становясь хозяйствующими субъектами, исправно выплачивающими налоги государству.

Одним из примеров официальной налоговой конкуренции в России, вполне соответствующим теории, может быть ситуация с так называемыми закрытыми административно-территориальными образованиями (ЗАТО). Как правило, ЗАТО представляли собой небольшие города, в которых располагались предприятия оборонной промышленности и практически не было возможностей альтернативной занятости. В связи с тяжелой социальной обстановкой, сложившейся в большинстве ЗАТО в начале 90-х годов, им были предоставлены крупные льготы по уплате федеральных налогов. В свою очередь, ЗАТО стали предоставлять их предприятиям, зарегистрированным на их территории, что привело к возникновению своеобразных внутренних оффшорных зон и серьезных диспропорций в налоговой системе. В результате после продолжительных дискуссий в конце 1999 – начале 2000 гг. большинство льгот, установленных ранее для ЗАТО, были отменены.

Таким образом, налоговая конкуренция в российских условиях лишь отчасти проявляется в снижении законодательно установленных номинальных ставок налогов и предоставлении иных официальных льгот по уплате налогов. По нашему мнению, при слабом федеральном правительстве более важным инструментом привлечения капитала для многих регионов выступают изменения неформального налогового режима, выражающиеся в том, что налогоплательщикам в неявной форме разрешается не платить определенную часть налогов, причем не только региональных, но и федеральных.

В последнее время вопрос о конкуренции за плательщика налогов и сборов в России получает все большую актуальность. Проблема усложняется многими факторами, среди которых слабость нормативно-правовой базы, неисполнение законов, несовершенство административных процедур и др. Но ситуация и положение РФ во многом изменились к лучшему, если сравнивать с периодом начала формирования налоговой системы. Снижение налоговой нагрузки на плательщиков повлекло за собой уменьшение темпов соперничества (в том числе и в неформальном проявлении), однако не искоренило его полностью.

Глобализационные изменения в мире, наоборот, модифицировали состязательную арену в направлении ее расширения в общемировом масштабе и способствовали усилению налоговой конкуренции между странами. По мнению некоторых специалистов, ситуация еще более усложнится в ближайшие годы, и российским предприятиям, а также системе государственного регулирования предстоит пройти жесткую проверку на прочность¹.

Во второй половине 90-х гг. особую важность вредного влияния налоговой конкуренции на экономику государств подчеркнули страны – члены Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Европейского союза (ЕС).

Причины усиления влияния были объединены в два блока:

I блок (основные):

- 1) снижение торговых барьеров;
- 2) уменьшение препятствий на пути финансовых потоков;
- 3) смягчение правил трудовых отношений.

II блок (дополнительные):

- 4) бурное развитие информационных технологий (доступность информации о налоговых системах других стран, свобода и легкость обмена данными и т.п.);
- 5) преобладание сферы услуг над производственной сферой, что усложняет налогообложение последних;

¹ Выступление Глеба Фетисова (заместителя председателя Комитета Совета Федерации по финансовым рынкам и денежному обращению, члена Комиссии Совета Федерации по взаимодействию со Счетной палатой РФ, члена Комиссии Совета Федерации по естественным монополиям) на форуме нового бизнеса России.

- 6) создание единых экономических пространств и союзов;
- 7) закрытость информации о движении капитала в некоторых странах.

Первые попытки противостояния налоговой конкуренции были предприняты еще в 1977 г. Под лозунгом «налоговой гармонизации» в странах Европейского союза впервые была введена минимальная ставка НДС на уровне 15%.

В 1992 г. комиссией независимых экспертов¹ было сделано предложение о введении минимальной ставки для налогообложения доходов юридических лиц, полученных в пределах ЕС. Подобные предложения также поступали с 1962 г., однако не были приняты и, узаконены, включая предложение, сделанное в 1992 г.

Следующим серьезным шагом со стороны ЕС было принятие Советом Европы 1 декабря 1997 г. Кодекса поведения в отношении налогообложения бизнеса². Введение Кодекса потребовало проведения глубокого исследования налогового законодательства стран на предмет выявления потенциально опасных положений, которые могут оказать серьезное влияние на выбор юридическим лицом налоговой юрисдикции в пределах Союза. В результате исследования в 1999 г. было выявлено 66 проблемных положений, применение которых могло привести к налоговой конкуренции с вредными последствиями³.

В 1996 г. Организация экономического сотрудничества и развития, получив поддержку от глав государств членов на саммите в Лионе, также занялась разработкой мер по противодействию разрушительного влияния налоговой конкуренции на инвестиции, финансовые решения и национальные налоговые ресурсы.

В январе 1998 г. Комиссия ОЭСР по налоговым вопросам утвердила свой первый отчет о налоговой конкуренции⁴, в ко-

¹ Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation (Ruding Committee), 1992 (European Commission)

² The Code of Conduct for Business Taxation // EU Bulletin, 1997. №12 .

³ Field T. F. Tax Competition in Europe and America // Tax Analysts. 2003. – С. 3-5.

⁴ OECD. Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. Paris: OECD, 1998.

тором были сформулированы как критерии вредной налоговой практики, так и методы борьбы с ней. Следующие отчеты Комиссии появились в июне 2000 г.¹, в ноябре 2001 г.², а также в феврале 2004 г.³

В последнее время модели будущей налоговой системы активно исследуются в рамках налоговой конкуренции фискального федерализма комиссией ЕС. Европейская комиссия, например, сделала предложения по введению европейского налога, для успешного установления которого важны такие факторы, как уровень налоговой базы и гармонизация налоговых ставок.

Таким образом, в настоящее время работа ЕС и ОЭСР по противодействию налоговой конкуренции активно продолжается. Другие международные организации (ВТО, МВФ, ООН и др.) также достаточно глубоко занимаются этим вопросом.

1.4.2. Виды налоговой конкуренции

Проблема оценки последствий и результатов налоговой конкуренции вызывает необходимость в классификации её многочисленных проявлений (рис. 1).

Экономическая эффективность налоговой конкуренции для ее субъектов является одним из важнейших критериев классификации, поэтому следует выделять экономически эффективную (совершенную) и неэффективную (несовершенную) налоговую конкуренцию.

В зависимости от уровня государственной власти, следует различать:

1) горизонтальную налоговую конкуренцию, которая возникает между одинаковыми уровнями государственной власти в разных странах;

¹ OECD. *Toward Global Tax Cooperation*. Paris: OECD, 2000

² OECD. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report*. Paris: OECD, 2001

³ OECD. *The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report*. Paris: OECD, 2004.

2) вертикальную налоговую конкуренцию, которая представляет собой соперничество за налоговые ресурсы между различными уровнями государственной власти в пределах одной страны (региона).

В зависимости от элементов налогообложения, выделяют налоговую конкуренцию с использованием:

- 1) ставок налогов;
- 2) льгот и поощрений для всех или отдельных категорий плательщиков;
- 3) иных элементов налогообложения: плательщики, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, срок уплаты налога, порядок и способ уплаты.

Также в качестве инструмента конкуренции могут быть использованы упрощенные процедуры регистрации и налогового учета для плательщиков, упрощенный способ отнесения к определенной категории, группе, для которой предусмотрен благоприятный режим налогообложения (инвестор, оффшорная банковская компания, одинокий плательщик, глава хозяйства).

В теории возможно применение других элементов налога: изменение сроков, периода и способа уплаты. Однако такие элементы очень редко используются на практике странами, поскольку менее полезны для плательщиков. По мнению многих экономистов, в большей степени налогоплательщиков привлекают низкие ставки налогов, льготы, небольшой размер облагаемого объекта. Все остальные показатели имеют лишь второстепенный характер. Указанное утверждение также подтверждают исследования экспертов ОЭСР¹, в которых в качестве основных критериев выделяются особые льготы и низкая ставка налога на территории юрисдикции.

Рассмотрим каждый из видов налоговой конкуренции более подробно.

¹ The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report. Paris: OECD, 2004.

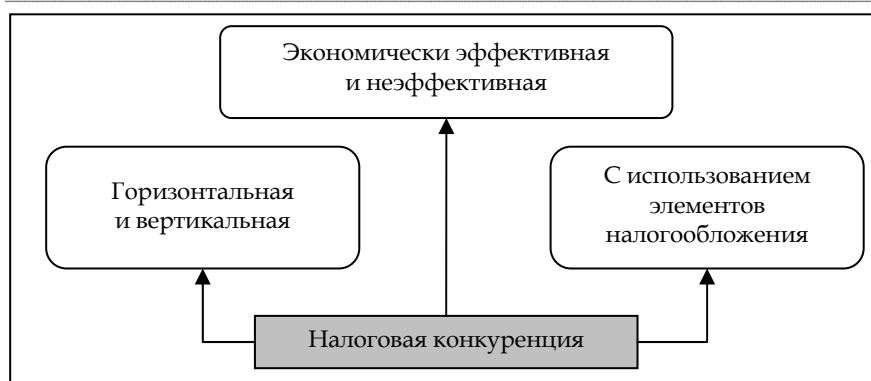


Рис. 1. Виды налоговой конкуренции

Вопрос об эффективности налоговой конкуренции, по мнению многих западных ученых, зависит от положения, в котором находится субъект, дающий оценку. Поэтому процессы фискальных соревнований в реальной жизни необходимо рассматривать с нескольких позиций, для чего необходим многофакторный анализ. Проблема усложняется тем, что данная область экономических исследований является не достаточно глубоко изученной, поскольку эмпирически не выделена зависимость налоговой конкуренции с различными факторами, оказывающими на нее влияние.¹

С экономической точки зрения налоговая конкуренция считается эффективной, если блага, которые получают плательщики налогов, соответствуют размеру налогового бремени или превышают его. В этом случае плательщики переедут в юрисдикции, которые предоставляют необходимый им набор общественных благ, и налоговые ресурсы будут распределяться эффективно (гипотеза Тибу).

На практике налоги очень редко соответствуют этой формуле, что приводит к возникновению неблагоприятных

¹ Griffith R., Klemm A. What Has Been the Tax Competition Experience of the Last 20 Years? IFS, University College London, 2003. -С. 29-30.

внешних эффектов (современный взгляд на налоговую конкуренцию). Последние приводят к различным нарушениям и являются причиной неэффективной налоговой конкуренции.

Основными причинами указанных проблем являются следующие типичные ситуации, связанные с характером налогообложения в юрисдикции, привлекаемой налоговые ресурсы:

1. Недообложение привлекаемых налоговых ресурсов: юрисдикция компенсирует потерю доходов от налогообложения с привлекаемых налоговых ресурсов с помощью иных (неналоговых) источников или через обложение других плательщиков (налоговые источники).

2. Переобложение отдельной категории плательщиков, что часто заставляет скрывать свои объекты обложения (Самуэльсон) или «голосовать ногами» (Тибу).

3. Недообложение одних и переобложение других категорий плательщиков с целью компенсации доходов от налогообложения и создания благоприятного климата для привлекаемых налоговых ресурсов. В результате это может привести к следующим основным исходам:

– приток мобильных налоговых ресурсов в юрисдикцию с благоприятным налоговым климатом. Деятельность продолжает осуществляться, а налоговые ресурсы – воспроизводиться (для нерезидентов);

– переход в другую категорию плательщиков возможен с некоторыми потерями налоговых ресурсов (для резидентов);

– прекращение деятельности по воспроизводству налоговых ресурсов или отток в другую юрисдикцию (для резидентов).

Теоретические подходы к рассмотрению последствий явления послужили фундаментальной основой для разработки международными организациями практических рекомендаций по выявлению и пресечению такой формы неэффективной налоговой конкуренции, как деструктивная (недобросовестная) конкуренция.

Как уже было отмечено ранее, позиции ЕС и ОЭСР в отношении налоговой конкуренции выражены в двух документах:

Кодекс поведения в отношении налогообложения бизнеса 1997 г. и отчет ОЭСР «Деструктивная налоговая конкуренция» 1998 г.

Деструктивная налоговая конкуренция связана с применением юрисдикциями специальных преференциальных режимов по отношению к отдельным плательщикам или объектам обложения. Такая конкуренция имеет разрушительный характер, так как:

- 1) создает стимулы для уклонения от уплаты налогов;
- 2) поощряет «налоговое иждивенство»: превышение уровня качества и количества предоставляемых государством благ над уровнем налоговой нагрузки (дешевое потребление общественных благ);
- 3) нарушает движение финансовых потоков;
- 4) усиливает влияние налоговых факторов на выбор юрисдикций для осуществления деятельности и вложения инвестиций.

В отчете ОЭСР за 1998 г. говорится о том, что налоговая конкуренция должна происходить на уровне ставок налогов и других механизмов обложения, которые являются общими для всех плательщиков. Такая конкуренция даже считается необходимой. Однако должны существовать общепринятые правила и ограничения для подобного рода соперничества, поскольку конкуренция на уровне налоговых ставок и льгот может привести к ситуации «соперничества на дне». Т.е. соперничества на уровне самых низких ставок, больших преференций и, следовательно, небольших доходов, извлекаемых с помощью налогов в государственный бюджет, что может привести к неблагоприятным последствиям для экономики многих стран. Экономически развитые государства для цели противодействия утечки капитала по налоговым причинам вынуждены устанавливать дополнительные ограничения, которые усложняют финансовое законодательство и увеличивают расходы государственного бюджета. Таким образом, государства, являющиеся источником происхождения налоговых ресурсов, терпят убытки и трудности, которые приносят их экономике дополнительный ущерб.

Безусловно, экономически эффективная налоговая конкуренция является совершенной теоретической картиной (идеальной ситуацией равновесия), в реальной жизни мы имеем дело с экономически неэффективной налоговой конкуренцией.

Деятельность международных организаций по ограничению налоговой конкуренции является лишь одним из направлений в борьбе с неблагоприятными последствиями глобализации. Целью этой работы является создание единых условий для эффективной и честной налоговой конкуренции в мире. Для этого особое внимание уделяется борьбе с льготными налоговыми режимами, а также их элементами в налоговом законодательстве стран.

Подходы к рассмотрению указанной проблемы имеют следующие основные отличия (табл. 1).

Таблица 1

**Сравнительная характеристика подходов ЕС и ОЭСР
к исследованию налоговой конкуренции**

№ п/п	Критерий сравнения	ОЭСР	ЕС
1	Предмет	Налоговое и неналоговое законодательство, административная практика	Только налоговое законодательство и административная практика
2	Сфера деятельности	Услуги	Работы
3	Географический охват	Страны ОЭСР, территории с льготными налоговыми режимами, а также страны третьего мира	Страны ЕС

На основе данного сравнения можно сделать несколько выводов:

- 1) географический охват деятельности ОЭСР шире, чем ЕС;
- 2) ОЭСР сфокусировала свое внимание на самой сложной сфере деятельности – услуги, что повлекло за собой необходимость в рассмотрении также неналогового законодательства;

3) ЕС занялся сферой производства, которая является основой для стабильности и экономической безопасности.

Таким образом, сфера деятельности является главной детерминантой для других критериев сравнения.

В отношении характеристик деструктивной (недобросовестной) налоговой конкуренции, международные организации выделяют следующие.

Таблица 2

Основные характеристики деструктивной (недобросовестной) налоговой конкуренции

№ п/п	ЕС	ОЭСР
1	Нулевая ставка налога или существенно низкий уровень налогообложения по сравнению с другими странами ЕС	Нулевая или низкая ставка налога по сравнению с другими странами ОЭСР
2	Обособленность (наличие специальных льгот и режимов для нерезидентов)	Обособленность (наличие специальных льгот и режимов для нерезидентов)
3	Отсутствие реальной экономической деятельности	Недостаточно эффективный обмен информацией с другими странами
4	Недостаточная прозрачность законодательства и административных процедур	Недостаточная прозрачность законодательства и административных процедур

Наличие первого критерия в налоговой системе, по мнению ЕС и ОЭСР, является лишь предпосылкой для выявления деструктивной налоговой практики и не является обязательным условием ее наличия, так как необходима оценка влияния других факторов.

Критерий «обособленности», в отличие от первого критерия имеет ключевое значение. Режим налогообложения является «обособленным», когда последний распространяется лишь на некоторые территории страны, категории плательщиков и, как правило, не влияет на резидентов.

Проблемы недостаточной прозрачности, неэффективного обмена информацией являются существенным критерием, а также главным показателем при выявлении таких форм фискального соперничества, как скрытая налоговая конкуренция. Недостаточность информации о плательщиках и элементах систем налогообложения дает серьезное преимущество в процессе конкурентного взаимодействия налоговых систем. Примерами стран, которые применяют такие методы соперничества, по мнению некоторых специалистов, являются Швейцария, Люксембург и некоторые другие государства.

Критерий «отсутствия реальной экономической активности» для ОЭСР считается другим фактором в определении неэффективной налоговой политики, в то время как ЕС признает последний в качестве основного.

Таким образом, только государство, которое отвечает всем указанным критериям может быть признано конкурирующим нечестно в нарушении общепринятых принципов налогообложения.

Горизонтальная налоговая конкуренция, как уже было отмечено, представляет собой соперничество между аналогичными уровнями государственной власти за налоговые ресурсы.

По мнению сторонников современного подхода, горизонтальная налоговая конкуренция может привести к двум серьезным последствиям:

- 1) конкуренция до ставки 0% (парадигма «гонка до дна»);
- 2) конкуренция до максимальной ставки (парадигма «гонка до максимума»).

Исследуя открытые малые экономические системы, которые имеют такой источник доходов от налогообложения, как налог на капитал, экономисты Дж. Зодров и П. Миецковский в 1986 г., Д. Уалдасин в 1989 г.¹ пришли к выводам о том, что налогообложение капитала приводит:

¹ Zodrow G. R. and Mieszkowski P. Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods. // *Journal of Urban Economics* 19 (1986). С. 356–370; Wildasin D. E. Interjurisdictional Capital Mobility: Fiscal Externality and a Corrective Subsidy. // *Journal of Urban Economics* 1989. – №25. С. 193–212.

- 1) к нарушениям в распределении капитала;
- 2) к более низким налогам на капитал, чем ранее;
- 3) к более низкому уровню общественных благ, предоставляемых государством по сравнению с оптимальным.

Как отмечает Т. Дж. Гудспид¹, дальнейшие исследования экономистов в 1989² и 1991³ гг. пришли к выводу о том, что при горизонтальной налоговой конкуренции налоги на капитал снижаются до нуля, а не просто становятся ниже, чем ранее. Однако в данных моделях не учитывался важный момент: считалось, что юридические лица не получают от государства какие-либо блага за уплаченные налоги, что в корне меняет позицию властей и отдаляет ситуацию от реальных условий.

При вертикальной налоговой конкуренции соперничество за налоговые ресурсы происходит между различными уровнями государственной власти. Возможность и объективная среда межрегиональной конкуренции, по нашему мнению, создается прежде всего федералистским государственным устройством, оборотной стороной которого она является. Регионы, представляемые властями разных уровней, составляют систему горизонтального и вертикального взаимодействия равноправных в пределах своей компетенции и одинаково важных субъектов государственного устройства. Они наделены полномочиями, собственностью, бюджетами, имеют возможность суверенного экономического поведения и относительно обособленные экономические интересы. Это позволяет сделать вывод о становлении регионов в качестве экономических субъектов, которые вступают в конкурентное взаимодействие по поводу мобильных экономических ресурсов и потребителей. В этих условиях конкурентоспособность становится условием регионального развития.

¹ Goodspeed T. J. Tax Competition, Benefit Taxes, and Fiscal Federalism // National Tax Journal. – Vol 51. – 1998, – № 3. С. 581.

² Bond E. W. and Samuelson L. Strategic Behaviour and the Rules for International Taxation of Capital. // Economic Journal 99. – С. 1099-1111. – №398. – 1998.

³ Razin A. and Sadka E. International Tax Competition and the Gains from Tax Harmonization. // Economics Letters 37, 1991. – С. 69-76.

В свою очередь, в условиях современных глобальных процессов конкуренция распространяется на все уровни экономических отношений и становится более жесткой. Регионы выступают участниками не только межрегиональной конкуренции в национальной экономике, но и вступают в мировые конкурентные процессы. В этих условиях конкурентоспособность становится важнейшим показателем уровня развития региональной экономики, целью региональной политики и условием сохранения и развития регионов.

Соотношение понятий региона как экономического субъекта и субъекта конкуренции, а также административных регионов может быть разным. Некоторые регионы могут быть сугубо дотационными, т.е. в полном смысле не могут считаться экономическими субъектами, однако они являются участниками конкурентных отношений. В то же время регионами – участниками конкурентных процессов – являются не только субъекты федерации, ими могут быть города, муниципалитеты, а также неадминистративные регионы.

Межрегиональная конкуренция заставляет региональные правительства работать более эффективно, ограничивает возможности злоупотребления властью, приводит к ужесточению бюджетных ограничений властей и предприятий, снижению налогов и политической ренты. В основе позитивного эффекта межрегиональной конкуренции лежит возможность передвижения мобильных факторов производства и потребителей между регионами, возможность выбора ими регионов, что стимулирует власти региона работать более эффективно.

Интересны результаты исследований, демонстрирующие эффективность налоговой конкуренции в сокращении государственных расходов. Налоговая конкуренция между местными правительствами в США сократила совокупный уровень расходов местных и центральных властей. Для других федеральных стран вывод о более низком уровне налогообложения как доля ВВП не подтверждается. Здесь необходимо отметить, что уровень децентрализации является разным. Примерами стран с высоким уровнем децентрализации при-

нятия решений в области фискальной политики и в общем низким уровнем налогообложения являются Швейцария и США. Россия является примером федерального государства с высоким уровнем централизации. Более того, система перераспределения налоговых доходов через федеральный бюджет и низкий уровень принятия решений в области фискальной политики на местном уровне лишают муниципалитеты и регионы стимулов к развитию.

Главной особенностью вертикальной налоговой конкуренции является двойное налогообложение одной и той же налоговой базы. Различные уровни государственной власти устанавливают либо несколько налогов в отношении одного и того же объекта либо долю доходов от налогообложения для бюджета каждой административной единицы.

При этом степень конкурентоспособности зависит от уровня независимости (автономии) региональных и местных властей: чем больше свободы в установлении новых налогов или их элементов имеют власти, тем сильнее налоговая конкуренция.

Автономия в налоговой сфере подразумевает под собой также и ответственность, в частности, в плане фискальной гармонизации для того, чтобы избежать феномена, который обычно называют «налоговыми джунглями»: наличия множества правил и механизмов взимания налогов.

Таким образом, в любом случае существуют серьезные ограничения в отношении налоговой нагрузки и преференций: регионам не разрешается взимать сверх установленного предела. Это свидетельствует о том, что вертикальная налоговая конкуренция является менее сильной, чем горизонтальная, так как сдерживается изнутри. Горизонтальная налоговая конкуренция сдерживается межгосударственными соглашениями, рекомендациями международных организаций и с помощью других методов, но не в такой степени, что позволяет судить о ее опасности, особенно принимая во внимание скрытые инструменты и методы.

При исследовании вертикальной конкуренции очень важным является вопрос о реакции регионов на манипуляции со

ставкой налога со стороны высшего уровня государственной власти. Эмпирические исследования некоторых экономистов¹ показывают, что при увеличении ставки регионы имеют три пути:

- 1) сокращение расходов и ставки налога;
- 2) коррекция доходов и поиск их альтернативных источников. Т. Дж. Гудспид считает, что при этом необходимо увеличить ставку налога;
- 3) сокращение ставки.

В результате исследований, ученые пришли к разным выводам. Бисли и Роузен обнаружили, что более высокие федеральные налоги на сигареты и бензин в США привели к увеличению налоговой нагрузки в штатах на эти объекты. Т. Дж. Гудспид в 1998 г. обнаружил², что в отношении подоходных налогов увеличение ставки со стороны более высокого уровня государственной власти в США приводило к снижению налоговой нагрузки со стороны других властей.

Другой очень важный вопрос относительно вертикальной налоговой конкуренции заключается в последствиях изменения ставки обязательных платежей.

Дж. Д. Уилсон, рассматривая налог на прибыль юридических лиц, считает, что увеличение ставки центральным органом власти может привести к серьезным последствиям: высокая ставка сокращает сбережения и размер налоговой базы, доступный для других регионов. Но увеличение ставки по этому же налогу одним из регионов приводит к меньшим последствиям: сокращение налоговой базы и незначительное сокращение доходов для центрального бюджета страны³.

Данная точка зрения приводит к еще одной важной проблеме: как размеры региона влияют на вертикальную налоговую конкуренцию.

¹ Besley, Timothy J., and Harvey S. Rosen. "Vertical Externalities in Tax Setting: Evidence from Gasoline and Cigarette." Princeton Center for Economic Policy Studies Working Paper No. 46. Princeton: CEPR, 1997.

² Goodspeed, T. J. On the Importance of Public Choice in Migration Models. // *Economics Letters*. - 1998. - № 5.

³ Wilson J. D. Theories of Tax Competition// *National Tax Journal*, vol. 52. - 1999. - С. 289 - 290

Буковецки¹ и Уилсон² считают, что крупные регионы в отношении налогов на капитал занимают значительную долю рынка капиталов и их капитальные издержки менее чувствительны к изменениям налоговой нагрузки, чем в небольших регионах. Поэтому большие регионы будут конкурировать менее активно, чем небольшие, и, таким образом, будут взимать большую ставку налога.

Небольшие регионы характеризуются меньшими затратами на капитал и, следовательно, юридические лица привлекают больше капитала на единицу рабочей силы. Поэтому вознаграждение работников в небольших регионах выше, чем в больших.

Также Дж. Д. Уилсон в своем исследовании в 1991 г. указывает, что небольшие регионы имеют выгоду от налоговой конкуренции за счет крупных.

Налоговая конкуренция может принимать иные виды в зависимости от использования следующих основных элементов налогообложения:

- 1) ставок обязательных платежей;
- 2) налоговых льгот;
- 3) других элементов налога.

Соперничество за налоговые ресурсы с применением ставок обязательных платежей является более заметным, ощутимым и, следовательно, распространенным видом налоговой конкуренции по сравнению с другими ее видами.

Доступные статистические данные показывают, что в период с 1986-2000 г. средняя величина максимальной ставки налога на прибыль юридических лиц в странах ОЭСР снизилась с 41 до 32%, а подоходного налога с физических лиц – с 55 до 41%³.

В свете налоговых реформ подобного рода было отмечено увеличение поступлений в бюджеты во многих странах. Однако эмпирические исследования Болдуина, Крутмана, Девере и не-

¹ Bucovetsky S. Asymmetric Tax Competition. // Journal of Urban Economics. – 1991. – №30. – С. 67-181.

² Wilson J. D. Tax Competition with Interregional Differences in Factor Endowments. // Regional Science and Urban Economics. – 1991. – №21. – С. 423-452.

³ OECD. Tax Rates Are Falling. Washington: OECD. March – April 2001

которых других экономистов, показали, что одновременно с уменьшением ставки налогов наблюдалась тенденция расширения налоговой базы с целью компенсации возможных потерь. Было отмечено, что в странах ОЭСР уровень налоговой нагрузки на ВВП увеличился с 32,1% в 1980 до 37,3% в 1999 г.¹

По мнению некоторых исследователей, причиной этого процесса явились защитные меры, принятые государствами, против налоговой конкуренции, а налоговая база стала одним из инструментов в этой борьбе.

Знаменательным в этой связи является опыт Ирландии. В 2000 г. страна с населением 3,8 млн человек привлекла больше иностранных инвестиций, чем Япония и Италия, снизив до 10% ставку налога на прибыль юридических лиц в отношении финансовых услуг, производственной деятельности и некоторых других операций. В отчете ООН Ирландия была названа самой динамично развивающейся страной среди экономически развитых держав.

Специалисты ОЭСР относительно подобной тенденции отмечают, что «... движение в сторону более низкого и плоского налога на доходы от капитала часто отражала потребность в сохранении конкурентоспособности на международных рынках капиталов»².

Также вызывает интерес опыт некоторых других стран в области защиты от налоговой конкуренции. Дания, Финляндия, Норвегия, Швеция, Нидерланды, Австрия предприняли более сложные меры в ответ на конкуренцию, установив низкую фиксированную ставку на доходы от капитала и прогрессивную шкалу для налогообложения доходов граждан³. Подобная двойственная система подоходного налогообложения

¹ Paul van den Noord, Christopher Heady. Surveillance of Tax Policies: A Synthesis of Findings in Economic Surveys. OECD Working Paper №303. – 2001. – July 17. – С. 51.

² Joumard I. Tax Systems in European Union Countries. Paris: OECD. – 2001. – June. – С. 26.

³ Bavila Alessandro. Moving Away from Global Taxation: Dual Income Tax and Other Forms of Taxation. European Taxation. IBFD. – 2001. – June. – С. 216.

по сути является способом создания благоприятного климата для иностранных инвестиций, производства и в целом нерезидентов с помощью переложения основной части бремени на граждан, которые и потребляют общественные блага, предоставляемые государством.

По оценкам специалистов МВФ, в развивающихся странах мира наблюдается неблагоприятная картина в отношении основного источника доходов – налога на прибыль юридических лиц. Как отметил Майкл Кин на форуме «Конкуренция и сотрудничество в глобальной налоговой политике» в Вашингтоне 9 декабря 2003 г., довольно тревожная картина наблюдается в отношении базы обложения по налогу на прибыль. По отношению к ВВП величина показателя падает в развивающихся странах (см. табл. 3). По сравнению с развитыми странами показатель значительно изменился, учитывая, что доходы от налога являются ключевыми для всех развивающихся стран в отличие от развитых.

«В некоторых беднейших странах эффект от снижения ставки по налогу на прибыль юридических лиц был усилен сокращением налоговой базы», - отметил М. Кин.

Таблица 3

Отношение базы обложения по налогу на прибыль к ВВП¹

Место стран в рейтинге по уровню дохода на душу населения	База обложения по налогу на прибыль по отношению к ВВП (%)	
	1990 г.	2001 г.
Последнее	7,82	6,6
Среднее	8,6	7
Первое	8,7	8,3
Развитые страны ОЭСР	5,4	8,7

¹ Источник: доклад Майкла Кина на форуме «Конкуренция и сотрудничество в глобальной налоговой политике», проведенном American Enterprise Institute for Public Policy Research, 9 декабря 2003 в Вашингтоне.

Также было подчеркнуто широкое распространение налоговых льгот в виде налоговых каникул, масштабы предоставления которых за последние 10 лет увеличились с 44 до 55%, а перечень льготимруемых плательщиков расширился в отношении экспортеров и свободных экономических зон.

Кроме манипуляции со ставками налогов, другим распространенным видом налоговой конкуренции является конкуренция с использованием налоговых льгот для всех или определенного круга плательщиков. Применение этого элемента налогообложения больше характерно для юрисдикций, стремящихся привлечь иностранные инвестиции, рабочую силу и т.п. Однако этот инструмент налогового соперничества имеет множество недостатков, основными из которых являются:

- дополнительное усложнение налоговой системы;
- нарушения принципа справедливости налогообложения;
- создание условий для развития коррупции.

Как отмечают экономисты К. Эдвардс и В. де Раги¹, введение льгот для некоторых категорий плательщиков часто покрывает фундаментальные проблемы налоговой политики: избыточное регулирование с помощью большого количества нормативных правовых актов.

В качестве примера исследователи приводят Индонезию и Индию, которые часто прибегают к использованию таких льгот с целью привлечения инвестиций и поэтому находятся соответственно на 72 и 92 месте в мировом рейтинге.

Налоговая конкуренция как сложное экономическое явление может принимать множество различных форм под влиянием определенных факторов.

Многие экономисты считают, что соперничество за налоговые ресурсы может принимать различные формы в отношении конкретных видов налогов (на капитал, потребление, имущество и других обязательных платежей в бюджет), плательщиков, а также объектов обложения.

Некоторые ученые отмечают, что налоговая конкуренция может быть скрытой и открытой. «Государства участвуют

¹ Edwards C., Veronique de Rugy. International Tax Competition. A 21st – Century Restraint on Government. (Cato Institute Study). – 2002. – Executive Summary №431. – April, 12. – С. 3.

в открытой налоговой конкуренции, когда они вводят в действие налоговые законы и положения, специально разработанные с целью усилить привлекательность их юрисдикции для компаний, резидентов, работоспособных граждан или потребителей ... (и) ... в скрытой конкуренции, когда они изменяют свое стремление достичь цели налоговой политики другого государства (справедливости, нейтральности, простоты, достаточности доходов или переложения налога) для того, чтобы уменьшить антиконкурентные последствия»¹.

Следует также различать еще две формы налоговой конкуренции: добросовестную и недобросовестную, что подтверждается отчетом ОЭСР 1998 года², а также исследованиями некоторых экономистов. Такого же мнения придерживается и А. И. Погорлецкий.³

Анализируя процессы фискальных соревнований, очень важным является выделение основных критериев классификации форм налоговой конкуренции (рис. 5). Среди них можно отметить следующие:

1. Объекты (мобильные и немобильные налоговые ресурсы);
2. Инструменты (налоговые и неналоговые);
3. Цель (импорт или экспорт налоговых ресурсов);
4. Характер (явная (открытая), неявная (скрытая) конкуренция, добросовестная, недобросовестная).

Объектом налоговой конкуренции являются экономические ресурсы, попадающие под обложение в налоговой системе юрисдикции. В этом случае экономические ресурсы становятся налоговыми для данной юрисдикции, так как подпадают под национальное налоговое законодательство.

Экономический ресурс может одновременно быть налоговым ресурсом для одной юрисдикции, в которой его часть

¹ Tannenwald R. "Tax competition" in The Encyclopedia of Tax Policy. – Washington: the Urban Institute. – 1999. – С. 367 – 371.

² Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue. – Paris: OECD, 1998.

³ Погорлецкий, А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. – СПб. : Изд-во С.-Петербург. Гос. ун-та, 2005. С. 126–137.

подлежит обязательному распределению на общественные цели, и не быть – для другой, где законодательство не признает его объектом обложения.

Важнейшей характеристикой налоговых ресурсов является их мобильность – возможность фактора производства менять сферу своего применения. Если ресурс не подвержен изменению места применения даже под влиянием серьезных побудительных причин, то его принято считать немобильным¹.

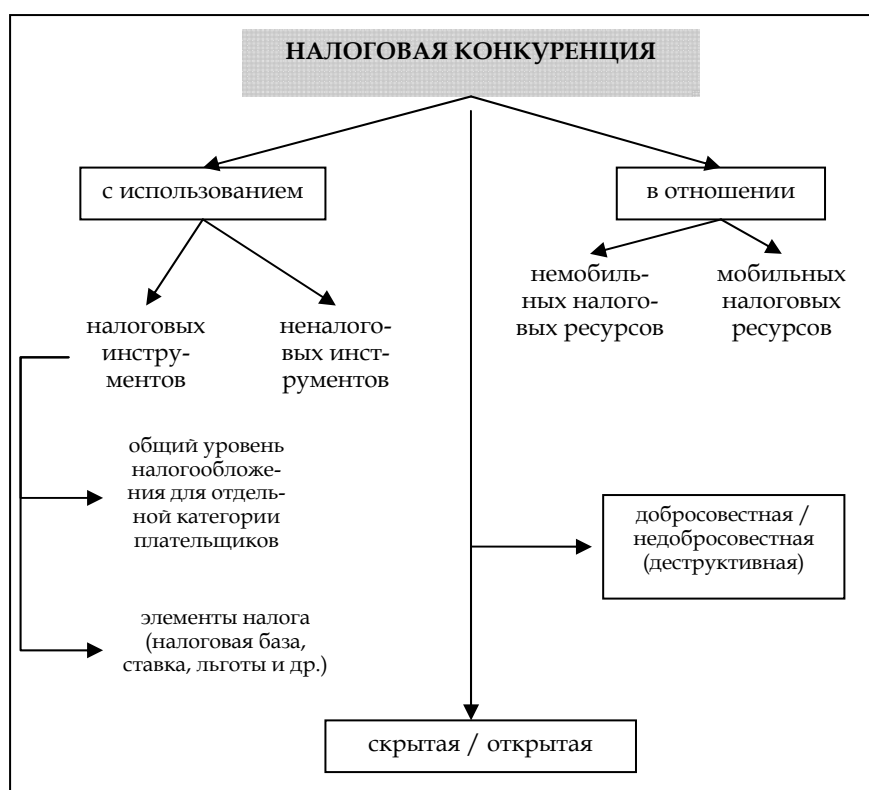


Рис. 2. Формы налоговой конкуренции

¹ Максимова, В.Ф. Микроэкономика. ММИЭИФП. – М. : МЭСИ, 2002. – С. 97.

В свое время Адам Смит отмечал: «... земля – предмет, который невозможно переместить, в то время как капитал можно с легкостью. Владелец земельного участка неизбежно является гражданином определенной страны, в которой находится имущество. Владелец капитала собственно является гражданином мира, и не обязательно принадлежит к какой-либо определенной стране. Он будет стремиться покинуть государство, в котором его подвергли жестокой инквизиции в отношении тяжелого налогового бремени и переместит капитал в какую-нибудь другую страну, где он может продолжить свой бизнес либо наслаждаться своим богатством с легкостью и большей свободой. Переместив капитал, он положит конец всей промышленности в стране, которую поддерживал капитал. Капитал возделывает землю и нанимает рабочую силу. Налог, который способствует оттоку капитала из какой-нибудь страны, таким образом, направлен на истребление каждого источника доходов как для правителя государства, так и для общества. Не только доходы от капитала, но и от рабочей силы, земли неизбежно будут уменьшены в большей или меньшей степени этим перемещением»¹.

С 70-х гг. XX столетия многие страны ослабили системы контроля за обменом валют, что помогло открыть границы для притока инвестиций. В 90-х гг. по отчетам ООН 95% правил в отношении прямых иностранных инвестиций были неэффективны, что сделало дерегулированные финансовые рынки более привлекательными для иностранных инвесторов. Бурное развитие технологии и многие другие факторы способствовали и продолжают способствовать усилению процессов налоговой конкуренции по всему миру, так как собственники свободно выбирают налоговый климат по своему усмотрению.

Другим важным объектом налогового соперничества является рабочая сила. По оценкам ОЭСР, помимо семейных, политических причин для миграции населения, другим важным фактором перемещения в другую юрисдикцию остается

¹ Smith A. An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations. (1776, vol. 2). – Chicago: University of Chicago Press, 1976. С. 375.

экономическая ситуация в стране, а также налоги.¹ Прогрессивная налоговая нагрузка заставляет высокооплачиваемых работников реагировать на налоговую конкуренцию.

Среди важнейших факторов международной миграции по налоговым причинам следует выделить следующие:

- 1) всемирная сеть Интернет, которая способствует свободному анонимному распространению информации о налоговых преимуществах других юрисдикций;
- 2) сокращение стоимости связи и перевозок;
- 3) отмена ограничений на въезд в большинство стран с бывшими репрессивными политическими режимами;
- 4) дистанционное обучение и выполнение трудовых поручений через Интернет, а также другие современные средства связи;
- 5) увеличение квот на въезд рабочей силы.

Высокая мобильность экономического ресурса в физическом смысле представляет собой серьезное препятствие для юрисдикции его происхождения и большую ценность для других налоговых систем. Мобильность ресурса может быть внутренней (внутренняя налоговая мобильность). Например, работник может перейти в другую категорию (одиноким, вдовец, опекун, попечитель, инвалид и т.д.) либо получить иной статус (резидент, нерезидент), в результате чего его труд будет облагаться по другим правилам. Земля может быть использована под строительство рекреационных сооружений, что влияет на уровень налогового бремени.

Высокая внутренняя налоговая мобильность ресурса, в отличие от внешней, не представляет серьезной угрозы, так как консолидированный бюджет страны теряет немного.

Горизонтальная и вертикальная налоговые конкуренции в большей степени развиваются за мобильные налоговые ресурсы (капитал и рабочую силу) и в меньшей степени за землю – немобильный налоговый ресурс.

В процессе налоговой конкуренции могут использоваться налоговые и неналоговые инструменты.

¹ OECD. Trends in International Migration. – Paris: OECD, 2001.

Конкуренция с использованием налоговых инструментов, как правило, является намеренной. В процессе ее реализации используются элементы обязательных платежей в качестве основных средств достижения положительного результата. Намеренность политики подчеркивается экономическим планированием ее воздействия на налоговые ресурсы, в которой выражена интенция к наибольшему их привлечению в пространство налогового поля.

Конкуренция с использованием налоговых инструментов развивается как за общий уровень налоговой нагрузки в отношении определенной группы плательщиков, так и в отношении отдельных элементов налогообложения. В большей степени такими элементами являются льготы, ставки налога, объект обложения.

К неналоговым инструментам фискального соперничества в целом относятся меры по созданию максимально благоприятной инфраструктуры для перемещения налоговых ресурсов: политика государства по созданию и развитию финансовых центров, средств связи и телекоммуникации, транспортных путей и т.д.

Подобные действия государств неосознанно коренным образом влияют на мобильность налоговой базы и могут быть проявлениями ненамеренной налоговой конкуренции.

Однако существенными условиями для подобного рода политики властей являются, во-первых, доступность и адекватность информации о юрисдикции, а, во-вторых, наличие средств для перемещения.

Кроме рассмотренных форм налогового соперничества, следует также различать добросовестную и недобросовестную конкуренцию.

Под добросовестной налоговой конкуренцией подразумевается соперничество между юрисдикциями на основе уровня налоговых ставок, а также порядка расчета налогооблагаемого дохода (допустимые вычеты и другие льготы). То есть это соперничество с использованием правил и инструментов, которые являются общими для всех стран и не вызывают неблагоприятных для них экономических последствий.

Под недобросовестной (деструктивной) налоговой конкуренцией понимают использование существенных по объему адресных или общих преференций для плательщиков, применение которых на международном уровне не распространено (не рекомендуется международными организациями) или размер которых во многом отличается от льгот в других странах.

Инструментарий недобросовестной налоговой конкуренции включает в себя:

- 1) значительно сокращенные по отношению к обычному уровню обложения резидентов ставки корпоративного налога на прибыль или его полное отсутствие;
- 2) налоговые каникулы для иностранных инвесторов на фиксированный либо неограниченный период времени;
- 3) создание специальных зон tax free;
- 4) сокращение ставки налогов на распределения прибыли зарубежным инвесторам в форме дивидендов, процентов, роялти, удерживаемых у источника их выплаты, либо полное отсутствие таких налогов;
- 5) ускоренная амортизация и специальные инвестиционные льготы для зарубежных инвесторов¹.

Участие страны в недобросовестной налоговой конкуренции предполагает пренебрежение в отношении объектов обложения принципами и нормами поведения, которые приняты в цивилизованном мире. Негативное влияние подобного рода политики способствует искажению торгово-экономических отношений между государствами и нарушению дипломатических связей. Недобросовестная конкуренция негативно воздействует на налоговые ресурсы других государств и перенаправляет их в свою юрисдикцию, поскольку правила налогообложения более выгодны для налогоплательщиков, чем в стране их происхождения (первоначального нахождения).

Как известно, в модели совершенной конкуренции на рынке между хозяйствующими субъектами описана ситуация, при которой заниматься коммерческой деятельностью бес-

¹ Погорлецкий, А.И. Принципы международного налогообложения и международного налогового планирования. – СПб.: Изд-во С.-Петербурга. Гос. ун-та, 2005. – С. 132

смысленно, поскольку предполагается нулевая прибыль. В модели налоговой конкуренции подобная ситуация характерна для модели совершенной (эффективной) конкуренции по Тиббу, которая не распространена в реальной жизни, учитывая, что основной формой подобного вида соперничества является добросовестная конкуренция. Неэффективная налоговая конкуренция, которая имеет место во всем мире, может принимать две формы: добросовестного и недобросовестного соперничества согласно критериям международных организаций.

Следует также отметить, что понятия совершенной и несовершенной налоговой конкуренции являются в большей степени экономическими понятиями. С юридической точки зрения не выделяют подобного рода явлений, которые имеют исключительно экономическое значение и описание. С правовой точки зрения различают добросовестную (общепринятую, законную, честную) и недобросовестную (деструктивную¹, незаконную, нечестную)², что также подтверждается мнением международных организаций.

1.4.3. Конкурентные преимущества налоговой системы

Понятие конкурентного преимущества в отношении национальной экономики начинает свою историю с работы Адама Смита «Исследование о природе и причинах богатства народов»³.

Ученый подверг критике позицию меркантилистов о том, что богатство страны зависит от владения сокровищами, и зая-

¹ Встречаются также следующие варианты наименования формы явления в специальной литературе по теории финансов: губительная, вредная, опасная, разрушительная. По нашему мнению, предложенный нами вариант (деструктивная налоговая конкуренция) для описания указанной формы соперничества наиболее точно подходит для характеристики явления.

² Именно такие варианты наименования форм часто встречаются в отечественной литературе по экономике, социологии и праву.

³ Градов, А.П. Национальная экономика. – СПб. : «Специальная литература», 1997. Стр. 108–109

вил, что реальное богатство страны состоит из товаров и услуг, доступных ее гражданам. Смит разработал теорию абсолютно-го преимущества, согласно которой одни страны могут производить товары более эффективно, чем другие. Ученый писал: «Правило всякого умного отца семейства заключается в том, чтобы не изготавливать дома того, что изготовить стоит дороже, чем купить... То, что благоразумно для отдельной семьи, не станет бессмысленным для целого королевства. Какое безумие изготовлять вино в Шотландии при помощи оранжерей, когда дешевле привезти его из Франции или Португалии? Все согласны с этим, но эту глупость проделывают повсюду там, где тарифными ставками мешают нам пользоваться естественными преимуществами, имеющимися у чужестранных наций».

Государство может обладать естественными преимуществами в производстве продукции благодаря климатическим условиям, природным ресурсам и т.п.

Однако большая часть мирового товарооборота состоит из готовых изделий и услуг, чем из сельскохозяйственной продукции и природных ископаемых. Размещение производства имеет связь с приобретенными преимуществами, обычно обусловленными технологией производства, то есть со способностью изготовлять разнообразную и сложную продукцию.

Следующий шаг в развитии теории абсолютно-го преимущества сделал Давид Риккардо в 1817 г., разработав теорию относительного преимущества. Сущность теории заключалась в том, что торговля все равно может принести выгоду, так как страны выпускают множество разнообразных товаров. Однако каждая из них обладает лишь сравнительным преимуществом в производстве только определенных товаров. Поэтому для любой страны выгодно экспортировать продукцию, в выпуске которой она преуспевает, а импортировать продукцию, в производстве которой преуспевают другие страны.

Шведские экономисты Э. Хекшер и Б. Олин на основе теорий абсолютно-го и относительного преимуществ разработали теорию соотношения факторов производства. Ученые предположили, что различия между долей труда по отношению к доле земли или капитала по странам могут объяснить различия в стоимости факторов производства. Если рабочая сила находится

в избытке по отношению к земле и капиталу, то затраты на труд будут низкими, а стоимость земли и затраты на капитал – высокими. Стоимость этих факторов может стимулировать развитие производства и экспорта продукции, для которой используются избыточные ресурсы. Теорема Хекшера - Олина гласит: страна, экспортирующая товары, в производстве которых наиболее эффективно использованы избыточные факторы и импортирует товары с дефицитными факторами производства.

Теорию соотношения факторов производства подверг критике В. Леонтьев. Его выводы были прямо противоположны выводам шведских экономистов. Леонтьев показал, что, несмотря на избыточность капитала, в экспорте США 40-х годов преобладали трудоемкие товары.

В 90-е годы выходит в свет фундаментальная работа профессора Гарвардской школы бизнеса М. Портера «Международная конкуренция»¹, представляющая собой результат глобальных исследований группы ученых из 24 человек.

Ученый приходит к выводу о том, что конкурентное преимущество отражает продуктивность использования ресурсов, и предлагает оригинальную концепцию конкурентного преимущества страны.

Основу этой концепции составляет идея «национального ромба», раскрывающего четыре детерминанта конкурентного преимущества (свойства страны), формирующих конкурентную среду, в которой действуют фирмы:

- параметры факторов производства;
- параметры спроса на товары и услуги;
- стратегия фирм данной страны, их структура и соперничество;
- характер родственных и поддерживающих отраслей в стране.

Национальный ромб характеризует систему детерминантов, компоненты которой (как и в любой системе), находясь во взаимодействии, создают эффект эмерджентности (целостности), то есть усиливают или ослабляют потенциальный уровень конкурентного преимущества фирм этой страны.

¹ Портер, М. Международная конкуренция. – М. : Международные отношения, 1993.

Конкурентное преимущество региона обеспечивается:

- на первой стадии – благодаря факторам производства: природным ресурсам, благоприятным условиям для производства товаров, квалифицированной рабочей силе (обеспечивается одним детерминантом);
- на второй стадии – на основе агрессивного инвестирования (в основном национальных фирм) в образование, технологии, лицензии (обеспечивается тремя детерминантами);
- на третьей стадии – за счет создания новых видов продукции, производственных процессов, организационных решений и других инноваций путем действия всех составляющих «ромба»;
- на четвертой стадии – за счет уже созданного богатства и опирается на все детерминанты, которые используются не полностью.

Первые три стадии обеспечивают экономический рост, последняя – обуславливает застой и спад.

М. Портер отмечает, что в любой отрасли экономики страны суть конкуренции выражается пятью силами: способностью покупателей и поставщиков торговаться, угрозой появления новых конкурентов и товаров – заменителей, а также соперничеством между имеющимися конкурентами.

Позиция фирмы в отрасли зависит от ее конкурентных преимуществ, которые подразделяются на два основных вида: более низкие издержки и дифференциация товаров.

Принимая во внимание указанное положение, рассмотрим основные экономические показатели развития стран, приведенные Всемирным банком в 2003 г. Рассчитанный показатель валового национального дохода на душу населения, пересчитанный в соответствии с «Атлас» методом, а также скорректированный с учетом паритета покупательной способности¹ свидетельствует о том, что страны с низкими нало-

¹ Пересчет на основе Атлас – метода предусматривает использование среднего за три года валютного курса с целью устранения эффектов колебаний валютных курсов в транзитных странах. Поскольку обменные курсы не всегда отражают международные различия в сравнительных ценах, оценки

гами и жесткими правилами безопасности налогоплательщиков занимают первые места в рейтинге (табл. 4).

Таблица 4

ВНД на душу населения в 2003 г.¹

Место	Страна	По методологии «Атлас», долл. США	Место	Страна	С учетом ППП, межд. долл.
1	Бермуды	н/д	1	Люксембург	54430
2	Люксембург	43940	2	Бермуды	н/д
3	Норвегия	43350	3	Соединенные Штаты	37500
4	Швейцария	39880	4	Норвегия	37300
5	Соединенные Штаты	37610	5	Лихтенштейн	н/д
6	Лихтенштейн	н/д	6	Нормандские острова	н/д
7	Япония	34510	7	Швейцария	32030
8	Дания	33750	8	Дания	31210
9	Нормандские острова	н/д	9	Ирландия	30450
10	Исландия	30810	10	Исландия	30140
11	Швеция	28840	11	Канада	29740
12	Великобритания	28350	12	Австрия	29610
13	Финляндия	27020	13	Сан-Марино	н/д
14	Ирландия	26960	14	Острова Кайман	н/д
15	Сан-Марино	н/д	15	Бельгия	28930
16	Австрия	26720	16	Гонконг Китай	28810
17	Острова Кайман	н/д	17	Япония	28620
18	Нидерланды	26310	18	Нидерланды	28600
19	Бельгия	25820	19	Монако	н/д
20	Монако	н/д	20	Австралия	28290

н/д – в исходном документе данные не представлены.

ВНП на душу населения также пересчитаны в международных долларах по паритету покупательной способности (ППП). ППП является стандартным инструментом измерения уровней реальных цен между странами. Используемые здесь коэффициенты пересчета по паритету покупательной способности выведены на основе результатов самого последнего обследования цен, охватывающего 118 стран и осуществленного в рамках Международной Программы Сравнений.

¹ **Источник:** расчеты Всемирного банка. <http://www.worldbank.org/data/databytopic/GNIPC.pdf>

Фундаментальные исследования в области теории и практики конкуренции являются основой для более глубокого изучения конкуренции социальных систем и, в частности, налогового соперничества юрисдикций.

Конкурентное преимущество любой системы представляет собой особую характеристику системы, которая ставит ее в более выгодное положение по отношению к другим системам. Конкурентное преимущество формируют не только качество, но и определенные условия и причины (внешние факторы).

Для определения конкурентных преимуществ налоговой системы юрисдикции можно использовать подход, предложенный Р.А. Фатхутдиновым, о формировании теории конкурентного преимущества на основе понятия «ценность». Эксклюзивная ценность, принадлежащая системе, дает ей превосходство перед конкурентами и представляет конкурентное преимущество системы¹. Конкурентное преимущество – определенная ценность отличающая юрисдикцию от других и позволяющая успешно конкурировать. Особое значение для конкуренции имеют преимущества в критических факторах успеха, которые означают небольшое количество самых важных областей, хорошие результаты в которых обеспечивают успешную конкурентную позицию².

Конкурентоспособность представляет собой способность юрисдикции выявлять, создавать и использовать конкурентные преимущества для удержания или улучшения своей позиции среди соперничающих юрисдикций.

Конкурентоспособность юрисдикции означает способность использовать традиционные и формировать новые, адекватные современной экономике, конкурентные ресурсы.

¹ Фатхутдинов, Р.А. Конкурентоспособность: экономика, стратегия, управление. – М. : ИНФРА-М. – 2000. – С. 147-151.

² Калюжнова, Н.Я. Конкурентоспособность регионов: теория и методология анализа в контексте современного экономического развития : Автореферат диссертации на соискание ученой степени доктора экономических наук/ 08.00.01, 08.00.05. ТГУ. - Томск, 2004. – С. 19-26.

Применительно к налоговой системе предлагаем классифицировать конкурентные преимущества (рис. 3) юрисдикции на две группы:

1. Естественные:
 - географические;
 - демографические;
 - психологические.
2. Искусственные:
 - экономические;
 - юридические;
 - административные.

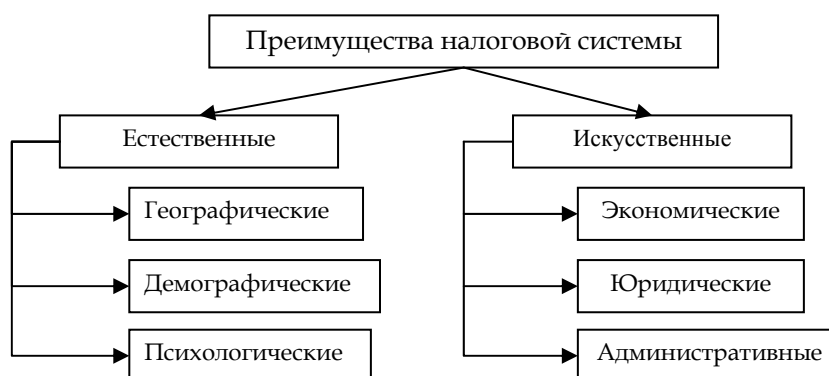


Рис. 3. Конкурентные преимущества налоговой системы

Естественные ценности налоговой системы представляют собой особую группу в классификации, так как слабо подвержены воздействию для целей их модификации со стороны государственных властей. В отличие от естественных, искусственные ценности созданы на основе естественных с участием общества и государства, что позволяет их контролировать и изменять с помощью направленной государственной политики.

Географические ценности представляют собой выгодное геополитическое положение юрисдикции, наличие крупных финансовых центров и особых экономических зон с благоприятным режимом налогообложения, благодаря которым финансовые средства могут без труда переместиться на ее территорию.

Под демографическими ценностями налоговой системы понимается количественный состав налогоплательщиков по сравнению с другими юрисдикциями.

Психологические ценности могут включать в себя высокий уровень налоговой дисциплины, а также положительное отношение к отчуждению части их имущества в государственный бюджет.

К искусственным ценностям налоговой системы следует отнести экономические параметры ее развития: финансовые возможности плательщиков, экономическая эффективность взимания налоговых платежей, доля налогов и сборов в доходах бюджетов.

Юридические ценности налоговой системы выражаются в следующих основных ее параметрах:

- 1) стабильность налогового законодательства;
- 2) сложность законодательства;
- 3) простота структуры источников налогового права;
- 4) уровень ответственности за совершения налоговых правонарушений и преступлений.

Административные ценности налоговой системы – это преимущества ее структуры и организации перед другими государствами. В частности, рациональная структура системы налоговых органов, эффективность системы налогового контроля, единство налоговой системы (соподчиненность и слаженное функционирование), достаточность налоговых поступлений для публичной власти, эластичность налогообложения, стабильность налоговой системы.

Некоторое время налоговая теория при изучении конкурентоспособности юрисдикций обращала особое внимание лишь на уровень налоговой нагрузки в отношении физических лиц и организаций, опуская влияние неналоговых инструментов на перемещение налоговых ресурсов. Характерное для классического подхода внимание к уровню налоговой нагрузки было расширено в современных подходах при исследовании налоговой конкуренции.

1.5. Контроль цен и трансфертное ценообразование

1.5.1. Трансфертное ценообразование

В международной практике налогового контроля под трансфертным ценообразованием принято понимать установление цен сделок между аффилированными (взаимозависимыми) лицами на уровне, который отличается от рыночного. Обычно подобные методы используют для уменьшения суммы налогов через занижение цены сделки, после чего налоговая база переходит в сторону налогоплательщиков, зарегистрированных в зонах с льготным (пониженным) налогообложением, либо минимизирующих свои налоговые платежи другими методами. Трансфертные цены достаточно часто применяются организациями (вертикально интегрированными компаниями (ВИК), транснациональными корпорациями (ТНК)). Прежде всего, использование трансфертного ценообразования применяется в целях уклонения от уплаты налога на прибыль организаций и косвенных налогов, взимаемых по адвалорным ставкам (например, НДС и акцизы).

Пресечение недобросовестного уменьшения налоговых обязательств в процессе трансфертного ценообразования – сложный процесс, который требует постепенного выполнения следующих этапов:

- 1) налоговые органы должны доказать факт наличия взаимосвязи (идентичности интересов) между налогоплательщиками, после чего последние попадают в круг лиц, которые могут (но не обязаны) подлежать особому контролю;

- 2) при выполнении дополнительных условий налоговые органы имеют право доначислить налоги исходя из рыночной цены товаров, работ, услуг. Указанные условия характеризуют национальные особенности системы налогового контроля каждого государства, поэтому имеют некоторые отличия.

Большинство стран мира используют правила определения взаимозависимости лиц с использованием поло-

жений Модельной Конвенции ОЭСР по налогам на доход и капитал.

Статья 9 Конвенции признает налогоплательщиков взаимозависимыми, если:

– предприятия прямо или косвенно участвуют в управлении, контроле или капитале другого (других) предприятия(й) одного и (или) другого государства;

– между предприятиями устанавливаются особые коммерческие и финансовые условия, отличные от тех, что имели бы место между независимыми предприятиями.

Таким образом, основным критерием является наличие идентичных интересов у двух сторон, которые возникают при всех возможных условиях.

Большинство стран трактуют понятие «взаимозависимые лица» широко, поэтому различают 2 основных вида такой связи:

1) вертикальная - «материнское общество - дочернее общество»;

2) горизонтальная - «сестринские» компании.

В США аналогом термину «взаимозависимые лица» является термин «контролируемые лица». **Под термином контроль** подразумевается: «...любая форма контроля, прямого или косвенного, юридически оформленного или не оформленного, включая контроль, возникающий в результате действий двух и более налогоплательщиков, действующих по взаимной договоренности или с общей целью или с намерением искусственного перераспределения доходных или расходных статей между указанными налогоплательщиками и контролируемой организацией». Судебная практика в США под термином контроль понимает даже наличие возможности влияния на условие сделки, независимо от того, что будет для этого сделано.

Если одному лицу прямо или косвенно принадлежит более 50% капитала другого лица, то второе лицо признается подконтрольным первому.

Если формально одному лицу принадлежит 50% и менее в уставном капитале другого лица, налоговые органы должны более подробно проанализировать обстоятельства взаимоотно-

ношений между этими лицами на предмет установления наличия «контроля». Например, налоговые органы США установили, что если одно лицо продает имущество другому лицу, которое возвращает имущество продавцу уже на правах аренды, эти лица могут быть признаны контролируруемыми.

В Германии лица признаются взаимозависимыми, если выполняется одно из следующих условий:

1) доля участия одной организации в другой равна или превышает 25% (учитывается также возможность оказать влияние);

2) наличие специфических способов влияния, или (по крайней мере, частичная) идентичность интересов, между сторонами к рассматриваемой сделке.

Взаимозависимыми лицами могут быть признаны участники группы предприятий – концерна («сестринские» компании). При оценке взаимозависимости приоритет отдается, так же как и во Франции, существу фактических отношений между участниками группы предприятий. Концерн, который не является самостоятельным налогоплательщиком, рассматривается как целостное образование с характерными для него признаками общего руководства и единой согласованной экономической политикой.

Налоговые органы Франции в каждом отдельном случае анализируют фактические взаимоотношения сторон для установления между ними взаимозависимости. Участники сделки признаются зависимыми, когда одной компании прямо или косвенно принадлежит абсолютное большинство голосов или значительная доля уставного капитала другой компании. Обычно взаимозависимость устанавливается исходя из фактических, а не формальных отношений между сторонами.

В России известны лишь два признака наличия взаимозависимости: возможность повлиять на результаты и условия хозяйственной деятельности (ст. 20 НК РФ). При этом выделяют дополнительные случаи наличия такой взаимосвязи:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Формально руководствуясь ст. 20 НК РФ, можно сделать следующие замечания:

1) понятие «взаимозависимые лица» не в полной мере соответствует характеру и сущности подобных отношений, поскольку подразумевает подчинённость при отсутствии самостоятельности в действиях. В ст. 20 НК РФ учитывается лишь наличие влияния (воздействия), а не наличие зависимости лиц, которая взаимна. Поэтому имеет смысл уточнить терминологию для отражения специфики указанных отношений. В международной практике в подобных случаях используются термины «контроль» и «связанные лица»;

2) участие в капитале или выполнение трудовых обязанностей родственниками в компаниях-контрагентах формально не приводит к взаимозависимости юридических лиц;

3) «сестринские» компании не являются взаимозависимыми лицами;

4) не признаются взаимозависимыми две дочерние компании, имеющие единственного учредителя со 100%-ным участием;

5) методика расчета доли косвенного участия не характеризует реальные отношения между налогоплательщиками. Например, компании А и Г не будут признаны взаимозависимыми, поскольку доля косвенного участия не превышает 20%, но их взаимосвязь способна повлиять на результаты сделки между ними (рис. 4).

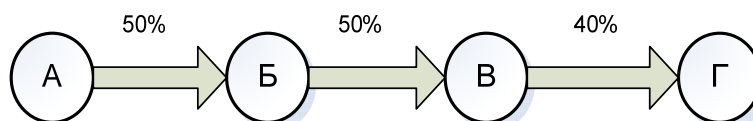


Рис. 4. Пример косвенного участия организаций

Доля участия А в Г = 50%*50%*40% = 10% < 20%

При этом суд имеет право признавать зависимыми лица в иных случаях, если:

- 1) в других правовых актах для этого указаны основания;
- 2) отношения между этими лицами объективно могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг), в том числе в случаях совершения хозяйственным обществом сделок с заинтересованными лицами, признаваемыми таковыми законом¹.

Иные основания зависимости лиц и сходные понятия обобщены в табл. 5.

Таблица 5

Иные основания наличия связи между субъектами хозяйственных отношений

№ п/п	Понятие	Правовой акт
1	Заинтересованность в совершении обществом сделки	п. 1 ст. 81 Федерального закона от 26.12.1995 №208-ФЗ «Об акционерных обществах» п. 1 ст. 45 Федерального закона от 08.02.1998 №14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»
2	Связанные между собой лица	абз. 2 п. 5 ст. 12 Федерального закона от 08.12.2003 №165-ФЗ «О специальных защитных, антидемпинговых и компенсационных мерах при импорте товаров»
3	Аффилированные лица	ст. 4 Закона РСФСР от 22.03.1991 №948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках»
4	Дочернее и зависимое общество	ст. 105, 106 ГК РФ
5	Взаимосвязанные лица	подп. 2 п. 1 ст. 5 Закона РФ от 21.05.1993 №5003-1 «О таможенном тарифе»
6	Заинтересованность в совершении сделки	ст. 22 Федерального закона от 14.11.2002 №161-ФЗ «О государственных и муниципальных унитарных предприятиях»
7	Заинтересованное лицо	ст. 27 Федерального закона от 12.01.1996 №7-ФЗ «О некоммерческих организациях»

¹ Определение КС РФ от 04.12.2003 №441-О.

В судебной практике можно выделить следующие наиболее распространенные случаи наличия взаимосвязи:

1. Учредителями и руководителями организаций-контрагентов выступают одни и те же лица:

1) акционеры, которым принадлежит 100% акций первого общества, владеют 75% долей в уставном капитале второго общества;

2) участник первого общества, будучи в нем исполнительным директором с правом открытия банковских счетов и распоряжения денежными средствами, совершения от имени этого общества любых юридически значимых действий, в том числе заключения сделок, утверждения штатов общества, издания приказов, обязательных для исполнения всеми работниками, является генеральным директором и владельцем второго общества с долей в размере 25% в его уставном капитале¹;

3) открытие счетов обоих обществ в одном банке, при том что договоры на расчетно-кассовое обслуживание от имени этих обществ подписаны одним лицом².

2. Сделка совершена между юридическим лицом и его руководителем³, работником⁴, акционером, владеющим контрольным пакетом акций⁵.

3. Сделка совершена между двумя юридическими лицами, руководитель одного из которых имеет значительную долю участия в другом юридическом лице¹.

¹ Постановления ФАС Восточно-Сибирского округа от 13.10.2004 по делу №А19-4874/04-45-Ф02-4161/04-С1; ФАС Волго-Вятского округа от 27.04.2006 по делу №А29-6475/2005а.

² Постановлении ФАС Северо-Кавказского округа от 03.05.2005 №Ф08-1741/2005-716А

³ Постановления ФАС Московского округа от 11.05.2001 №КА-А41/2162-01; ФАС Волго-Вятского округа от 03.04.2006 по делу №А79-8242/2005, от 13.04.2006 по делу №А17-2238/5-2005

⁴ Постановления ФАС Дальневосточного округа от 09.07.2003 №Ф03-А51/03-2/1438; ФАС Восточно-Сибирского округа от 17.07.2003 по делу №А19-19140/02-24-Ф02-2097/03-С; ФАС Западно-Сибирского округа от 23.08.2004 №Ф04-5619/2004(А70-3744-19); ФАС Волго-Вятского округа от 18.02.2005 по делу №А43-8505/2004-31-473.

⁵ Пункт 4 Информационного письма Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 №71.

4. Сделка совершена между юридическими лицами, руководители (учредители) которых находятся в родственных отношениях².

5. Иные ситуации, в частности³:

– одно и то же лицо является главным бухгалтером признаваемых взаимозависимыми лиц, обе организации участвуют в одной и той же сделке по реализации товаров одному лицу;

– сделка совершена между лицами, которые ранее, до заключения спорной сделки, имели тесные корпоративные отношения;

– наличие определенных общностей (общие дети, совместное проживание, заключение сделок с одними и теми же поставщиками).

Иными словами, судебная практика подтвердила необходимость в уточнении понятия взаимозависимых лиц с учетом современных тенденций развития налогообложения в России.

1.5.2. Методика контроля цен налоговыми органами

Большинство стран мира в своем законодательстве о ценообразовании используют рекомендации ОЭСР, изложенные в Руководстве ОЭСР по трансфертному ценообразованию для многонациональных корпораций и налоговых служб 1995 года. Эти рекомендации основаны на положениях Кодекса внутренних доходов США, так как именно США являются родоначальником трансфертного ценообразования.

В основе Рекомендаций ОЭСР лежит принцип «вытянутой руки» (the arm's length principle). Сущность указанного

¹ Постановление ФАС Дальневосточного округа от 30.09.2004 №Ф03-А51/04-2/2073.

² Лермонтов Ю.М. Налоговый контроль трансфертного ценообразования в Российской Федерации // Налоговое законодательство. 2005. №9. С. 29.

³ Постановление ФАС Северо-Западного округа от 16.06.2006 по делу №А56-19172/2005. Постановления ФАС Северо-Кавказского округа от 18.01.2005 №Ф08-6499/2004-2474А; ФАС Западно-Сибирского округа от 03.07.2006 №Ф04-4029/2006(24133-А46-33). Постановление ФАС Дальневосточного округа от 29.07.2005 №Ф03-А04/05-2/1212.

принципа заключается в следующем: *взаимозависимые лица «идут рука об руку», а независимые партнеры находятся на расстоянии вытянутой руки друг от друга.*

Принцип «вытянутой руки» изложен в параграфе 1 статьи 9 Типового Договора ОЭСР об избежании двойного налогообложения, который является основой для заключения двухсторонних договоров между странами - членами ОЭСР. Статья 9 Типового Договора гласит: «Когда между двумя ассоциированными (взаимозависимыми) предприятиями устанавливаются или навязываются условия в области торговых и финансовых отношений, отличные от условий, которые бы сложились между независимыми предприятиями, тогда любая прибыль, которая в указанных условиях относилась бы на одно из предприятий, но по причине указанных условий не относится на его счет, может быть включена в состав прибыли этого предприятия и соответственно подлежать налогообложению».

Бремя доказывания, что принцип «вытянутой руки» нарушен, может быть возложено на различные стороны. В большинстве стран, в частности в Германии, Франции, это налоговые органы, которые имеют право обязать налогоплательщика представить сведения, на основании которых будет проведен контроль цены сделки.

А в Великобритании и США налогоплательщик, к которому налоговый орган предъявляет претензию, должен доказывать, что его цена соответствует рыночной. Для этого в налоговую службу подаются обзоры рыночных цен, которые составлены независимыми экспертами.

Существуют некоторые трудности, связанные с самим понятием «вытянутой руки». Теоретически термин подразумевает цены, которые установлены в результате переговоров между независимыми сторонами. Однако на практике возникают определенные трудности.

Например, при покупке в один день одинаковых товаров один из покупателей может снизить цену благодаря членству в клубе, наличию кредитной карты, открытой в определенном банке, или по другим основаниям, в то время как дру-

гой покупатель приобретет товар за полную стоимость. В этом случае различие между ценами не приведет к нарушению принципа «вытянутой руки», поскольку операция проведена между независимыми контрагентами.

Согласно Руководству ОЭСР по трансфертному ценообразованию все методы определения рыночной цены для целей налогового контроля можно разделить на две группы:

- 1) методы, основанные на анализе сделки;
- 2) методы, основанные на анализе прибыли.

Однако большинство стран, учитывая рекомендации ОЭСР, отказались от заранее определенной иерархией приоритетности использования методов, поскольку трансфертному ценообразованию присуща неопределенность в отношении выбора метода расчета цены. Применение различных вариантов определения рыночной цены в различных случаях позволяет снизить риск необъективности.

1. Методы, основанные на анализе сделки:

1.1. Метод сопоставимой неконтролируемой цены. Цена товаров по контролируемой сделке сравнивается с ценой аналогичных товаров по сопоставимым сделкам. Указанный метод нельзя применять автоматически, без оценки схожести экономических обстоятельств, в которых осуществляется контролируемая и неконтролируемая сделки. Подобная оценка производится с учетом факторов сопоставимости, которые определены в Методических рекомендациях ОЭСР по трансфертному ценообразованию. Например, учитываются:

- характеристика имущества или услуг (форма сделки, тип имущества, срок действия и уровень защиты и т.д.);
- договорные условия, определяющие распределение рисков и выгод между сторонами;
- экономические обстоятельства, определяющие сделку (географическое местоположение, размер рынков, уровень конкуренции на рынках, характер и сфера применения государственного регулирования рынка, дата и срок действия сделки и др.);

– стратегия хозяйственного развития. Этот критерий учитывает такие аспекты, как разработка новых видов продукции, уровень диверсификации и устранение риска.

С учетом выявленных отличий между контролируемой и потенциально сопоставимой сделкой скорректированная цена последней может быть принята в качестве искомой цены по контролируемой сделке.

1.2. Метод цены последующей реализации заключается в том, что используется цена, по которой товар, приобретенный у взаимозависимого поставщика, перепродается независимому покупателю. Цена перепродажи товара должна включать в себя валовую маржу, которая будет вычитаться для определения рыночной цены.

Размер маржи определяется по данным сопоставимых сделок. Остаток от вычитания маржи после соответствующих корректировок на другие затраты, связанные с приобретением товара (например, расходы на уплату таможенных пошлин), может считаться стоимостью товара на открытом рынке при соблюдении нормальных коммерческих условий.

Метод цены последующей реализации применяется вместо метода сопоставимой неконтролируемой цены, если отсутствуют необходимые данные по сопоставимым сделкам. Он может применяться и тогда, когда различия между контролируемой и сопоставимыми сделками оказывают несомненное влияние на их цены и это влияние сложно измерить.

1.3. Метод «издержки плюс» базируется на определении затрат поставщика, под которыми понимают прямые и косвенные затраты, связанные с производством и реализацией. Рыночная цена определяется как сумма затрат и надбавки, которая представляет собой коэффициент рентабельности (норму прибыли).

2. Методы, основанные на анализе прибыли.

Указанная группа методов используется, если применение первой группы методов не дало нужных результатов. Методы

анализа прибыли основаны на изучении прибыли, которая возникает в результате конкретных контролируемых сделок.

2.1. Метод распределения прибыли основан на определении суммарной прибыли, которую взаимосвязанные компании получают от совместных сделок и которая должна быть поделена между ними. Затем эта суммарная прибыль делится между ними на экономической основе в зависимости от степени их участия в образовании прибыли. Вклад каждого предприятия определяется на основе функционального анализа, а также с учетом факторов внешнего рынка.

Функциональный анализ - это анализ функций (с учетом используемых активов и допущенных рисков), осуществляемых каждым предприятием. К критериям внешнего рынка можно отнести, в частности, распределение прибыли в процентном отношении или норму прибыли среди независимых предприятий, имеющих сопоставимые функции.

2.2. Метод чистой прибыли (метод чистой маржи) основан на определении чистой маржи относительно какой-либо базы (например, по отношению к затратам, активам): которую получает налогоплательщик от контролируемой сделки. Этот метод во многом похож на затратный. Но в данном случае прибыль рассматривается после вычета как переменных, так и постоянных расходов (при затратном методе прибыль рассматривается до вычета постоянных расходов).

Контрольные вопросы

1. Что такое налоговая система?
2. Понятие «налоговая система» и «система налогообложения» взаимозаменяемы?
3. На основе каких систем принципов строится любая налоговая система?
4. Что подразумевается под системой экономических принципов налогообложения?

5. Что подразумевается под принципами организации налоговой системы?
6. Что подразумевается под системой юридических принципов налогообложения?
7. С какой целью государство взимает налоги?
8. Чем отличается субъект налога от носителя?
9. Что понимается под объектом налогообложения?
10. Что понимается под единицей обложения?
11. Какие виды налоговых ставок Вы знаете?
12. Что понимается под налоговой льготой?
13. Что понимается под налоговым окладом?
14. Какие источники уплаты налогов Вы знаете?
15. Какие методы взимания налогов Вы знаете?

Тест

1. *Что является формой налога?*
 - а) штраф за безбилетный проезд;
 - б) лицензионный сбор;
 - в) плата за проезд в метро.

2. *Что является формой налога?*
 - а) плата за вход в музей;
 - б) плата за парковку;
 - в) акциз.

3. *Что является формой налога?*
 - а) таможенная пошлина;
 - б) плата за проезд в городском транспорте;
 - в) дивиденды.

4. *Что является формой налога?*
 - а) пени;
 - б) «Медикэр» (Medicare Tax);
 - в) дивиденды.

- 5. Физическое лицо, на территории некоторых государств мира может быть признано налоговым резидентом в следующих случаях (каждый критерий рассматривается отдельно от других):**
- а) нахождение на территории 50 дней в течение года;
 - б) нахождение на территории 20 дней в течение года, наличие гражданства;
 - в) аренда физ. лицом квартиры на срок 185 календарных дней в течение года;
 - г) проживание друга на территории страны.
- 6. К принципам А. Смита относится принцип:**
- а) нейтральности;
 - б) удобства;
 - в) равенства.
- 7. Принципом А. Смита является принцип:**
- а) нейтральности;
 - б) соразмерности;
 - в) равенства.
- 8. Принципом А. Смита является принцип:**
- а) определенности;
 - б) всеобщего равенства;
 - в) полноты.

Тема 2.

Практические аспекты налогообложения

2.1. Налоговая система США

США – федеративное государство, его конституция разделяет функции государственной власти между федеральным правительством и правительствами штатов. Федеральное правительство и правительства штатов пользуются конституционным правом принятия налогов. Органы местного самоуправления вправе взимать налоги, разрешенные им законодательствами штатов.

В связи с этим исторически сложились традиционно самостоятельные уровни налоговой системы, которые адекватны уровням финансово-хозяйственной структуры государства: федеральный уровень, уровень штатов, местный уровень.

Для современной американской налоговой системы характерно:

1) преобладание прямых налогов над косвенными. Прямые налоги составляют более 70% всех налоговых поступлений, более 50% из которых составляют федеральные подоходные налоги;

2) параллельное использование основных видов налоговых платежей федеральным правительством, правительствами штатов и местными органами власти. Например, население США уплачивает 3 вида подоходного налога (федеральный, штатный и местный), 2 вида имущественного налога и универсального акциза (штатный и местный), а в цене некоторых видов товаров (горючее, табачные и винно-водочные изделия) содержится 5 видов акциза (федеральный, штатный, смежные универсальные и специфические акцизы);

3) взимание на федеральном уровне налогов, которые дают наиболее крупные и стабильные поступления.

Федеральная конституция является основным источником налогового права США. Она содержит ряд принципов, которые являются правовой базой для налогового законодательства федерации и штатов¹.

1. Налоги взимаются исключительно в публичных целях.

Статья 1 раздела 8 федеральной Конституции гласит: «Конгресс имеет право: устанавливать и взимать налоги, пошлины, сборы и акцизы для того, чтобы выплачивать долги и обеспечивать совместную оборону и всеобщее благоденствие Соединенных Штатов...».

2. Принцип справедливого налогообложения.

Этот принцип означает единые правовые условия взимания налога с учетом реальных возможностей налогоплательщика и, следовательно, единые требования к налоговым законам.

3. Налог не может быть установлен, изменен или отменен иначе, как законом.

4. Принцип должной правовой процедуры.

Правило должной правовой процедуры закрепляется в двух поправках к Конституции США:

– в поправке V: «Ни одно лицо не должно ... лишаться жизни, свободы либо собственности без должной правовой процедуры...»;

– в поправке XVI: «... не может какой-либо штат лишать какое-либо лицо жизни, свободы или собственности без надлежащей правовой процедуры...».

Данные положения стали базовыми для доктрины запрета обратной силы закона, которая, в частности, запрещает взимать налоги со сделок совершенных до вступления в силу закона, устанавливающего налоги.

5. Принцип налогового иммунитета.

Принцип был сформулирован в судебной практике в результате толкования «торговой оговорки», основанной на положениях ст.1 и 9 федеральной конституции, закрепляющих

¹ Толстопятенко, Г.П., Федотова, И.Г. Налоговое право США. Терминология. – М. : Анкил,1996. – С. 9–12.

право Конгресса регулировать торговые отношения между штатами и запрещающих установление налогов «на предметы, ввозимые из какого-либо штата».

Верховный Суд США интерпретировал положения как запрет властям штатов облагать налогом товары, услуги в торговле между ними, что впоследствии было подтверждено рядом судебных решений. Однако в 1977 г. незыблемость правила была нарушена Верховным Судом США по делу Complete Auto Transit.

6. Принцип верховенства федерального закона.

7. Принцип равенства привилегий и иммунитетов.

Применительно налоговому праву этот принцип означает, что вне зависимости от гражданства штата все налогоплательщики равны перед налоговым законом штата.

Закон в налоговой системе Соединенных Штатов является еще одним важнейшим источником налогового права.

В 1909 г. Конгресс США принимает закон, устанавливающий подоходный налог с физических лиц и корпораций, который позднее решением Верховного Суда признается противоречащим Конституции.

В 1913 принимается закон о доходах (Revenue Act), который вводит федеральный подоходный налог. В течение последующих 25 лет законы о налогообложении доходов принимаются каждые 2–3 года и в 1939 г. кодифицируются. В период с 1939 по 1954 г. в США действует Кодекс внутренних доходов 1939 г., который претерпевает еще два изменения в 1954 и 1986 гг.

Основными нормативными правовыми актами в области налогообложения в США являются:

- 1) Кодекс внутренних доходов 1986 года;
- 2) Законодательство о государственном бюджете на предстоящий год (Например, Deficit Reduction Omnibus Reconciliation Act of 2005);
- 3) Закон о стимулировании экономического развития и установлении налоговых льгот 2001 г. (Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001).

Подзаконные акты в США являются еще одним немаловажным источником налогового права, среди которых выделяются следующие основные виды¹:

1) Правила (инструкции) Казначейства:

- а) нормативные инструкции;
- б) методические инструкции.

2) Правила (Revenue Rulings) разъясняющие порядок применения налоговых законов применительно к конкретным налоговым правоотношениям, издаваемые налоговой службой. Суды не признают за ними какого-либо нормативного качества, а налоговая служба США имеет право позже отказаться и не следовать последним.

3) Письма – разъяснения. Любой налогоплательщик имеет право обратиться в письменной форме к Уполномоченному по внутренним доходам с просьбой дать разъяснения по конкретному вопросу уплаты налогов. Обращение оформляется в форме письма и оплачивается по ставкам, установленным налоговой службой. Суды рассматривают письма-разъяснения как документ подтверждающий на данный момент позицию налоговой службы.

Контроль за правильностью исчисления и уплатой налогов в США осуществляет налоговая служба – Служба внутренних доходов, которая входит в структуру Министерства финансов США. СВД, кроме центрального аппарата в Вашингтоне, включает в себя региональные управления, которые обслуживают несколько штатов и налоговые управления на местах.

Должность руководителя службы называется уполномоченный по внутренним доходам.

Федеральные налоговые платежи Налог на доходы физических лиц

Плательщиками налога являются физические лица, которые подразделяются на резидентов и нерезидентов США для целей налогообложения.

¹ Толстопятенко Г.П., Федотова И.Г. Налоговое право США. Терминология. – М.: Анкил, 1996. – С. 40–42.

Налоговые резиденты уплачивают налог из всех источников получения доходов, а нерезиденты из источников только в США.

Физическое лицо считается резидентом страны для целей налогообложения, если выполняется хотя бы одно из следующих условий:

- 1) наличие гражданства или U.S. green card;
- 2) нахождение на территории страны не менее 183 дней в течение 3 лет подряд.

$$\frac{1}{6} \times N1 + \frac{1}{3} \times N2 + N3 \geq 183 \text{ (дня)}$$

$N1, 2, 3$ – количество дней на территории США в течение соответствующего года пребывания.

Плательщики, которые являются резидентами, для целей налогообложения подразделяются на следующие категории:

- 1) одинокий плательщик;
- 2) супруги, заполняющие общую декларацию;
- 3) супруги, заполняющие отдельные декларации;
- 4) глава хозяйства;
- 5) плательщик – вдовец.

Если налогоплательщик относится к разным категориям, то он имеет право выбрать ту, которая ему наиболее выгодна.

К первой категории относится налогоплательщик, который не был зарегистрирован в законном браке или является вдовцом на последний день налогового года.

Для признания налогоплательщика «главой хозяйства» для целей налогообложения подоходным налогом должны выполняться три следующих условия:

- 1) наличие статуса налогового резидента США;
- 2) отсутствие зарегистрированных брачных отношений либо отнесение к категории «одинокий плательщик» по состоянию на последний день налогового периода;
- 3) оплата более 50% расходов по содержанию дома и родственника, который более половины налогового периода проживает с ним.

Под затратами на содержание родственника понимаются: имущественные налоги, расходы по страхованию имуще-

ства, коммунальные платежи, расходы на аренду, ремонт, продукты. В перечень затрат на содержание не включаются расходы на одежду, образование, отпуск, медицинские и транспортные расходы, расходы по страхованию жизни.

Перечень лиц, признаваемых родственниками налогоплательщика в целях признания его «главой хозяйства», установлен законом и совпадает с перечнем лиц, признаваемых иждивенцами, с одним исключением. Иждивенцем для целей налогообложения подоходным налогом может быть признано зависимое от налогоплательщика лицо, не являющееся родственником налогоплательщика, но проживающее в доме налогоплательщика в течение отчетного года.

Кроме того, родственник будет считаться совместно проживающим с налогоплательщиком для признания последнего «главой хозяйства», если в связи с его обучением, отпуском, военной службой он фактически проживает менее половины года.

К категории «вдовец» может быть отнесен налогоплательщик в случае смерти супруга (супруги) только для следующих после смерти налоговых периодов (если снова в течение какого-нибудь из них не был зарегистрирован в законном браке).

В целом для большинства плательщиков налога существует следующий порядок расчета налогооблагаемого дохода. Суммируются все полученные доходы (например, заработная плата, доход от предпринимательской деятельности, пенсии и пособия, выплачиваемые частными фондами, государственные пособия свыше определенной суммы, доход от ценных бумаг и т.д.).

Из полученного таким способом совокупного валового дохода вычитаются издержки, связанные с его получением. Сюда относятся затраты, связанные с предпринимательской деятельностью: расходы на приобретение и содержание капитальных активов (земельный участок, здание, оборудование); текущие производственные расходы. Данные затраты учитываются не только у предпринимателей, но и у людей свободных профессий. После вычитания затрат получается чистый доход плательщика.

Далее из величины чистого дохода вычитаются индивидуальные налоговые льготы. Всеобщей льготой является необлагаемый минимум доходов. Кроме необлагаемого минимума чистый доход уменьшается на взносы в благотворительные фонды, налоги, уплаченные властям штата, местные налоги, проценты, полученные от ценных бумаг правительств штатов и местных органов управления, суммы алиментов, расходы на медицинское обслуживание, проценты по личным налогам и ипотечному долгу в залог недвижимости. Путем данных вычетов образуется налогооблагаемый доход.

Перечень льгот по налогу представлен в таблице 6.
Ставки налога составляют от 10 до 35% (табл. 7).

Таблица 6

Стандартные налоговые вычеты в 2009 г.¹

№ п/п	Категория налогоплательщика	Стандартный вычет, долл. США
1	Супруги, заполняющие общую декларацию, вдовец (вдова)	11400
2	Супруги, заполняющие декларации отдельно, одинокий плательщик	5700
3	Глава хозяйства	8350

Таблица 7

Ставки налога на доходы физических лиц²

Ставка	Категория налогоплательщика			
	Одинокий плательщик, долл. США	Супруги (общая декларация), вдовец, долл. США	Супруги (индивидуальные декларации), долл. США	Глава хозяйства, долл. США
10%	Не более 8350	Не более 16700	Не более 8350	Не более 11950
15%	8351–33950	16700–67900	8351–33950	11951–45500
25%	33951–82250	67901–137050	33951–68525	45551–117450
28%	82251–171550	137051–208850	68525–104425	117451–190200
33%	171551–372950	208851–372950	104426–186475	190201–372950
35%	Более 372951	Более 372951	Более 186476	Более 372951

¹ Источник: <http://www.irs.gov/newsroom/article/0,,id=187825,00.html>

² Источник: http://en.wikipedia.org/wiki/Income_tax_in_the_United_States

Налог на прибыль корпораций

Плательщиками налога являются корпорации, которые подразделяются на местные и иностранные. Если налогоплательщик создан по законам США, то он признается местным. Иные юридические лица – иностранными.

Налогообложение местных корпораций осуществляется в отношении всех полученных доходов, уменьшенных на величину расходов по ставкам, указанным в табл. 8.

Налогообложение иностранных корпораций зависит от двух факторов:

- 1) источника получения дохода;
- 2) наличия связи с осуществлением коммерческой деятельности на территории США.

Доходы в зависимости от источника получения для целей налогообложения подразделяются на следующие группы:

- 1) доходы из США;
- 2) доходы из других стран;
- 3) доходы частично из США и других стран (если производство товаров происходило в США, а реализация в другой стране или наоборот).

Условие наличия связи будет выполняться в том случае, когда полученные доходы, связаны с активной коммерческой деятельностью на территории страны. На практике налоговые органы применяют два метода для определения ее наличия:

- 1) по характеру использования активов: связь присутствует, если доход получен от активов, используемых для ведения бизнеса в стране;
- 2) по характеру ведения деятельности: связь присутствует, если деятельность осуществляется через любую форму представительства или филиала компании и связана с получением доходов.

Если источник получения дохода частично или полностью связан с США и наблюдается связь с осуществлением коммерческой деятельностью на территории страны, налогом облагается прибыль корпорации по ставкам, указанным в табл. 8. Если корпорация получает доходы из США, а связь с осуществлением коммерческой деятельности отсутствует, на-

логом облагаются исключительно пассивные доходы плательщика (арендные платежи, дивиденды, платежи по авторским договорам и т. п.) по ставке 30%.

Ставки налога, действующие для местных компаний, приведены в табл. 8.

Таблица 8

Ставки налога на прибыль корпораций

Налоговая база, долл. США	Налоговая ставка
Не более 50000	15%
50001-75000	7500 + 25%
75001-100000	13750 + 34%
100001-335000	22250 + 39%
335001-10000000	113900 + 34%
10000001-15000000	3400000 + 35%
15000001-18333333	5150000 + 38%
18333334 и более	35%

Налог на прибыль корпораций имеет большое количество льгот. Из чистого дохода вычитаются штатные и местные налоги на доходы, 100% дивидендов от находящихся в полной собственности местных дочерних компаний, 70–80% дивидендов, полученных от облагаемых налогом местных корпораций, проценты по ценным бумагам местных властей и штатов, взносы в благотворительные фонды. Применяются налоговые льготы в рамках системы ускоренного возмещения стоимости основного капитала (амортизации), льгота на инвестиции, на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Действуют налоговые скидки, стимулирующие использование альтернативных видов энергии. Компаниям предоставляется «налоговый кредит» в размере 50% стоимости оборудования, использующего солнечную энергию или энергию ветра в ходе производственного процесса.

Для поддержки отраслей добывающей промышленности в 80-х гг. была введена налоговая скидка на истощение недр, которая позволяет снижать налог на прибыль корпораций, рабо-

тающих в данных отраслях. Эта скидка не должна уменьшать налог более чем на 50%.

Взносы во внебюджетные фонды

Основные программы поддержания уровня доходов населения в США включают в себя:

1. Программа страхования по старости и нетрудоспособности;
2. Медикэр;
3. Программа поддержания безработных;

Программы страхования по старости и нетрудоспособности (1) и поддержания безработных (3) появились в США в 1935 г. и действуют по настоящее время. Их финансирование производится за счет отчислений из заработной платы. Выплаты по этим программам не несут характера государственной помощи.

Программа страхования по старости и нетрудоспособности (1) направлена на возмещение работнику потери заработка в связи с уходом на пенсию, потерей трудоспособности, а также семье – в связи с потерей кормильца.

Единым пенсионным возрастом для мужчин и женщин в США считается возраст 65 лет.

Наемные работники платят взнос с выплат и вознаграждений, не превышающих 102 000 долл. с начала года. Общая ставка взноса составляет 12,4%. 6,2% уплачивает работник с суммы вознаграждения, 6,2% – работодатель за счет своих средств. Работодатель самостоятельно удерживает долю работника и вместе со своей перечисляет в специальный фонд.

Индивидуальные предприниматели уплачивают взнос по двум основаниям: 12,4% от полученной прибыли для целей индивидуального страхования и 6,2% от заработной платы работников для целей их страхования. Индивидуальные предприниматели, так же как и все работодатели, удерживают долю работника и перечисляют ее в специальный внебюджетный фонд.

В рамках программы поддержания безработных (3) уплачивается федеральный взнос (налог) по ставке 6,2% от фон-

да оплаты труда в пределах до 7000 долл. на одного работника. Плательщиком взноса является только работодатель.

В 1965 г. в системе социального страхования появилась программа «Медикэр» (2) – федеральная программа медицинского страхования, которая оказывает содействие в финансировании медицинских расходов лиц в возрасте 65 лет и старше, а также инвалидов. Отчисления по этой программе производятся аналогично взносам по программе страхования по старости и нетрудоспособности (1). Общая ставка 2,9% также распределяется пополам с работодателем.

Налог на имущество, переходящее в порядке дарения

Налогом облагается имущество передаваемое резидентами и нерезидентами США другому физическому или юридическому лицу. Плательщиком является даритель, который несет все тяготы налогового бремени.

Не подлежат налогообложению:

- 1) имущество, стоимость которого на момент передачи ниже размера ежегодного вычета;
- 2) оплата обучения, медицинских расходов другого лица;
- 3) имущество, передаваемое супруге (супругу), политическим партиям, благотворительным учреждениям.

По налогу существуют следующие основные льготы:

- 1) единый кредит;
- 2) ежегодный вычет.

Единый кредит – это льгота, которая уменьшает налоговый оклад на 1000000 долл. в течение календарного года. Льготой не могут воспользоваться плательщики, не являющиеся налоговыми резидентами США.

Ежегодный вычет – льгота, которая уменьшает налоговую базу для каждого объекта обложения на 13000 долл.

Ставки налога образуют прогрессивную шкалу обложения от 18 до 45%.

Налог на имущество, переходящее в порядке наследования

Налогом облагается любое имущество (проценты по кредитам, денежные знаки, недвижимость и др.), переходящее в порядке наследования другому лицу, указанному в завещании.

Размер налоговых обязательств рассчитывается как разница между общей стоимостью передаваемого имущества и общей суммой вычетов и льгот.

По налогу с наследства также существует единый кредит и налоговый предел, порядок применения которых аналогичен последним по налогу с дарений. Ставки налога образуют прогрессивную шкалу обложения от 18 до 45%.

2.2. Налоговые системы стран Евросоюза

2.2.1 Франция

Налогообложение во Франции имеет ряд особенностей, которые тесно связаны с историческим развитием страны. Налогообложение находится в компетенции парламента (Национальной Ассамблеи), который ежегодно при голосовании государственного бюджета утверждает законодательные акты о налогах, а также декреты и предписания, принимаемые в развитие указанных законов.

Основными законодательными актами в области налогообложения во Франции являются:

- Налоговый кодекс 1948 года (Code Général des Impôts);
- Кодекс фискальных (налоговых) процедур 1982 года. (Livre des procédures fiscales)

Организацией налогообложения в стране занимается налоговая служба, функционирующая в составе Министерства экономики, финансов и бюджета. Ее возглавляет Главное налоговое управление.

Основными налогами во Франции являются:

1. Налог на доходы физических лиц. Плательщиками налога являются физические лица, которые для целей налогообложения подразделяются на резидентов и нерезидентов.

Налог на доходы физических лиц взимается с семьи, которая может состоять из одного человека. Семья сдает одну декларацию. Супруги, не зарегистрированные в законном браке, но проживающие вместе семьей не считаются.

Если регистрация или расторжение брака происходят в течение налогового периода (календарного года), то супруги сдают 3 декларации: одну общую и две индивидуальные.

Таблица 9

Ставки налога на доходы физических лиц¹

Налоговая база, евро	Налоговая ставка, %
до 5 614	0
5 615–11 198	5,5
11 199–24 872	14
24 873–66 679	30
свыше 66 679	40

Работодатели уплачивают налог с дохода, выплаченного работнику, если не более 90% сделок в предыдущем году облагались НДС. В противном случае, плательщики получают освобождение от налога (ст. 231(1) Налогового кодекса Франции).

Налог уплачивается в зависимости от доли, которую составляет выручка, не облагаемая НДС, в общей сумме выручки. Размер уплаченного налога уменьшает налог на прибыль организаций.

Таблица 10¹

**Ставки налога на доходы физических лиц
для работодателей**

Налоговая база, евро	Налоговая ставка, %
до 7 029	4,25
7 030–14 042	8,5
свыше 14 042	13,6

¹ Источник: http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_France#Taxes_on_incomes

¹ Источник: http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_France

2. Налог на добавленную стоимость. Уплата налога на добавленную стоимость определяется характером совершаемой сделки, а финансовое состояние налогоплательщика не принимается в расчет. Ставка налога едина независимо от цены товара, к которому она применяется. Объектом налогообложения является продажная цена товара или услуги. Кроме розничной цены сюда включаются все сборы и пошлины, включая НДС. Из общей суммы вычитается размер налога, уплаченного поставщикам сырья и полуфабрикатов.

Основная ставка налога равна 19,6%. Пониженные ставки применяются к продовольственным товарам, продукции сельского хозяйства и книжной продукции (5,5%), а также для некоторых периодических печатных изданий и лекарств (2,1%).

От НДС освобождаются:

- государственные учреждения, деятельность которых направлена на осуществление административных, социальных, воспитательных, культурных и спортивных функций;
- сельскохозяйственное производство;
- некоторые свободные профессии: частная преподавательская деятельность, частнопрактикующие врачи, люди, занимающиеся духовным творчеством.

3. Налог на прибыль организаций. Налогообложению подлежит прибыль, которая определяется с учетом сальдо всех операций, осуществляемых данным предприятием. Она равняется разнице между доходами предприятия и расходами, произведенными в интересах производственной деятельности.

Стандартная ставка налога составляет 33,33% (33 и 1/3%)¹.

Если оборот компании превышает 7 630 000 евро за год, то взимается дополнительный платеж 3,3% с общей суммы налога, которая превышает 763 000 евро.

Сниженные ставки налога составляют²:

- 8% для доходов от прироста капитала;

¹ Источник: http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_France

² Там же.

- 15% для предприятий малого и среднего бизнеса с суммы прибыли, не превышающей 38 120 евро (с части превышающей этот предел, взимается стандартная ставка налога).

Полный перечень условий для применения ставки 15%¹:

- 1) оборот компании не превышает 7 630 000 евро за год;
- 2) уставный капитал выплачен полностью;
- 3) не менее 75% уставного капитала находится в руках физических лиц или одного предприятия с годовым оборотом, не превышающим 7 630 000 евро.

4. Взносы во внебюджетные фонды во Франции уплачиваются в зависимости от плательщика в полном объеме или частично.

Полный пакет страхования для работников и работодателей, участвующих в Общегосударственной программе социального страхования, дает право на:

- 1) медицинское обеспечение;
- 2) пенсионное обеспечение;
- 3) получения различных пособий, включая пособия по беременности и родам, нетрудоспособности и др.

Взносы включены в единый платеж только для работников и работодателей. Доля работника определяется по прогрессивной шкале от 18 до 24%, работодателя составляет примерно около 40% от суммы выплат и вознаграждений работнику. Базой обложения являются выплаты и вознаграждения в пользу работника.

Индивидуальные предприниматели уплачивают взносы на медицинское (13,55% годового размера прибыли) и пенсионное обеспечение (16,35% годового размера прибыли), а также некоторые специфические взносы по видам деятельности. Индивидуальные предприниматели, которые являются представителями свободных профессий, уплачивают взносы на пенсионное страхование в виде фиксированного платежа.

¹ Источник: http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_France#Taxes_on_incomes

Например, нотариусы уплачивают 1966 евро, аудиторы – 1900 евро, дантисты – 2000 евро.

Таблица 11

**Ставки взносов на социальное страхование
и обеспечение¹**

Цели страхования	Работник		Работодатель	
	облагаемая база за месяц, евро	ставка, %	облагаемая база за месяц, евро	ставка, %
Медицинское страхование	н/о ²	0,75	н/о	12,8
Страхование по старости	2589	6,65	2516	8,3
Страхование от несчастных случаев на производстве	-	-	н/о	Зависит от вида риска
Пособие многодетным семьям	-	-	н/о	5,4
Страхование по безработице	10356	2,4	10356	4

2.2.2. Германия

В Конституции Германии закреплено существование двух уровней государственной власти – федеративной республики (федерации) и земель (членов федерации). Общины не образуют третьего государственного уровня, а являются

¹ Источник: http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_France#CBS_and_CRDS

² н/о – нет ограничений (учитывается вся сумма выплат и вознаграждений)

частью земель. Земли обязаны осуществлять контроль над финансовым положением общин.

Бюджетная система Германии включает в себя бюджет федерации с двумя специальными фондами: бюджет земель и общин. В финансовой статистике все перечисленные звенья объединены в понятие «сводный (консолидированный) государственный бюджет».

Основными нормативными правовыми актами в области налогообложения являются:

1. Положение о налогах, сборах, пошлинах от 16.03.1976 г. (Abgabenordnung, 1976), включает в себя общие положения налогового законодательства Германии. Порядок исчисления и уплаты конкретных видов налогов регулируют отдельные законы. Основные из них перечислены ниже.

2. Закон о подоходном налогообложении от 19.10.2002 г. (Einkommensteuergesetz, 2002).

3. Закон о налоге на добавленную стоимость от 9.06.1999 (Umsatzsteuergesetz, 1999).

4. Положение о налогово-финансовых судах от 6.10.1965 г. (Finanzgerichtsordnung, 1965).

Особый интерес привлекают следующие принципы организация налогообложения в Германии:

1) налоги должны быть по возможности минимальными;

2) при налогообложении того или иного объекта должны учитываться экономическая целесообразность взимания налога;

3) налоги не должны препятствовать конкуренции;

4) система налогообложения должна строиться на уважении частной жизни налогоплательщика, соблюдением коммерческой тайны;

5) в системе должно быть исключено двойное налогообложение;

6) налоги должны обеспечивать справедливое распределение доходов в обществе;

7) величина доходов должна находиться в соответствии с размером, оказываемых государством услуг.

Контроль над соблюдением налогового законодательства в стране осуществляют финансовые органы земель, которые подчинены федеральному ведомству по финансам.

При финансовых ведомствах действуют специальные контрольные подразделения, занимающиеся крупными компаниями, мелкими и средними фирмами, сельскохозяйственными предприятиями и др.

Наиболее яркой отличительной чертой налоговой системы Германии является, применяемая с 1969 г., система экономического (финансового) выравнивания. Представляющая собой многоступенчатое распределение совокупных налоговых поступлений между звеньями бюджетной системы, направленное на выравнивание экономического развития отдельных регионов.

Рассмотрим основные налоги и взносы в Германии:

1. Подоходный налог с физических лиц. Взимается независимо от гражданства; решающим фактором является фактическое проживание, в соответствии с которым проводится различие между неограниченной и ограниченной налоговой ответственностью. Если физическое лицо находилось на территории Германии не менее 6 месяцев в году, то оно считается налоговым резидентом для целей налогообложения.

Резиденты уплачивают налог с доходов из всех источников, нерезиденты – с доходов из Германии.

Подоходный налог может уплачиваться по декларации и «у источника» выплаты дохода.

Базой обложения является совокупный доход физического лица: общая сумма доходов (в том числе от работы в сельском и лесном хозяйстве, от промышленной деятельности, ненаемного труда, наемного труда, капитала, сдачи имущества в аренду и т.д.), уменьшенная на необлагаемые суммы и прочие вычеты.

Общая величина доходов получается путем суммирования положительных результатов и потерь по отдельным видам доходов. Для налогоплательщиков старше 64 лет указанная величина уменьшается на сумму скидки по возрасту. Из оставшейся суммы вычитаются особые и непредвиденные расходы.

К особым расходам относятся затраты, имеющие характер будущего обеспечения, а также затраты на повышение квалификации, профессиональное обучение налогоплательщика, на работников в собственном хозяйстве и др. В качестве особых могут быть признаны расходы на поддержку благотворительных,

церковных, религиозных, научных и других учреждений, признанных особенно нуждающимися в помощи.

Непредвиденными расходами признаются вынужденные затраты налогоплательщика, если они превышают установленные лимиты (расходы в связи с пребыванием в больнице, инвалидностью, уходом за членом семьи и т.п.)

Далее из подлежащего обложению дохода вычитается необлагаемый минимум на домашнее хозяйство, предоставляемый одинокому налогоплательщику, имеющему хотя бы одного ребенка, необлагаемая сумма на ребенка и некоторые другие.

После всех вычетов остается облагаемый доход.

Для нерезидентов обложению в ФРГ подлежат следующие виды доходов, полученные на территории страны:

1) прибыль от сельского и лесного хозяйства, находящегося в ФРГ;

2) прибыль от производственной деятельности:

а) находящегося в ФРГ филиала или постоянного представительства;

б) собственных или чартерных судов и самолетов, относящаяся к перевозкам по территории ФРГ, - в размере 5% от суммы реализации за перевозку;

с) прибыль от отчуждения имущества производственного и непромышленного назначения;

3) прибыль от оказания профессиональных услуг или от прочей деятельности независимого характера, выполненной или использованной в ФРГ или при наличии постоянной базы в ФРГ;

4) поступления от несамостоятельной работы, выполненной или использованной в ФРГ, а также вознаграждение за деятельность в качестве директора, прокуриса, председателя корпорации с местом нахождения правления в ФРГ;

5) все вознаграждения членам наблюдательного совета корпорации подлежат налогообложению в размере 30% от суммы поступлений;

6) доходы от капитала (проценты, дивиденды и т.д.);

7) доходы от культурно-массовых мероприятий на территории ФРГ (выступлений артистов, спортсменов, и т.д.);

8) доходы от реализации произведений искусства, от литературной и журналистской деятельности;

9) поступления от сдачи находящегося в ФРГ имущества в аренду (в том числе в лизинг);

10) полученные лицензионные платежи и доходы от предоставления авторских прав, торговых знаков и технологий, используемых в ФРГ;

11) пенсии и прочие социальные выплаты (за исключением специальных выплат и пенсий жертвам тоталитарного режима Германии во время Второй мировой войны).

Налоговым (отчетным) периодом выступает календарный год.

Существенным отличием налогообложения нерезидентов в ФРГ является то, что если издержки, непосредственно связанные с получением дохода, превышают поступления, то соответствующая деятельность признается убыточной и не облагается в связи с отсутствием дохода. Более того, и полученный убыток, при наличии установленных законом условий, можно вычесть из доходов от прочих видов деятельности. Однако необходимо учитывать, что у налоговых нерезидентов ФРГ к вычету принимаются только расходы, непосредственно экономически связанные с полученными в этой стране доходами. Кроме того, доходы, подлежащие налогообложению посредством удержания (налог на заработную плату и на проценты с капитала), у данных лиц не подлежат к пересчету в связи с убытками от источников в других государствах.

Таким образом, при налогообложении доходов физических лиц в Германии действует общий принцип: доходы должны облагаться в стране, от источников внутри которой они получены. При этом необходимо учитывать, что в ФРГ применяется прогрессивное налогообложение.

Максимальная ставка налога составляет 42%. Налогообложение нерезидентов ФРГ по доходам, выплачиваемым налоговыми агентами, осуществляется методом удержания из выплачиваемых сумм по общим тарифам. Таким образом, базовая ставка удерживается налоговым агентом – лицом, вы-

плачивающим налогоплательщику доход. В остальных случаях (когда доход выплачивается не налоговым агентом и удержание невозможно) минимальная ставка подоходного налога для нерезидентов установлена в размере 25%.

Важной отличительной особенностью подоходного обложения в ФРГ выступает наличие системы семейного налогообложения. Суть концепции семейного налогообложения в ФРГ сводится к тому, что особенности имущественного статуса и заработков отдельных лиц, состоящих в определенной степени родства, подлежат учету при определении порядка налогообложения, а в отдельных случаях могут облагаться совместно. В результате для супругов налог исчисляется наполовину от общей суммы доходов супругов, а потом увеличивается в два раза. Несложно отметить, что в случаях, когда разница в величине доходов супругов значительна, такая форма обложения доходов очень выгодна плательщикам, так как ведет к существенной экономии средств по сравнению с уплатой налогов раздельно при общем режиме налогообложения.

Лицами, имеющими право применять совместное налогообложение, являются:

- совместно проживающие супруги;
- налогоплательщик, овдовевший в течение налогового периода, следующего за годом, в котором супруг умер, если он сам и его умерший супруг на момент смерти не проживали длительное время раздельно;
- разведенные налогоплательщики, если для обоих на момент развода выполнялись условия для совместного налогообложения и один из супругов в этом же году вступил в брак и для него и нового супруга также выполняются условия совместного налогообложения.

Одной из отличительных особенностей подоходного налогообложения нерезидентов в ФРГ выступает, таким образом, то обстоятельство, что указанная категория налогоплательщиков ни при каких обстоятельствах не может быть допущена к применению системы совместного (семейного

налогообложения). То есть каждый из супругов, если оба они выступают налоговыми нерезидентами Германии, но имеют доходы от источников в этой стране, все равно будут облагаться раздельно.

В свою очередь в случаях, когда нерезидент Германии уже уплатил с налогооблагаемого дохода налоги в другой стране, у которой с ФРГ имеется соответствующее соглашение об избежании двойного налогообложения, такой налогоплательщик может подать заявление на возврат удержанных налогов.

Таблица 12

Ставки налога на доходы физических лиц в Германии¹

Категория налогоплательщика	Налоговая база, евро	Маргинальные ставки, %
Одинокий налогоплательщик	до 7664	0
	7665–12739	15,00–23,97
	12740–52151	23,97–42
	свыше 52151	42
Супруги, уплачивающие налог совместно	до 15329	0
	15330–25479	15,00–23,97
	25480–104303	23,97–42
	свыше 104303	42

2. Взносы во внебюджетные фонды Германии.

Таблица 13

Ставки взносов во внебюджетные фонды Германии²

Вид платежа	Ставка, %
Пенсионное страхование	19,5
Взносы на поддержание безработных	4,5
Медицинское страхование	13,3
Страхование по старости и нетрудоспособности	1,7

¹ Источник: http://en.wikipedia.org/wiki/Taxation_in_Germany

² Там же

Поступают в автономный Фонд социального страхования и формально не имеют отношения к налоговой системе.

Взносы уплачиваются в процентах к фонду заработной платы на основе установленных ставок. В основных отраслях социального страхования взносы взимаются поровну с предпринимателей и занятых по найму.

Взносы не взимаются, если работник фактически выполнял трудовые обязанности 2 месяца или 50 рабочих дней в году.

3. Церковный налог как дополнение к подоходному налогу взимается на основании законодательства земель и поступает в доход церкви. Налогоплательщиками являются все члены религиозной организации, правомочной взимать указанный налог в данном церковном районе (своей конфессии). Базой исчисления налога является, как правило, годовая сумма подоходного налога. Ставки налога составляют 8% и 9% в зависимости от земли.

4. Налогом на прибыль организаций облагаются компании различных правовых форм. На уровень обложения прибыли влияет не только величина налоговых ставок, но и правила определения налоговой базы. В частности, методы расчета амортизационных отчислений, оценки запасов, возможности формирования резервных фондов.

Налоговыми резидентами являются юридические лица, которые:

- 1) имеют юридический адрес в Германии;
- 2) осуществляют управление компанией из Германии (наличие управляющего офиса (подразделения) в стране.)

Плательщики-резиденты облагаются налогом по всем своим доходам, нерезиденты – из источников в Германии.

Характерной особенностью корпорационного обложения является формирование освобождаемых от обложения многочисленных резервных фондов: для компенсации инфляционного роста цен на сырье, материалы, энергию; для средств, полученных компанией в результате изменения оценочной стоимости ее имущества; для прибыли, поступившей от реализации имущества предприятия. Другая группа резер-

вов формируется с целью покрытия вполне вероятных будущих затрат и потерь. Рост отчислений в резервные фонды ведет к уменьшению размеров облагаемой прибыли.

Из подлежащей обложению прибыли разрешено вычитать пожертвования на общественно полезные, научные и государственно-политические цели, представительские расходы, величина которых строго регламентируется, и некоторые другие. Законодательство запрещает вычет расходов частного характера.

Ставка налога на нераспределенную и распределенную прибыль с 2001 г. составляет 25%. До этого периода налоговой системе было характерно двойное налогообложение: нераспределенная прибыль – 40%, распределенная – 30%.

6. Солидарный сбор, взимавшийся в Германии с 1 июля 1991 г. по 30 июля 1992 г., вновь введен в действие с 1 января 1995 г. Он представляет собой надбавку к подоходному и корпорационному налогам, установленную в целях преодоления финансовых трудностей, связанных с объединением Германии, и перечисляется в федеральный бюджет. Базой обложения является исчисленный подоходный или корпорационный налог. Ставка сбора равна 5,5%.

7. Налогом на добавленную стоимость облагается вся система общественного и частного потребления. На всех этапах пути, проходимого продуктом, налог взимается лишь со стоимости, добавленной на данной стадии переработки. Это достигается за счет того, что НДС, уплаченный при приобретении товаров и услуг, вычитается из суммы налога, включенного в цену при продаже готовой продукции.

Налогом не облагаются медицинские услуги и квартплата, а также услуги частных школ, театров, музеев, благотворительных союзов и т.п. От налога на добавленную стоимость освобождаются обороты по экспорту на основе принципа страны назначения (потребления), по которому налог получает страна назначения в соответствии со своим законодательством.

Основная (стандартная) ставка налога составляет 19%. Льготная ставка 7% распространяется на продукты питания, книги, газеты, услуги пассажирского транспорта. В ряде случаев предусмотрен особый порядок обложения.

2.2.3. Италия

Италия – это унитарное государство, для которого характерны два уровня бюджета: центральный и местный.

Важная роль в системе органов, контролирующих налогообложение как юридических, так и физических лиц, принадлежит финансовой гвардии, или налоговой полиции Италии. Она существует более двухсот лет, с 1881 г. ей было поручено контролировать всю систему налогообложения страны. Современная структура, функции финансовой гвардии установлены законом от 1959 г. Она входит в состав министерства финансов и имеет собственную академию, училище унтер-офицеров, легион курсантов. Министерство финансов Италии занимается только доходами, в него входят налоговые и таможенные органы.

Способы взимания налогов на доход в Италии можно классифицировать следующим образом:

- прямое перечисление налогов в бюджет;
- удержание налогов при выплате сумм;
- взимание налогов посредством податного списка – налогового реестра.

Прямое перечисление налогов имеет место, когда налогоплательщик выплачивает причитающийся с него налог путем банковской доверенности или же почтовым перечислением. Все выплаты, осуществленные таким путем, поступают на именной налоговый счет каждого налогоплательщика, находящийся в налоговом агентстве.

Удержание (вычет) осуществляется соответствующими органами, уполномоченными взыскивать указанные суммы. Это делается, например, работодателями в момент выдачи денежного вознаграждения.

Использование налогового реестра при взимании налогов имеет место в тех случаях, когда налогоплательщик не обеспечил платеж путем прямой его уплаты или посредством удержания.

Налоговые управления обеспечивают выполнение обязательств по уплате налогов путем их регистрации в специальном реестре, податном списке. Реестр представляет собой распоря-

жение, распространяющееся на всех правоспособных налогоплательщиков, относительно содержания их налоговых обязательств. Он составляется работниками местных налоговых бюро, а затем зарегистрированные в нем сведения сообщаются окружным налоговым бюро, которые следят за уведомлением налогоплательщиков и последующей уплатой налогов.

В случаях, когда уплата налогов не укладывается в установленные реестром сроки, агентства по сбору налогов могут применить меры по их насильственному изъятию, чему предшествует уведомление о просроченных платежах. Если и после уведомления о задержке с платежами налогоплательщик не выплачивает причитающиеся по налоговому реестру суммы отчислений, налоговые агентства могут наложить на его имущество арест. Имущество, на которое накладывается арест, может быть распродано на аукционе, если налогоплательщик - должник не примет меры по выплате положенных платежей.

Важнейшие принципы системы налогообложения Итальянской республики закреплены в ее конституции.

1. Исключительное право высшего органа законодательной власти страны (парламента) устанавливать налоги и вносить изменения в порядок их установления и уплаты. Парламент имеет право передать правительству некоторые функции по изданию юридических актов и норм, касающихся налогообложения.

2. Принцип пропорциональности и прогрессивности отчислений. Со всех субъектов, подвергаемых налогообложению, взимаются суммы пропорционально размеру их доходов с учетом прогрессивности: с увеличением размера дохода происходит прогрессивное увеличение взимаемых отчислений.

3. Проведение референдума по отмене существующих налоговых законов является незаконным.

4. После утверждения государственного бюджета новые налоги не могут быть установлены.

Основные нормативные правовые акты в области налогообложения включают в себя:

1) Кодекс подоходного налогообложения от 22.12.1986 г. (Testo Unico delle Imposte sui Redditi);

2) Декреты, которые регулируют порядок исчисления и уплаты других налогов.

Основными налогами в Италии являются:

1. Налог на доходы физических лиц.

Плательщиками налога являются физические лица, которые подразделяются на резидентов и нерезидентов Италии для целей налогообложения. Резиденты обязаны уплачивать налог с доходов из всех источников, а нерезиденты – исключительно из источников в стране.

Таблица 14

Ставки налога на доходы физических лиц¹

Ставка, %	Налоговая база, евро
23	Не более 15000
27	15001-28000
38	28001-55000
41	55001-75000
43	75001 и более

Налог на доходы физических лиц является одним из важнейших источников государственных доходов в Италии. Платеж учитывает комплексный доход, полученный физическим лицом в течение календарного года. Он складывается из доходов от земельной собственности, от капитала. От работы по найму, от предпринимательской деятельности и т.д.

Доход от земельной собственности в свою очередь состоит из дохода от земельных участков и от строений.

Размер земельной ренты регулируется кадастровыми реестрами. Размер налогов со строений, находящихся в пользовании непосредственного владельца, устанавливается на основе тарифов.

Размер налогов со строений, отданных в аренду, определяется годовой арендной платой, обусловленной договором аренды. При расчете чистого комплексного дохода для целей налогообложения арендная плата уменьшается на 10% и мо-

¹ Источник: http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp

жет снижаться еще на 15% исходя из потребностей эксплуатации здания или строения.

Доход от капитала включает проценты от вкладов и текущих банковских счетов, дивиденды, лотерейные выигрыши и т.д. Налог удерживается при выплате денег банковским или иным учреждением.

Доход от наемного труда представляет собой помимо заработной платы и входящих в нее компонентов также и пенсии. Лица, не имеющие других источников дохода, кроме заработной платы и пенсии, освобождаются от подачи налоговой декларации.

Доходы от предпринимательской деятельности учитывают чистую прибыль. В случае профессиональной индивидуальной деятельности из дохода вычитаются фактические затраты.

Прочие доходы определяются законодательством как любые возможные формы поступлений.

Подходный налог исчисляется самим плательщиком путем заполнения декларации о доходах, представляемой в налоговые органы.

Кроме того, в Италии действует местный подходный налог, который вносят как физические, так и юридические лица. Ставка налога для тех и других фиксированная — 16,2%. Для исчисления данного налога не учитываются доходы от работы по найму, от занятий профессиональной индивидуальной деятельностью, а также от собственности на землю и на строения.

2. Налог на прибыль организаций.

Налог является общегосударственным. Для целей обложения плательщики подразделяются на резидентов, которые облагаются налогом на прибыль из всех источников, и нерезидентов, которые облагаются налогом на прибыль из источников в Италии.

Юридическое лицо признается резидентом, если:

- 1) юридический адрес компании находится в Италии;
- 2) управление осуществляется из Италии;
- 3) юридическое лицо имеет деловой интерес более половины года в стране (получение дохода из страны, наличие каких-либо основных фондов в Италии и т.п.).

Налог уплачивается в бюджет с прибыли по фиксированной ставке 33%.

3. НДС.

Плательщики налога:

- 1) организации;
- 2) индивидуальные предприниматели;
- 3) лица, перемещающие товары через таможенную границу Италии, в том числе из/в страны ЕС.

Ставки налога составляют: Основная 20%, льготные – 10% и 4,5%. Экспорт и реализация в страны ЕС – 0%.

Льготными ставками облагаются важнейшие продовольственные товары, ставка 4,5% может применяться только к государственным предприятиям.

Налог взимается с предпринимателя в пределах прироста стоимости, полученного товаром при переходах в рамках производственного или коммерческого циклов.

Из операций, осуществляемых на территории Италии, освобождаются от НДС операции по страхованию и выдаче кредитов, распространению акций и облигаций, расходы по медицинскому обеспечению, народному образованию, культуре, некоммерческие виды аренды, почтовые услуги, операции с золотом и иностранной валютой.

4. Взносы во внебюджетные фонды

Ставки взносов на социальное страхование (табл. 15).

Таблица 15¹

Работники	30–37% платит работодатель, 9% – работник
индивидуальный предприниматель (для граждан страны)	10 – 13%
индивидуальный предприниматель (для иностранных граждан)	13%

¹ Источник: http://www.worldwide-tax.com/italy/italy_tax.asp

2.2.4. Великобритания

Налоговая система Великобритании включает в себя два уровня: центральный и местный. Контроль за исчислением и уплатой налогов осуществляют два управления, которые подчинены Казначейству: Управление внутренних доходов и Управление пошлин и акцизов. Первое занимается контролем всех платежей, кроме акцизов и НДС, поскольку указанные функции возложены на второе управление.

Налоговая система Великобритании, являясь довольно сложной, определяет более льготные условия налогообложения по сравнению с большинством других европейских стран за счет значительно более низких обязательных социальных налогов при стимулировании добровольных взносов и сбережений и несколько более низких ставок подоходных налогов с корпораций и физических лиц.

Основные нормативные правовые акты в области налогообложения:

1) Taxes Management Act, 1970 (Закон о регулировании налогообложения 1970 г.);

2) Income and Corporation Taxes Act, 1988 (Закон о налогах на доходы физических лиц и прибыль корпораций 1988 г.);

3) Value Added Tax Act, 1994 (Закон о НДС 1994 г.)

Документ №1 является общим и определяет общие принципы функционирования налоговой системы, в то время как порядок исчисления и уплаты налоговых платежей регулируют отдельные законы (например, 2 или 3).

Налогообложение физических лиц. Современная система подоходного обложения населения была заложена реформой 1973 г. В результате этой реформы подоходный налог был унифицирован и приведен в стройную единую систему. Личный подоходный налог уплачивает все население Великобритании.

Подоходный налог с физических лиц взимается не по совокупному доходу, а *по частям* – **шедулам**:

1. **Шедула А** – доходы от собственности на землю, строения и т.д.;

2. **Шедула В** – доходы от лесных владений, используемых в коммерческих целях, если не облагаются по шедуле Д;

3. **Шедула С** – доходы от некоторых видов государственных ценных бумаг, выпускаемых в Великобритании, ценных бумаг иностранных правительств, по которым выплачиваются проценты в Великобритании;

4. **Шедула Д** – прибыли от производственной коммерческой деятельности (в торговле, промышленности, сельском хозяйстве, транспорте), доходы лиц свободных профессий, доходы от ценных бумаг, не облагаемые по шедуле С; доходы, полученные в виде процентов по займам; доходы, полученные за границей и переведенные в Великобританию;

5. **Шедула Е** – трудовые доходы; зарплата, жалование трудящихся и пенсия;

6. **Шедула F** – дивиденды и другие распределяемые доходы компаний.

Для определения подлежащей уплате суммы подоходного налога из фактически полученного годового дохода вычитаются налоговые льготы.

Налог уплачивается в течение года четырьмя равными долями. В конце налогового года (с 6 апреля по 5 апреля следующего календарного года), когда определится точная сумма полученного вознаграждения, производится окончательный расчет подоходного налога. Граждане, не имеющие других доходов, помимо заработной платы, заполняют налоговую декларацию раз в 5 лет.

Для заполнения налоговой декларации необходимо выявить налоговый статус налогоплательщика (семейное положение). Налоговое законодательство Великобритании рассматривает семейную пару как одного налогоплательщика. Считается, что жена находится на иждивении мужа. Муж заполняет декларацию. Любой доход жены прибавляется к доходу мужа, при этом муж имеет право на дополнительную личную скидку. Если супруги имеют детей, необлагаемая сумма увеличивается на 7 ф. ст. в неделю.

Используя эту информацию, налоговая служба высылает кодированное уведомление плательщику и работодателю зашифрованный документ, в котором прилагается с кодированным номером формы налоговой декларации 282Н (для се-

мейных пометка «В», для одиноких лиц «Н»). Со стороны налогоплательщиков не требуется никаких действий, их работодатели вычитают налоги в соответствии с кодированной информацией, которой они снабжаются в виде налоговых таблиц налоговыми органами.

Таблица 16

Ставки налога на доходы физических лиц¹

Сумма дохода, ф. ст.	Ставка, %
Не более 34 800	20
Более 34 800	40

Налог с наследства. Налог с наследства раньше был налогом на перевод капитала, а еще раньше - поимущественным налогом. Этот налог не взимается с большей части видов даров, осуществляемых при жизни владельцев, если даритель остается после этого живым в течение последующих 7 лет. Такая операция смены владельцев имущества налоговыми законодательствами государств рассматривается как «потенциально освобождаемая» от налогообложения. В момент осуществления передачи имущества в дар налог не взимается, но если в течение последующих семи лет даритель умирает, то дарение подлежит обложению. Ставка налога установлена на уровне 40% с суммы имущества более 118 000 ф. ст.

Налог на добавленную стоимость. Этот вид налога введен 1 апреля 1973 г. В этом же году страна вступила в ЕЭС. Распространен на территории Англии, Северной Ирландии, Шотландии и Уэльса, включая остров Мэн. В Англии действует 3 ставки НДС:

- 0% для определенных продуктов питания, книг, периодических печатных изданий и других товаров и услуг;
- 5% для реализации топлива, электроэнергии, гигиенических товаров и др.;
- 17,5% для всех остальных товаров.

Налогообложение компаний. Корпоративный налог, или подоходный налог с компаний, в Великобритании был

¹ Источник: <http://www.hmrc.gov.uk/rates/it.htm>

введен в 1965 г. Этот налог заменил ранее действующую систему налогообложения компаний. Корпоративный налог взимается со всей прибыли компаний резидентов, полученной ими в течение всего налогового года. **В понятие «компания»** английское законодательство включает: корпоративные органы и некорпоративные ассоциации, исключая товарищества (они облагаются как физические лица).

Резидентской компанией считается корпоративный орган, если его деятельность осуществляется и контролируется в этой стране, *т.е. в этой стране находится руководящий орган этой компании.* Корпорационный налог взимается после разрешенных вычетов из доходов компаний. Обложение корпорационным налогом осуществляется исходя из расчетных периодов, не превышающих 12 месяцев.

Таблица 17

Ставки налога на доходы корпораций¹

Ставка, %	Налоговая база, ф. ст.
19%	Не более 300000
32,75	300001–1500000
30%	1500001 и более

«Импутационной» (с 1973 г.) системе присущи пять основных признаков:

1. Компания уплачивает корпорационный налог по единой ставке со всех ее прибылей (распределенных и нераспределенных),

2. Подходный налог не взимается у источника с дивидендов.

3. Если компания выплачивает дивиденды, то она должна произвести предварительный платеж в счет корпорационного налога, т.е. «авансовый корпорационный налог», исчисленный путем отнесения ставки налога к сумме прибылей, подлежащей распределению среди акционеров

4. Резиденту Великобритании, получающему дивиденды, разрешается производить вычет на сумму авансового платежа

¹ Кухаренко, В.Б., Тютюрюков, Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран. – М. : Изд-во РАГС, 2007. – С. 22.

при уплате подоходного налога. Ставка вычета обычно привязана к основной ставке личного подоходного налога.

5. По окончании расчетного периода уплаченный компанией «авансовый корпорационный налог» вычитается из общей суммы обязательств в счет уплаты корпорационного налога.

Нерезидентская компания, производящая торговлю в Великобритании через отделение, облагается корпорационным налогом с:

- дохода от торговли, возникающего прямо или косвенно через отделение или от имени отделения;
- дохода от собственности или права собственности, используемых этим отделением;
- прироста капитала от активов, используемых этим отделением.

Нерезидентская компания облагается подоходным налогом по базовой ставке с любого дохода, возникающего в Великобритании, не подлежащего обложению налогом на прирост капитала, нерезидентская компания не облагается авансовым корпорационным налогом с распределяемой прибыли. Облагаемый доход компаний исчисляется путем вычета из валового дохода компании всех разрешенных законодательством расходов, произведенных в отчетном налоговом году.

Вычету из валового дохода подлежат:

- текущие расходы делового характера (аренда производственных помещений, стоимость ремонта, потери от валютных займов в результате изменений валютного курса, а также текущие расходы частного характера, аренда жилья, любые потери непромышленного характера, расходы по модернизации помещений);
- компенсационные платежи при увольнении рабочих и служащих, затраты на техническую и профессиональную переподготовку кадров, платежи в виде премий и подарков;
- расходы на юридическую консультацию по вопросам финансов компании;
- лицензионные платежи;
- представительские расходы;
- расходы развлекательного характера на сотрудников компании;

- расходы на зарплату сотрудников, на водоснабжение, электроэнергию, газ, освещение, почтовые отправления, отопление, телефон, канцелярские товары;
- взносы и пожертвования в благотворительные фонды;
- коммерческие и некоммерческие убытки;
- подоходный налог, взимаемый с компаний у источника с доходов от процентов, роялти, арендных и патентных платежей;
- просроченные долги, списываемые в отчетный период, но только коммерческого характера.
- расходы на научные исследования подлежат полному вычету из валового дохода компании.

Специальный налоговый режим установлен для компаний, добывающих нефть в Северном море. Эти компании уплачивают нефтяной корпорационный налог по ставке 75%. Они не освобождаются от уплаты общего корпорационного налога. Компании Великобритании облагаются также налогами на прирост капитала. Нерезидентские компании этот налог не уплачивают.

Взносы на социальное страхование

Таблица 18

Ставки взносов на социальное страхование

Назначение платежа	Облагаемая база (ф. ст. в неделю)	2008 (в неделю)
Class 1. Для работников	100-670	11%
	Свыше 670	1%
Class 1. Для работодателей	Свыше 100	12,8%
Class 2. Для лиц занимающихся индивидуальной трудовой деятельностью (ежемесячно или поквартально)	-	2,20 ф. ст.
Class 3. Добровольные вклады для получения права на пенсию	-	7,80 ф. ст.
Class 4. Дополнительный обязательный взнос для индивидуальных предпринимателей	5225-34840 (за год)	8%
	свыше 34840 (за год)	1%

Пенсионным возрастом в Великобритании считается 60 – 65 лет для женщин и 65 лет для мужчин. Возраст для пенсионных выплат женщинам будет увеличен до 65 лет примерно к 6 апреля 2020 году в результате пенсионной реформы в период с 2010 по 2020 гг.

Государственная пенсия в Великобритании выплачивается в двух частях:

- 1) базовая часть (фиксированный платеж, который в 2006 году составлял 84,25 ф. ст. в неделю);
- 2) накопительная часть (зависит от накопленной суммы взносов на пенсионное страхование).

Для получения базовой части пенсии необходимо 44 года (мужчины) и 39 лет (женщины) уплачивать взносы из своей заработной платы или суммы дохода. В противном случае лицо получает неполную сумму пенсии.

В настоящее время взносы на пенсионное страхование в Великобритании уплачивают физические лица в возрасте от 16 до 60 (женщины) и 65 (мужчины) лет, которые могут работать на себя (предприниматели) или на другое лицо по договору.

Контрольные вопросы

1. Какие источники налогового права характерны для налоговой системы США?
2. Какие принципы налогообложения характерны для налоговой системы США?
3. Что понимается под принципом должной правовой процедуры?
4. Что понимается под принципом налогового иммунитета?
5. В каком году появился первый налоговый кодекс США? Как назывался этот документ?
6. Перечислите основные направления налоговой реформы в США 2001-2010 гг.
7. Назовите основные бюджетобразующие налоги в США?
8. Какие категории налогоплательщиков федерального индивидуального подоходного налога в США Вы знаете?
9. Что такое FUTA и SUTA?
10. Что такое Medicare Tax?
11. Что такое Medicaid ?
12. Какие особенности налогообложения дарений характерны для налоговой системы США?
13. Какие особенности налоговой системы Франции вы знаете?
14. На каком уровне установлены ставки НДС во Франции?
15. Назовите основные бюджетобразующие налоги во Франции?
16. Поясните значение семейного коэффициента во Франции.
17. Объясните порядок исчисления налога на доходы физических лиц во Франции.
18. В каких случаях физическое лицо может быть резидентом Франции?
19. В каких случаях юридическое лицо может быть резидентом Франции?
20. Поясните порядок применения ставок НДС во Франции.
21. Поясните порядок применения ставок налога на прибыль во Франции.

22. Назовите наиболее яркие особенности системы социального страхования населения во Франции.
23. Какие принципы организации налогообложения в Германии Вы знаете?
24. В чем заключается особенность системы горизонтального финансового выравнивания в Германии?
25. В чем заключается особенность системы вертикального финансового выравнивания в Германии?
26. Какие формы подоходного налога взимаются в Германии?
27. В чем заключается особенность взимания церковного налога в Германии?
28. В чем заключается особенность взимания солидарного сбора в Германии?
29. Какие виды нормативных актов являются основанием для удержания налогов в Италии?
30. Какие основные принципы налогообложения характерны для налоговой системы Италии?
31. Какие основные виды налогового контроля характерны для налоговой системы Италии?
32. Объясните порядок исчисления налога на доходы физических лиц в Италии.
33. В каких случаях физическое лицо может быть признано резидентом Италии?
34. В каких случаях юридическое лицо может быть признано резидентом Италии?
35. Поясните порядок применения ставок НДС в Италии.
36. Поясните порядок применения ставок налога на прибыль в Италии.
37. Назовите наиболее яркие особенности системы социального страхования населения в Италии.

Тест

1. *Существует ли во Франции документ аналогичный части I Налогового кодекса РФ?*
 - а) да;
 - б) нет

2. *Существует ли во Франции документ аналогичный части II Налогового кодекса РФ?*
 - а) да;
 - б) нет

3. *Современная модель НДС во Франции впервые появилась в:*
 - а) 1939;
 - б) 1954;
 - в) 1956;
 - г) 1965.

4. *Единый налоговый кодекс во Франции был принят в:*
 - а) 1945;
 - б) 1948;
 - в) 1958;
 - г) 1968.

5. *Одним из условий отнесения физического лица к категории резидент во Франции является:*
 - а) наличие родственников в стране;
 - б) наличие центра экономических интересов в стране;
 - г) нахождение на территории 180 дней в году;
 - д) нет правильного ответа.

6. *Ставки НДС во Франции являются:*
 - а) прогрессивными;
 - б) регрессивными;
 - г) пропорциональными.

7. *Ставки налога на доходы физических лиц во Франции являются:*
 - а) прогрессивными;
 - б) регрессивными;
 - г) пропорциональными.
8. *Налог на доходы физических лиц во Франции уплачивается с дохода:*
 - а) каждого члена семьи отдельно;
 - б) семьи;
 - в) супругов без учета льгот для детей.
9. *Семейный коэффициент для целей подоходного налогообложения физических лиц во Франции влияет:*
 - а) на величину льгот для семьи;
 - б) на ставку обложения;
 - в) на предел облагаемой налоговой базы.
10. *В Германии основным нормативно-правовым актом в области налогообложения является:*
 - а) Положением о налогах и тарифах;
 - б) Положением о налогах, сборах и взносах;
 - в) Положением о налогах.
11. *Существует ли в Германии документ аналогичный Налоговому кодексу РФ?*
 - а) да;
 - б) нет
12. *Порядок исчисления и уплаты НДС на территории Германии регулирует?*
 - а) Положение о налогах, сборах и взносах;
 - б) Отдельный закон;
 - в) Положение о налогово-финансовых судах от 6.10.1965.
13. *Церковный налог полностью поступает в доход:*
 - а) земли;
 - б) федерации;

- в) церкви;
- г) церкви только в районе своей конфессии.

14. *Какой из налогов в Германии участвует в системе экономического финансового выравнивания?*
- а) акциз на пиво;
 - б) поземельный налог;
 - в) налог с владельцев транспортных средств;
 - г) налог с оборота импорта.
15. *Церковный налог является формой подоходного налога с физических лиц в Германии?*
- а) да;
 - б) нет
16. *Церковный налог взимается на основании:*
- а) Положения о налогах, сборах и взносах;
 - б) законодательства общин;
 - в) законодательства земель.
17. *Солидарный налог является формой подоходного налога с физических лиц в Германии?*
- а) да;
 - б) нет.
18. *Какой из налогов участвует в системе экономического (финансового) выравнивания в Германии?*
- а) акциз на пиво;
 - б) поземельный налог;
 - в) НДС
19. *Ставки взносов во внебюджетные фонды с учетом предела налоговой базы больше в:*
- а) Восточной Германии;
 - б) Западной Германии;
 - в) одинаковы на всей территории страны.

20. Существует ли в Италии документ аналогичный части I Налогового кодекса РФ?
а) да;
б) нет
21. Существует ли в Италии документ аналогичный части II Налогового кодекса РФ?
а) да;
б) нет
22. Максимальная ставка налога на доходы физических лиц в Италии составляет:
а) 44%;
б) 45%;
в) 35%;
г) 55%.
23. Физическое лицо, имеющее центр своих экономических интересов в Италии может быть признано резидентом этой страны?
а) да;
б) нет.
24. Ставки НДС в Италии являются:
а) прогрессивными;
б) регрессивными;
г) пропорциональными.
25. Ставки налога на доходы физических лиц в Италии являются:
а) прогрессивными;
б) регрессивными;
г) пропорциональными.
26. Юридическое лицо в Италии может быть признано резидентом, если:
а) часть имущества организации находится в Италии;
б) доля участия лица в деятельности итальянских организаций превышает 20%;
в) управление компанией осуществляется из Италии.

27. *Экспортные операции в Италии облагаются НДС по принципу:*
- а) страны назначения;
 - б) страны происхождения.
28. *Ставки налога на прибыль организаций в Италии являются:*
- а) прогрессивными;
 - б) регрессивными;
 - г) пропорциональными.

Темы рефератов

1. Организационная структура налоговых систем европейских государств.
2. Организационная структура налоговых систем стран Северной Америки.
3. Особенности правового регулирования налоговых правоотношений в странах Европы и Северной Америки.
4. Налоговые суды: межстрановое исследование.
5. Источники налогового права.
6. Перспективы развития налоговых систем современных государств.
7. Особенности подоходного налогообложения индивидуальных предпринимателей в США.
8. Сравнительная характеристика критериев определения резидентства физических лиц в США и европейских странах.
9. Косвенные налоги в США.
10. Система пенсионного страхования в США.
11. Сравнительная характеристика местных налогов в США.
12. Особенности подоходного налогообложения индивидуальных предпринимателей в Франции.
13. Сравнительная характеристика принципов определения резидентства физических лиц во Франции и других европейских странах.
14. НДС во Франции: история возникновения и развития.
15. Система социального страхования во Франции.
16. Налогообложение юридических лиц во Франции.
17. Особенности подоходного налогообложения индивидуальных предпринимателей в Германии.
18. Сравнительная характеристика принципов определения резидентства физических лиц в Германии и других европейских странах.
19. Особенности система экономического выравнивания в Германии.
20. Система социального страхования в Германии.

21. Налогообложение юридических лиц во Германии.
22. Особенности подоходного налогообложения индивидуальных предпринимателей в Италии.
23. Сравнительная характеристика принципов определения резиденства физических лиц в Италии и других европейских странах.
24. Особенности система экономического выравнивания в Италии.
25. Система социального страхования в Италии.
26. Налогообложение юридических лиц в Италии.

Список рекомендуемой литературы

1. Александров, И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. – Бератор-Пресс, 2002.
2. Бобоев, М.Р., Мамбеталиев, Н.Т., Тютюрюков, Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств. – М.: Гелиос АРВ, 2002.
3. Буквецкий, А.И. Налоги в иностранных государствах. М.: Финансовое издательство НКФ СССР. 1926.
4. Горбунов А.Р. Налоговое планирование и создание компаний за рубежом. -М.: «Анкил», 2000
5. Дадалко, В.А., Румянцева, Е. Е., Демчук, Н.Н. Налогообложение в системе международных экономических отношений. – Минск: ЗАО «Армита – Маркетинг, Менеджмент», 2000.
6. Дейкин, А.И. Механизм федерального бюджета США. М.: Наука. 1989.
7. Дернберг, Р.Д. Международное налогообложение. – М., 1997.
8. Дубовицкая, Е.А. Европейское корпоративное право: Свобода перемещения компаний в Европейском сообществе. – М.: Волтерс Клувер, 2004.
9. Кашин, В.А. Налоговая справедливость. М.: Политиздат, 1986.
10. Козырин, А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. – М.: Манускрипт, 1993.
11. Лебедева, Л.Ф. США: государство и социальное обеспечение. РАН, Институт США и Канады – М.,2000.
12. Мещерякова, О.В. Налоговые системы развитых стран мира. И.: Фонд «Правовая культура2, 1995.
13. Налоги в развитых странах / Под ред. И.Г. Русаковой. – М. : Финансы и статистика, 1991.
14. Налоги и налоговое право. / Под ред. А.В. Брызгалина. – М.: Аналитика-Пресс, 1998.
15. Толстопятенко, Г.П., Федотова, И.Г. Налоговое право США. Терминология. – М., 1996.
16. Тютюрюков, Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и СНГ. – М.: Дашков и Ко, 2002.
17. Черник, Д.Г., Морозов, В.П., Починок, А.П. Основы налоговой системы. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003.