

Налоговое право РЕСПУБЛИКИ КАЗАХСТАН

Лекции

Общая часть

Лекция 1. НАЛОГОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ ГОСУДАРСТВА

Понятие и роль налогов в жизни государства. Понятие налогообложения. Методы и принципы налогообложения

Лекция 2. МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Налог и его структура. Проблемы двойного налогообложения. Налоговые льготы. Налоговые льготы и предпринимательская деятельность. Способы взимания и уплаты налога. Особенности уплаты подоходного налога с населения в различных странах. Специфика таможенного обложения

Лекция 3. ГОСУДАРСТВЕННОЕ УПРАВЛЕНИЕ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налоговая система. Понятие налога и его признаки. Виды и функции налогов

Лекция 4. НАЛОГОВОЕ ПРАВО КАК ПРАВОВОЕ ОБРАЗОВАНИЕ

Понятие, предмет, система и источники налогового права. История развития налогового законодательства РК

Лекция 5. ЭЛЕМЕНТЫ ЮРИДИЧЕСКОГО СОСТАВА НАЛОГА

Субъект, объект и предмет налога. Налоговая ставка и порядок уплаты налогов

Лекция 6. НАЛОГОВО-ПРАВОВЫЕ НОРМЫ И НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

Понятие и структура налогово-правовой нормы. Формы реализации налогово-правовых норм. Понятие налоговых правоотношений

Лекция 7. НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

Правовые основы налоговых обязательств. Исполнение налогового обязательства

ЛИТЕРАТУРА

Основная

1. Алибеков С.Т. Налоговое право РК – Алматы. 2007
2. Худяков А.И. Налоговое право РК (Общая часть). - Алматы. 2003
3. Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. - М., 1997
4. Налоговое право России: Учебник для вузов /под ред. д.ю.н., проф. Ю.А.Крохиной – М. 2003

Дополнительная

1. Оспанов М. Т. Методологические и концептуальные основы Налогового Кодекса РК //Приложение к журналу «Информационный бюллетень Министерства финансов РК. – Алматы. 1995
2. Оспанов М. Т. Проблемы совершенствования системы управления налогами Республики Казахстан. – Алматы. 1996 г.
3. Гуреев В.И. Российское налоговое право. М., 1997
4. Худяков А.И. Налоговая система Казахстана. Подоходный налог. – Алматы. 1997
5. Худяков А.И. Налоговая система Казахстана. Налоговые правонарушения. – Алматы. 1997
6. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М. 1993

Нормативные документы

1. Конституция РК / Принята 30.08.95 г. – Алматы. 2000
2. Кодекс РК «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс) от 12.06.2001 г.
3. Таможенный кодекс РК от 05.04.2003 г., введенный в действие с 01.05.2003 г. (с измен. от 20.06.2005 г.)
4. Закон РК «О валютном регулировании и валютном контроле» от 13.06.2005 г.
5. Закон РК «О Правительстве» от 18.12.1995 г.
11. Некоторые вопросы Министерства финансов Республики Казахстан: Постановление Правительства РК от 3.09.2002 г. № 969
12. Вопросы Налогового комитета Министерства финансов РК: Постановление Правительства РК от 9.10.2002 г. № 1102

Общая часть

Лекция 1

1. НАЛОГОВОЕ ПРАВО И НАЛОГОВАЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬ. ПОНЯТИЕ И РОЛЬ НАЛОГОВ В ЖИЗНИ ГОСУДАРСТВА

1.1 Понятие и роль налогов в жизни государства

Любому государству для обретения подлинной независимости и самостоятельности необходима, прежде всего, крепкая и стабильная финансовая база. В условиях рыночной экономики, как показывает опыт развитых стран, главной финансовой основой государства являются налоговые поступления в государственный бюджет от населения и хозяйствующих субъектов.

Налоги являются не только источником формирования финансовой базы государства, но и мощным инструментом государственного регулирования экономики. Налоги воздействуют на ход воспроизводственного процесса и выступают важным фактором обеспечения экономического роста. Налоги существуют столько, сколько существуют государства. Они возникают с появлением государства и являются основой его существования. В современной экономической литературе выделяются четыре основных этапа развития налогообложения.

К **первому этапу** можно отнести налогообложения, существующее в древнем мире и в средние века. Налоги на данном этапе развития существовали в виде бессистемных платежей (грабежи, контрибуция, дань, церковные сборы), преимущественно в натуральной форме. Интересен факт перевода в налоги речных удобрений (ила) в древнем Египте (т.н. «Ниломер»). По мере возникновения и укрепления товарно-денежных отношений налоги принимали денежную форму.

Второй этап охватывает период с конца XVII века до последней трети XVIII века. В этот период развития общества налоги превращаются в основной источник доходов государственных бюджетов многих стран. Налогообложение приобретает определенную системность: появляются системы прямых и косвенных налогов, которые становятся важным элементом существования многих европейских стран и начинают требовать научного осмысления.

На **третьем этапе** развиваются различные научные теории, касающиеся проблем налогообложения и одновременно проводятся научно обоснованные налоговые реформы в большинстве государств мира. Особо широкое распространение получают теории экономического либерализма, предлагавшие полное невмешательство государства в хозяйственную деятельность предпринимателей и функции рынка. Основоположником теории налогообложения по праву считается известный шотландский экономист и финансист А. Смит, автор книги «Исследования о природе и

причинах богатства народов» (1776 г.) Именно он сформулировал актуальные и ныне в финансовой науке четыре классических принципа налогообложения: определенности, справедливости, удобства и экономии (эффективности).

Современный этап развития налогообложения характеризуется более глубоким теоретическим обоснованием его различных проблем. Под влиянием экономического кризиса 1929 – 1933 гг. широкое распространение во многих государствах получают кейнсианская, неоклассическая, некейнсианская теории налогообложения, благодаря которым налоги становятся не только основным источником пополнения доходов бюджетов, но и превращаются в один из мощных регуляторов социально-экономических процессов.

Осуществив прорыв в экономической мысли видный английский экономист Дж. М. Кейнс в своей работе «Общая теория занятости, процента и денег» (1936 г.) теоретически обосновал необходимость государственного воздействия на рыночную экономику, которое предполагает регулирование совокупного спроса путем проведения определенной бюджетно-налоговой и денежно-кредитной политик. Согласно концепции Кейнса основным инструментом регулирования является бюджетная политика государства, направленная на сокращение безработицы и экономической нестабильности. Денежно-кредитная политика, выполняющая подчиненную роль по отношению к налогово-бюджетной должна обеспечивать рост доходов бюджета предложением денег и кредитов. Уменьшенные налоговые ставки создают условия для повышения спроса, вызванного инвестиционным и личным потреблением.

Дж. М. Кейнс впервые указал на роль в экономике встроенных стабилизаторов («налоги – встроенные стабилизаторы») показал существование зависимости между национальным доходом и налогами: чем выше уровень национального дохода, тем больше государство имеет налогов.

Несколько позже возникла бюджетная концепция А. Лаффера, также позволяющая государству регулировать хозяйственную деятельность свободных и независимых производителей. Построив количественную зависимость между прогрессивностью налогообложения и доходами бюджета, А. Лаффер сделал вывод о том, что снижение налогов благоприятно воздействует на инвестиционную деятельность частного сектора. Развитие рыночной экономики во второй половине XX века выявило четко обозначившуюся тенденцию расширения масштабов деятельности государства и усиления ее роли в экономической сфере. При этом общепризнанным является тот факт, что экономическая эффективность в наибольшей степени достигается в условиях действия конкурентного рыночного механизма.

Впервые сущность налогов была исследована в работах Д. Рикардо. «Налоги, - писал он, - составляют ту долю продукта и труда страны, которая поступает в распоряжение Правительства, они всегда уплачиваются, в конечном счете, из капитала или из дохода страны». в то же время Д.

Рикардо не видел в налогах ничего другого, кроме неизбежного зла: «Налогообложение представляет собой лишь выбор из различных зол: если оно не влияет на прибыль или другие источники дохода, то оно должно влиять на расходы, и если предположить, что бремя его распределяется равномерно и не подавляет воспроизводства, то безразлично на что падает налог». При этом, в его трудах нет каких-либо указаний на возможность отмены налога, поскольку они представляют собой материальную базу существования необходимого обществу института государства.

А. Смит несколько по-иному относится к факту существования налогов. Он считал, что налоги не только не будут приносить зла, но и станут важным положительным фактором общественного развития при соблюдении определенных принципов налогообложения.

В свою очередь, в 1890 году немецкий экономист Ад. Вагнер выдвинул научную теорию, согласно которой налоговая политика должна преследовать не только фискальные, но и социально-политические цели. Также как и А. Смит, Ад. Вагнер является сторонником расширения вмешательства государства в хозяйственную жизнь. По мнению Вагнера налоги могут исправлять неравномерность в распределении народного богатства в любом обществе. Продолжая свои мысли, он говорит, что налог является не только фискальным инструментом, но и средством для сознательного воздействия на хозяйственную жизнь.

К точке зрения Вагнера присоединился французский экономист, основоположник научного направления физиократов Ф. Канэ. В своей знаменитой «Экономической таблице» он показал необходимость налогов, а также отметил, что налоги являются одним из факторов, влияющих на процесс воспроизводства капитала. По мнению Ф. Канэ, правильно организованный налог должен взиматься за счет чистого продукта и ни в коем случае не должен ложиться на издержки производства, так как в этом случае разоряет землевладельца, собственника и государство, выражая тем самым средство грабежа.

Признание Республики Казахстан государством с рыночной экономикой, утверждение форм собственности, становление общепризнанных принципов защиты прав человека, – все это требует правового государственного регулирования, которые диктуются не только потребностями страны и бюджета, но и законами рыночной экономики, основанными на многообразии хозяйствующих субъектов в условиях конкуренции и приумножения частной собственности.

1.2 Понятие налогообложения

Значительное влияние на развитие экономики оказывает *структура налогов*, а также задачи, которые решает государство при проведении налоговой политики в конкретный исторический период. Внутренняя структура любого налога состоит из определенного комплекса элементов. Если какой-нибудь из этих элементов не определен, следовательно, налог нельзя считать установленным. Исключение составляет такой элемент

налога, как льготы, поскольку налог может быть установлен и без него. Все другие элементы являются обязательными.

Немаловажное значение имеет выбор *субъекта или плательщика* налога. Субъект налога – это лицо, на которого возложена юридическая обязанность уплаты суммы налога в размере, порядке и сроках, предусмотренных его налоговым обязательством. Плательщик является основным элементом налога, который учитывается при построении налогового механизма. Последующие функциональные элементы налога используются уже в рамках конкретного плательщика.

Согласно казахстанскому налоговому законодательству плательщиками являются все юридические и физические лица, резиденты и нерезиденты Республики Казахстан. Понятие юридического и физического лица интерпретируется в Гражданском кодексе Республики Казахстан.

При определении субъекта налога используют два различных принципа: принцип территориального закона или принцип личного закона. В соответствии с принципом личного закона к уплате налогов привлекаются лишь национальные юридические лица, осуществляющие свою деятельность на территории страны налогообложения, а также иностранные граждане, временно или постоянно проживающие в этой стране, к уплате налогов не привлекаются, т. е. пользуются так называемым «налоговым иммунитетом».

Согласно принципу территориального закона определяющим для налогообложения выступают не столько свойства лица, сколько объект налога. К его уплате привлекаются все лица, независимо от своей государственной принадлежности, имеющие объект налогообложения. В соответствии с законодательством страны. в то же время данный принцип, как правило, дополняется принципом резидентства, в соответствии с которым налогоплательщиков подразделяют на резидентов и нерезидентов.

Для резидентов характерна «неограниченная налоговая ответственность», т. е. они подлежат налогообложению в этой стране на основе законодательства по всем своим доходам из любых источников, включая зарубежные. Для нерезидентов, напротив, существует лишь «ограниченная налоговая ответственность» – они обязаны платить налоги только по доходам, происходящим из источников в стране налогообложения.

Субъект налогообложения не всегда совпадает с *носителем* налога, т. е. лицом, которое уплачивает налог из собственных доходов и реально несет на себе тяжесть налогового бремени. Обычно носителями налога выступают конечные потребители товаров, работ и услуг. В качестве примера разделение субъекта и носителя налога можно привести косвенные налоги, в частности, налог на добавленную стоимость, необходимость уплаты которого возложена на продавца, а налоговое бремя может нести, в зависимости от ряда условий, либо продавец, либо конечный потребитель.

Одним из важных и необходимых элементов налогов является объект налогообложения. Также это один из важнейших инструментов налогового регулирования. Объект налога – предмет, действие или явление (доход, прибыль, имущество, вид деятельности, оказание услуг, а также различные

формы накопленного богатства), которые в соответствии с законодательством, подлежат налогообложению.

Следует отметить, что виды и перечень налогов (номенклатура) берут законодательное начало от объектов налогообложения.

1.3 Методы и принципы налогообложения

В то же время объект и предмет налогообложения – понятия нетождественные. *Предмет налогообложения* – это имущество и нематериальные блага, с наличием которых закон связывает возникновение налоговых обязательств. Предмет налогообложения обозначает признаки фактического характера. Также объект налога необходимо отличать от *источника взимания налога*. Источником взимания налога является доход, из которого выплачивается налог. Это своеобразный резерв, используемый для уплаты налога. В одних случаях это может быть доход, в других – капитал налогоплательщика.

Объекты налогообложения можно разделить на следующие виды:

- 1) права;
- 2) деятельность и ее результаты.

Права делятся на имущественные (право собственности на имущество, право пользования имуществом) и неимущественные (право на вид деятельности, ноу-хау). Деятельность и ее результаты, соответственно можно разделить на две части:

- 1) действия, к которым относятся реализация товаров, работ и услуг, ввоз товаров на территорию страны;
- 2) результаты (доход, добавленная стоимость).

Сумма налога, уплачиваемая субъектом с одного объекта, составляет *налоговый оклад*, который в большинстве случаев определяется плательщиком самостоятельно.

Количественным выражением предмета налогообложения является *налоговая база*. Она является основой для исчисления налогового оклада, так как именно к ней применяется ставка налога. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения или объекта, связанного с налогообложением.

Различают налоговые базы со стоимостными показателями (суммы дохода), объемно-стоимостными показателями (объем реализованных услуг) и физическими показателями (объем добытого сырья).

Для измерения предмета налога с целью исчисления налога требуется соответствующий масштаб. *Масштаб налога* – это установленная законом характеристика (параметр) измерения предмета налога. Он определяется посредством экономических (стоимостных) и физических характеристик. При измерении дохода или стоимости товара используются денежные единицы. Для исчисления акцизов в качестве масштаба можно использовать крепость напитков, для исчисления транспортного налога – мощность или объем двигателя, вес автомобиля. Причем одно и то же имущество юридического лица может быть предметом нескольких налогов и в каждом

случае масштаб налога может быть разным. Так, принадлежащий предприятию автомобиль облагается транспортным налогом и налогом на имущество. Если этот автомобиль куплен за рубежом, то он же является объектом обложения таможенной пошлиной, акцизом, НДС, налогом на приобретение автотранспортных средств

Следует различать также и такие элементы налоговой системы, как *единица обложения* и *налоговая ставка*. *Единицей обложения* является единица измерения объекта (денежная единица страны при обложении доходов и добавленной стоимости, гектар – по земельному налогу). *Налоговая ставка* – это величина (размер) налога на единицу обложения. Если она исчисляется в процентах, то носит название *налоговой квоты*.

Ставки налога классифицируются по различным признакам. В зависимости от способа определения суммы налога ставки делятся на следующие виды:

- 1) равные ставки – для каждого налогоплательщика устанавливается равная сумма налога;
- 2) твердые ставки – на каждую единицу налогообложения устанавливается зафиксированный размер налога;
- 3) процентные ставки, которые, в свою очередь, подразделяются на пропорциональные и прогрессивные. Ставки, действующие в едином проценте к объекту обложения, называются пропорциональными. А ставки, увеличивающиеся или уменьшающиеся с ростом объекта обложения, соответственно, носят названия прогрессивных (регрессивных) ставок налога. К ним применяется шкала ставок.

В зависимости от степени изменчивости различают:

- 1) общие ставки – применяются для большинства налогоплательщиков, т.е. ставки по обычному налоговому режиму;
- 2) повышенные ставки – применяются для отдельных категорий налогоплательщиков с целью ограничения их деятельности;
- 3) пониженные ставки – применяются для стимулирования развития приоритетных отраслей экономики.

В зависимости от содержания выделяются следующие ставки:

- 1) маргинальные, которые непосредственно указаны в налоговом законодательстве;
- 2) фактические, определяемые как отношение уплаченного налога к налоговой базе;
- 3) экономические, определяемые как отношение уплаченного налога ко всей сумме полученного дохода.

Обычно экономические ставки бывают ниже, чем фактические, так как налоговая база меньше всего полученного дохода на сумму предоставляемых льгот.

Метод налогообложения – это порядок изменения ставки налога в зависимости от роста налоговой базы.

Рассмотрим вопрос методологии установления налоговых ставок и их базовой величины с точки зрения широко известной на Западе

неоклассической экономической теории, получившей название теории «экономики предложения». В соответствии с ней экономический рост является функцией налоговой системы. главный же постулат теории – утверждение, что лучший регулятор рынка – сам рынок, а государственное регулирование и высокие налоги лишь мешают его нормальному функционированию. Теория «экономики предложения» предусматривает снижение налогов и предоставление налоговых льгот, так как, по мнению сторонников этого направления, всякие налоговые ставки, установленные государством, увеличивают непосредственно издержки производства (расходы на управление, социальные программы и т. п.), а также косвенные расходы – через рост заработной платы. Это уменьшает возможности накопления, а следовательно, и инвестирование, что тормозит рост производства и снижает предложение. Рассматриваемая теория базируется на «кривой Лаффера», показывающей, что один и тот же доход от налогов могут дать два различных уровня налогообложения – низкий и высокий. Например, нулевой доход государство получает в том случае, когда ставка налогов равна 0 % или 100 %, так как при ставке в 100 % она фактически имеет конфискационный характер и останавливает производственную деятельность плательщиков.

В соответствии с теорией А. Лаффера предполагается существование некой оптимальной ставки налога, способной обеспечить максимальный доход государству и в то же время создающий максимальный стимулирующий эффект для рентабельных предприятий.

Еще А. Смит указывал на то, что от снижения налогового бремени государство выиграет больше, нежели от наложения непосильных податей: на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов связанных с наказаниями и вымогательством. Теоретические высказывания А. Смита стали аксиомой не только для его последователей, но и для всех ученых-экономистов.

Поэтому из теории «экономики предложения» следует, что для содействия росту производства товаров государство не должно устанавливать чрезмерно высокую налоговую ставку, что ослабит или вообще подорвет мотивацию к расширению производства, снизит заинтересованность предприятия в конечных результатах производства и реализации продукции. Установление же низкой ставки налога не даст максимального дохода государству.

Налоговая ставка при всех этих условиях должна учитывать особенности состояния экономики в конкретный период. Лучшими условиями для введения оптимальной ставки налога является стабильность экономической ситуации и низкий (3-5 %) уровень инфляции или полное ее отсутствие. По теории А. Лаффера, развитие теневой экономики имеет обратную связь с налоговой системой, то есть увеличение налогов увеличивает размеры теневой экономики, легальное и нелегальное укрытие

от налогов, при котором большая часть имеющегося дохода не декларируется. Некоторыми аспектами этой теории воспользовалось Правительство США при проведении налоговой реформы в 20-60-е годы XX века, а затем, с учетом новых разработок, - в 80-е годы.

В системе элементов налогообложения любого государства важное место занимают *налоговые льготы*, т.е. частичное или полное освобождение физических и юридических лиц от уплаты налогов. Это установленная законодательством составная часть налоговой системы, обеспечивающая финансово-экономическое стимулирование предпринимательской деятельности плательщиков путем облегчения налогового бремени. Вместе с тем их применение жестко ограничено требованием нейтральности системы налогообложения, утверждающим необходимость минимизации влияния налогов на внутри - и межотраслевое распределение ресурсов.

В соответствии с этим в развитых странах крайне редко используются налоговые льготы в целях создания благоприятного режима для определенных отраслей экономики, а так как налоговые льготы, по сути, являются формой субсидии, то их предоставление отдельным предприятиям и вовсе запрещено законодательством. Считается, что такие льготы вносят искажения в действие рыночных механизмов распределения финансовых и материальных ресурсов, усложняют налоговую систему и создают неравные конкурентные условия для субъектов хозяйствования.

Вместе с тем государство использует налоговые льготы как один из инструментов реализации приоритетных направлений развития экономики, таких, например, как социальная сфера.

МЕЖДУНАРОДНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

7.1 Налог и его структура

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

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

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

Основное требование налогового законодательства в отношении субъекта – это ясность и недвусмысленность определения налогоплательщика. Так шведское законодательство о подоходном налоге устанавливает взимание налога со всякого прибывающего в Швецию, в случае если он приобрел *«настоящее жилье или приют»*. Неопределенность дефиниции предоставляет возможность администрации решать спорные вопросы по своему усмотрению. Подобная каучуковая формулировка

используется и при определении корпорации, подлежащей налогообложению подоходным налогом, что предоставляет значительные дискреционные полномочия органам налогового контроля. Корпорация считается находящейся в Швеции, если она учреждена и зарегистрирована по шведскому законодательству. Таким образом, если компания зарегистрирована не в Швеции, а ее администрация расположена в Швеции, то корпорация считается не находящейся в Швеции. Однако из этого правила делается исключение для компаний, учрежденных с *явной целью* уклониться от шведских налогов. Очевидно, что эта оговорка нуждается в уточнении в каждом конкретном случае, чем и занимаются органы налогового контроля.

Налоговый объект

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

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

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

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

налогообложением имущество юридических и физических лиц, «уловить» все источники поступления доходов.

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

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

Велика цена точности каждой оговорки при определении законом объекта обложения. Так, например, по французскому законодательству услуги банков не включаются в сферу обложения налогом на добавленную стоимость, но если банки осуществляют такие операции, как наем сейфов, аренда помещения и др. платные услуги, доходы от них обязательно облагаются налогом.

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

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

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

Налоговое законодательство использует некоторые приемы устранения неблагоприятных инфляционных последствий. Так, во Франции с 1988 г. для исчисления местных прямых налогов используется *коэффициент-дефлятор* (*налоговый дефлятор*). Корректируя налоговый платеж с учетом инфляции, первоначально исчисленную сумму умножают на коэффициент-дефлятор, равный 0,962.

В Швеции с целью защиты налоговых поступлений от инфляции с 1977 г. введена индексация государственного подоходного налога. До этого налоговые ставки фиксировались в точном денежном выражении. Сейчас *налоговая шкала* выражена в так называемых УСЛОВНЫХ ЕДИНИЦАХ, подлежащих ежегодному пересмотру в соответствии с изменением индекса потребительских цен.

В США используется фракционная оценка текущей стоимости недвижимости фирм и корпораций для поимущественного налогообложения. Суть этого метода сводится к установлению специального оценочного коэффициента, улавливающего инфляционные изменения. Так, если ставка налога равна 3 %, а оценочный коэффициент 33 % от рыночной стоимости, то фактическая ставка налога составит 1 %.

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

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

Действие налога во времени и пространстве

Основным принципом, определяющим временные рамки действия налогового закона, является *запрещение его обратной силы*. «Закон предписывает лишь на будущее: он не имеет обратной силы», - закреплено в итальянских Общих положениях о законе (ст. 11). Эта же норма применительно к вопросам налогообложения содержится в греческой конституции (ст. 78, п.2): «никакой налог или какое-либо иное финансовое обложение не может устанавливаться законом, имеющим обратную юридическую силу, распространяющую сверх предшествующего фискального года». в ряде случаев допустимы исключения из

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

Действие налоговой нормы в пространстве лимитируется территориальными границами налогового суверенитета органа, установившего эту норму.

7.2 Проблемы двойного налогообложения

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

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

Внутреннее двойное налогообложение существует в тех странах, где один и тот же налог взимается на различных административно-территориальных уровнях (так называемое *вертикальное двойное обложение*). Например, в Швеции платят как местный, так и государственный подоходный налог. Такую ситуацию не следует относить к разряду технических накладок или правовых несостыковок. Она используется достаточно часто для мобилизации дополнительных финансовых ресурсов и осознанно планируется государством. *Горизонтальное двойное* налогообложение возникает на одном административном уровне за счет различий в определении объекта налогообложения. Законодательство США по подоходному налогу отличается существенными расхождениями в определении объекта обложения в различных штатах. В одних штатах объектом служат доходы граждан, которые получены в его границах; в других – только те доходы, которые возникли за пределами штата, в третьих – облагаются все доходы лиц, проживающих или работающих в штате и полученные ими как в самом штате, так и вне его пределов.

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

Правовые методы устранения двойного налогообложения

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

Сложнее обстоит дело с устранением двойного налогообложения на международном уровне, поскольку здесь необходимо согласование воле нескольких государств. результатом подобного согласования становится подписание специальной конвенции об устранении двойного налогообложения. Одним из первых международно-правовых актов подобного рода стал германо-шведский договор 1928 г. Сейчас уже существуют и унифицированные международно-правовые акты об устранении двойного обложения. Среди них – примерная конвенция 1963 г., подготовленная ОЭСР и пересмотренная в 1977 г. В современной практике торговли Севера и Юга многие соглашения об устранении двойного налогообложения, заключенные между индустриальными и развивающимися странами, основываются на Типовой конвенции ООН, которая в основу налогообложения кладет принцип «постоянного местопребывания» или «постоянного делового учреждения». В соответствии с этим принципом большинство видов доходов, полученных корпорациями от деятельности за границей, облагаются налогами в «третьем мире» (странах-импортерах капитала). Как правило, компаниям выгоднее платить налог «у источника», чем у себя дома, поскольку налоговые ставки в развивающихся странах ниже.

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

ОСВОБОЖДЕНИЕ С ПОСЛЕДОВАТЕЛЬНОСТЬЮ предполагает, что исключительное право на налог с определенного вида дохода принадлежит одной из договаривающихся стран. Договоры, в которых использован этот метод, перечисляют отдельные виды дохода, которые облагаются в одной стране и освобождаются от налога в другой. Условие же последовательности

проявляется в том, что с оставшегося облагаемого дохода налог будет взиматься так, как если бы освобожденный от уплаты налога доход все же был обложен в пользу фиска.

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

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

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

НАЛОГОВАЯ СКИДКА рассматривает иностранный налог в качестве расходов, вычитаемых из суммы доходов, подлежащих налогообложению. В случае предоставления скидки налоговые платежи в стране базирования корпорации уменьшаются на величину налога, уплачиваемого филиалами в стране приложения капитала.

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

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

Для того, чтобы избежать случаев двойного налогообложения применительно к конкретной сделке в текст торгового контракта (договора об оказании услуг, кредитного соглашения) включает НАЛОГОВУЮ ОГОВОРКУ. Она устанавливает, что каждая из сторон обязана уплатить за

свой счет все налоги и сборы, полагающиеся на территории своей страны в связи с выполнением данного контракта. Торговая практика показывает, что чаще всего предметом налоговой оговорки становятся косвенные налоги (таможенные пошлины, акцизы и др.), поскольку они подвержены частым и более существенным изменениям по сравнению с прямыми налогами. С этой точки зрения, налоговая оговорка выгодна для экспортера, так как она перекладывает риск от изменения налоговых законов и ставок на импортера.

Налоговая ставка

Вернемся к рассмотрению основных элементов налоговой модели. По сравнению с объектом и субъектом налога его ставка отличается значительной подвижностью. Налоговая ставка является эффективным средством осуществления фискальной политики государства: изменяя ее правительство может, не изменяя всего массива налогового законодательства, а лишь корректируя установленные ставки, осуществлять налоговое маневрирование. Таким образом, ставка налога обеспечивает мобильность финансового законодательства, позволяет правительству быстро и эффективно осуществить смену приоритетов в экономической политике, отреагировать на разнообразные изменения внешнего характера (изменения мировой конъюнктуры, внешнеполитические кризисы и иные обстоятельства). Далее мы подробно остановимся на том, что же является правовой гарантией «корректирующего» эффекта налоговой ставки. Здесь же отметим, что в ряде стран регулирование размера налоговых ставок передается парламентом правительству. Упрощение процедуры в порядке правительственного нормотворчества позволяет налоговому законодательству быстро реагировать на изменения внутренней и внешней политики.

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

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

В приведенном определении налоговой ставки содержится понятие единицы обложения. Под ней понимается единица измерения объекта налога. Для определенных налогов единицы обложения считаются традиционными. По подходному налогу, например, единицей обложения является денежная единица страны, по земельному налогу — метрические единицы измерения площади (гектар, акр и пр.), а также другие обычные единицы измерения объектов налога. Так, ставки акцизов на спиртные напитки устанавливаются

в зависимости от их крепости. Акциз на бензин в США взимается по ставке 0,1 цента за 1 галон. Налоговая практика отдельных стран для одного и того же объекта применяет различные параметры обложения. Так, во Франции, Италии и Бельгии размер налога на водительские права зависит от мощности двигателя, в Бельгии и Нидерландах – от веса автомобиля, а в ФРГ – от объема рабочих цилиндров.

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

Иногда необходимость дополнительного параметра обложения обуславливается спецификой самого налогового объекта. Так, при взимании налога на наследство ставка дифференцируется в зависимости как от размера наследства, так и от степени родства завещателя и наследника. Во Франции наследство, передаваемое близким родственникам, облагается 5 %-ной ставкой. Для всех остальных наследников ставка составляет 35 %. Ставка налога, которым облагается биржевая сделка, зависит от: 1) вида ценных бумаг, с которыми совершается сделка (облигации и др. ценные бумаги); 2) размера сделки; 3) ее характера (купля-продажа за наличные, купля-продажа «на срок»).

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

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

ПРОПОРЦИОНАЛЬНАЯ СТАВКА устанавливается в едином (одинаковом) проценте к объекту обложения, которым чаще всего в налоговой практике зарубежных стран является имущество и прибыль юридических и физических лиц, а также некоторые товары и услуги.

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

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

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

Налоговые реформы, волной прокатившиеся в 1980-е г. г. по промышленно развитым странам, первоочередной своей задачей имели снижение налоговых ставок вследствие нового подхода к регулированию макроэкономических процессов, предусматривающего ограничение государственного вмешательства в экономическую деятельность корпораций, стимулирование роста предложения товаров и услуг. Отличительной особенностью реформ налогового законодательства развитых стран в прошлое десятилетие является их сбалансированность. Повышая эффективность налога как экономического регулятора общественной жизни, авторы реформ заботились и о реализации фискальной функции налога. Резкого сокращения поступлений в бюджет из-за снижения размера налоговых ставок не последовало, поскольку одновременно с этим расширялась база налогообложения путем ограничения различных налоговых льгот на инвестиции, ускоренную амортизацию, региональные приоритеты и пр.

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

1. Значительное понижение ставок налогового обложения, особенно для корпораций. За 1980-е г.г. ставки обложения прибыли корпораций снизились в США с 46 до 34 %, Великобритании – с 50 до 35 %, ФРГ – с 56 до 50 %, Франции – с 45 до 42 %, Японии – с 52,2 до 42 %, Канаде – с 50 до 29 %. Такое снижение налогового бремени дало импульс росту производства, деловой активности, следствием чего стало увеличение предпринимательской прибыли и соответственно поступлений в

государственный бюджет. Снижение налоговых ставок коснулось как юридических, так и физических лиц. Ставки имущественного налога в Дании, например, были снижены более чем в 2 раза. Максимальные ставки подоходных налогов, существовавшие для наиболее высоких доходов и составлявшие ранее 80-90 %, сейчас почти повсеместно снижены до 50-60 %.

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

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

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

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

Налоговая политика может оказывать влияние не только на спрос, но и на предложение. Мощный налоговый пресс снижает стимулы трудиться, производить, экономить с целью дальнейшего инвестирования. В такой ситуации средством борьбы со спадом производства может быть снижение налоговых ставок. Прогрессивное налогообложение нарушает естественно складывающееся соотношение между ресурсами, идущими на накопление и потребление. «Сверхобложение накопления», - так определил известный французский финансист П. Сален одну из важнейших причин налоговых реформ 1980-х г.г.

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

Высокий подоходный налог оказывает дестабилизирующее влияние на трудовую активность населения, подрывая материальные стимулы труда. Так, среднее налоговое бремя шведа составляло 73 %. Это означало, что дополнительные 100 крон могли увеличить его доход лишь на 27 крон, причем для высокооплачиваемых категорий трудящихся эффект каждого

дополнительного часа работы оказывался еще меньше. В таких условиях люди предпочитали отдыхать, а не работать дополнительно за столь незначительное вознаграждение.

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

В условиях стимулирования накопления, роста производства и предпринимательской активности происходит повышение роли косвенных налогов, считающихся в современной экономической политике «наиболее нейтральным налогом».

Наконец, высокие налоговые ставки и прогрессивное обложение подталкивают налогоплательщиков к уклонению от налога. Он начинает искать «налоговые лазейки», вкладывает средства в «черный сектор» экономики и т. п. Поэтому снижение ставок налога в определенной мере содействовало поддержанию финансового порядка.

7.3 Налоговые льготы

Налоговые льготы можно наряду со ставками налога отнести к наиболее эффективным средствам реализации налоговой политики. Налоговые льготы позволяют решить «налоговое уравнение со многими переменными» придавая налоговой норме почти казуистический характер. полное или частичное освобождение от налогообложения может предоставляться как конкретным физическим и юридическим лицам (ПОЛНАЯ ИНДИВИДУАЛИЗАЦИЯ НАЛОГОВЫХ ЛЬГОТ), так и каждому лицу, отвечающему установленным требованиям (НОРМАТИВНОЕ ПРЕДОСТАВЛЕНИЕ ЛЬГОТ).

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

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

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

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

Развитые страны предоставляют большое количество налоговых льгот социальной направленности. Всего лишь несколько примеров. Различные льготы предоставляются в зависимости от семейного положения налогоплательщика: налоговые скидки предоставляются вдовам (Франция); увеличивается необлагаемый минимум для семей, имеющих на содержании иждивенцев (Япония); в Италии допускается раздельное обложение доходов супругов, если их уровень не превысил 7 млн. лир в год. Возраст налогоплательщика также может явиться основанием для предоставления льгот: во Франции, например, лица старше 60 лет освобождаются от уплаты жилищного налога. Разнообразные льготы предоставляются инвалидам (в США и Канаде, например, увеличен необлагаемый минимум для лиц, потерявших зрение).

Основания предоставления налоговых льгот, связанные с предпринимательской деятельностью, еще более разнообразны и многочисленны, а потому с трудом поддаются классификации. В сфере хозяйственной деятельности в большей степени, чем в других областях, проявляется адресность предоставления льгот, их индивидуализированный характер. условие предоставления налоговых льгот оговаривается на уровне конкретного налогоплательщика, как в случае с налоговым договором. Нормативный характер предоставления льгот дополняет индивидуализированный. Как правило, налоговые законодательства зарубежных стран содержат нормы, предоставляющие те или иные льготы в зависимости от формы собственности (объекты, находящиеся в государственной собственности, иногда освобождаются от уплаты земельного налога: устанавливается льготное обложение прибыли государственной корпорации и др.), в зависимости от гражданства с целью стимулирования иностранных инвестиций (так в Израиле, например, для иностранцев налог на дивиденды составляет 25 % против 45 % -ной ставки, уплачиваемой израильянами), от выбора сферы вложения средств (от налога

могут освобождаться средства, вложенные в муниципальные и государственные ценные бумаги), от целей производства (в Швейцарии производство спиртных напитков для продажи облагается налогом, а целях собственного потребления не подлежит обложению). Охватить все многообразие налоговых льгот экономического характера практически невозможно: они могут быть установлены всюду, где существует заинтересованность государства в развитии предпринимательства и государство готово стимулировать определенный сектор экономической деятельности, используя в этих целях институт льготного налогообложения.

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

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

2. Различные налоговые вычеты (скидки).

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

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

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

Общая сумма налоговых скидок отдельному налогоплательщику чаще всего определяется по *кумулятивной системе*: в течение налогового года они накапливаются и возвращаются в конце после окончательного урегулирования облагаемого дохода. Нетрудно заметить, что такой порядок

невыгоден налогоплательщику, поскольку инфляция съедает значительную часть возвращаемой ему суммы.

3. Отсрочка платежа. Применительно к физическим лицам применяется крайне редко. Отметим, что в некоторых случаях отсрочки налоговых платежей бывают вынужденными. В результате присоединения ГДР к ФРГ с 1 января 1991 г. на территории 5 новых восточно-германских земель начало действовать налоговое законодательство ФРГ. Мгновенный переход к новой системе налогообложения, естественно, был невозможен, и по некоторым видам налогов плательщикам предоставлялась отсрочка, носящая вынужденный характер и обусловленная отсутствием данных для расчета базы обложения и рядом других причин переходного периода. Заметим, что в современном налоговом праве зарубежных стран «вынужденные» налоговые льготы встречаются не так уж редко. Так, во Франции, например, освобождение от уплаты налога на добавленную стоимость касается прежде всего тех товаров, по которым трудно определить размеры вычитаемого налога: например, промышленные отходы, вторичные ресурсы, антиквариат, подержанные товары и др.

7.4 Налоговые льготы и предпринимательская деятельность

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

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

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

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

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

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

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

В целях поощрения инвестиционной деятельности корпораций в последнее время стали активно использоваться так называемые *налоговые инвестиционные кредиты* (investment tax credit). В США они начали использоваться в 1962 г. Тогда корпорациям было предоставлено право вычитать из суммы подлежащих уплате налогов определенный процент от стоимости произведенных в этом же году инвестиций. Некоторые законодательные акты называют подобную льготу *инвестиционной премией* и засчитывают в ряде случаев всю стоимость произведенных инвестиций в счет уплаты подоходного налога. В Великобритании налоговый кредит начал использоваться еще в середине 1940 - х гг. (так называемые «первоначальные скидки») и предоставлялся в первый год эксплуатации машин, оборудования и промышленных зданий. В отличие от обычных налоговых скидок и вычетов **НАЛОГОВЫЙ КРЕДИТ** представляет собой вычет, который производится *непосредственно из уже начисленной суммы налога*. Такая льгота увеличивает в структуре внутренних накоплений корпорации долю нераспределенной прибыли и создает возможности для расширения инвестиций в новое оборудование за счет собственных ресурсов. Заслуживает особого внимания и то обстоятельство, что право на получение инвестиционного налога кредита наступает лишь в год ввода оборудования в эксплуатацию, а не при его закупке. Это, естественно, стимулирует быстрое освоение приобретенного оборудования.

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

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

Законы о налогообложении большинства зарубежных стран предусматривают налоговые льготы в связи с амортизационными отчислениями. Разрешение осуществлять *ускоренную амортизацию*, т. е. списывать стоимость основного капитала не в соответствующих физическому износу нормах, а в увеличенном размере, приводит к искусственному завышению издержек производства и соответственно к

снижению отражаемой на счетах прибыли, а значит и налоговых выплат. В ФРГ в ряде отраслей на амортизацию разрешено списывать 20-30 % стоимости основного капитала в год, а в отдельных случаях – до 50 %. В Великобритании в первый год введения в эксплуатацию нового капитала разрешается списывать на амортизацию половину стоимости нового оборудования. Во многих странах сейчас перешли к использованию неравномерного метода амортизационных списаний: в первый год-два списывается наибольшая часть стоимости, а по отдельным видам оборудования производится единовременное списание стоимости в начале срока службы.

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

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

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

Применительно к НИОКР активно используется техника налогового кредита. Так величина налогового кредита на НИОКР в Канаде варьирует в пределах 10-25 %. Закон «О налоговой реформе для экономического оздоровления», принятый в США в 1981 г., устанавливает налоговый кредит на *прирост* НИОКР. Он представляет собой вычет из исчисленной суммы налога на прибыль в размере 25 % (с 1986 г. – 20 %) дополнительных расходов фирмы на НИОКР в текущем году в сравнении с соответствующими среднегодовыми затратами на эти цели за предшествующий трехлетний период. Аналогичные льготы предусмотрены налоговым законодательством многих зарубежных стран. В Японии промышленные компании могут создавать не подлежащие налогообложению специальные резервные фонды для гарантирования от потерь при реализации научно-исследовательских программ.

Перспективное направление в льготном обложении НИОКР – предоставление налоговых льгот для развития фундаментальной, универсальной науки. Законом о налоговой реформе 1986 г. в США частным компаниям предоставлена 20 % скидка по расходам на фундаментальные

исследования, проводимые университетами в соответствии со специально заключаемыми контрактами.

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

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

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

Налоговые системы зарубежных стран содержат разветвленную систему налоговых льгот, различных исключений из установленных налоговых норм. Это, во-первых, усложняет само налоговое законодательство, делает его трудно восприимчивым. Во-вторых, затрудняется порядок начисления налога и осуществления налогового контроля. И, наконец, многочисленные льготы ведут к сокращению поступлений в доходную часть бюджета. В бюджетах некоторых стран суммы, которые казна недополучает в результате предоставления налоговых льгот, проходят по специальной статье «налоговые расходы». В Великобритании налоговые расходы отражаются в пятилетних планах государственных расходов и проходят по разделу «прямые налоговые скидки и льготы» (*Direct Tax Allowance and Reliefs*). В Японии они классифицируются как «специальные налоговые мероприятия» (*Special*

Taxation Measures). Бюджетный акт американского парламента 1974 г. определяет налоговые расходы как потерю в доходах, возникающую на основе федеральных законов о налогах, специально предусматривающих различные исключения из принципов налогообложения, снижение общего дохода, применение преференциальной налоговой ставки или общее снижение налогового обязательства.

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

7.5 Способы взимания и уплаты налога

Налоговая техника, предусмотренная законодательствами зарубежных стран, чрезвычайно сложна, порой даже запутана. Поэтому традиционно высоко оплачиваются услуги налоговых экспертов, помогающих своим клиентам разобраться в хитросплетениях налоговой системы. Опытный консультант может добиться для своего клиента значительной экономии средств при уплате налогов исключительно благодаря знанию всех тонкостей налогового законодательства. В рамках общего знакомства с налоговым правом зарубежных стран мы не ставим задачу полномасштабного исследования техники налоговых операций. Рассмотрим лишь важнейшие юридико-технические особенности взимания и уплаты основных налогов.

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

1. принцип присвоения;
2. принцип чистого дохода.

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

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

Применение в законодательной практике принципа чистого дохода объясняется стремлением казны уловить реальный доход налогоплательщика. Современное состояние кредитных отношений не позволяет использовать в качестве базы обложения валовый доход, поэтому

подсчитывается размер чистого дохода на основе системы зачета долговых обязательств налогоплательщика и расходов в связи с получением облагаемого дохода. Обложение по принципу чистого дохода также предоставляет возможность уклониться от уплаты налоговых обязательств в полном объеме. Налогоплательщики нередко через систему (многочисленные скидки, льготные списания и пр.) проводят часть чистой прибыли, занижая тем самым размер облагаемого дохода.

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

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

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

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

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

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

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

В США в соответствии с Законом о сельскохозяйственном зонировании, принятым в 1980 г. земли, используемые в аграрных целях, облагаются исходя из стоимости, установленной на основании величины КАПИТАЛИЗАЦИИ ДОХОДОВ от сельскохозяйственной деятельности, а не на основании рыночной стоимости. Такой метод исчисления налогов исходит из реальной способности земель приносить доход при их использовании для сельскохозяйственного производства. в соответствии с установившейся процедурой каждый год в мае местные налоговые чиновники и Управление налогообложения штата устанавливают норму капитализации доходов с учетом фактических условий использования сельскохозяйственных угодий (Министерство сельского хозяйства штата разрабатывает для этой цели специальную систему классификации с поправкой на плодородие почв и климатические условия.).

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

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

Обложение по декларации предполагает осуществление эффективного налогового контроля с целью воспрепятствовать занижению размера фактического полученного дохода. В основе контроля за правильностью заполнения декларации лежат данные бухгалтерского (хозяйственного) учета. Вот почему его организации законодательство зарубежных стран придает столь важное значение. Контрольная политика, как правило, отличается избирательностью. За примером обратимся к практике

организации бухгалтерского учета во Франции в связи с уплатой налога на добавленную стоимость. Для крупных предприятий (с оборотом свыше 3,5 млн. фр.) организация учета предусматривается по полной схеме. Средние предприятия получают возможность вести бухгалтерию по упрощенному варианту, выводя лишь общий итог за день без отражения каждой операции. Наконец, особый режим предоставляется небольшим предприятиям с оборотом до 500 тыс. фр. Владелец такого предприятия может даже заключить с налоговым органом специальный договор на 1-2 года об уплате налога на добавленную стоимость в определенных размерах.

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

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

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

Так, в США лица, получающие доход от собственного бизнеса, гонораров и т. п., после примерной оценки размеров этих доходов в текущем

году уплачивают подоходный налог ежеквартально, направляя чеки в территориальные отделения Бюро внутренних доходов. Уточнение выплаченных сумм налогов производится в конце декабря при получении налогоплательщиком инструкции об уплате подоходного налога. Тогда им и заполняется окончательная налоговая декларация.

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

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

7.6 Особенности уплаты подоходного налога с населения в различных странах. Специфика таможенного обложения

Некоторые вопросы, связанные с особенностью обложения населения подоходным налогом по АМЕРИКАНСКОЙ модели, уже рассматривались нами ранее. Сейчас попробуем смоделировать процесс взимания налогов с доходов населения в целом. Условно он может быть разделен на два этапа. На первом осуществляются различные льготные вычеты. Валовая сумма дохода сначала уменьшается на размер *основных* вычетов (доходы, полученные в форме дивидендов; суммы по социальному страхованию; проценты на облигации государственных органов и др.) и *дополнительных* (процент по потребительскому кредиту; некоторые виды расходов на медицинское обслуживание и лечение; ряд косвенных налогов и др.). как уже отмечалось, налогоплательщик по своему усмотрению может заменить дополнительные вычеты *стандартной скидкой* в размере 10 % от суммы валового дохода, «скорректированного» на величину основных вычетов. На втором этапе *налоговая база* (размер дохода после основных и дополнительных вычетов) делится налоговыми порогами на части, для каждой из которых устанавливается определенная ставка (прогрессивное обложение).

БРИТАНСКАЯ модель обложения доходов населения предполагает деление дохода в зависимости от его источника на части (шедулы), каждая из которых облагается отдельно. Шедулярный подоходный налог, взимаемый по прогрессивному принципу у источника, отличается от глобальных методов обложения прежде всего дроблением налоговой базы. В Великобритании, например, законодательство предусматривало существование 5 шедул. По шедуле А облагались доходы от недвижимости, в – доходы от лесов, используемых в коммерческих целях, с – доходы от государственных ценных бумаг, Д – торговая и промышленная прибыль, доходы лиц свободных профессий, Е - заработная плата, жалованье, пенсии. В 1973 г. Великобритания, использовавшая шедулярную систему с середины прошлого века, перешла к глобальному обложению, но все же сохранила

прежние шедулы, на основе которых теперь предоставляются различные налоговые льготы. Британская модель заимствована некоторыми развивающимися странами. Так, в Индии подоходный налог является единым для граждан и юридических лиц и исчисляется по шедулярной системе, включающей 11 частей. Часть шедул объединяют «заработанные доходы» (заработная плата, доходы от предпринимательской и иной профессиональной деятельности), другая – «незаработанные доходы» (дивиденды и проценты на ценные бумаги и пр.).

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

Проблема унификации налога на прибыль корпорации

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

Развитие международного экономического сотрудничества со всей настоятельностью поставило задачу унификации национальных законов, регулирующих взимание корпорационного налога. Осуществление протекционистской политики, регулирование национального предпринимательства сегодня трудно представить без унифицированного налогового законодательства. Напрашивается сравнение с таможенными пошлинами. Если таможня призвана регулировать товарообмен, то унификация налоговых норм защищает национальный рынок капиталов и контролирует потоки иностранных инвестиций. Различия в законодательном регулировании обложения корпорационной прибыли побуждает владельцев капитала искать менее «налогоопасные» страны, где прибыль облагается по более низким ставкам и где предусмотрены значительные налоговые льготы. Кроме того, унификация налогового законодательства значительно повышает эффективность финансового контроля за обложением прибыли корпорации в условиях интернационализации хозяйственной жизни.

Международный комитет по бухгалтерским стандартам Четвертая директива ЕЭС (1978 г.) рекомендовали к использованию метод «ЗАТРАТЫ – ВЫПУСК», разработанный американским экономистом В. В. Леонтьевым. Этот метод заключается в определении финансового результата

предпринимательской деятельности путем соизмерения объема затрат на производство с размером выпускаемой продукции по формуле:

$$P = B - Z + O,$$

где P – результат; B – выпуск; Z – затраты;

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

С учетом особенностей французской и англо-саксонской систем бухгалтерского учета конечный финансовый результат деятельности корпорации может быть установлен двумя способами. Во *французском варианте* общий результат предпринимательской деятельности складывается из:

а) *эксплуатационного результата* – результата той деятельности, которая предусмотрена уставом предприятия (производственная, строительная, торговая, снабженческо-сбытовая и др.);

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

в) *чрезвычайного результата* – результата осуществления долгосрочных (от 2 до 5 лет) операций (реализация авторского, арендного права, «ноу-хау» и др.). В *англо-саксонском варианте* конечный финансовый результат определяется по основным функциям предприятия – производство, реализация и администрирование.

К основным преимуществам метода «затраты – выпуск» следует отнести то обстоятельство, что финансовый результат деятельности предприятия учитывается без установления себестоимости произведенной, отгруженной и реализованной продукции. Тем самым снижается трудоемкость учета, повышается его оперативность, усиливается контроль за правильностью определения прибыли, подлежащей обложению, происходит унификация определения объема обложения (метод Леонтьева положен в основу системы национальных счетов ООН).

Особенности взимания налога на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость – одна из наиболее распространенных разновидностей косвенных налогов. Он произведен от налога с оборота. Первоначально существовало два метода обложения оборота: однократный (оплачивается один раз с оптового или розничного оборота товара) и многократный (оплачивается на каждой стадии продвижения товара к потребителю). Впервые введенный во Франции в 1954 г. налог на добавленную стоимость (TVA, *taxe a la valeur ajoutee*) стал взиматься по смешанному способу обложения: налог уплачивается многократно, на каждом новом этапе реализации продукта при его движении от первичного изготовителя до конечного потребителя, но в облагаемый оборот включается не вся стоимость реализованного продукта, а лишь

добавленная стоимость (прирост стоимости), образовавшаяся на данной стадии производства и распределения товара. Таким образом, оклад налога на добавленную стоимость (его еще называют **НЕТТО – НАЛОГОМ С ОБОРОТА**) равен налогу с общей стоимости проданных товаров за вычетом налога, уплаченного на предыдущем этапе со стоимости закупленного товара. Сам же прирост стоимости включает заработную плату с различными начислениями, амортизацию, процент за кредит, прибыль, накладные расходы и др.

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

Зарубежное налоговое законодательство предусматривает использование налога на добавленную стоимость в сфере производства потребительских товаров и услуг, торговле, при арендных, складских операциях и других видах коммерческой деятельности – там, где процесс производства находит свое продолжение в сфере обращения.

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

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

Налог на добавленную стоимость активно используется при осуществлении фискальной политики. За ним закрепилась характеристика «наиболее нейтрального налога». Правительства многих зарубежных стран стараются покрывать бюджетный дефицит прежде всего за счет увеличения поступлений от налога на добавленную стоимость, поскольку практиковавшееся в прошлом в подобных случаях усиление прогрессивного

характера обложения доходов негативно влияло на процесс накопления и на деловую активность в целом.

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

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

Территориальный аспект льготного налогообложения, налоговые убежища и налоговые оазисы

Высокие налоговые ставки заставляют плательщиков крупных налоговых сумм искать различные способы экономить на уплате налогов. Один из наиболее часто применяемых приемов уклонения от налогов – перевод капиталов в страны с более выгодными условиями налогового обложения, так называемые **НАЛОГОВЫЕ УБЕЖИЩА**. Юридической предпосылкой такого способа укрывательства от национального налогового обложения служит территориальная ограниченность налогового суверенитета государства. Именно на различиях в условиях налогообложения в разных странах играют многие корпорации, переводя свои капиталы в государства с более выгодными условиями обложения доходов. Таким образом, они получают **ОТНОСИТЕЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ЛЬГОТЫ**. Страна, ставшая налоговым убежищем для капитала, не обязательно должна предоставлять экспортеру капитала какие-то дополнительные льготы. Возможна такая ситуация, когда в этой стране налоговое законодательство вообще не знает института льготного обложения. Все равно и в этом случае экспортер капитала получает значительные налоговые преимущества, поскольку ставки налогов в государствах - налоговых убежищах (если в них доходы от инвестиционной деятельности вообще подлежат налогообложению) значительно ниже, чем в промышленно развитых странах.

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

К первой группе стран могут быть отнесены некоторые развивающиеся страны, активно проводящие политику привлечения зарубежных капиталов и в этих целях устанавливающие для иностранных граждан, компаний, банков и т. д. очень низкие ставки налогов (Антильские острова, Гонконг и др.) либо вообще отменяющие налогообложение импортируемого капитала (Багамские, Бермудские острова). Особенностью этой группы стран является отсутствие

налоговых соглашений с другими странами, что гарантирует иностранным инвесторам конфиденциальность финансовой информации и отсутствие юридических обязательств по уплате налогов в стране их резиденства.

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

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

Наряду с государствами – налоговыми убежищами на налоговой карте можно встретить так называемые «НАЛОГОВЫЕ ОАЗИСЫ». Появление налоговых оазисов в границах одного государства объясняется налоговой экстерриториальностью отдельных районов. Национальное налоговое законодательство, как правило, не распространяет свое действие на свободные порты (гавани), фри-зон (касается льготного режима таможенного обложения), а также на различные экономические зоны (например, зоны технико-экономического развития приморских городов в Китае), зоны свободного предпринимательства. В этих районах действует льготный режим налогообложения, преследующий целью стимулировать предпринимательскую активность и привлечение иностранных инвестиций в национальную экономику.

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

Специфика таможенного обложения

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

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

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

Адвалорная пошлина стала одним из средств ведения постоянно вспыхивающих в последнее время «торговых войн». Многочисленные средства, накопленные в арсенале формирования экспорта (экспортные премии, государственное субсидирование экспорта, товарный и валютный демпинг и др.), позволяет экспортерам значительно снижать цены на свои товары, чтобы обеспечить проникновение на зарубежные рынки. Для борьбы с демпингом во внешнеэкономических связях стали использовать АНТИДЕМПИНГОВЫЕ ПОШЛИНЫ, взимаемые сверх обычных импортных пошлин и носящие протекционистский характер. В порядке исключения антидемпинговая пошлина может использоваться применительно к экспортеру (Турция). В этой связи встает вопрос о четком юридическом определении самого понятия «демпинг». В 1967 г. Женевская конференция ГАТТ (Кеннеди-раунд) приняла Международный антидемпинговый кодекс, ратифицированный большинством развитых стран и вступивший в силу в 1968 г. Принимались в разное время и соответствующие национальные акты (в США – 1921 г., во Франции – 1958 г., в Великобритании – 1957 г., ФРГ – 1962 г., в Италии – 1963 г и др.). Четкостью определения отличается австрийский антидемпинговый закон, в соответствии с которым экспорт считается демпинговым, если экспортные цены на 20 % и более ниже цены

товара на внутреннем рынке страны экспортера и, по меньшей мере, на 8 % меньше мировой цены. Как международное, так и внутреннее антидемпинговое законодательство квалифицирует антидемпинговую пошлину (налог) как инструмент, используемый для борьбы с незаконной конкуренцией.

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

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

Лекция 2

ГОСУДАРСТВЕННОЕ УПРАВЛЕНИЕ В СФЕРЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

2.1 Налоговая система

Налоговая система представляет собой совокупность налогов и других обязательных платежей, установленных государством и взимаемых с целью создания централизованного общегосударственного фонда финансовых ресурсов, а также совокупность принципов, способов, форм, методов их исчисления и уплаты и органов налоговой службы. Наиболее глубинным, отличительным признаком налоговой системы является законный, легальный характер платежей, хозяйственная самостоятельность плательщика. Кроме того, налоговая система включает в себе возможности для экономического воздействия на процесс производства, его динамику, структуру и на развитие научно-технического прогресса, становления рыночных отношений.

В экономической литературе встречаются различные определения налоговой системы, которые собственно различаются между собой лишь полнотой включения ее отдельных составных частей. Существует мнение, что налоговая система определяется как совокупность налогов, взимаемых в государстве, а также форм методов их построения. Известный экономист М.Т. Оспанов дал свое определение налоговой системы: «Законодательно установленный перечень всех действующих на данном моменте в пределах территории страны налогов и других обязательных платежей в бюджет с указанием плательщиков и объектов обложения, условий и сроков выплаты,

методологии расчета и учета, а также составляющих в совокупности систему управления налогами соответствующих положений». Каждая из составных частей налоговой системы выступает реальным инструментом налоговой системы. Воздействие налогов на экономику происходит не прямо, а опосредованно. Как инструмент перераспределения валового внутреннего продукта и национального дохода, они оказывают влияние с некоторым опозданием от действующих тенденций, пропорций и темпов экономического роста.

Закономерность формирования системы налогообложения определяют основные принципы и правила формирования экономических отношений, следование которым дает возможность задействовать имеющийся экономический потенциал общества и нейтрализовать возможное негативное воздействие налогообложения. Неправильно сформулированные принципы налогообложения искажают причинно-следственные связи, ведут к концентрации элементов субъективности в системе налогообложения и неустойчивости всей социально-экономической системы. В связи с этим, формулирование и введение принципов налогообложения необходимо осуществлять в соответствии с закономерностями формирования политики налогообложения, которые обеспечивают устойчивость налоговых систем разного уровня в условиях мало предсказуемых изменений рыночной экономики. Налоговая система, построенная в соответствии со сформулированными принципами, отражающими объективные требования увязки формирования системы налогообложения с качественными и количественными параметрами общеэкономического развития, позволит уменьшить или нейтрализовать отрицательные последствия существующей системы налогообложения. Создание налоговой системы опирается также на внутренние условия, особенности развития и экономические интересы каждой страны, т.е. учитывает ее специфические особенности.

Республики Казахстан, в силу исторических обстоятельств не прошедшая капиталистические отношения, обрела черты командно-административной системы. В связи с обретением независимости и переходом экономики на рыночные отношения, республика формирует свою специфическую финансово-кредитную, бюджетно-налоговую политику, которая складывается под воздействием произошедших исторических и экономических событий. В этих условиях для формирования налоговой системы Казахстана особенно актуальна задача изучения мирового опыта формирования и функционирования систем налогообложения, принципов, в соответствии с которыми они формируются с тем, чтобы при разработке и дальнейшем развитии налоговой политики максимально учесть требования объективных экономических законов. При этом, как показывает мировая практика, за основу принимаются параметры экономического роста, возможный налоговый потенциал страны и степень его использования, разрабатываются схемы влияния модели налоговой системы на процесс воспроизводства.

Вопросам обоснования основных принципов формирования системы налогообложения в научной экономической литературе уделяется большое внимание. В исследованиях авторов используются различные подходы к принципам налогообложения.

Особый интерес в организации налогообложения представляют классические принципы налогообложения, разработанные в свое время А. Смитом:

Принцип справедливости, утверждающий всеобщность налогообложения и строгую равномерность распределения налогового бремени между всеми его плательщиками. Заслуга А. Смита состоит в том, что он ввел пропорциональность обложения, так как предложил считать «налоговой справедливостью» соразмерность взимаемого с каждого гражданина налога и величины его дохода (имущества). Таким образом, этот принцип означает, что налоги должны взиматься с учетом возможности налогоплательщика, который обязан принимать участие в формировании соответствующей части расходов государства. «Получающий (имеющий) больше должен и налогов платить больше». Тогда это стало серьезным шагом вперед, поскольку при господствующих в тот период налогах на основные предметы потребления (соль, сахар, хлеб, пиво и т.д.) получатели низких доходов платили непропорционально большую часть своего дохода по сравнению с более состоятельными гражданами, в доходах которых расходы на облагаемые налогами продукты составляли относительно незначительную долю. В настоящее время в практической деятельности этот принцип реализуется на основе двух подходов:

- на учете выгоды налогоплательщиков – уплачиваемые налоги находятся в соответствии с выгодами, получаемыми от государства, справедливость увязывается со структурой расходов бюджета;
- на «способности платить» – каждый вносит свою долю в государственную казну в зависимости от собственной платежеспособности;
- на том или ином сочетании указанных подходов.

Принцип определенности. В понимании А. Смита «определенность» означала, что каждый налог должен быть заранее и гласно объявлен в отношении:

- А) лиц – плательщиков налогов;
- Б) лица или учреждения, которому или в которое налог должен быть внесен;
- В) срока уплаты налога;
- Г) твердой денежной суммы или твердой ставки в доле дохода (имущества) лица, которую тот должен заплатить в качестве налога.

В то же время налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся социально-экономическим условиям:

Принцип удобства предполагает, что «каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие наиболее удобны для плательщика». Система и процедура выплаты налогов должны быть понятными и удобными для налогоплательщиков.

Принцип экономии (эффективности), который подразумевает минимизацию для налогоплательщика всех дополнительных затрат времени, труда и денег в связи с выполнением им обязанности уплаты налога, т. е. сокращение издержек его взимания.

Действительно, в то время власти нередко злоупотребляли введением особых условий и ограничений при уплате налогов, что отрицательно сказывалось на благосостоянии налогоплательщиков (требование уплаты налога в неудобное время и в неудобном месте, неоправданно частое взимание налога, условия внесения налога только через посредников, откупщиков, содержащихся за счет самих налогоплательщиков и т.д.).

Сейчас этот принцип трактуется намного шире. Во-первых, необходимо принимать во внимание затраты налогоплательщиков на выполнение таких дополнительных налоговых повинностей, как введение налогового учета и представление налоговой отчетности. Во времена А. Смита эти затраты для граждан были минимальными, но при современных системах налогообложения расходы граждан и предприятий на выполнение данных обязанностей оказываются весьма значительными, и иногда достигают величин, сравнимых с суммой самого налога. В ряде западных стран, в частности, в США, такие затраты давно признаны и строго контролируются.

Во-вторых, нужно учитывать и непрерывно растущие расходы налоговых органов (государства) в связи с усложнением налогового законодательства, ростом затрат по мере роста налоговых ставок на обеспечение налогового контроля, увеличение численности работников налоговых органов и оснащение последних более современными и дорогостоящими техническими средствами и оборудованием. Вместе с тем прогресс науки и технологий позволяет добиться относительного снижения удельных затрат государства на единицу взимаемого налога. Все приведенные нами положения в настоящее время легли в основу создания рациональной налоговой системы.

Принципы, сформулированные А. Смитом, имеющие всеобщий универсальный характер, уточнены и доработаны Д. Рикардо, А. Вагнером, Н. Тургеневым, А. Соколовым, В. Твердохлебовым, М. Алексеенко, Т. Самуэльсоном, Т. Юткиной, сформулированы 9 основных принципов, объединенные в четыре группы, в основу которых заложены классические положения и финансово-хозяйственные особенности (возможности). К первой группе принципов относятся финансовые принципы организации налогообложения; ко второй - народнохозяйственные принципы; к третьей – этические, к четвертой – административно-технические принципы.

Т. Юткина подразделяет «... весь комплекс принципиальных установок для системы налогообложения...» на две подсистемы: классические или общенациональные принципы. По мнению автора они реализуют налогообложение. А также организационно-экономические, или внутринациональные принципы.

В условиях перехода к рыночным отношениям особо важное значение приобретает выработка научно обоснованных принципов организации налоговой системы. Исходя из вышеизложенного, можно предложить следующую совокупность правил налогообложения казахстанской налоговой системы:

- классические принципы (справедливость, равномерность, удобство, дешевизна);
- экономико-функциональные принципы, включающие стабильность, устойчивость, запрет обратной силы налоговых законов;
- стремление к универсальному налогообложению 4 классических правила);
- включение исключительно налоговых форм перераспределения доходов, однократность обложения;
- нейтральность, прозрачность и дискретность налогообложения (объект, ставки);
- равнонапряженность налогового бремени для всех субъектов налогового права;
- организационно-правовые принципы (децентрализация, единство налоговой системы).

В Налоговом кодексе Республики Казахстан закреплены следующие принципы налогообложения: принцип обязательности, определенности, справедливости и гласности. Этим перечнем принципов нельзя ограничиваться, а следует добавить, в первую очередь, принцип исключения двойного налогообложения и принцип стабильности налогового законодательства, как общепринятые и необходимые принципы построения оптимальной системы налогообложения. Обобщая теоретические подходы к выработке основных принципов формирования налоговой системы, целесообразно следовать принципам, обеспечивающим логическую взаимосвязь между общенаучными принципами, задающими общие направления и требования к налоговым системам, принципами теории устойчивого развития, обеспечивающими бескризисное развитие налогооблагаемых объектов, и принципами собственно налогообложения.

Исходя из вышесказанного, национальная налоговая система, построенная в соответствии с требованиями общенаучных принципов, правил построения налоговых систем и принципов, отражающих специфику развития экономики республики, станет двигателем дальнейшего развития рыночных отношений. Таким образом, *сущность налоговой системы* состоит в том, что эта форма перераспределительных отношений, используемая для стимулирования развития экономики, выступает как экономический инструмент в хозяйственном механизме, выполняет ряд противоречивых, по сути, функций: фискальную, перераспределительную, контрольную и регулируемую. Выполнение этих функций реализуется в принципах организации системы полного обложения. В свою очередь, принципы организации налогообложения обеспечивают становление рыночных

отношений через формирование доходов у субъектов хозяйствования на всех уровнях, создание основ для развития рыночных отношений.

2.2 Понятие налога и его признаки

Налоги являются экономической категорией и представляют собой совокупность специфических производственных отношений по поводу перераспределения национального дохода в пользу государства. Научное понимание экономического содержания налогов в истории экономических учений формировалось в течение длительного времени. Исследование различных аспектов налогообложения содержалось еще в трудах классиков политической экономии. По мнению А. Смита: «... налоги – это один из способов, посредством которого народ частью собственных доходов участвует в создании так называемого государственного дохода, необходимого для покрытия издержек, обусловленных задачами государства».

Современное развитие западной экономической мысли характеризуется противостоянием кейнсианской и неоклассической школ, что определило два основных направления в теории государственных финансов. Представители первого направления рассматривают налоги как орудие государственной экономической политики. Их противники считают, что государственное регулирование экономики должно быть ограничено, мотивируя это тем, что налоги – это чисто фискальный инструмент.

Различные подходы к решению проблемы регулирования экономикой посредством налогов происходят из-за смещения в понимании многих авторов роли налогов с ролью бюджета. Если последний осуществляет регулирующее воздействие на производство и потребление путем двустороннего процесса – изъятия средств и их передачи, то налоги осуществляют только одну сторону этого процесса – изъятия финансовых ресурсов из хозяйства и потребительского сектора и централизацию в руках государства. Таким образом, сущность налогов заключается в непосредственном изъятии государством определенной части валового внутреннего продукта (ВВП) в свою пользу для осуществления им своих функций.

Так как налоги являются не только экономической, но и правовой категорией, выделяются, соответственно, как экономические, так и юридические признаки, свойственные им. К основным экономическим признакам можно отнести следующие:

- денежная форма налогов;
- безвозвратность и безэквивалентность налогов;
- определенность объекта, субъекта налогообложения, размеров и сроков уплаты налогов;
- налоги являются доходом государства.

Для полной характеристики налога выделяются следующие юридические признаки:

- налог устанавливается и вводится законом;

- налог – это отчуждение части собственности субъектов в доход государства;
- налог – это обязательный взнос, уплата которого носит принудительный характер.

Кроме налогов в системе налогообложения имеют место и другие обязательные платежи в бюджет. К ним относятся:

- таможенные платежи;
- сборы;
- платы;
- государственная пошлина и т. п.

Имеются три основных отличия налогов от других обязательных платежей в бюджет. Во-первых, налоги носят принудительный характер, тогда как другие обязательные платежи имеют в определенной степени добровольный характер. Например, при уплате таможенных платежей, выбор альтернативы заниматься или не заниматься внешнеэкономической деятельностью (ВЭД) остается за самими участниками ВЭД.

Во-вторых, субъекты не получают никакого эквивалента в обмен на уплачиваемую сумму налогов, в то время как при уплате других обязательных платежей субъекты имеют в качестве эквивалента какую-либо экономическую, материальную выгоду.

В-третьих, если налоги имеют определенные и стабильные сроки их уплаты в бюджет, то другие обязательные платежи носят нестабильный и неконкретный характер уплаты. Так, таможенная пошлина при импорте товара на территории Казахстана уплачивается именно в день совершения этой операции. А подобные операции могут совершаться в любые дни и, соответственно, предсказать срок уплаты таможенной пошлины практически невозможно.

Также в экономической литературе выделяются три вида налоговых изъятий:

- 1) налоги;
- 2) неналоговые платежи;
- 3) разовые изъятия.

Если налоги являются обязательными платежами в бюджет и устанавливаются налоговым законодательством, то неналоговые платежи, которые иначе называют квазиналогами, хоть и являются обязательными платежами, устанавливаются иным законодательством. Например, к ним можно отнести отчисление в пенсионные фонды. Разовые изъятия, конфискации, штрафы и т.д., в свою очередь – это платежи, взимаемые в особом порядке, в чрезвычайных ситуациях, а также в качестве наказаний.

Сущность любой экономической категории проявляется в их функциях. В широком смысле, функция налога – это проявление его сущности в действии, способ выражения его свойств. Функция показывает каким образом реализуется общественное назначение данной экономической категории как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов государства.

Классификация налогов – это группировка налогов по различным признакам. Она важна для организации рационального управления налогообложением. Тот или иной способ классификации налогов основан на ряде критериев. Предварительная классификация всех видов налогов предусматривала их разделение на прямые и косвенные. Такое деление налогов было взято из практики XVI века. Деление на прямые и косвенные налоги впервые дано Дж. Локком в конце XVII века. В основу деления был положен критерий *перелагаемости* налогов.

Определив основное положение, что бремя всякого налога, с кого бы он ни взимался, в конечном итоге падет на землевладельца, Дж. Локк установил, что налогом, падающим на землю косвенно, следует предпочесть налог, непосредственно взимаемый с землевладельца. Следовательно, поземельный налог – это прямой налог, а остальные – косвенные. Физиократы подтвердили и углубили это деление, исходя из того, что один лишь доход землевладельца представляет собой чистый доход, из которого уплачиваются все налоги. А. Смит, в свою очередь, считал, что доходы получают не только с земли, но также с капитала и труда. Данное утверждение позволило А. Смиту включить налоги на предпринимательскую прибыль и заработную плату, которые он считал переложеными в прямые налоги. А косвенные налоги определил как налоги, которые падают на расходы.

Дж. Стюарт Милль, английский экономист, философ и общественный деятель, в первой половине XIX века выдвинул новый критерий – намерение законодателя. Прямой налог – это налог, который по мнению законодателя должен лечь на налогоплательщика, косвенный – тот который должен быть переложен налогоплательщиком на другое лицо. Того же мнения придерживался и А. Вагнер.

Однако со временем изменились взгляды на процесс переложения налогов. Пришлось констатировать, что многие так называемые прямые налоги перелагаются не хуже тех, которые именуются косвенными, а последние перелагаются далеко не всегда и иногда не полностью.

В связи с недостатками критерия перелагаемости во Франции, например, приняли за основу деления налогов на прямые и косвенные *способ обложения и взимания*. К прямым налогам были отнесены те, что построены не основании явлений и признаков постоянного характера и поэтому заранее определяемых (владение или пользование имуществом). Они взимаются по личным (окладным), периодически составленным спискам плательщиков на основании кадастров (земель, домов и т.д.) и в определенные сроки. К косвенным налогам причислили те, которые проистекают из изменчивых явлений, из отдельных действий, фактов, например, из различных актов потребления, сделок, услуг, облагаемых по определенным тарифам. Этот критерий деления налогов также был подвергнут критике.

В поисках лучшей классификации представители науки называли прямыми налогами обложение имущества, косвенными – обложение поступков, различали налоги на производство и налоги на потребление и т.п.

И, наконец, обложение определенного источника было отнесено к прямым налогам, обложение на основе общей платежеспособности лица – к косвенным. Это положение конкретизировал немецкий экономист Геккель, который разделил все налогообложения на подоходно-поимущественное обложение и обложение расходов потребления. По Геккелю, хозяйства налогоплательщика делится на доходное и расходное обложение хозяйства налогоплательщика в процессе приобретения и накопления производится посредством подоходно-поимущественных налогов. Обложение расходов, потребительских затрат производится с помощью налогов на расходы, на потребление. Подоходно-поимущественные налоги (поземельный, подомовой, с денежных капиталов и с личного труда) были отнесены к категориям прямых, а налоги на расход, т.е. на предметы потребления к категории косвенных налогов. Такое деление налогов на прямые и косвенные исходило из платежеспособности лица, определяемой его доходом и имуществом, а также из связи между доходом плательщика и его потреблением. Исходя из этого, оно получило название критерия платежеспособности.

Деление налогов на прямые и косвенные на основе подоходно-расходного принципа, установленного в начале XX века, не утратило своего значения и в его конце.

Классификация налогов остается дискуссионным вопросом теории налогов. В настоящее время различные авторы предлагают различные подходы к группировке налогов по классификационным признакам. В частности, достаточно распространенной в экономической литературе является классификация налогов по следующим пяти признакам:

По объекту обложения и взаимоотношениям с государственным бюджетом:

- прямые;
- косвенные

По экономическому признаку:

- налоги на доходы;
- налоги на потребление;
- налоги на собственность;
- налоги на капитал

По степени оценки объекта обложения:

- реальные;
- личные

По использованию:

- общие (абстрактные);
- специальные

По органу, взимающему налоги:

- налоги, поступающие в местный бюджет;
- общегосударственные налоги (в РК – поступающие в республиканский бюджет).

Кроме указанной классификации, в экономической литературе встречаются и другие подходы, а именно:

По субъекту налогообложения, все применяемые налоги делятся на налоги:

- с юридических лиц, когда налоги уплачиваются предприятиями, организациями, предпринимателями в случае оформления ими юридического лица;
- с физических лиц, которые взимаются с граждан и лиц без гражданства.

По объекту налогообложения, налоги можно подразделить на налоги:

- с доходов (предприятий, граждан);
- с имущества (в виде строений, недвижимости и т.д.);
- с передачи имущества в наследство, при дарении;
- с определенных видов сделок;
- с ввоза (вывоза) товаров (таможенные пошлины).

По механизму формирования можно выделить:

- прямые налоги, взимаемые непосредственно с владельцев имущества, получателей дохода (например, с дохода, с заработной платы рабочих и служащих);
- косвенные налоги, взимаемые в сфере реализации или потребления товаров и продукции, работ, услуг, т.е. в конечном счете с потребителя (налог на добавленную стоимость, акцизы и др.).

По источникам обложения разделяются налоги:

- с заработанных доходов, заработной платы, гонораров, доходов (прибыли) предприятий;
- ресурсные платежи (налоги с земель, платежи за право пользования недрами).

В зависимости от *характера ставок* налога различают:

- регрессивные налоги (косвенные налоги, налоги на собственность);
- пропорциональные налоги, когда, независимо от размера дохода, действуют одинаковые ставки;
- прогрессивные налоги.

В связи с интенсивным развитием интеграционных процессов, созданием межгосударственных региональных объединений, все большее распространение получают межгосударственные налоги. Так, основным межгосударственным налогом в странах ЕС выступает налог на добавленную стоимость. Отчисление от этого налога в размере 1,6 %, независимо от страны или предприятия плательщиков налогов, составляют доход Комиссии ЕС. Ни одна страна не имеет право наложить вето (запрет) на процесс изъятия. На наш взгляд, в рамках ЕврАзЭС такая практика заслуживает внимания.

Основы налоговой системы Республики Казахстан были заложены еще в 1991 году в виде пакета документов по налоговым вопросам.

2.2 Виды и функции налогов

Налоговая система Республики Казахстан, согласно Налоговому кодексу, включает виды налогов и других обязательных платежей, правовые нормы, регулирующие налоговые отношения и органы налоговой службы. Впервые в практике Казахстана, группировка обязательных платежей в

бюджет осуществляется на основе экономической сущности платежей: налоги, сборы, платы и пошлины. Перечень налогов, сборов и платежей налогового характера предоставлен следующим образом.

А. Налоги:

- 1) корпоративный подоходный налог;
- 2) индивидуальный подоходный налог;
- 3) налог на добавленную стоимость;
- 4) акцизы;
- 5) специальные платежи и налоги недропользователей;
- 6) социальный налог;
- 7) земельный налог;
- 8) налог на транспортные средства;
- 9) налог на имущество.

Для отдельных групп налогоплательщиков разработаны специальные налоговые режимы, предусматривающие применение упрощенного порядка исчисления и уплаты отдельных налогов и предоставление отчетности к ним. Это субъекты малого бизнеса, крестьянские (фермерские) хозяйства, юридические лица – производители сельхозпродукции, отдельные виды предпринимательской деятельности.

Уплата налогов при данных режимах производится на основе:

- 1) оплаты патента;
- 2) разового талона;
- 3) единого земельного налога;
- 4) упрощенной декларации;
- 5) фиксированного суммарного налога (для игорного бизнеса).

Эти режимы представляют собой разновидность подоходного, поимущественного, социального, косвенного налогов.

В. Сборы:

- 1) сбор за государственную регистрацию юридических лиц;
- 2) сбор за государственную регистрацию индивидуальных предпринимателей;
- 3) сбор за государственную регистрацию прав на недвижимые имущества и сделок с ним;
- 4) сбор за регистрацию залога движимого имущества;
- 5) сбор за государственную регистрацию радиоэлектронных средств и высокочастотных устройств;
- 6) сбор за государственную регистрацию морских, речных и маломерных судов;
- 7) сбор за государственную регистрацию гражданских воздушных судов;
- 8) сбор за проезд автотранзитных средств по территории Республики Казахстан;
- 9) сбор с аукционов;
- 10) гербовый сбор;
- 11) лицензионный сбор за право занятия отдельными видами деятельности

С. Платы:

- 1) за пользование земельными участками;
- 2) за пользование водными ресурсами поверхностных источников;
- 3) за загрязнение окружающей среды;
- 4) за пользование животным миром;
- 5) за лесные пользования;
- 6) за пользование особо охраняемых природных территорий;
- 7) за пользование радиочастотного спектра;
- 8) за пользование судоходными водными путями;
- 9) за размещение наружной (визуальной) рекламы

Д. Государственная пошлина

- 1) государственная пошлина;
- 2) консульский сбор

Е. Таможенные платежи:

- 1) таможенная пошлина;
- 2) таможенные сборы;
- 3) плата за предварительное решение;
- 4) сборы

В современной экономической литературе выделяются следующие основные функции налогов:

- 1) фискальная;
- 2) контрольная;
- 3) перераспределительная (социальная);
- 4) регулирующая.

Детальное рассмотрение указанных налогов и других обязательных платежей в бюджет мы рассмотрим в Юните 2.

Налоги выполняют, прежде всего, фискальную функцию, которая определена самой природой налогов. Она характерна для всех государств во все периоды их существования и развития. С ее помощью образуются государственные бюджеты всех уровней и создаются материальные условия для существования и функционирования государства.

Как показывает опыт развитых стран и история развития нашего государства, по мере совершенствования производственных отношений значение фискальной функции налогов возрастает. При этом существуют определенные пределы. Так, большие налоги в настоящем подрывают основу для их взимания в будущем. Здесь уместно вспомнить высказывание французского философа Ш. Монтескье: «В деле налогов следует принимать в соображение не то, что народ может дать, а то, что он может давать всегда». Поэтому фискальная функция должна сочетаться и с другими функциями налогов.

Фискальная функция тесно связана с контрольной и в значительной степени ее обуславливает. Как налоги неотделимы от их функций, так и контрольная функция неотделима от фискальной и действует лишь на ее основе. Контрольная функция позволяет государству отслеживать своевременность и полноту поступления в бюджет налоговых платежей, сопоставлять их величину с потребностями в финансовых ресурсах и в

конечном счете определять необходимость реформирования налоговой системы и бюджетной политики. Сама по себе она не имеет самостоятельного характера и не может проявить себя вне взаимосвязи и взаимодействия с фискальной функцией.

Перераспределительная (распределительная) функция налогов носит ярко выраженный социальный характер. соответствующим образом построенная налоговая система позволяет придать рыночной экономике социальную направленность, как это произошло в Швеции, Германии и многих других странах. Это достигается путем установления прогрессивных ставок налогообложения, направление значительной части расходов бюджета на социальные нужды населения, полного или частичного освобождения от налогов той ее части, которая нуждается в социальной защите.

По мере развития налогов стала обосновываться их регулирующая (экономическая) функция, которая, в свою очередь, подразделяется на подфункции:

- А) стимулирующую;
- Б) сдерживающую (дестимулирующую, ограничительную);
- В) воспроизводственного назначения

Регулирующая функция проявляется в воздействии налогов на масштабы и динамику воспроизводственных процессов. Фискальная и регулирующая функции налогов реализуются в ходе распределения и перераспределения ВВП. Изменение налогов способно вызвать сокращение или расширение платежеспособного спроса и предложения, уменьшение или увеличение сбережений и инвестиций. Налогами можно стимулировать или, наоборот, ограничивать деловую активность, а, следовательно, развитие тех или иных отраслей предпринимательской деятельности; создавать предпосылки для снижения издержек производства и обращения частных предприятий, для повышения конкурентоспособности национальных предприятий на мировом рынке. С помощью налогов можно проводить протекционистскую экономическую политику или обеспечивать свободу торговли. Таким образом, налоги являются наиболее активным инструментом государственного вмешательства в экономику. Они могут ускорять или сдерживать экономическое развитие, социальные преобразования. В антикризисных программах развитых стран налоги используются как обязательный инструмент государственного регулирования экономики.

НАЛОГОВОЕ ПРАВО КАК ПРАВОВОЕ ОБРАЗОВАНИЕ

3.1 Понятие, предмет, система и источники налогового права

Налоговое право выступает в двух качествах: как отрасль права и как отрасль правовой науки. Под налоговым правом понимается совокупность правовых норм, которые регулируют отношения в сфере налогообложения. Нормы налогового права указывают, какие в государстве взимаются налоги, кто их уплачивает, какие органы взимают их и осуществляют контроль за своевременным представлением налоговых отчетов и деклараций. Под налоговым правом следует понимать и тот правовой порядок, который создается в результате реализации налогово-правовых норм. Нормы налогового права определяют поведение соответствующих субъектов и устанавливают ответственность.

Наука налогового права анализирует налогово-правовые нормы, классифицирует и систематизирует их. Наука налогового права не регулирует общественные отношения и не определяет поведение субъектов, она изучает основные налогово-правовые категории и налогово-правовые нормы, способствует их разработке и совершенствует налоговое законодательство путем разработки рекомендаций.

Налоговое право – это система юридических норм, устанавливающих определенный порядок в государстве. Наука налогового права – это система знаний в области налогового права, дисциплина, которая предназначена для разработки специалистами и преподавания в университетах и юридических институтах.

Наука налогового права – часть юридической науки, она имеет свое специальное бытие, свой объект исследования. Именно объектом исследования наука налогового права отличается от других юридических наук. Предметом науки налогового права является система знаний о налоговом праве и налогообложении. Ее содержание образует система связанных и скоординированных основных категорий «налоги», «обязательные платежи», «налоговая деятельность государства», «налогово-правовые нормы», «налоговое администрирование» и пр. В этих понятиях выражается сущностное понимание того, что характеризует финансово-правовую действительность. Наука налогового права представляет собой систему специфических знаний о налоговом праве, имеющую достаточную степень единства, систематизацию и обобщение. Наука налогового права – необходимая составная часть юридической науки. Вместе с тем следует отметить, что по отношению к другим отраслевым и наиболее фундаментальным юридическим наукам она занимает место во втором эшелоне и идет вслед за науками конституционного, административного, гражданского, уголовного и финансового права. Это объясняется как объемом изучаемых этой наукой категорий, так и тем, что данная наука

образовалась как правовое образование возникает с обретением Казахстаном суверенитета.

В то же время наука налогового права пользуется достижениями финансового, таможенного, административного и конституционного права и др. отраслей права

Объект и содержание науки налогового права неразрывно связаны с ее методом познания. Если предмет науки говорит о том, какой объект следует изучать, то метод свидетельствует о том, с помощью каких приемов и способов нужно данный объект изучать, исследовать.

Метод правовой науки – это система методов познания, которые используются в конкретных юридических науках и составляют их методологическую основу. Наука налогового права применяет следующие методы: формально-догматический метод, метод обращения к другим наукам, метод сравнительно-правового исследования, метод конкретно-социологического исследования, сравнительно-исторический метод, метод живого познания.

Наука налогового права относится к одной из самых молодых в юридической науке Казахстана. Во-первых, в советское время налоговое законодательство было централизованным и относилось к союзному уровню нормотворчества, поэтому республиканская наука не имела в этой области ни перспектив, ни интересов. Во-вторых, в социалистической экономике налоги не играли существенной роли.

Это положение кардинально изменилось в настоящее время в связи с возрастанием роли налогов в эпоху рыночных преобразований. Наука налогового права оказалась востребованной как со стороны государства, заинтересованного в построении эффективной налоговой системы, так и со стороны налогоплательщиков, ученых и специалистов

3.2 История развития налогового законодательства РК

Основы налоговой системы Республики Казахстан были заложены еще в 1991 году в виде пакета документов по налоговым вопросам. В большинстве своих положений она практически ничем не отличалась от существовавшего тогда в СССР порядка налогообложения. Однако после провозглашения независимости Казахстана начался процесс формирования своей специфической налоговой системы, учитывающей рыночный механизм развития экономики. Налогообложение республики претерпевают глубокие реформы. Первый закон «О налоговой системе Республики Казахстан» был принят 24 декабря 1991 года. Период введения данного закона характеризуется разрывом прежних связей, обусловленным развалом СССР, образованием нового суверенного государства, глубоким экономическим кризисом, со всеми вытекающими из этого последствиями.

Не имея собственного опыта в создании законодательных актов и ввиду недостаточности исследований в области зарубежного опыта налогообложения Казахстан в основном использовал в своей налоговой политике опыт соседних государств и, прежде всего, Российской Федерации.

В результате в республике была построена трехзвенная налоговая система, присущая федеративному государству. Она включала в себя три группы налогов:

- 1) общегосударственный;
- 2) общеобязательные местные налоги и сборы;
- 3) местные налоги и сборы.

Большое количество налогов (45 видов: 16 общегосударственных, 10 общеобязательных местных и 19 местных налогов и сборов), несовершенство и нестабильность законодательства, наличие множества платежей, расчетной базой для которых являлась себестоимость, применение необоснованного количества льгот (только по одному налогу на прибыль применялось 9 ставок и насчитывалось около 30 льгот) сделало налоговую систему практически неуправляемой и неэффективной. Налоговая система Казахстана требовала усовершенствования, которое и началось в 1992 году.

В комитете Верховного Совета Республики Казахстан по финансам и бюджету была разработана и предложена концепция налоговой реформы, в которой выделялись следующие два этапа ее проведения:

1 этап (1994-1995 гг.) – разработка и введение основы новой налоговой системы – Налогового кодекса;

2 этап (1996-1998 гг.) – завершение создания налоговой системы, отвечающей требованиям рыночной экономики.

Задачами первого этапа налоговой реформы было предусмотрено определение базовых принципов построения налоговой системы, основной характеристики и структуры нового Налогового кодекса. К началу 1995 года налоговое законодательство Республики Казахстан состояло из трех Указов Президента РК и 45 законов. Из этих разрозненных законодательных актов 18 регулировали систему налоговых отношений, виды налогов и порядок налогообложения, 11 – порядок деятельности вне бюджетных фондов и отчислений в них, остальные – применение налоговых льгот.

Безотлагательное создание и введение налогового законодательства были продиктованы необходимостью:

- незамедлительной замены одним Налоговым кодексом многочисленных, порой противоречащих друг другу законодательных и подзаконных актов;
- борьбой с лоббированием в законодательном органе интересов определенных кругов по предоставлению льгот;
- заменой принципа селективного льготирования принципами глобального льготирования;
- борьбой с параллельным увеличением количества налогов и платежей, расчетной базой для которых является себестоимость.

Исходя из этого, в качестве основных целей налоговой реформы в Республике Казахстан в последующие этапы были выдвинуты:

- стимулирование рыночных отношений, а именно:
 - 1) активная поддержка предпринимательства;
 - 2) удовлетворение только разумных потребностей государственной бюджетной системы;

- стимулирование интересов индивидуальных налогоплательщиков во вложение получаемых доходов в предпринимательскую деятельность;
- создание механизма защиты доходов от двойного и тройного налогообложения;
- достижение определенной справедливости в налогообложении, а именно:
 - 1) обеспечение социальной защиты малоимущих граждан;
 - 2) создание единой шкалы налогообложения независимо от источника получения дохода;
 - 3) учет национальных и территориальных интересов государства;
 - 4) стремление к творческому использованию мирового опыта построения системы налогообложения.

В соответствии с этими целями были предприняты усилия изменить налоговую систему РК и приблизить ее к мировым стандартам. Программой действий Правительства по углублению реформ и выходу из экономического кризиса главной целью налоговой реформы было определено снижение налогового бремени через сокращение действовавших налогов и платежей, а также обеспечение единого применения налоговых правил на всей территории страны.

Этой цели было подчинено принятие налогового законодательства – Указа Президента Республики Казахстан, имеющего силу Закона «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 24 апреля 1995 года. Вышеуказанный законодательный акт (в обиходе – Налоговый кодекс) был введен в действие с 1 июля 1995 года. Введение Указа во многом изменило ситуацию в лучшую сторону. Казахстан, намного опередив своих соседей по СНГ, получил действительно рыночную по содержанию и цивилизованную по форме налоговую систему, существенно приблизившую ее к мировым стандартам.

Согласно вышеуказанному закону, в отличие от ранее действующей системы, на территории республики функционировали 16 видов налоговых сборов, которые были сгруппированы с учетом особенностей устройства унитарного государства и звеньев бюджетной системы.

Наряду с сокращениями количества налогов и сборов еще одной особенностью законодательства явился переход от налогообложения прибыли юридических лиц к налогообложению дохода. Это значительный шаг вперед в построении налоговых отношений государства с юридическими лицами. Кроме того, в условиях развития различных форм собственности заслуживает внимание переход к единой базе обложения юридических и физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Хозяйствующие субъекты и индивидуальные предприниматели были подведены под общую основу – единый порядок исчисления налога на основе определения совокупного годового дохода (СГД).

В целом новая налоговая система стала намного прогрессивнее прежней и отличалась достаточной стабильностью. Вместе с тем, осуществление в экономике преобразований, привели к необходимости эволюционного реформирования налоговой системы, в результате чего, 12

июля 2001 года был принят Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» (Налоговый кодекс).

В настоящее время налоговое законодательство Республики Казахстан состоит из Налогового кодекса, а также нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения. Так как принятый Налоговый кодекс является всеобъемлющим и системным, при наличии противоречия между ними и другими законодательными актами республики в целях налогообложения действуют нормы только Налогового кодекса. Запрещается включение в неналоговое законодательство норм, регулирующих налоговые отношения, кроме международных договоров, ратифицированных Республикой Казахстан. законодательные акты Республики Казахстан, вносящие изменения и дополнения в Налоговый кодекс по установлению новых налогов и других обязательных платежей в бюджет, изменению ставок и налоговой базы действующих налогов и других обязательных платежей в бюджет, могут быть приняты не позднее 1 декабря текущего года и введены в действие не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия.

Налоговое законодательство Республики Казахстан основывается на принципах обязательности уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет определенности, справедливости налогообложения, единства налоговой системы и гласности налогового законодательства. В Налоговом кодексе механизм функционирования основных налогов, таких как НДС, корпоративный подоходный налог и индивидуальный подоходный налог в большей степени приближены к международным стандартам.

Принципиально новыми положениями Налогового кодекса являются следующие: во-первых, все, что связано с налогами и платежами в бюджет объединено и регулируется одним документом; во-вторых, четко изложены основные нормы налогового законодательства, что исключает возможность их двойственного толкования; в-третьих, уровень налоговой нагрузки между различными сферами выравнивается. Дальнейшее развитие налогообложения в Казахстане зависит от того, насколько Налоговый кодекс дает положительный эффект в практическом применении.

В качестве следующего этапа налоговой реформы в Казахстане, разработчики выделяют внедрение интегрированной информационной налоговой системы (ИНИС). В настоящее время налоговые службы республики переходят к новому программному обеспечению процесса принятия и обработки налоговых отчетов, полным ходом идет апробация программы ИНИС. Ее реализация призвана упростить взаимоотношения между налогоплательщиками и налоговыми органами, сократить количество прямых контактов между субъектами налоговых отношений, автоматизировать процесс передачи и обработки информации. С внедрением автоматизированной системы ИНИС визиты налогоплательщиков в налоговые органы должны значительно сократиться.

Подводя итоги реформирования системы налогообложения, следует сделать выводы, что современная налоговая система Казахстана характеризуется следующими признаками:

- базируется на основе закона, а не подзаконных актов;
- построена по единым принципам, единому механизму исчисления и сбора платежей. За всеми налоговыми платежами осуществляется единый контроль со стороны Налогового комитета Министерства финансов РК и его структурных подразделений;
- предъявляет налогоплательщикам одинаковые требования и создает равные условия исполнения налоговых обязательств путем определения перечня налогов, унификации налоговых ставок, упорядочения льгот и механизма их предоставления, а также невмешательства в процесс использования средств, остающихся после уплаты налогов;
- обеспечивает более справедливое распределение налогового бремени между отдельными категориями налогоплательщиков, усиливает правовую защиту их интересов;
- предусматривается четкая последовательность уплаты налогов и налоговый календарь;

Также налоговая система Республики Казахстан:

- устанавливает единые правила налогообложения независимо от организационно-правовых форм субъектов хозяйствования и физических лиц;
- несмотря на сложные условия формирования в целом отвечает требованиям рыночных отношений;
- построенная с учетом зарубежного опыта, дает Казахстану возможность присоединиться к мировому рынку и включиться в международные экономические связи;
- направлена на стимулирование экономических процессов в обществе.

Главным же недостатком налоговой системы остается существенное преобладание в ней фискальной направленности.

Переориентация главной функции налоговой системы с фискальной на стимулирующую, подкрепленная мерами по организационно-методическому совершенствованию деятельности самих налоговых органов, позволит без особого ущерба для экономики в полной мере использовать налоговые рычаги государственного регулирования для создания условий для дальнейшего экономического роста и инвестиций – надежного фундамента стабильных поступлений в бюджет.

Этот и другие факторы со временем потребовали корректировки налогового законодательства страны, с помощью которой государство получает возможность стимулировать дальнейшее развитие экономики и решать особо актуальные вопросы налогового регулирования. С начала 2005 года в Республике Казахстан заработал обновленный Налоговый кодекс. Основными его задачами являются стимулирование конкуренции, экспорт казахстанской продукции и усиление притока инвестиций в экономику. Поправки в законодательство напрямую связаны с индустриально-инновационной стратегией нашей страны: они помогут развитию несырьевых секторов и внедрению в стране новых технологий. Так, в новый Налоговый кодекс заложен комплекс мер, направленных на улучшение амортизационной

политики как составной части налоговой политики, инвестиционного климата, стимулирование производств с высокой добавленной стоимостью и на скорейшее получение отечественными предприятиями международных сертификатов качества и экологического менеджмента. Что касается изменений в области амортизационной политики, то они начнут действовать только со следующего 2006 года. Тем самым, налогоплательщикам предоставляется возможность оценить влияние нововведений на обновление основных средств и определиться со своими действиями, в результате которых предприниматели начнут вкладывать средства в обновление и модернизацию своих фондов, что, в свою очередь, скажется на конкурентоспособности казахстанских товаров.

Так же предусмотрено ослабление налоговой нагрузки для предприятий, выпускающих товары с высокой добавленной стоимостью: для них установлен отдельный налоговый режим и корпоративный подоходный налог (КПН) снижен на 30 %. Для поддержания хорошего инвестиционного климата сохранены все действовавшие налоговые преференции. Кроме того, теперь государство освобождает вновь созданные предприятия от уплаты не только КПН, но и налога на имущество и землю сроком до пяти лет.

Что касается экспортеров, то раньше возврат НДС по внешнеторговым операциям проходил только при поступлении валютной выручки. Такие условия не устраивали экспортеров, занимающихся бартерными операциями. Новая норма Налогового кодекса при определении суммы НДС, подлежащего возврату, теперь учитывает это положение. Также упрощена сама процедура подтверждения поставок. Больше не нужно представлять копию импортной ГТД – подтверждающего документа об экспорте товаров в приграничные страны – участницы СНГ. Отныне единые условия подтверждения экспорта действуют для всех участников ВЭД.

Налоговый кодекс все же нуждается в упрощении процедур налоговой отчетности. Кроме того, Налоговый кодекс должен приобрести все большую социальную направленность – упростить структуру налогообложения, сократить число налогов и сборов, ввести фиксированную ставку налога с физических лиц, расширить льготы для некоторых категорий граждан (инвалидов, участников ВОВ и приравненных к ним лиц и т.д.)

Эти и многие другие внесенные изменения и дополнения обеспечат дальнейшее совершенствование налогового администрирования, создание конкурентоспособного фискального режима и привлечения инвестиций в такие жизненно важные отрасли республики, как, например, добывающая отрасль и др.

ЭЛЕМЕНТЫ ЮРИДИЧЕСКОГО СОСТАВА НАЛОГА

4.1 Субъект, объект и предмет налога

Налог имеет определенный состав, который предопределен самой сутью налога, в котором можно отличить основные, дополнительные и специфические элементы (регламентированные составные части налога, определяющие условия их применения).

Основные элементы налога – элементы, без которых налог не является таковым и у субъектов не возникает обязанности по его уплате, а также не возникает налоговое обязательство.

Дополнительные элементы налога – условия налогообложения, которые могут присутствовать или отсутствовать (к примеру, налоговые льготы).

Специфические элементы налога – элементы, которые присущи конкретным видам налогов.

Элементы налога имеют важное значение, поскольку формируют условия налогообложения и определяют содержание налоговых обязательств (субъект налога, круг обязанностей, пределы прав государства).

Субъект налога (налогоплательщик) – лицо, обязанное платить налог. Правовой статус определяется от того, кем он является: юридическим или физическим лицом, а также резидентом или нерезидентом. При решении вопроса о признании лица субъектом налога используются принципы: личного закона; территориального закона; резидентства. Принцип личного закона означает привлечение только национальных юридических лиц и граждан данного государства в качестве налогоплательщиков. Использование принципа территориального закона вызывает возникновение обязанности по уплате налога независимо от гражданства.

Принцип резидентства делит субъектов на резидентов и нерезидентов. Статус резидента отличается от статуса нерезидента в первую очередь по налогообложению на основе законодательства по всем доходам из любых источников, включая зарубежные. Нерезиденты обязаны уплачивать налоги только по доходам, полученным из источников в стране налогообложения.

Статус резидента включает несколько характеристик: постоянное пребывание в РК; наличие центра жизненных интересов в РК; гражданство РК либо рассмотрение вопроса о гражданстве, а также – разрешение постоянного проживания в РК без приема в гражданство РК. Резидентами также признаются юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РК, и (или) иные юридические лица, место эффективного управления (фактические органы управления) которых находятся на территории РК.

Объект налога – это юридические факты (состояния, события, действия), с которыми закон обуславливает возникновение налогового обязательства.

Предмет налога – материальное выражение объекта налога.

4.2 Налоговая ставка и порядок уплаты налогов

Налоговая ставка – величина налоговых отчислений на единицу измерения налоговой базы.

А. По способу определения суммы налога ставки делятся на: равные; твердые; процентные. Равные ставки – ставки, устанавливаемые для налогоплательщиков в равной сумме. Твердые ставки – ставки фиксированного размера налога. Процентные ставки – ставки размера налога в процентах от стоимостной величины налоговой базы.

Б. По характеру применения ставки налога делятся на: общие; пониженные; повышенные. Общие ставки определяют общий режим налогообложения. Повышенные или пониженные ставки выражают регулирующее воздействие государства на конкретное производство и т.д.

В. По содержанию различают: маргинальные; фактические; экономические ставки налога. Маргинальными являются ставки установленные налоговым законодательством. Фактическая ставка – отношение уплаченного налога к налоговой базе. Экономическая ставка – отношение уплаченного налога к полученному налогу.

Налоговый период – отрезок времени, по истечении которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая к уплате (как правило, – календарный год). Кроме того, различают понятие – отчетный период (как правило, – календарный месяц).

Порядок исчисления налога – совокупность действий лица по определению суммы налога, подлежащего к уплате. Различают 5 стадий исчисления налога: 1) ведение учета объекта налогообложения; 2) исчисление, исходя из объекта налогообложения, налоговой базы; 3) определение подлежащей применению налоговой ставки; 4) применение налоговых льгот; 5) расчет суммы налога.

Обязанность по исчислению налога лежит: на налогоплательщике; на налоговых органах; на налоговых агентах. Налоговый учет представляет собой систему сбора и фиксации хозяйственно-финансовой информации, необходимой для обеспечения исполнения налогового обязательства. При этом, используют 2 основных метода – метод начисления и кассовый метод. Метод начисления – метод исчисления налоговой базы, при котором доходы и расходы учитываются с момента поставки товаров, выполнения работ, оказания услуг налогоплательщиком независимо от времени оплаты этих товаров, работ или услуг покупателем. Кассовый метод – метод исчисления налоговой базы, при котором доходы и вычеты учитываются с момента фактической оплаты покупателем поставленных налогоплательщиком товаров (работ, услуг).

Порядок уплаты налога - установленные налоговым законодательством правила, в соответствии с которыми должен осуществляться переход предмета налогового платежа от налогоплательщика к государству. Различают 3 основных элемента порядка уплаты налога: способы, сроки и

формы перехода предмета налогового платежа от налогоплательщика к государству.

Также существуют 2 способа уплаты налога: самостоятельная передача предмета налогового платежа его налогоплательщиком государству; принудительное изъятие предмета налогового платежа государством с налогоплательщика. Самостоятельная уплата налога осуществляется на основе: налоговой декларации; налогового уведомления; самостоятельного исчисления и внесения налогового платежа; приобретения разового талона или патента. Принудительная уплата налога осуществляется способами: удержания налога у источника выплаты дохода; принудительное взимание налога с лиц, уклоняющихся от его уплаты.

Налоговые льготы имеют определенную классификацию: 1) льготы по субъекту налога; 2) льготы по объекту налога; 3) льготы по налоговой базе 4) льготы по ставке налога; 5) льготы по налоговому периоду; 6) льготы по порядку исчисления налога; 7) льготы по порядку уплаты налога.

Система налоговых льгот включает: 1) льготы, предусматривающие освобождение от уплаты налога; 2) льготы, предусматривающие уменьшение размера налога; 3) льготы, предусматривающие отсрочку уплаты налога; 4) льготы, предусматривающие упрощение ведения налогового учета или порядка исполнения налогового обязательства.

НАЛОГОВО-ПРАВОВЫЕ НОРМЫ И НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

5.1 Понятие и структура налогово-правовой нормы

Норма права или правовая норма представляет собой общеобязательное правило поведения, сформулированное в нормативном правовом акте, рассчитанное на многократное применение и распространяющееся на неопределенное количество лиц. Нормативный правовой акт – письменный официальный документ установленной формы, принятый уполномоченным государственным органом и направленный на установление, изменение или прекращение правоотношений.

Норма налогового права характеризуется признаками: 1) выражает государственно-властное предписание; 2) установлена уполномоченным государственным органом; 3) содержит общеобязательное правило поведения, рассчитана на многократное применение и адресована на неопределенное число субъектов; 4) установлена актом определенной юридической формы; 5) исполнение нормы обеспечивается принудительной силой государства.

Особенности налогово-правовых норм заключаются в следующем: 1) по содержанию (права и обязанности субъектов); 2) по характеру предписания (императивный); 3) по мерам ответственности; 4) по способу защиты прав участников налоговых отношений; 5) по способу оформления.

Структура налогово-правовой нормы включает: гипотезу; диспозицию; санкцию. Налогово-правовые нормы в зависимости от функций делятся на регулятивные и охранительные. К регулятивным нормам относятся нормы, возлагающие на субъекты налоговых отношений определенные обязанности либо предоставляют им определенные права. Охранительные нормы являются средством обеспечения субъектами (участниками) налоговых отношений своих обязанностей и предписаний норм налогового законодательства.

Регулятивные нормы по характеру содержащихся в них предписаний подразделяются на обязывающие, запрещающие и управомочивающие. Обязывающие нормы содержат предписания адресату нормы совершить определенные действия. Запрещающие нормы содержат требования к адресату нормы воздержаться от определенного поведения. Управомочивающие нормы содержат дозволение на совершение определенного действия, предоставляя право выбора решения самому адресату данной нормы.

Метод правового регулирования влияет на определение норм императивного и диспозитивного характера. Императивные нормы определяют конкретные права и обязанности субъектов налоговых отношений с возможным применением санкций. Императивные нормы могут быть обязывающими и запрещающими. Диспозитивные нормы допускают

возможность выбора поведения и могут быть альтернативными или факультативными.

Объект налогообложения влияет на определение норм, как материальных, так и организационных (процессуальные). Материальные нормы регулируют отношения, опосредующие движение суммы налогового платежа от налогоплательщика к государству (отношения, выражающие собой налоговое обязательство). Организационные нормы определяют формирование и функционирование налоговых структур государства (систему налоговых органов, компетенцию, регламент деятельности и др.).

Кроме того, материальные нормы юридически закрепляют комплекс прав и обязанностей и ответственность участников финансовых (налоговых) отношений. В материальных нормах выражается правовой режим, в рамках которого функционирует налоговая система. Организационные (процессуальные) нормы регламентируют государственное управление в сфере налогообложения и связанные с ним управленческие отношения; включают нормы, определяющие рассмотрение заявлений и жалоб налогоплательщиков, а также – ведение дел о налоговых правонарушениях.

5.2 Формы реализации налогово-правовых норм

Налоговое законодательство действует на всей территории РК и распространяется на физические лица, юридические лица и их структурные подразделения. Изменения в Налоговый кодекс в части установления новых налогов и других обязательных платежей в бюджет должны приниматься не позднее 1 декабря текущего года и вводятся в действие не ранее 1 января года, следующего за годом принятия.

Реализация налогово-правовых норм – фактическое претворение предписаний и требований, правил поведения субъектов налоговых правоотношений. Формы (способы) реализации: *исполнение; соблюдение; использование и применение*. Исполнение – форма реализации, при которой субъект совершает действия, предписанные нормой права. Соблюдение – форма реализации, при которой субъект воздерживается от совершения действий, запрещенные данной нормой права. Использование – форма реализации, при которой субъект пользуется возможностью, предоставленной нормой права. Применение нормы налогового права – форма реализации, при которой компетентный государственный орган, не являющийся субъектом или участником налогового правоотношения, осуществляет реализацию предписаний и требований, используя властные полномочия.

5.3 Понятие налоговых правоотношений

Налоговые отношения, в т.ч. экономического содержания, могут возникать только в форме правовых отношений. Налоговые правоотношения охватывают широкий круг общественных отношений и *представляют собой регулируемые нормами налогового права общественные отношения, возникающие в процессе осуществления налоговой деятельности*

государства (организация налогообложения, установление, введение и уплата налогов).

Различают следующие признаки налоговых правоотношений:

- налоговое правоотношение является продуктом правового обеспечения налоговой деятельности государства;
- налоговое правоотношение является продуктом применения метода как издание нормативных правовых актов;
- налоговое правоотношение носит властно-подчиненный характер;
- налоговое правоотношение возникает в силу одностороннего установления государства;
- в налоговом правоотношении обязательным субъектом выступает государство либо государственный орган;
- налоговое правоотношение выступает отношением, охраняемым государством.

Различают 2 вида налоговых отношений - материальные и организационные. Материальное налоговое правоотношение выражает исчисление, взимание и уплату налогов, представляя собой в юридическом смысле налоговое обязательство. Материальное налоговое правоотношение выступает юридической формой экономического налогового отношения.

Организационные налоговые правоотношения – отношения, возникающие в процессе организации налогообложения и функционирования налоговой службы государства. Различают в рамках организационных правоотношений – отношения государства и участников правоотношений; отношения между налоговыми органами; отношения между государством (налоговыми органами) и своеобразными посредниками (банками) в движении сумм налогов.

Налоговые правоотношения делятся на регулятивные и охранительные. Кроме того, по структуре налоговое правоотношение включает 3 основных элемента: субъект, объект и содержание.

НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО

6.1 Правовые основы налоговых обязательств

Налоговым обязательством признается обязательство налогоплательщика перед государством, возникающее в соответствии с налоговым законодательством (*когда налогоплательщик обязан встать на регистрационный учет в налоговом органе, определять объекты налогообложения и объекты, связанные с налогообложением, исчислять налоги и другие обязательные платежи в бюджет, составлять налоговую отчетность, представлять ее в установленные сроки и уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет*). Государство в лице налогового органа имеет право требовать от налогоплательщика исполнения его налоговых обязательств в полном объеме, и применять способы их обеспечения, включая меры принудительного исполнения в установленном порядке.

Объектами налогообложения и объектами, связанными с налогообложением, являются имущество и действия, с наличием которых у налогоплательщика возникают налоговые обязательства. Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую и иную характеристики объекта налогообложения и объекта, связанного с налогообложением, на основании которых определяются суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет, подлежащих уплате в бюджет. Налоговая ставка представляет собой величину налоговых отчислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговый период – период времени, установленный применительно к отдельным налогам и другим обязательным платежам в бюджет, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Для исполнения налоговых обязательств налогоплательщик: *встает на учет в налоговом органе; ведет учет объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением; исчисляет, исходя из объектов налогообложения и объектов, связанных с налогообложением, налоговой базы и налоговой ставки, суммы налогов и других обязательных платежей, подлежащих уплате в бюджет; составляет налоговую отчетность и представляет ее органам налоговой службы в установленном порядке и сроки; уплачивает исчисленные и начисленные суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет в порядке и сроки, установленные налоговым законодательством, а также пени и штрафы в случае неисполнения налогового обязательства.*

Налоговое обязательство исполняется в установленные сроки, налогоплательщик имеет право исполнить обязательство досрочно. В случае исполнения обязательства в безналичной форме день получения акцепта платежного поручения считается днем его исполнения, в наличной форме – с момента внесения сумм в банк или уполномоченный орган. Налоговое

обязательство, исполненное налоговым агентом, считается исполненным со дня удержания налога.

Исчисление суммы налогов, удерживаемых у источника выплаты, осуществляется налоговым агентом. Обязанность по исчислению суммы отдельных видов налогов может быть возложена на налоговый орган или на уполномоченный орган.

Письменное сообщение налогоплательщику о необходимости исполнения налогового обязательства является *уведомлением*. Виды уведомлений и сроки определены Кодексом:

- о сумме налогов и других обязательных платежей в бюджет, исчисленных налоговым органом, - не позднее трех рабочих дней со дня начисления;

- о начисленной сумме налогов и других обязательных платежей в бюджет, пени и штрафов по результатам налоговой проверки, - не позднее пяти рабочих дней со дня принятия решения по акту налоговой проверки;

- о суммах проведенных зачетов по излишне уплаченным суммам налогов в бюджет во исполнение налогового обязательства по другим налогам, - не позднее пяти рабочих дней со дня проведения зачета;

- о принимаемых мерах по обеспечению исполнения невыполненного в срок налогового обязательства, - до истечения установленных сроков;

- о принимаемых мерах принудительного взыскания налоговой задолженности, - не позднее пяти рабочих дней до применения мер принудительного взыскания;

- об обращении взыскания на деньги на банковских счетах дебиторов, - не позднее пяти рабочих дней до обращения взыскания;

- об устранении нарушений, выявленных по результатам камерального контроля, - не позднее двух рабочих дней со дня выявления нарушений в налоговой отчетности;

- о начисленной сумме налогов и других обязательных платежей в бюджет, пени и штрафов по результатам рассмотрения жалобы налогоплательщика, - не позднее пяти рабочих дней со дня принятия решения по жалобе;

- об устранении нарушений налогового законодательства, - не позднее пяти рабочих дней со дня их выявления.

Реквизиты уведомления: ФИО или полное наименование налогоплательщика; РНН; дата уведомления; сумма налогового обязательства; требование об исполнении налогового обязательства; основание для направления уведомления; порядок обжалования.

6.2 Исполнение налогового обязательства

Сроки исполнения налогового обязательства устанавливаются Кодексом, при этом его течение начинается на следующий день после фактического события или юридического действия, которым определено его начало. Срок истекает в конце последнего дня налогового периода. Погашение налоговой задолженности производится в следующем порядке:

начисленные пени; начисленные штрафы; сумма недоимки. Кодекс предоставляет право органу налоговой службы начисление или пересмотр начисленной суммы налогов и других обязательных платежей в бюджет в течение пяти лет после окончания налогового периода. Также налогоплательщик вправе в течение пяти лет требовать зачета излишне уплаченных сумм налогов или возврата излишне уплаченных сумм налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Исполнение налогового обязательства, не выполненного в установленные сроки, обеспечивается способами: *начисления пени на неуплаченную сумму налогов и других обязательных платежей в бюджет; приостановлением расходных операций по банковским счетам; ограничением в распоряжении имуществом в счет налоговой задолженности налогоплательщика.* Пеня начисляется за каждый день просрочки исполнения налогового обязательства, начиная со дня, следующего за днем срока уплаты в бюджет в размере 1,5-кратной официальной ставки рефинансирования, установленной Национальным банком РК на каждый день просрочки.

Меры принудительного взыскания налоговой задолженности применяются после применения способов обеспечения исполнения не выполненного в срок налогового обязательства. Принудительное взыскание налоговой задолженности производится в следующем порядке: за счет денег, находящихся на банковских счетах; за счет наличных денег; за счет дебиторов; за счет реализации ограниченного в распоряжении имущества; принудительного выпуска дополнительной эмиссии акций.

В случае непогашения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем суммы налоговой задолженности после принятия всех мер, предусмотренных Кодексом, налоговый орган вправе принять меры по его признанию банкротом. Прекращение налогового обязательства юридического лица происходит после его полной ликвидации или после полной реорганизации путем присоединения, слияния, разделения и преобразования.