

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации
Министерство внутренних дел Российской Федерации

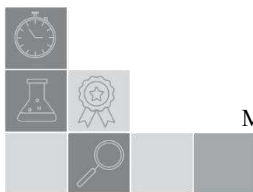
Московский университет Министерства внутренних дел
Российской Федерации имени В.Я. Кикотя



Л. Д. Кузнецов

НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Учебное пособие



Москва
Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя

2021



УДК 336.227

ББК 67.402

К89

Рецензенты:

профессор Российской академии правосудия
доктор юридических наук **О. Н. Горбунова**;
профессор Российской академии правосудия
доктор юридических наук **К. С. Бельский**

Кузнецов, Л. Д.

К89 Налоговое право зарубежных стран : учебное пособие /
Л. Д. Кузнецов. – М. : Московский университет МВД России
имени В.Я. Кикотя, 2021. – 289 с.
ISBN 978-5-9694-0979-8

Содержание учебного пособия соответствует государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования по учебной дисциплине «Налоговое право зарубежных стран». В нем раскрыты теоретические основы формирования и развития налогового права Англии, Германии США и Франции, принципы налогообложения, типы и модели налоговых систем зарубежных стран, нормативные правовые акты, регулирующие налоговые системы в зарубежных странах, а также организация налогового администрирования в зарубежных странах.

Предназначено для курсантов и слушателей образовательных организаций МВД России, практических работников подразделений центрального аппарата и территориальных органов МВД России по вопросам миграции, организаций и подразделений МВД России.

УДК 336.227

ББК 67.402

ISBN 978-5-9694-0979-8

© Московский университет
МВД России имени В.Я. Кикотя, 2021
© Кузнецов Л. Д., 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	5
ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН.....	6
§ 1.1. Понятие налогов и сборов в зарубежных странах	6
§ 1.2. Источники налогового права в зарубежных странах	9
§ 1.3. Типы и модели налоговых систем зарубежных стран	23
ГЛАВА 2. ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ	
И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ	37
§ 2.1. Общие принципы налогообложения в зарубежных странах	37
§ 2.2. Налоговая политика в зарубежных странах	53
§ 2.3. Права налогоплательщиков в зарубежных странах	61
ГЛАВА 3. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ФЕДЕРАТИВНЫХ ГОСУДАРСТВ.....	72
§ 3.1. Налоговая система США	72
§ 3.2. Налоговая система Германии.....	103
ГЛАВА 4. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ УНИТАРНЫХ ГОСУДАРСТВ	133
§ 4.1. Налоговая система Великобритании	133
§ 4.2. Налоговая система Франции	154
ГЛАВА 5. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ	
В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ.....	187
§ 5.1. Основные полномочия налоговых администраций	
в зарубежных странах.....	187
§ 5.2. Налоговые органы в зарубежных странах	195
ГЛАВА 6. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ	
И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ	239
§ 6.1. Налоговые правонарушения в зарубежных странах	
и ответственность за их совершение	239
ГЛАВА 7. СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ	
НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ	251
§ 7.1. Сравнительно-правовой анализ	
налоговых систем России и США	251
§ 7.2. Сравнительно-правовой анализ	
налоговых систем России и Германии	262

§ 7.3. Сравнительно-правовой анализ налоговых систем России и Великобритании.....	270
§ 7.4. Сравнительно-правовой анализ налоговых систем России и Франции.....	275
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	282
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК	284

ВВЕДЕНИЕ

Учебное пособие основывается на знании таких учебных дисциплин, как «Финансы», «Финансовое право», «Налоговое право», «Бухгалтерский учет», «Гражданское право», а также тесно связано со следующими: «Денежное обращение и кредит», «Международные валютно-кредитные отношения», «Финансовый менеджмент», «Миграционное право».

Актуальность написания учебного пособия обусловлена серьезными проблемами правоприменительной практики органов внутренних дел в части применения налогового законодательства зарубежных стран. Многие стороны данного производства, осуществляемого органами внутренних дел, недостаточно изучены. У практических работников остаются вопросы, на которые пока не даны научно обоснованные ответы.

В учебном пособии раскрыты основные тенденции формирования и развития налогового законодательства зарубежных стран, налоговые системы федеративных и унитарных государств на примере США, Германии, Франции и Великобритании, а также проведен их сравнительно-правовой анализ с налоговой системой России.

Материалом для учебного пособия послужило налоговое законодательство зарубежных стран, а также публикации в российской и зарубежной специальной литературе и периодических изданиях.

ГЛАВА 1. НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

§ 1.1. Понятие налогов и сборов в зарубежных странах

В зарубежном налоговом законодательстве понятие *налог* (с лат. *taxo* – курс) означает финансовый заряд. Часто его называют *сбором*, налагаемым на налогоплательщика (физическое или юридическое лицо) государством. Отказ от уплаты или уклонение караются по закону.

Налоги за рубежом вводят органы административно-территориального деления. Выделяются прямые и косвенные налоги. Они могут выплачиваться деньгами или эквивалентом труда.

Как и в России, в зарубежных странах налог является одним из основных понятий налогового права и он рассматривается как правовое и экономическое явление. С древних времен ученые и общественные деятели предпринимали попытки дать дефиницию¹ налогам.

Так, итальянский философ Фомá Аквинский (1226–1274) рассматривал налоги как дозволенную форму грабежа. Известный шотландский экономист и философ, основоположник классической школы политэкономии Ада́м Смит (1723–1790) писал, что *налоги – это бремя, накладываемое государством в законодательном порядке, в котором предусмотрен его размер и порядок уплаты*². Если, с одной стороны, Адам Смит считал налог вредным для общества, так как государственные расходы несут

¹ Дефиниция (лат. *definitio* – определение) – логическая операция, раскрывающая содержание (смысл) имени посредством описания существенных и отличительных признаков предметов или явлений, обозначаемых данным именем (денотата имени).

² Цит. по: Экономическая теория / под ред. В. Д. Камаева, Е. Н. Лобачевой. М., 2005. С. 353.

непроизводительный характер, то, с другой стороны, он видел в нем осознанную необходимость и в то же время потребность экономического и социального развития.

Таким образом, Адам Смит полагал, что налоги являются не признаком рабства для того, кто их платит, а признаком свободы.

Швейцарский же экономист и историк, один из основоположников политической экономии Жан Шарль Леонар Симонд де Сисмонди (1773–1842) полагал, что *налог – это жертва и в то же время благо, если услуги государства за счет этой жертвы приносят нам пользу*¹. В его взглядах прослеживалась двойственная природа налогообложения.

Видный политический деятель, автор Конституции США, дипломат, писатель, и журналист, портрет которого находится на сто-долларовой купюре с 1914 г., Бенджамин Франклин (1706–1790) писал, что *в этом мире неизбежны только смерть и налоги*.

Во всех странах налоги являются объективной необходимостью, так как обусловлены потребностями поступательного развития общества. Собираемые средства нужны государству для выполнения соответствующих функций: социальной, оборонной, правоохранительной, по развитию фундаментальной науки и др. Русский экономист Н. И. Тургенев (1789–1871) писал, что *требовать уничтожения налогов значит требовать уничтожения самого общества*².

По мнению экономистов, налог является обязательной передачей ресурсов из частного сектора государственному на основе заранее установленных критериев и без какой-либо выгоды.

Как уже было замечено, в современных налоговых системах зарубежных стран налоги взимаются и в деньгах, и в натуральной форме.

¹ Цит. по: Экономическая теория / под ред. В. Д. Камаева, Е. Н. Лобачевой. С. 354.

² Тургенев Н. И. Опыт теории налогов. СПб., 1818.

Методы налогообложения очень часто обсуждаются в политических и экономических кругах. Сбор налогов осуществляется правительственными агентствами, например, Канадским налоговым агентством (Agence du revenu du Canada (ARC) или Налоговой службой США (Internal Revenue Service (IRS), являющийся службой внутренних доходов в Штатах.

Когда налоги не уплачиваются полностью или не платятся вовсе, то применяются правовые санкции (например, штрафы, конфискация) или уголовные наказания (например, лишение свободы).

Доходы в виде денег, получаемые от налогообложения, могут быть использованы государствами или их административно-территориальными делениями для выполнения своих функций. Они включают в себя расходы на военные действия, соблюдение законности и общественного порядка, защиту собственности, экономическую инфраструктуру (строительство дорог, в качестве законных платежных средств, исполнение контрактов и т. д.), общественные работы, социальную инженерию, субсидии и функционирование самого правительства.

Правительства зарубежных стран используют различные виды налогов, при этом ставки налогов постоянно варьируются. Это делается для распределения налогового бремени между отдельными лицами или классами населения. Таким образом осуществляется социальное обеспечение для поддержания бедных слоев населения, инвалидов и пенсионеров, выплачиваются пособия для безработных лиц.

Налоговая система страны часто является отражением его общественных ценностей и значений власть имущих. Чтобы создать систему налогообложения, нации должны сделать выбор в отношении распределения налогового бремени. Кто будет платить налоги? Сколько они будут платить и как будут потрачены собранные налоги?

В демократических государствах общественность избирает тех руководителей, которые будут отвечать за создание и деятельность налоговой системы. В странах, где общественность не имеет значительного влияния на создание системы налогообложения, создается система в интересах власти имущих.

Налоговое бремя зависит от налоговой системы. Одни налоговые системы могут рассматриваться как прогрессивные, другие как регрессивные. Ставки налога могут быть постоянными или изменяться по уровню дохода. Многие системы позволяют лицам определенные персональные надбавки или сокращение налогооблагаемого дохода.

Налоговые системы часто имеют налоговые вычеты, что позволяет уменьшить общее налоговое обязательство. Они могут позволить потерю от одного вида дохода, увеличивая при этом налог на другие виды дохода. Например, потери на фондовом рынке могут быть учтены в налоге на заработную плату. Другие налоговые системы могут изолировать потери таким образом, чтобы потери от бизнеса были учтены в последующих налоговых периодах.

§ 1.2. Источники налогового права в зарубежных странах

Акты зарубежного законодательства из числа тех, которые регулируют отношения по установлению и взиманию налогов, формируют налоговое законодательство зарубежных стран.

В данном случае словосочетание «налоговое законодательство зарубежных стран» используется применительно к налоговой составляющей законодательства всех стран мира, обладающих государственным суверенитетом. Совокупность же правовых норм, ими установленных для регулирования указанных отношений, образует налоговое право зарубежных стран.

В различных странах мира обнаруживается много общего в системах налогового права, совпадают и основные институты, их составляющие. Практически во всех государствах в системе налогового права присутствуют такие обособленные комплексы правовых норм, которые определяют сами обязательные платежи – налоги и сборы, процедуры их установления и введения, правовое положение налогоплательщиков, порядок исполнения налоговой обязанности, организацию налогового администрирования, регламент налогового контроля и налогового расследования, основания и условия наступления налоговой ответственности. Тем не менее между странами мира налоговое право различается по целому ряду признаков. В каждом государстве существенными отличиями характеризуется состав источников налогового права, компетенция органов власти, принимающих соответствующие акты налогового законодательства, процедуры введения их в действие и основные принципы, не говоря уже о конкретных юридических конструкциях, определяющих порядок налогообложения.

Источниками (формами) налогового права зарубежных стран являются нормативные правовые акты, принимаемые соответствующими органами представительной и исполнительной власти, в которых содержатся обязательные нормы, определяющие поведение участников отношений в сфере налогообложения. Кроме того, к источникам налогового права в зарубежных странах традиционно относятся международные договоры по вопросам налогообложения. В связи с этим следует отметить, что вопрос о соотношении национального и международного права в системе источников права решается неодинаково в зарубежных государствах.

Налоги и сборы в большинстве стран в силу конституционных положений устанавливаются законом. Это обстоятельство позволяет отнести законы, принимаемые высшими органами представительной власти, к разряду основных источников налогового права.

Установление налогов, обязанность по их уплате и принципы налогообложения, как правило, установлены в конституциях зарубежных государств.

Налоговое законодательство США

В США налоговое право исходит от Конгресса, в частности от Палаты представителей. Тем не менее большинство подробных налоговых правил фактически введены в действие министерством финансов, которое является ведомством правительства Соединенных Штатов и его подведомственным подразделением, службой внутренних доходов. Правила, издаваемые министерством финансов, должны соответствовать как Налоговому кодексу, который является законом, принятым Конгрессом, так и любым конституционным требованиям.

В зарубежных странах законы и подзаконные нормативные правовые акты являются источниками налогового права. В свою очередь, среди законов выделяются кодифицированные акты налогового законодательства. Кодификация в данном случае является достаточно сложным и продолжительным процессом, который пройден лишь отдельными странами.

В 1939 г. в США осуществлена кодификация налогового законодательства. В 1954 г. принят новый *Кодекс внутренних доходов (IRC)*, который впоследствии существенно изменен Законом о налоговой реформе 1986 г. (Tax Reform Act). В настоящее время IRC под титулом 26 является составной частью Свода законов США. Его архитектуру образуют девять подтитлов (А, В, С, D, E, F, G, I, J), 92 главы, 32 подглавы, а также большое число частей, подчастей и статей¹. Последующие изменения в IRC вносились в 1986, 1989, 1990, 1993 гг. законами о бюджетах.

Налоговый кодекс США – это документ федерального правительства. Он используется в качестве источника права налоговыми юристами, которые несут ответственность за его толкование

¹ Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США. Терминология. М. : Изд. центр «Анkil», 1996. С. 17–29.

для общественности. По сути, Налоговый кодекс представляет собой совокупность налоговых законов, принятых федеральными, государственными и местными органами власти. Каждому принятому налоговому закону присваивается код, который добавляется в сборник существующих налоговых законов в публикации IRS. Поскольку Налоговый кодекс не так легко понять обычному человеку, Налоговая служба предоставляет подробные инструкции, которые разбирают каждый код, о том, как они должны применяться. Все налоговые ставки, исключения, вычеты, кредиты, пенсионные и пенсионные планы, личные льготы и т. д., предоставляемые IRS, взяты из федеральных налоговых кодексов.

Налоговые кодексы в IRC организованы и обозначены разделами. Например, раздел 1 Налогового кодекса США устанавливает федеральный подоходный налог на налогооблагаемые доходы граждан и резидентов США, а также на имущество и трасты. Ряд вторичных источников, таких как нумерованные публикации Налоговой службы, постановления о доходах в Налоговом кодексе изложены простым языком. Публикации находятся в свободном доступе в печатном виде или в интернете на веб-сайте IRS.

Налоговый кодекс США подразделяется на следующие разделы или подкатегории:

- А. Подоходный налог;
- В. Налоги на имущество и дарение;
- С. Налоги на занятость;
- D. Прочие акцизы;
- Е. Алкоголь, табак и некоторые другие акцизы;
- F. Процедура и администрация;
- G. Объединенный комитет по налогообложению;
- Н. Финансирование президентских избирательных кампаний;
- I. Кодекс целевого фонда;
- J. Польза для здоровья угольной промышленности;
- К. Требования группового плана здравоохранения.

Таким образом, основными нормативными правовыми актами в области налогообложения в США являются:

1. Кодекс внутренних доходов США.
2. Законодательство о государственном бюджете на предстоящий год.
3. Закон о стимулировании экономического развития и установлении налоговых льгот 2001 г. (Economic Growth and Tax Relief Reconciliation Act of 2001).

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

- 1) нормативные инструкции;
- 2) методические инструкции.

Правила обычно публикуются для того, чтобы дать возможность общественности или тем, кто может быть затронут этими правилами, высказать свои замечания. После периода комментариев предлагаемый регламент становится окончательным регламентом, изданным в качестве решения казначейства, который имеет силу закона и может быть приведен в качестве прецедента, при этом они не могут им служить. Решения казначейства сообщают о новых правилах, изменениях в существующих правилах или о том, как Министерство финансов интерпретирует конкретное судебное решение. Временные правила издаются IRS для покрытия ситуаций, требующих немедленного разрешения или толкования, хотя некоторые временные правила могут длиться в течение многих лет.

Правила разъясняют порядок применения налоговых законов применительно к конкретным налоговым отношениям, издаваемым налоговой службой. Суды не признают за ними какого-либо нормативного качества, а Налоговая служба США имеет право позже отказаться и не следовать последним.

Налоговые процедуры – это официальные заявления о процедуре, которая затрагивает налогоплательщиков в соответствии

с Налоговым кодексом, договорами и нормативными актами и публикуется ежегодно в бюллетене внутренних доходов (IRB) в разбивке по годам и порядку введения налоговой процедуры. Процедуры получения доходов охватывают внутреннюю практику управления и процедуры IRS.

Налоговые решения, также опубликованные в IRB, издаются IRS о том, как она будет интерпретировать закон в соответствии с конкретным набором фактов. Хотя они и дают толкование налогового законодательства, они не несут в себе полномочий нормативных актов, поскольку последние утверждаются секретарем казначейства. Хотя налогоплательщики не обязательно должны следовать постановлениям о доходах, любое отклонение от этих постановлений должно быть отмечено в налоговой декларации, что может привести к ее проверке. Постановления и процедуры могут быть отменены или изменены более поздними постановлениями или процедурами, нормативными актами, судебными решениями или законодательством.

Налоговое управление издает частное *письмо-постановление* конкретному налогоплательщику, в котором за определенную плату разъясняет, как оно будет относиться к предлагаемой сделке. Налогоплательщик может полагаться на это решение, но никто другой не может. Это относится только к конкретному налогоплательщику и только в том случае, если предлагаемая сделка точно описывает фактическую сделку. Решения по письмам когда-то были частными, но теперь публикуются с отредактированной частной информацией.

Письма с определениями во многом похожи на письма-постановления, поскольку налогоплательщик запрашивает у налоговой службы информацию о том, как она будет относиться к данной сделке. Однако письмо с определением обычно устанавливает правила для транзакции, которая уже произошла и не пуб-

ликуется. Письма с определениями обычно выдаются региональным директором IRS, а не национальным офисом, который издает решения по письмам.

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

Меморандумы генерального юрисконсульта (GCM), технические консультационные меморандумы (TAM) и консультации по обслуживанию на местах (FSA) являются внутренними меморандумами, которые издаются для предоставления рекомендаций сотрудникам IRS, работающим на местах. Хотя они опубликованы, они не могут быть использованы в качестве прецедента, но они дают указания о том, как IRS будет относиться к данным ситуациям.

Федеральное налоговое законодательство зарождается в палате представителей, в частности Комитетом по путям и средствам палаты представителей. Вся палата представителей голосует за предложения Комитета, не внося изменений в эти предложения.

Законодательный процесс в США

Законопроекты, одобренные палатой представителей, затем направляются в финансовый комитет Сената, который может внести изменения в предложения, прежде чем отправить их на обсуждение или голосование. Сенаторы имеют право вносить поправки в предложения финансового комитета Сената, поэтому в них часто вносятся изменения.

Если Сенат изменит законодательство, то Объединенный комитет конференции, состоящий из членов финансового комитета

Сената и Комитета по путям и средствам палаты представителей, попытается выработать компромиссное законодательство.

Отчеты комитетов об этих встречах обычно объясняют причины предложений, поэтому суды часто используют их, чтобы угадать намерения Конгресса. Окончательно компромиссный законопроект принимается Сенатом и Палатой представителей. Одобренный законопроект направляется президенту США, который его может либо подписать, либо наложить на него вето. Если президент подписывает законопроект, то последний становится законом. Или же президент накладывает на него вето. Вето может быть отменено только 2/3 голосов обеих палат Конгресса. Исторически сложилось так, что менее 10 % наложенных вето на законопроекты отменяются Конгрессом.

В то время как Конгресс принимает налоговые законы, суды интерпретируют (разъясняют) их. За судами высшей инстанции следуют суды низшей инстанции. В судебной системе они известны как доктрина *stare decisis*.

Специализированный налоговый суд США

Верховный суд США является высшим судом страны, в конечном счете он решает, что на самом деле является законным, особенно в том, что касается рассматриваемых им дел. Решение Верховного суда США является прецедентным на всей территории Штатов.

Ниже Верховного суда находятся две судебных инстанции, в которых налоговое решение может быть обжаловано. Первая инстанция состоит из региональных апелляционных судов, которые охватывают 12 основных регионов США. Решения этих апелляционных судов имеют преимущественную силу только для того региона, для которого они служат. Низший уровень судебной системы составляют районные суды, решения которых касаются конкретного дела, и они не являются прецедентными. Однако только окружной суд США допускает участие присяж-

ных. Если налогоплательщик не удовлетворен решением Налоговой службы, то он может обратиться в суд первоначальной юрисдикции на выбор: Федеральный окружной суд, Федеральный суд по искам США, Налоговый суд США, отдел по мелким делам налогового суда США. Однако решения, принятые отделом мелких дел, не публикуются и не могут быть обжалованы ни налогоплательщиком, ни налоговым управлением. Отдел мелких дел может рассматривать только дела, связанные со спорами на сумму 50 тыс. долл. или менее.

Так как Налоговый суд США является специализированным судом, то решения, вынесенные им, являются прецедентными. Апелляции из налогового суда США рассматриваются Апелляционным судом. Если налогоплательщик обжалует решение IRS в налоговом суде, налог должен быть оплачен после вынесения решения, но до подачи апелляции в окружной суд или суд федеральных исков.

Проигравшая сторона может обжаловать решение суда первой инстанции в окружной апелляционный суд, состоящий из 11 географических округов, округа Колумбия и федерального округа. Налогоплательщик должен выбрать Апелляционный суд, который обладает юрисдикцией в зависимости от того, где проживает налогоплательщик. Однако решения американского суда по федеральным искам, который может рассматривать любые иски против правительства Соединенных Штатов, должны быть обжалованы в Апелляционный суд США по федеральному округу. Если налогоплательщик подает заявление о банкротстве, то автоматическое приостановление может помешать IRS предпринять какие-либо дальнейшие действия, если спорный предмет произошел более чем за три года до банкротства.

Если Налоговая служба проиграет в суде первоначальной юрисдикции, то подача ей апелляции будет зависеть от нескольких факторов: от важности дела; от текущей нагрузки на налоговое управление США; от силы позиции налогоплательщика; от

того, какой конкретный Апелляционный суд рассматривал подобные решения ранее.

Даже если Налоговая служба проиграет дело, она не обязательно должна соглашаться с решением суда, и в этом случае она публикует иск на решение суда, который представляет собой документ, в котором указывается, согласна ли Налоговая служба с решением суда или не согласна с ним. Если IRS выразит несогласие, то решение суда не будет исполняться при рассмотрении других дел с теми же фактами. Однако, если решение было принято Апелляционным судом, то оно будет исполняться IRS для тех налогоплательщиков, которые живут в пределах географического района, обслуживаемого этим судом, но не будет применяться за пределами этого района.

Если какая-либо сторона пострадает от какого-либо неблагоприятного решения Апелляционного суда, то она может обратиться в Верховный суд США с ходатайством о пересмотре дела. Чаще всего это ходатайство отклоняется, так как Верховный суд редко рассматривает налоговые дела. Однако любое решение, вынесенное им, должно сопровождаться Налоговой службой и иметь прецедентное значение во всех судах США.

Налоговое законодательство Великобритании

В настоящее время в Великобритании существует три основных источника налогового законодательства:

1. Законы – Статутное право (акты Парламента). Оно стало основным источником права в Англии и Уэльсе с XIX в.
2. Законодательство ЕС (насколько оно применимо в переходный период, начиная с конца марта 2019 г.).
3. Прецедентное право; документы налоговых органов.

Парламент Великобритании (состоящий из Палаты общин, Палаты лордов) является органом, уполномоченным принимать законы. Парламент обладает парламентским превосходством (parliamentary supremacy). Так, Парламент может принимать законы так, как считает нужным, отменять ранее принятые законы

и судебные решения. Об этом говорит также конституционный принцип Великобритании – «Парламент не может обязать своего преемника» (No Parliament can bind its successor).

Членство в ЕС накладывает определенные ограничения на принцип парламентского превосходства. Вся юрисдикция Великобритании подчиняется ключевым источникам законодательства ЕС, которое регулируется Законом о Европейских сообществах 1972 г. Верховенство Парламента ограничивается вопросами, по которым европейское право имеет прямое действие в государствах-членах. В этих вопросах законодательство ЕС имеет преимущественную силу перед внутренним законодательством. Законодательные акты могут быть разделены на:

- 1) первичное законодательство (акты Парламента);
- 2) вторичное законодательство (делегированное законодательство) – подзаконные акты, выпущенные подчиненными органами в соответствии с конкретными полномочиями, делегированными актами Парламента.

Любое британское законодательство также должно быть совместимо с Европейской конвенцией о правах человека.

При работе с налоговым законодательством плательщикам необходимо знать, к какому типу законодательства относится конкретный документ, каково его место в правовой иерархии, подчиняется ли он какому-либо другому документу; какой характер он имеет (обязательный или рекомендательный); его способы толкования. Основные законы (акты) по вопросам налогообложения, как правило, ежегодно изменяются на основании Закона о финансах (Finance Act) на основе предложения по бюджету, представляемого канцлером Казначейства. Подкатегория законодательного акта – *законодательные инструменты* (statutory instruments) – это подробное разъяснение (регулирование), представленное в нормативных актах, которые вносятся в Парламент и при его согласии автоматически становятся законом.

Некоторые части налогового законодательства Великобритании подпадают под действие законодательства ЕС (например, НДС, который считается налогом для всего ЕС и регулируется директивами ЕС). Эти документы ЕС являются обязательными для Великобритании, как и решения, принятые судами ЕС.

Прецедентное право обычно применяется, когда судом выявлены противоречия в налоговом законодательстве и требуется его судебное толкование. Решения, принятые судами, составляют важную часть налогового законодательства Великобритании.

Виды документов налоговых органов: 1) инструкции (Statements of Practice); 2) дополнительные (сверхзаконные) полномочия (Extra-Statutory Concessions (ESC) – обычно применяются налоговыми органами для разрешения противоречий и облегчения решения трудных вопросов; 3) объявления (и другие уведомления и документы); 4) внутренние руководства; 5) пояснительные публикации.

В 2001 г. Казначейством Великобритании были разработаны семь биллей:

1. Акт об амортизационных вычетах 2001 г. (The Capital Allowances Act).
2. Акт о подоходном налоге (доходы от заработной платы и пенсии) 2003 г. (The Income Tax (Earnings and Pensions) Act).
3. Инструкция по подоходному налогу (система «плати, как зарабатываешь») 2003 г. (The Income Tax (Pay as You Earn) Regulations).
4. Акт о подоходном налоге (торговые и иные доходы) 2005 г. (The Income Tax (Trading and Other Income) Act).
5. Акт о подоходном налоге 2007 г. (The Income Tax Act).
6. Акт о корпоративном налоге 2009 г. (The Corporation Tax Act).
7. Билль о налогообложении нерезидентов (Responses to draft Taxation (International and other Provisions) Bill).

В новых актах установлено единообразие и проявилась четкость изложения, а также простота и доступность юридических конструкций. Однако уменьшить объем налогового законодательства с их введением не удалось.

Что касается специальных актов, то они не заменили собой предыдущие, а только обобщили или исключили некоторые их нормы, представили их в совершенном виде. К примеру, Акт о корпоративном налоге внес существенные изменения практически во все акты о налогообложении, но в то же время ни один из этих актов не был отменен полностью.

В Великобритании статутным правом предусматриваются права человека в области налогообложения. Ставки налогов стали устанавливаться правовыми актами. Парламентские акты о прямых налогах в Великобритании подверглись процедуре переиздания, что позволило придать им большее единообразие, упорядоченность, современность изложения.

Налоговое законодательство Франции

Во Франции налоговое законодательство кодифицировано в 1948 г. в рамках *Общего кодекса налогов* (Code general des impôts). В этом акте, включающем более двух тыс. статей, объединены нормы всех ранее принятых налоговых законов. Кодекс имеет четыре приложения с декретами и постановлениями по вопросам налогообложения, принятыми органами исполнительной власти. Первые два приложения включают декреты премьер-министра, издаваемые с одобрения Государственного совета, в третьем помещены все прочие декреты правительства, а в четвертом – акты Министерства финансов. В этой же стране действует процессуальный налоговый кодекс – *Книга налоговых процедур* (Livre des procédures fiscales).

Налоговое законодательство Германии

Налоговое право Германии состоит из общих и специальных законов, постановлений, судебных решений, административных инструкций.

В связи с тем, что в Германии нет налогового кодекса, поэтому для каждого отдельного вида налога есть свой закон. Например: Закон об акционерных обществах (Aktiengesetz), Закон о производственных кооперативах (Genossenschaftsgesetz), Закон об обществах с ограниченной ответственностью (GmbHG – Gesetz), Закон о налоге на добавленную стоимость (Umsatzsteuergesetz), Торговое уложение (Handelsgesetzbuch), Закон о корпоративном налоге (Körperschaftsteuergesetz), Закон о подоходном налоге (Einkommensteuergesetz), Закон о торговле ценными бумагами (Wertpapierhandelsgesetz), Закон о кредитной системе (Kreditwesengesetz), Закон против ограничений конкуренции (Gesetz gegen Wettbewerbsbeschränkungen), Закон о Федеральном банке (Bundesbankgesetz), Закон о ценных бумагах и проспекте эмиссии (Wertpapier-Verkaufsprospektgesetz), Закон о страховом надзоре (Versicherungsaufsichtsgesetz), Положение о несостоятельности (Insolvenzordnung), Закон об инвестиционной деятельности (Investmentgesetz), Закон о налоге на инвестиции (Investmentsteuergesetz).

Общие правила и процедуры, применимые ко всем налогам, содержатся в налоговом законе (Abgabenordnung/АО), в котором определены не только общие условия и процессуальные принципы налогообложения (порядок расчета, взаимоотношения и полномочия по их взиманию), но и виды налогов, а также распределение налоговых поступлений между федерацией, землями и муниципалитетами¹.

На основании разрешения законодательных органов правительство может издавать постановления, имеющие законодательную силу (Verordnung). Суды решают споры по налоговым делам:

1. На уровне ЕС принимает решение Европейский суд.

¹ URL: <http://www.german-tax-consulting.ru/1-taxes/>.

2. На федеральном уровне принимает решение Федеральный фискальный суд (индивидуальные случаи рассматривает Федеральный конституционный суд).

3. На уровне земель ФРГ решение принимают финансовые суды.

Письма и методические рекомендации готовит Министерство финансов Германии.

Комментарии, статьи в отраслевых журналах, законы и исполнительные постановления являются обязательными для судов и налоговых органов.

Кроме того, существуют мотивированные мнения, выдаваемые налоговыми органами. Они предназначены для того, чтобы налогоплательщики могли оценить налоговые последствия по определенным фактам до того, как они станут реальностью.

Мотивированное мнение представляет собой административный акт и, по сути, ведет к одностороннему обязательному действию для налогового органа.

§ 1.3. Типы и модели налоговых систем зарубежных стран

Налоговые системы стран мира складывались под воздействием разных экономических, политических и социальных условий. По совокупности налогов, их структуре, способам взимания, ставкам, фискальным полномочиям различных уровней власти, налоговой базе, сфере действия налогов, налоговым льготам такие системы существенно отличаются друг от друга¹.

Важнейшее значение для типизации налоговой системы государства имеет его национальное или административно-территориальное устройство. Именно форма государственного устройства во многом определяет правовое положение составных частей

¹ См.: Мещерякова О. В. Налоговые системы развитых стран мира : справочник. М., 1995. С. 3.

той или иной страны, а также разграничение полномочий центральных и местных органов власти в формировании бюджетов посредством налогообложения. По этому основанию выделяют системы налогов и сборов трех типов, а именно: *федеративных* (Австралия, Бразилия, Германия, Испания, Канада и США), *конфедеративных* (Швейцария) и *унитарных* (Азербайджан, Великобритания, Италия, Китай, Франция, Швеция, Япония) государств¹.

В основе построения налоговых систем федеративных государств положен налоговый федерализм, представляющий собой систему принципов деятельности и разграничения компетенции органов центральной и региональной власти в сфере налоговых отношений. Подходы государств при разграничении налоговых полномочий различаются в силу особенностей их формирования и традиций. Один из них, примененный в ФРГ, основывается на предоставлении обширных полномочий в вопросах налогообложения федеральным властям, причем земли ограничены в праве установления налогов, аналогичных федеральным. Однако при этом земли осуществляют взимание федеральных и местных налогов, средства от которых перераспределяются между федеральным и земельным бюджетами на основе принципа «выравнивания» их доходов.

Второй подход, которого придерживаются в США, предполагает наделение штатов правом формирования собственных налоговых систем на основе своего законодательства. В частности, подоходное налогообложение осуществляется одновременно на федеральном уровне и на уровне штатов².

В таком конфедеративном государстве, как Швейцария, используется особый подход, отличающийся от двух предыдущих. Он заключается в том, что кантоны, образующие конфедерацию

¹ Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. М. : Центр ЮрИнфоР. С. 112.

² Толстопятенко Г. П., Федотова И. Г. Налоговое право США. Терминология. С. 20–21.

и являющиеся суверенными территориями, сами определяют пределы компетенции центральных властей в вопросах установления и взимания налогов. Фактически в этом случае можно вести речь о делегировании кантонами центру части своих полномочий по налогообложению¹.

Наличие составных частей в устройстве федеративных и конфедеративных государств приводит к необходимости формирования не только государственных и местных, но также и региональных бюджетов. А это, в свою очередь, означает, что наряду с центральными и местными налогами в налоговых системах таких государств должны присутствовать региональные налоги. Вот почему налоговые системы федераций и конфедераций являются трехуровневыми.

Унитарные страны (большинство стран мира) представляют собой цельные государственные образования, состоящие из административно-территориальных единиц, которые, как правило, не наделены суверенными правами, поэтому полностью подчинены центральному органам власти, в том числе и в вопросах налогообложения. Налоговые системы таких государств в большинстве своем двухуровневые и включают лишь центральные и местные налоги. В унитарных государствах, имеющих в своем составе автономные национальные образования (Азербайджан, Украина), налоговые системы могут включать дополнительный уровень налогообложения на соответствующей территории.

При создании своих налоговых систем государства могут закладывать в их основу различные параметры, например, такие, как отношение совокупности налоговых изъятий к ВВП, общее количество и состав налогов, прогрессивность, пропорциональность или регрессивность налоговых ставок, приоритетность налогообложения определенных категорий налогоплательщиков или сфер хозяйственной деятельности, распределение налоговых доходов между бюджетами различных уровней и т. д.

¹ Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. С. 113–114.

Одним из важнейших параметров, во многом определяющим налоговую систему той или иной страны, является соотношение прямого и косвенного налогообложения. В зависимости от того, какова доля тех или иных видов налогов и сборов в общем объеме налоговых доходов, специалисты выделяют четыре основные модели системы налогов и сборов¹. Условно они именуются англосаксонской, евроконтинентальной, латиноамериканской и смешанной моделями налогообложения.

Англосаксонская модель налогообложения существует в таких государствах, как Австралия, Великобритания, Канада и США. В ее основе лежит подоходное налогообложение, т. е. взимание прямых налогов с физических лиц. Доля косвенных налогов в доходах этих стран невелика. Так, в США средства от взимания подоходного налога с населения составляют 44 % бюджетных доходов, в федеральном же бюджете на этот налог приходится более 80 % доходов.

Евроконтинентальная модель налогообложения характеризуется значительным косвенным налогообложением и высокой долей отчислений на социальное страхование. Подобные модели систем налогов и сборов существуют в Австрии, Бельгии, Германии, Нидерландах, Франции и Италии.

Латиноамериканская модель налогообложения в большей степени основывается на косвенном налогообложении, которое является наиболее эффективным в условиях высокой инфляции. Кроме того, во внимание принимается то обстоятельство, что косвенные налоги лучше собираются и контролируются. Это является немаловажным для тех стран, которые не имеют мощного податного аппарата.

Смешанная модель налогообложения сочетает в себе черты всех упомянутых моделей. К числу государств со смешанной моделью относятся те, системы налогообложения которых не могут

¹ Оганян К. И. Налоговое бремя России: кто должен платить налоги? // Налоговый вестник. 1999. № 9. С. 11–13.

быть однозначно отнесены к той или иной модели налогообложения. Смешанной можно признать модель налогообложения, сложившуюся в Японии. В этой стране структура налоговых поступлений в целом примерно такая же, как и в государствах, имеющих англосаксонскую модель налогообложения. Однако в отличие от них в Японии приоритет отдан не подоходному налогообложению, а взиманию страховых взносов.

Возможны и другие варианты моделирования систем налогообложения. Отдельные государства из числа тех, которые по различным причинам имеют сравнительно низкий налоговый потенциал, пошли по пути отказа от взимания обычных налогов и взяли за основу *льготную (офшорную) модель налогообложения*. В настоящее время в мире насчитывается около 60 стран, избравших подобную модель.

В большинстве своем *офшоры* (от англ. offshore – «действующий вне территории страны») – это небольшие материковые страны (Андорра, Гибралтар, Лихтенштейн, Люксембург, Монако, Республика Либерия, Панама) или островные государства (Антигуа и Барбуда, Бермудские острова, Содружество Багамских островов, Республика Мальта, Республика Сейшельские острова, Ямайка).

Офшорная модель, избранная этими государствами, противопоставляется общему режиму налогообложения и предполагает создание максимально льготных условий для налогоплательщиков. При этом исключительно льготное налогообложение обычно сочетается с установлением различных запретов и ограничений на раскрытие и предоставление информации о проводимых финансовых операциях и их участниках. Тем самым офшорами привлекаются иностранные компании, которые вместо обычных налогов обязываются к уплате лишь разовых регистрационных сборов. Бюджетные доходы таких стран в основном и складываются из платежей подобного рода¹.

¹ Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. С. 114–117.

Построение налоговых систем на основе льготного налогообложения неоднозначно воспринимается мировым сообществом. В большинстве своем страны, на территории которых взимаются обычные налоги и сборы, относятся негативно к установлению исключительно льготного налогового режима в офшорных зонах, расценивая такие действия как *недобросовестную налоговую конкуренцию*. Это объясняется тем, что в результате подобной практики их собственные налоговые доходы существенно сокращаются из-за ухода потенциальных налогоплательщиков в офшорные юрисдикции¹.

В мире существуют налоговые системы, которые сильно отличаются в вопросах налогообложения². Наиболее широко во всем мире используется такая налоговая система, как налогообложение по месту жительства. Это налогообложение подразумевает условия, когда страна проживания облагает налогом доходы, полученные в любой части мира.

В отличие от этого, существует другая налоговая система, которая в основном распространена в развивающихся странах: территориальное налогообложение. Данный вид налогообложения предусматривает, что налогообложению подлежат только доходы, полученные в пределах этой страны. Однако доходы, полученные за пределами страны, не облагаются налогом. Существует также смешанный тип налогообложения, который называется системой *non-dom*. Он широко используется в Великобритании и ее старых колониях. Независимо от трех упомянутых систем существуют также государства, которые не вводят никаких прямых налогов. Тем не менее это, как правило, небольшие, изолированные страны или богатые нефтяные монархии, где иммигрантам обычно очень трудно обосноваться в стране. С другой стороны, есть много стран, которые в целом вписываются в одну или две из этих систем, но представляют некоторые исключения.

¹ Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран. С. 118.

² URL: <https://tax-free.today/blog/worlds-four-tax-systems/>.

Например, есть страны, которые снижают налоговое бремя, начиная с определенной суммы (например, остров Мэн) или которые только облагают налогом некоторые доходы, полученные за пределами страны, такие как проценты и дивиденды (например, Уругвай). Что касается налоговых систем, то существование правил КИК¹ имеет значение в этих странах. Например, льготное налогообложение на основе резидентства может оставаться привлекательным до тех пор, пока можно управлять иностранными компаниями, не облагаемыми налогом, без каких-либо осложнений. Однако многие страны с налогообложением на основе резидентства – в частности, страны с высоким налоговым бременем – приняли правила КИК с целью предотвращения уклонения от уплаты налогов.

Налогообложение по месту жительства

Это самая распространенная налоговая система в мире, действующая примерно в 130 странах. Если страна вводит налоговые пошлины на граждан, зарегистрированных в бюро переписи населения или имеющих обычное место жительства (т. е. постоянное место жительства), они должны будут платить налоги на доход независимо от того, в какой стране он получен. А если у человека есть бизнес за пределами страны, то он должен будет продолжать платить налоги с дохода, полученного от распределения дивидендов или со своей зарплаты. Если компания платит местные налоги, она будет регулироваться международным налоговым законодательством (правилами КИК).

Во многих странах, где существует высокая налоговая нагрузка, как только их налоговые резиденты достигнут определенной доли в иностранных компаниях, которые имеют более

¹ КИК (контролируемая иностранная компания) – это компания, которая является налоговым резидентом третьей страны (не России), но контролируется налоговым резидентом России. КИК может быть как юридическое лицо, так и структуры без организации юридического лица (фонды, трасты и т. п.). По закону о контролируемых иностранных компаниях контролирующее лицо обязано уведомить о своих КИК налоговые органы.

низкую, чем в среднем, налоговую нагрузку (ниже 10–15 %), или если эти компании работают из страны проживания, то они должны будут платить местные налоги в соответствии со ставкой корпоративного налога в стране с более высокой налоговой нагрузкой.

В 45 странах мира действуют правила КИК. Это означает, что почти 85 стран в мире имеют систему резидентства, где иностранные компании могут управляться без осложнений или необходимости платить налоги. Учитывая, что многие страны не считают денежные выплаты и снятие средств с бизнес-счета скрытым способом распределения прибыли (или потому, что отсутствует обмен информацией между банками и государством), часто нет необходимости распределять дивиденды или выплачивать зарплаты, подлежащие налогообложению, а если это необходимо, то только в ограниченной форме. Хотя, учитывая, что налогообложение по месту жительства составляет от 5 до 15 %, то в этих странах платить налоги не тяжело.

Владельцы бизнеса эмигрируют в те страны, в которых существует налогообложение по месту жительства, если только в них нет строгих международных налоговых законов. Многие страны с налогообложением по месту жительства, но без правил КИК могут быть очень привлекательными местами для жизни. В Европе и ЕС есть много стран с налогообложением по месту жительства, в которых отсутствуют правила КИК. Такие страны, как Швейцария, Бельгия, Нидерланды и Люксембург, наряду с большинством государств Юго-Восточной Европы, открывают очень интересные возможности для владельцев бизнеса, желающих значительно снизить свои налогооблагаемые доходы. Черногория же имеет фиксированный налог в размере 13 %. Она может конкурировать со странами, которые имеют гораздо более высокие ставки социального обеспечения.

На международном уровне такие страны, как Чили, Колумбия и Украина, используют налогообложение на основе резидентства.

Территориальное налогообложение

Страны, использующие территориальное налогообложение, наиболее привлекательны для предпринимателей, не привязанных к одному месту жительства. В этих странах граждане платят налоги только с доходов, полученных внутри страны, а это значит, что если человек зарабатывает деньги в других странах, то этот доход будет освобожден от налогов.

Главное, чтобы иностранные доходы поступали через иностранные компании. Любое лицо, которое регистрирует компанию в стране, должно будет платить корпоративный налог. Доход, поступающий от местного бизнеса, не является иностранной выручкой, поэтому подлежит налогообложению. В этих странах важно различать, применяется ли территориальное налогообложение на личном уровне или только на уровне компаний. Многие развивающиеся страны, такие как: Марокко, Эстония и Сингапур законодательно установили, что территориальное налогообложение распространяется только на бизнес.

Это означает, что корпорация в этих странах не будет платить налоги на филиал, расположенный в другой безналоговой стране, и при определенных условиях сможет перечислять эти прибыли без налога на прибыль. Однако в этом случае компания должна будет иметь другую дочернюю компанию или филиал с коммерческой штаб-квартирой в другой стране. Те лица, которые просто хотят вести бизнес в другой стране, как правило, не прибегают к территориальному налогообложению.

В мире насчитывается около 40 государств, которые используют территориальное налогообложение для физических лиц. К ним относятся такие страны, как Филиппины, Гонконг, Парагвай, Никарагуа, Панам, Намибия, Грузия, Малайзия и Гватемала. Чтобы территориальное налогообложение работало наиболее эффективно, эти страны отказались от правил КИК. Например, человек, проживающий в Панаме, сможет без каких-либо ослож-

нений вести бизнес в Германии или Великобритании с американской компанией и будет освобожден от уплаты налогов со всей своей прибыли.

Многие страны с территориальным налогообложением являются развивающимися, что имеет свои преимущества и недостатки. С одной стороны, отсутствие инфраструктуры и уровень преступности могут стать проблемой во многих из этих стран. С другой – люди не только освобождены от налогов, но и избегают участия в социальном обеспечении.

Помимо большого количества бумажной волокиты, такие страны, как Парагвай, Филиппины или Панама, требуют от людей внесения нескольких тысяч долларов на местный банковский счет. В других странах, которые на протяжении десятилетий признавали преимущества территориального налогообложения, ситуация совершенно иная. Тот, кто хочет установить свое местожительство в Гонконге, должен вложить не менее полумиллиона долларов, чтобы получить вид на жительство. А некоторые государства, такие как Таиланд, например, практически не выдают официальные виды на жительство, поэтому иммигрантам приходится прибегать к въезду и выезду из страны (визы).

Однако есть некоторые государства, которые используют территориальное налогообложение без взносов на социальное обеспечение, в которые относительно легко эмигрировать. Во многих случаях они представляют собой дополнительное преимущество в том, что для сохранения вида на жительство нет необходимости соблюдать шестимесячное пребывание в стране.

В некоторых странах, получив постоянное место жительства, можно уехать из страны на годы, не теряя при этом статуса легального резидента. Обычно, как и в случае с Белизом и Уругваем, требуется проживать в этом месте в течение девяти месяцев в первый год подачи заявления.

В Уругвае, например, существует особая форма территориального налогообложения. Владельцы бизнеса могут зарабатывать свои деньги за пределами страны без налогов. Они должны платить налоги в размере 12 % на дивиденды.

Подобные исключения существуют и в других странах. Например, на Филиппинах и Кубе территориальное налогообложение применяется только к иностранцам, в то время как их граждане облагаются налогом по месту жительства. Некоторые страны с налогообложением по месту жительства, такие как Доминиканская Республика, предлагают специальные программы для пенсионеров (всех и определенного возраста), которые хотят наслаждаться безналоговой пенсией. Интересным сочетанием территориального и резидентного налогообложения является система non-dom.

Система non-dom

Система non-dom возникла в английском праве, которое различает domicilio¹ и резиденцию. Проще говоря, domicilio – это страна, где гражданин проводит большую часть своей жизни и где он намеревается умереть. Как правило, она определяется страной происхождения отца. С другой стороны, резиденция – это место, где гражданин находится в определенный момент своей жизни.

Если у гражданина есть резиденция, но он не проживает в стране, которая использует систему «не дом», он может воспользоваться типом территориального налогообложения. На практике каждый иностранец является «не домом», учитывая, что все государства, применяющие эту систему «не дома», очень похожи в культурном отношении. Если приехать в одну из них, то можно воспользоваться преимуществами системы без дома.

¹ Domicile – в праве ряда зарубежных государств место постоянного жительства гражданина или место регистрации юридического лица.

В этом случае эмиграция в одну из таких стран может быть хорошим вариантом для проживания. Когда у граждан нет статуса «дом», то они находятся под видом территориального налогообложения, в то время как граждане этой страны имеют налогообложение по месту жительства.

Это особенно интересно в сочетании с международным налоговым законодательством, которое существует в некоторых странах, не являющихся «домами», таких как Великобритания. Система non-dom отличается от территориальной системы налогообложения в отношении применения определенных чрезвычайных условий, известных как трансфертная оговорка (База денежных переводов). Иностранные доходы не облагаются налогом до тех пор, пока они не переведены или не введены в страну. На практике это означает, что нужно избегать больших потоков доходов на внутренний банковский счет, иначе придется платить налоги по стандартной ставке. Все деньги, хранящиеся на зарубежных счетах, не облагаются налогами.

Снятие денег в банкомате или оплата кредитной картой, прикрепленной к иностранным счетам, не считается введением денег в страну (пока это не происходит в стране проживания), поэтому эти деньги не облагаются налогом.

Существуют только три страны в Европе, которые используют классическую систему non-dom, – это Великобритания, Ирландия и Мальта. За пределами Европейского континента существуют бывшие британские колонии, использующие систему «не домов», как Барбадос в Карибском бассейне или Маврикий в Индийском океане.

Система non-dom ориентирована на иностранцев. Большинство государств, имеющих эту систему, открыты для иммиграции. Так, в указанных выше странах установлены простые иммиграционные условия для граждан ЕС, что позволяет избежать налогов без каких-либо больших осложнений и необходимости жертвовать качеством своей жизни.

Системы без прямых налогов

В современном мире есть страны, которые не применяют прямые налоги (или почти их не применяют). В большинстве этих стран нет подоходного налога или налога на прирост капитала и существуют только ограниченные корпоративные налоги, как правило, только на банки и нефтяные консорциумы для обеспечения финансирования этих государств.

Таким образом, существуют безналоговые страны или, скорее, небольшие острова, которые часто являются офшорными финансовыми центрами или более крупными богатыми нефтью странами.

В рамках налогообложения по месту жительства можно избежать уплаты прямых налогов, например, на Багамах, Каймановых островах или Ангилье. В рамках территориального налогообложения функционируют такие страны, как Бруней, Катар, Объединенные Арабские Эмираты.

Вместе с тем нельзя забывать, что отсутствие прямых налогов не означает, что их вообще нет. Обычно существует налог на добавленную стоимость (НДС), и во многих странах очень высокие импортные тарифы, которые значительно повышают стоимость жизни в них. Кроме того, эмигрировать в эти страны, как правило, довольно трудно. Качество жизни здесь довольно высокое, культурные различия в богатых нефтью мусульманских странах и небольшие размеры островных государств часто являются факторами, которые не дают людям принять решение поселиться в них на долгосрочной перспективе.

Независимо от конкретной налоговой системы люди выбирают страну без международного налогового законодательства, в которой они могут управлять своим бизнесом без налогов или каких-либо осложнений. В некоторых случаях удобно платить установленные 10–20 % налогов от доходов в обмен на более низкую стоимость жизни и/или более высокое качество жизни.

Государства, которые предлагают свободу от налогового бремени и относительно легкую иммиграцию, имеют высокую стоимость жизни и обязанность платить социальное обеспечение. В странах с территориальным налогообложением иногда можно избежать этих ограничений, но они будут иметь худшую инфраструктуру, плюс у них больше бедности и преступности. Решающим фактором является то, что каждый человек считает для себя первостепенным. Людям нужно решить, в какой стране они собираются жить исходя из налогообложения, юридической безопасности или других преимуществ.

ГЛАВА 2. ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

§ 2.1. Общие принципы налогообложения в зарубежных странах

Основополагающим принципом в этих странах, влияющим на налоговое право, считается принцип, когда «все налоги должны основываться на законе». Кроме того, в законодательстве развитых зарубежных стран, как и в российском законодательстве, существует принцип, когда закон обратной силы не имеет. Имеется также принцип равенства и правоспособности налогоплательщиков. В зарубежных странах существует право на надлежащее судебное разбирательство и надлежащий судебный надзор. Налогоплательщик имеет право на защиту в суде, а также административное производство по налоговым делам.

Рассматривая налогоплательщиков как субъектов налоговых отношений в зарубежных странах, становится ясно, что налогообложение в них регулируются так же, как и в России, на основе конституционного права. Правом определяется: кто облагается налогом, сколько и для каких целей производится налогообложение? Названные вопросы связаны с верховенством права и полномочиями судебной и налоговой администрации. Они носят принципиальный характер как в национальном, так и в международном контексте, ограничены обязательствами по международным договорам и принципами международного публичного права.

Верховенство права обеспечивает процессы, установленные законодательством. Оно определяет как процесс налогообложения, так и его правоприменение.

В законодательстве развитых зарубежных стран установлено, что налоговая система должна основываться на определенных правилах. Верховенство права требует строгого толкования налогового законодательства, регулирования отношений между правительством и его гражданами законом. Кроме того, налоговые законы в зарубежных странах должны приниматься на основе надлежащих конституционных процедур законодательными или правительственными органами в рамках делегированных им законодотворческих полномочий и действовать единообразно. При этом они не должны быть связаны мнением наднациональных органов (например, ОЭСР или ООН). Правительство и его органы, а также граждане должны их строго соблюдать.

Каждая страна обладает финансовым суверенитетом в пределах своей юрисдикции. В законах о налогах должны быть определены материально-правовые элементы налогов, т. е. объекты, подлежащие налогообложению, методы оценки налоговой базы, налоговые ставки, льготы, а также виды налоговой ответственности за нарушения законодательства при уплате налогов и т. д. Законы должны применяться независимыми судебными органами, решения которых должны быть обязательными как для правительства, так и для налоговых органов и граждан. Таким образом, как налогоплательщики, так и налоговые органы связаны обязательствами с судами и их применением законов.

Кроме того, в законодательстве развитых зарубежных стран сказано, что налогоплательщики должны иметь *правовую определенность*. Они должны иметь возможность заранее и с достаточной степенью прогнозировать налоговые последствия своих действий. В то же время суды зарубежных стран должны иметь возможность признавать налоговое законодательство недействительным, если оно является неурегулированным. Во многих зарубежных странах налогоплательщики имеют право организовывать свои дела таким образом, чтобы минимизировать свои налоги, например, в Австралии, Индии, Соединенных Штатах

Америки. В некоторых странах, например в Бельгии и Франции, право выбора менее облагаемого налогом варианта является конституционным правом. Франция не допускает оспаривания налоговых положений своей Конституции.

Рассмотрим некоторые из основных прав налогоплательщиков развитых зарубежных стран. Они включают в себя понятие правовой определенности. Что это значит? Правовая определенность ограничивает полномочия налоговых органов. Она гарантирует, что налогоплательщик (физическое лицо) не подвергается злоупотреблениям или произвольным действиям со стороны налоговых органов. Это позволяет налогоплательщику с определенной долей уверенности прогнозировать свои налоговые обязательства и обязанности и дает ему право предполагать, что эти права не могут быть изменены произвольно. Она защищает налогоплательщиков в процессуальном порядке от принудительных мер, нарушения конфиденциальности и предусматривает право на обжалование. Правовая определенность также обеспечивает уважение к судебным решениям и срокам исполнения юридических и административных действий.

Следующим правом налогоплательщиков этих стран является право, основанное на принципе законности. Этот принцип обеспечивает верховенство права. Как общий принцип международного права требует, чтобы люди имели право на мирное пользование своим имуществом, за исключением случаев, предусмотренных законом. В соответствии с конституционным правом в большинстве стран любой акт, связанный с налогообложением, должен быть одобрен парламентом, т. е. не должно быть налогообложения, кроме как на основании законов. Правовая определенность гарантирует, что налоги вводятся только тогда, когда это разрешено законом и налогоплательщики платят только ту сумму налогов, которая установлена в законе.

Пределы права государственной власти налагать налоги устанавливаются той властью, которая имеет на это право в соответствии с конституционным законом. В демократической системе эта власть – законодательная, а не исполнительная или судебная. Законность налогообложения была утверждена Конституцией во многих странах, включая США, Францию, Бразилию и Швецию. В Великобритании, где нет писаной конституции, налогообложение также является прерогативой законодательной власти.

В соответствии с этим принципом необходимо, чтобы права налогового органа и соответствующие обязанности налогоплательщика были определены в законе, т. е. в тексте, принятом народными представителями. Осуществление налогового законодательства, как правило, регулируется исполнительной властью (правительством или налоговым бюро).

Проблема двойного и параллельного налогообложения доходов дублирующими друг друга государственными органами приобретает все большее значение, особенно в международном праве. Рост международных контактов увеличил вероятность обложения налогами отдельных лиц или корпораций в ряде стран. Более того, растущие финансовые потребности государств заставляют их расширять свои налоговые полномочия, в результате чего случаи двойного налогообложения становятся все более частыми и серьезными.

Международное налоговое право состоит из двух частей. Одна представляет положения внутреннего налогового законодательства, в соответствии с которыми национальные налоги применяются к нерезидентам и фактам или ситуациям, находящимся за пределами границ. Другая часть имеет свой источник в растущем числе международных соглашений, направленных на предотвращение двойного налогообложения, либо путем определения сферы применения налогового законодательства каждого из договаривающихся государств, либо, не ограничивая сферу

применения, путем предоставления в каждом из договаривающихся государств кредитов по налогам, уплачиваемым в соответствии с законодательством другого.

Почти все соглашения, направленные на предотвращение международного двойного налогообложения, являются двусторонними, т. е. между двумя странами. Многие двусторонние конвенции направлены не только на предотвращение двойного налогообложения, но и на обеспечение сотрудничества между фискальными администрациями договаривающихся государств в борьбе с уклонением от уплаты налогов.

Потенциальные проблемы внутреннего двойного налогообложения существуют в федеративных странах (включая США, Швейцарию и Германию). Законодательный орган штата может, например, облагать налогом все доходы, возникающие в государстве, независимо от того, получены ли они резидентами или нерезидентами, или все доходы, полученные резидентами, даже если источник дохода находится за пределами государственных границ. Как следствие, возможно принятие мер по межгосударственной налоговой координации, аналогичные международным конвенциям. В качестве альтернативы при расчете федерального налога, уплаченного по тому же объекту, может быть допущен зачет по государственному налогу.

В 1980-х гг. унитарная система, используемая некоторыми штатами США для обложения налогом всех доходов государственных корпораций, вызвала значительную враждебность в других странах. Эти государства использовали формулу для распределения между собой и остальным миром всего мирового дохода дочерних фирм (одна из них вела бизнес в государстве), которые как группа считались занимающимися унитарным бизнесом. Эта система радикально отличалась от общепринятой международной практики, основанной на раздельном учете корпораций, зафрахтованных в каждой стране. Поддавшись давлению со стороны иностранных правительств, федерального правительства

США и международного делового сообщества, большинство штатов отменили или ограничили использование этого метода.

Особые налоговые проблемы возникают, когда страны участвуют в экономической интеграции друг с другом. Например, две или более страны образуют таможенный союз (зону свободной торговли), при этом каждое государство-член сохраняет свою собственную систему налогообложения. Цели экономического союза являются более амбициозными, влекущими за собой далеко идущие ограничения суверенитета государств-членов. Когда страны решают сформировать экономически интегрированное пространство, как это сделали страны – члены ЕС, они соглашаются создать единый экономический и финансовый рынок. В налоговом плане это означает отмену налоговой (и иной) дискриминации и искажения на том основании, что они могут препятствовать или искажать нормальное движение товаров и капитала. С этой целью налоги с продаж и оборота (тогдашних) Европейских сообществ были заменены налогами на добавленную стоимость (НДС), которые были «гармонизированы», как это предусмотрено Римским договором от марта 1957 г. Все страны-члены должны были привести свои налоги на добавленную стоимость в соответствие с моделью, предписанной организацией.

Администрирование налогового законодательства

В то время как право налагать налоги и определять обстоятельства, при которых они будут подлежать уплате, является привилегией законодательной власти, администрирование налогового законодательства является обязанностью исполнительной власти. Главой налогового управления в центральном правительстве является министр финансов или канцлер Казначейства. Собственно административное управление, как правило, разделено на департаменты, поскольку налоги сильно различаются по своим основаниям и способам взимания. В большинстве стран министерство финансов имеет три подразделения, отвечающие

за сбор налогов. Один собирает подоходный налог; другой взимает налоги на перемещение товаров и на такие юридические операции, как гербовый сбор, налог на наследство, регистрационный сбор и налог с оборота; третий отвечает за таможенные и акцизные сборы.

Взимание налогов может быть разделено на три последовательных этапа: оценка или определение точной суммы, подлежащей налогообложению в соответствии с законом, вычисление или расчет и принудительное исполнение.

Определение суммы, подлежащей налогообложению по тому или иному уставу, требует анализа положения налогоплательщика и применимых к нему правовых норм. По налогу на прибыль (а также по некоторым налогам на передачу имущества, таким как налог на наследство) налогоплательщик представляет налоговую декларацию, содержащую информацию о его профессии, его реальном и личном имуществе, его профессиональных расходах и других соответствующих вопросах; корпорация дополнительно предоставляет копии баланса, отчет о прибылях и убытках и протокол общего собрания акционеров, утвердившего данную финансовую отчетность. Декларация с прилагаемыми отчетами и отчетами предназначена для предоставления такой полной информации, чтобы оценивающий налоговый чиновник мог положиться на нее при расчете правильного налога. В Соединенных Штатах ответственность налогоплательщика по доходам исчисляется им самим и подлежит проверке налоговым органом. Большинство налоговых систем также собирают информацию другими способами, чтобы информировать власти о потенциальных налоговых обязательствах. Учет ведется по таким вопросам, как распределение доходов товариществами, трастами или поместьями, а также выплата гонораров, процентов, дивидендов и других сумм, превышающих определенную минимальную сумму. Особое значение имеют ведомости сумм, вы-

плаченных в виде заработной платы и окладов, которые составляют основную часть базы подоходного налога для физических лиц, что представлена в большинстве стран в рамках системы удержания (pay-as-you-earn).

В случае ежегодного сбора, такого как подоходный налог, декларация должна подаваться каждый год. Однако во многих странах физические лица, которые на основании ранее поданной декларации получают доход ниже налогооблагаемого предела, не обязаны ежегодно подавать новую декларацию (этот механизм может быть пересмотрен в любое время). Это следует из того, что некоторым категориям налогоплательщиков нелегко определить точную сумму своего профессионального чистого дохода.

Налоговая администрация часто заключает соглашение с профессиональными ассоциациями, фиксируя границу, на которой налогооблагаемый доход ее членов будет определяться на период более одного года. Члены могут предоставить в налоговую администрацию с упрощенной формой фактическую информацию (например, для фермеров области земля культивируется, для мясников и пекарей объем проданного товара), вместо подачи стандартного возврата.

Во многих странах была организована отдельная процедура оценки доходов от недвижимого имущества. Так, в конце XVIII в. В некоторых европейских странах была введена французская система земельного регистра (кадастра). Теоретический доход каждого объекта недвижимости затем определяется администрацией земельного кадастра и остается фиксированным в течение относительно длительного периода, за исключением тех случаев, когда в собственность вносятся важные изменения.

При рассмотрении налоговых деклараций основной принцип заключается в том, что она считается правильной до тех пор, пока оценщик не определит иное. В таких странах, как США, где преобладает метод самооценки, для аудита отбирается меньшинство возвратов, большинство из них, однако, проверяется только

на предмет своевременного прибытия, включения всех необходимых форм и приложений и арифметической точности. За исключением особых обстоятельств, когда, например, закон вводит подозрение в мошенничестве (например, если декларация не была подана) или создает определенные презумпции (например, когда личные расходы на проживание превышают заявленный доход), администрация не имеет права перекладывать на налогоплательщика бремя доказывания того, что он выполнил свои обязательства. Золотое правило налогового администратора состоит не только в том, чтобы получить как можно больше денег для казны, но и в том, чтобы проявить справедливость. Правила налогообложения, естественно, имеют авторитарный характер, но налоговое право не предоставляет налоговому органу привилегированного положения и не лишает индивида средств защиты от произвольного налогообложения.

Оценочные должностные лица обладают широкими полномочиями по определению суммы, подлежащей налогообложению. Помимо рутинной проверки, существуют многочисленные источники информации. В некоторых странах, когда физическое лицо или корпорация включает в состав вычитаемых расходов проценты, уплаченные по заемным деньгам, или гонорар, уплаченный профессиональному эксперту, в декларации должны быть указаны имя и адрес получателя платежа, и, когда эта информация помещается перед соответствующим оценщиком, он может легко определить, включил ли получатель платежа в свой заявленный доход. Аналогичным образом в странах, использующих налоги на добавленную стоимость, счета-фактуры могут быть перепроверены, чтобы убедиться, что налог, заявленный в качестве кредита покупателем бизнеса, фактически был перечислен продавцом. Такая возможность перекрестной проверки часто считается главным преимуществом налога на добавленную стоимость

по сравнению с другими формами налогов с продаж, но эти преимущества легко переоценить, поскольку даже при использовании сложных компьютеров перекрестная проверка затруднена.

Эта процедура варьируется в зависимости от страны и в значительной степени зависит от обстоятельств дела. Проверка может проводиться как в кабинете налогового агента, так и заочно либо в кабинете налогоплательщика. Налоговые агенты вправе в разумных пределах проверять бухгалтерские книги и записи, которые ведет налогоплательщик. В тех же пределах они вправе допрашивать не только налогоплательщика, но и других лиц, знакомых с делом. Однако существуют юридические гарантии, защищающие конфиденциальную информацию, связи, что запрещает разглашение финансовой информации о налогоплательщике. В Соединенных Штатах, например, федеральное и общее право защищают связь между мужем и женой или между клиентом и его адвокатом, действующим в качестве такового. В Бельгии в соответствии с законодательством о подоходном налоге некоторые налогоплательщики в ходе допроса должностного лица, проводящего оценку, могут утверждать, что они связаны профессиональной тайной и не могут сообщить то, что они считают конфиденциальной информацией; сотрудник, проводящий оценку, может затем проконсультироваться со специальным консультативным советом, состоящим из президента и двух членов профессиональной или профессиональной группы налогоплательщика (адвокатов, врачей, нотариусов и т. д.), который даст свое мнение о вероятном доходе налогоплательщика.

Банки в большинстве стран обязаны представлять отчеты о денежных вкладах или аналогичных операциях. В большинстве стран банковская ячейка не может быть открыта после смерти клиента без присутствия налогового чиновника. С другой стороны, некоторые страны, такие как Швейцария, Панама и другие страны Карибского бассейна, превратили гарантию банковской тайны в национальное достояние. В таких странах банки

имеют законное право или даже обязаны отказывать налоговым агентам в предоставлении информации о своих клиентах. Средства как от легальной, так и от незаконной деятельности часто направляются через страны со строгим законодательством о банковской тайне, чтобы избежать налогообложения (а также по другим причинам).

Налоговые органы проводят большую разведывательную работу, используя советы информаторов, таких как сотрудники, конкуренты и соседи налогоплательщика. В Соединенных Штатах информаторов поощряют уплатой гонораров. Но основополагающим принципом налогового права является то, что информация не может быть использована против налогоплательщика, если она была получена незаконным путем, и что никакие доказательства или показания не являются действительным доказательством налоговой ответственности, если налогоплательщик не имел возможности обсудить ее.

Оценщик может оказаться несогласным с налогоплательщиком либо в отношении фактов (суммы дохода, вычитаемых расходов и т. д.), либо в отношении того, каким образом налогоплательщик разрешил вопрос права или смешанный вопрос права и факта. Налоговый агент может по своему усмотрению решать фактические вопросы, и часто по этим вопросам между налогоплательщиком и налоговым агентом достигается компромисс.

Всякий раз, когда налоговый агент решает вопросы права, он связан позицией казначейства по конкретной проблеме. По нерешенным вопросам нижестоящие налоговые инспекторы (полевые отделения) обычно обращаются за консультацией к вышестоящему эшелону. Предоставление нижестоящим фискальным органам дискреционных полномочий в толковании налогового законодательства чревато поощрением коррупции. В некоторых странах, включая Соединенные Штаты, письменные постановления издаются администрацией заранее, что позволяет избежать споры на уровне должностного лица по оценке. В странах, где

это не делается, должностные лица всех уровней могут свободно давать неофициальные консультации относительно налоговых последствий предлагаемых сделок. Налогоплательщик может обратиться с заявлением в компетентный административный или судебный орган, если он считает, что толкование закона оценивающим должностным лицом является неправильным.

Расчет налога

Второй этап взимания налогов – это расчет суммы, подлежащей уплате. В американском методе самооценки ответственность по налогу на прибыль в первую очередь устанавливается самим налогоплательщиком. При этом методе, как правило, налоговое обязательство, отраженное в декларации, составляет основу оценки запись. Если налоговая администрация обнаруживает, что требуется дополнительный налог, выдается отчет о дефиците. Практически все страны, которые взимают подоходный налог, требуют удержания заработной платы. В некоторых случаях удержанный налог освобождает налогоплательщика от обязанности (а иногда и от возможности) подать налоговую декларацию. Во многих странах предусмотрена предоплата подоходного налога на дивиденды и другие доходы от личного имущества и создана система «плати по мере поступления» для профессиональных доходов. Такие предварительные платежи рассчитываются налогоплательщиком. В некоторых странах также предусмотрена предварительная уплата всего или части подоходного налога (на добровольной или обязательной основе) до подачи декларации на основе ожидаемого дохода или налогооблагаемого дохода за предыдущий год. Однако в целом окончательный расчет налогов, взимаемых с дохода, наследственного имущества или передачи имущества, производится налоговой администрацией. Налоги с продаж и налоги на добавленную стоимость рассчитываются налогоплательщиками.

Принуждение

Если налогоплательщик не платит в установленный законом срок или в течение очень короткого времени после этого, компетентная налоговая инспекция обязуется взыскать причитающуюся сумму. В деле против налогоплательщика налоговая администрация не находится в положении обычного кредитора, предъявляющего иск обычному должнику. Закон наделяет налоговое администрирование привилегированным положением среди кредиторов налогоплательщика.

Помимо начисления процентов на причитающуюся сумму, предусмотрены различные виды принудительных мер для обеспечения оплаты. Гражданско-правовые санкции состоят, как правило, из штрафа, добавленного коллектором, когда нарушение является результатом небрежности, а не умышленной небрежности или недобросовестности. Примерами халатности являются непредставление требуемой декларации в срок и занижение или недоплата налогового обязательства без намерения ввести в заблуждение. Гражданские штрафы устанавливаются путем начисления, чтобы процессуальные средства защиты налогоплательщика были идентичны тем, которые предусмотрены для оценки самого налога.

В некоторых странах уголовное налоговое мошенничество сурово наказывается, в других – неисполнение фискальных обязательств ничем не отличается от невыполнения других финансовых обязательств. Некоторые налоговые преступления классифицируются как проступки (например, умышленное неуплата определенных налогов, представление определенных деклараций, ведение надлежащего учета и предоставление надлежащей информации). Они караются штрафами, или тюремным заключением, или и тем и другим. Более суровое наказание предусмотрено для преступлений, классифицируемых как тяжкие (например, дача ложных показаний и в Соединенных Штатах –

уклонение от уплаты налогов). В большинстве стран уголовные наказания могут сочетаться с гражданскими.

Уголовные наказания не могут быть назначены налоговой администрацией. Правонарушения против налогового законодательства, будь то мелкие правонарушения или уголовные преступления, должны рассматриваться судами. Процедура по уголовным налоговым делам практически идентична процедуре по другим уголовным делам. Обвиняемый считается невиновным, пока его вина не доказана; бремя доказывания неизбежно ложится на прокурора, а не на налогоплательщика-ответчика.

Судебная власть и налоговое право

Налогоплательщик имеет гарантию от несправедливости или ошибки в применении налогов в праве на обращение в компетентные, беспристрастные органы в случае несогласия с определением оценщика.

В некоторых странах споры между налогоплательщиками и налоговой администрацией разрешаются специальными комиссиями, состоящими из высокопоставленных государственных служащих (а также членов различных профессиональных организаций). В других случаях решение является привилегией судебной власти. Однако в подавляющем большинстве стран преобладает сочетание обеих систем. «Вне суда» юрисдикции — комиссии, состоящие из налоговых чиновников и непрофессионалов, — часто действуют как комитеты предварительного урегулирования, которые решают фактические вопросы, оставляя толкование налогового права судам. Как правило, когда налогоплательщик не согласен с суммами налога, исчисленными администрацией, или считает, что он заплатил слишком много, он подает ходатайство в суд, который может быть либо специализированным судом, либо обычным судом, компетентным для гражданского судопроизводства. Даже если ему придется исчерпать административные процедуры, прежде чем он сможет пере-

дать спор с налоговыми органами в суд, он все равно может ссылаться на юрисдикцию судебного суда для повторного рассмотрения дела как в отношении фактов, так и в отношении юридических аргументов.

Почти во всех странах судебную систему возглавляет верховный суд, юрисдикция которого ограничивается вопросами права. Верховный суд, как правило, компетентен в налоговых вопросах, но апелляция в суд должна основываться исключительно на предполагаемом неправильном применении закона; если окажется, что речь идет о вопросах факта или смешанных вопросах права и факта, иск в большинстве судебных систем отклоняется. (Верховный суд США также может принять решение о конституционности акта законодательной власти.) Таким образом, судебная власть обладает окончательными полномочиями по толкованию налогового статута. Это толкование имеет обязательную силу только в отношении дела, переданного трибуналу. Но в любой правовой системе ссылка на толковательные решения судов по сопоставимым делам, особенно Верховного суда, очевидно, является лучшим аргументом в спорном пункте налогового права.

Когда юридический текст в налоговом праве или в другом праве требует толкования из-за обоснованного сомнения в его значении или объеме, первым шагом является определение значения используемых слов в соответствии с правилами грамматики и синтаксиса не изолированно, а в их контексте и с учетом обсуждаемого предмета. Это необходимое буквальное толкование закона: если текущий смысл термина должен быть принят в его широком смысле в налоговом законе, как и в любом другом, если только не может быть доказано, что законодательный орган использовал этот термин в более узком смысле. Если смысл текста не может быть определен буквальным методом, то толкователь в поисках намерения законодателя прибегает к историческому методу (изучение как подготовительной работы, так и

места, занимаемого текстом в последовательных законах по конкретному вопросу) и к систематическому или телеологическому толкованию (положение, занимаемое правовым положением в правовой системе в целом, и цель, преследуемая законодателем при создании этой системы).

В дополнение к этим общим принципам, необходимым для толкования всех правовых текстов, применяются некоторые специальные правила. Одно из них – автономия налогового права, т. е. налоговое законодательство преследует цели, отличные от целей других органов права.

Налоговое требование – это требование публичного права. Его причина заключается не в договорном обязательстве, а в выражении односторонней воли, в решении государственной власти. Функция налогов в организации бюджета несовместима с принципами договорного права; такие принципы применимы только к отношениям частного права и, следовательно, не могут быть использованы для толкования положений налогового права.

Другие специальные правила толкования налогового законодательства вытекают из характера налогового обязательства. В демократической системе налог может быть установлен только законом. Таким образом, суды или администрация не обладают «творческой силой» для того, чтобы сделать вещи или операции облагаемыми налогом посредством аналогичного толкования текста в тех случаях, когда не доказано, что законодатель хотел, чтобы они облагались налогом.

Страны придерживаются общего принципа правовой определенности, согласно которому налоговые органы не могут вести переговоры с налогоплательщиками или снижать их налоговую ответственность.

С другой стороны, верховенство законности налогообложения не всегда работает в пользу налогоплательщика: лицо или орган, которому поручено применение и толкование закона, не

может вносить ослабление его влияния, хотя это может быть более чем оправдано обстоятельствами, за исключением случаев, когда законодатель разрешил судья или администрации применять правила акций в пределах определенных законом лимитов.

§ 2.2. Налоговая политика в зарубежных странах

Налоговая политика – это подход правительства или налоговой организации к созданию и управлению налогами. Налоговая политика определяет, кто будет облагаться налогом, по какой ставке и по каким причинам. Налоговая политика является бесконечно спорным вопросом среди политиков, экономистов, бизнесменов и граждан. В то время как большинство согласны с тем, что некоторая сумма налога необходима, использование и последствия налогообложения являются постоянной областью дискуссий.

Правительства и организации используют налоги для финансирования программ и расходов предположительно в интересах всех налогоплательщиков. Военные, дороги, школы и программы помощи финансируются в основном за счет налогов, взимаемых правительством. Организации, такие как профсоюзы, могут также взимать налоги в форме взносов, чтобы предоставлять услуги своим членам. Без налоговых поступлений правительства и организации не имели бы средств для создания программ или оказания помощи своим членам, что делало бы их практически бессильными.

Формирование налоговой политики представляет собой сложный процесс, который может иметь множество последствий. Если будет предложен налог на бизнес, существует вероятность того, что он может повредить прибыли бизнеса, привести к росту безработицы и непропорционально наносит ущерб малым предприятиям с меньшей располагаемой прибылью. Создавая окончательный налог, политики должны попытаться определить, будут ли выгоды от него превышать обязательства.

Для достижения этого взвешенного по выгодам баланса могут быть добавлены льготы для защиты малого бизнеса или созданы дифференцированные ставки налогообложения для обеспечения того, чтобы предприятия с самой высокой прибылью вносили справедливый вклад.

В результате этого компрометирующего процесса налоговая политика часто становится бесконечно сложной. То, что начинается как простая идея, может превратиться в десятки или сотни страниц правил, лазеек, исключений и поправок. Некоторые эксперты предполагают, что налоговая политика часто страдает от проблемы слишком большого количества «поваров на кухне», поскольку каждый голосующий член настаивает на том, чтобы его личные планы были свернуты в налог. Результатом, к сожалению, является то, что граждане вне процесса формирования налогов часто безнадежно запутываются в политике, что может привести к серьезным ошибкам в исчислении и уплате налогов.

Мало кто из плательщиков согласен с «правильной» формой налоговой политики. В зависимости от социального и политического климата граждане и законодатели могут отдавать предпочтение высоким налогам, чтобы платить за большее количество услуг, или низким налогам, чтобы предоставить больше возможностей для индивидуального выбора. Некоторые страны, такие как Норвегия и Дания, имеют чрезвычайно высокий уровень подоходного налога с физических лиц, но предоставляют множество государственных услуг, таких как расширенный отпуск по уходу за ребенком, медицинское страхование и пособия работникам, такие как оплачиваемый отпуск. Для сравнения, такие страны, как США, имеют гораздо более низкие индивидуальные налоговые ставки, но предлагают меньше услуг.

Налоговая политика, как постоянно развивающийся вопрос, влияет на макроэкономические изменения, рыночные сдвиги, стихийные бедствия и изменения политического режима. За ис-

ключением основных принципов, таких как знаменитый принцип «нет налогообложения без представительства», налоговая политика может меняться из года в год, отражая изменения в финансовом и политическом климате. Сложный предмет, понимание и создание налоговой политики могут быть в центре внимания всей карьеры в политических, юридических или финансовых профессиях.

Страны повышают налоговые поступления за счет сочетания индивидуальных подоходных налогов, корпоративных подоходных налогов, налогов на социальное страхование, налогов на товары и услуги и налогов на имущество. Сочетание налоговой политики может повлиять на то, насколько искажающей или нейтральной является налоговая система. Налоги на доходы могут нанести больший экономический ущерб, чем налоги на потребление и собственность. Однако степень, в которой отдельная страна полагается на любой из этих налогов, может существенно отличаться.

Все страны ОЭСР взимают налог на прибыль корпораций, но ставки и базы сильно варьируются от страны к стране. Корпоративный подоходный налог является самым «вредным» налогом для экономического роста, но страны могут смягчить этот вред с помощью более низких ставок корпоративного налога и щедрых льгот на капитал. Надбавки на капитал напрямую влияют на стимулы бизнеса к новым инвестициям. В большинстве стран предприятиям, как правило, не разрешается немедленно вычитать стоимость капитальных вложений. Вместо этого они обязаны вычитать эти расходы в течение нескольких лет, увеличивая налоговую нагрузку на новые инвестиции. Это можно измерить, рассчитав процент от приведенной стоимости, которую бизнес может вычесть в течение срока службы актива. Страны с более щедрыми надбавками на капитал имеют налоговые системы, которые более благоприятны для инвестиций в бизнес, что является основой экономического роста.

Индивидуальные налоги являются одним из наиболее распространенных способов привлечения доходов для финансирования государственного управления в странах ОЭСР. Индивидуальные подоходные налоги взимаются с доходов физических лиц или домашних хозяйств для финансирования общих государственных операций. Эти налоги, как правило, прогрессивны. Это означает, что ставка, по которой облагается налогом доход физического лица, увеличивается по мере того, как человек зарабатывает больше дохода. Кроме того, в странах существуют налоги на заработную плату. Они, в свою очередь, с фиксированной ставкой взимаются с доходов от заработной платы в дополнение к общему индивидуальному подоходному налогу в стране. Однако доходы от этих налогов обычно направляются специально на программы социального страхования, такие как страхование от безработицы, государственные пенсионные программы и медицинское страхование. Высокие предельные ставки подоходного налога влияют на принятие решений о работе и снижают эффективность, с которой правительства могут увеличивать доходы от своих индивидуальных налоговых систем.

Налоги на потребление взимаются с товаров и услуг и могут принимать различные формы. В странах ОЭСР и в большинстве стран мира налог на добавленную стоимость является наиболее распространенным налогом на потребление. Большинство налогов на потребление либо не облагают налогом промежуточные затраты бизнеса, либо предоставляют кредит на налоги, уже уплаченные на затраты, что позволяет избежать проблемы налоговой пирамиды, когда один и тот же конечный товар или услуга облагаются налогом многократно в процессе производства. Исключение затрат бизнеса делает налог на потребление одним из наиболее экономически эффективных способов увеличения налоговых поступлений. Однако многие страны не могут правильно определить свою налоговую базу. Для минимизации искажений все конечное потребление должно облагаться налогом

по одной и той же стандартной ставке. Однако страны часто освобождают от налогообложения слишком много товаров и услуг или облагают их налогом по сниженным ставкам, что требует от них взимать более высокие стандартные ставки для получения достаточных доходов. Некоторые страны также не в состоянии должным образом освободить бизнес – вклады. Например, штаты в США часто взимают налоги с продаж машин и оборудования.

Налог на имущество применяется к активам физического лица или предприятия. Например, налоги на имущество и наследство подлежат уплате после смерти физического лица и передачи его имущества наследнику соответственно. Налоги на недвижимость, с другой стороны, уплачиваются через определенные промежутки времени, чаще каждый год, на стоимость налогооблагаемого имущества, такого как земля и дома. Многие налоги на недвижимость сильно искажают и значительно усложняют жизнь налогоплательщика или бизнеса. Налоги на недвижимость и наследство создают препятствия для дополнительной работы и сбережений, что наносит ущерб производительности и объему производства. Налоги на финансовые операции увеличивают стоимость капитала, что ограничивает поток инвестиционного капитала его наиболее эффективным распределением. Налоги на богатство ограничивают капитал, доступный в экономике, что наносит ущерб долгосрочному экономическому росту и инновациям.

Таким образом, разумная налоговая политика минимизирует экономические искажения. За исключением налогов на землю, большинство налогов на имущество усиливают экономические диспропорции и оказывают долгосрочное негативное воздействие на экономику и ее производительность.

В условиях все более глобализирующейся экономики предприятия часто выходят за пределы своих стран, чтобы охватить

клиентов по всему миру. В результате странам необходимо определить правила, как облагается налогом корпоративный доход, полученный в зарубежных странах. Международные налоговые правила имеют дело с системами и нормами, которые страны применяют к предпринимательской деятельности. Налоговые соглашения приводят в соответствие многие налоговые законы между странами и пытаются уменьшить двойное налогообложение, в частности путем сокращения или отмены удерживаемых налогов между странами. Страны с большим числом партнеров в своей сети налоговых договоров имеют более привлекательные налоговые режимы для иностранных инвестиций и более конкурентоспособны, чем страны с меньшим числом договоров.

Налоговая политика стран Европейского сообщества (ЕС)

Налоговая политика стран ЕС основана на «Стратегии Европы 2020» в целях разумного, устойчивого и инклюзивного роста стран ЕС в едином рынке. Усиление координации налоговой политики помогает государствам – членам ЕС достичь этих целей.

С 20 декабря 2010 г. Европейская комиссия в рамках цели стратегии «Европа 2020», направленной на расширение прав и возможностей граждан ЕС, в полной мере стала участвовать в едином рынке, объявила о планах обеспечивать налоговые правила, которые не препятствовали бы физическим лицам извлекать выгоду из внутреннего рынка.

В сообщении «Устранение трансграничных налоговых препятствий для граждан ЕС» излагаются наиболее серьезные налоговые проблемы, с которыми сталкиваются граждане ЕС в трансграничных ситуациях, такие как дискриминация, двойное налогообложение, трудности в требовании возврата налогов и получении информации об иностранных налоговых правилах, а также объявляются планы решений. Исходя из этого, Комиссия оказывает услуги по решению проблем для граждан стран ЕС и

исключению налоговых правил, которые были признаны несовместимыми с договорами ЕС. Еще одной областью деятельности Комиссии являются исследования и разработки (НИОКР), которые оказывают влияние на экономический рост и рабочие места. Комиссия также рассматривает вопрос о более эффективном использовании налоговых льгот для НИОКР.

В сообщении Комиссии разъясняются правовые условия, вытекающие из прецедентного права ЕС, и излагаются некоторые основные принципы и передовая практика для разработки таких стимулов. Государствам-членам рекомендуется улучшить использование и координацию этих налоговых мер, а также указаны основные варианты проектирования.

Кроме того, Комиссия начала более широко использовать необязательные подходы, такие как рекомендации, а не законодательные предложения, где это уместно, в качестве способа достижения прогресса в налоговой области. Также изучается путь более тесного сотрудничества между подгруппами стран-единомышленников. Комиссия регулярно публикует статистический и экономический анализ налоговых систем государств – членов ЕС с целью предоставления информации государствам-членам и общественности о тенденциях налогообложения в последние годы. Комиссия предприняла ряд шагов в целях содействия надлежащему управлению в налоговой области, т. е. прозрачности, обмену информацией и справедливой налоговой конкуренции. Сообщения Комиссии предназначены для определения конкретного вклада ЕС в эффективное управление в области прямого налогообложения как внутри ЕС, так и за его пределами. Полагаем, что соглашения с большим числом третьих стран об общих принципах надлежащего управления в налоговых вопросах должны помочь государствам – членам ЕС и их партнерам сбалансировать необходимость защиты своих доходов и политики в

области социальных и государственных расходов с необходимостью открытия своей экономики для содействия росту и созданию рабочих мест.

Устранение налоговых препятствий в области финансовых услуг приобрело важное значение в рамках разработки и осуществления политики Комиссии в области финансовых услуг. 19 октября 2009 г. Европейская комиссия приняла рекомендацию, в которой излагается, как государства – члены ЕС могли бы облегчить инвесторам, проживающим в этих странах, право требовать освобождения от уплаты налога на дивиденды, проценты и другие доходы от ценных бумаг, полученные от других государств-членов. В рекомендации также предлагаются меры по устранению налоговых барьеров, с которыми сталкиваются финансовые учреждения в своей инвестиционной деятельности в ценные бумаги, в то же время защищая налоговые поступления от ошибок или мошенничества. Эта рекомендация предназначена для того, чтобы дать государствам-членам рекомендации о том, как обеспечить процедуры проверки права на налоговые льготы, чтобы они не препятствовали функционированию Единого рынка. Эта рекомендация основана на докладах групп экспертов ЕС по клиринговому и расчетному налоговому соблюдению (IP/07/1569), подготовленных по итогам обширных консультаций с заинтересованными сторонами. Они неоднократно обсуждались с представителями индустрии финансовых услуг и налоговых администраций в государствах – членах ЕС.

В настоящее время Комиссия выразила свою убежденность в том, что нет необходимости в всеобщей гармонизации налоговых систем государств-членов ЕС. При условии соблюдения правил ЕС государства-члены могут свободно выбирать налоговые системы, которые они считают наиболее подходящими и в соответствии со своими предпочтениями. Кроме того, любое предложение о действиях ЕС в налоговой сфере должно учиты-

вать принципы субсидиарности и пропорциональности. Комиссия считает, что влияние на уровне ЕС должно предприниматься только в тех случаях, когда действия отдельных государств-членов не могут обеспечить эффективное решение. На самом деле многие налоговые проблемы просто требуют лучшей координации национальной политики. Некоторые скоординированные действия по преодолению налоговых препятствий и неэффективности были достигнуты в области налогообложения компаний, НДС, акцизов и налога на автомобили. Кроме того, были приняты меры по борьбе с уклонением от уплаты налогов с помощью Директивы о налоге на сбережение и директив, предусматривающих взаимную помощь между налоговыми администрациями. Комиссия также стала более активно предпринимать юридические действия в тех случаях, когда национальные налоговые правила или практика государств-членов не соответствуют договорам ЕС.

Комиссия регулярно публикует статистический и экономический анализ налоговых систем государств – членов ЕС с целью предоставления информации государствам-членам и общественности о тенденциях налогообложения в последние годы. Комиссия также предприняла ряд шагов в целях содействия надлежащему управлению в налоговой области, т. е. прозрачности, обмену информацией и справедливой налоговой конкуренции.

§ 2.3. Права налогоплательщиков в зарубежных странах

Налоги как с частных лиц, так и с предприятий являются основным источником доходов для правительств в США.

Налогоплательщики, как правило, обязаны ежегодно подавать как на федеральном уровне, так и на других уровнях налоговые декларации. Предприятия также должны подавать ежегодные декларации, но они обычно планируют и платят регулярные налоговые платежи в течение всего года.

Государственные и местные налоговые органы несут ответственность за внедрение и уплату налогов, таких как: налоги с продаж, налоги на имущество. И физические, и юридические лица должны знать о своих налоговых обязательствах, поскольку неуплата необходимых налогов может привести к штрафам или дальнейшим судебным искам.

Налоги, взимаемые с частных лиц и с предприятий, являются основными источниками доходов для правительств штатов. Физические и юридические лица имеют различные обязательства по ежегодному подоходному налогу.

Существуют конкретные пороговые значения, регулирующие обязанность по уплате ежегодных индивидуальных подоходных налогов в Налоговую службу и департаменты государственных доходов. Федеральный порог основан на статусе подачи заявления физическим лицом. Каждое государство – штат имеет свои собственные пороговые значения при налогообложении. Индивидуальные налогоплательщики должны знать федеральные и государственные пороговые значения, чтобы определить свои обязательства при подаче деклараций – заявок на данный год.

Статус подачи деклараций физическим лицом влияет на то, сколько налогов будут удерживаться с его заработной платы. Это является основным фактором, влияющим на годовые налоговые обязательства за год. Поэтому важно, чтобы налогоплательщик – физическое лицо сохранило тот же статус подачи документов со своим работодателем, который он планирует использовать для своей ежегодной налоговой подачи декларации. Неправильное указание статуса в декларации может привести к слишком большому или слишком малому налогообложению. Это будет выявлено Налоговой службой при подаче налоговой декларации.

Как правило, брак и иждивенцы (обычно дети) – это две позиции, которые характеризуют статус налогоплательщика. Если

человек женат, он может подать заявление отдельно или совместно. Налогоплательщики также имеют возможность подать заявление в качестве вдовца, если их супруг умер.

Физические лица, которые не обязаны подавать ежегодные налоговые декларации, тем не менее будут сталкиваться с налогами в своей повседневной жизни. Помимо подоходного налога, ежедневно и ежегодно взимаются налоги с продаж товаров и услуг и налоги на имущество, которые должны уплачиваться отдельно местным органам власти. Налоги с продаж и налоги на недвижимость варьируются в зависимости от местоположения налогоплательщиков.

Не все физические лица в США обязаны подавать федеральную налоговую декларацию и налоговую декларацию штата. Отдельные государства – штаты придерживаются схожих стандартов налогообложения. Они могут иметь разные пороговые значения налогообложения. Некоторым лицам вообще не нужно подавать налоговые декларации, а отдельные граждане могут извлекать выгоду от подачи деклараций при возврате налогов даже при низких пороговых значениях. Налоги могут быть им возвращены по соответствующим вычетам и кредитам.

Индивидуальные налогоплательщики нуждаются в социальном страховании при подаче налоговых деклараций. Социальное страхование можно получить в администрациях социального обеспечения. Номер социального страхования будет служить им в качестве идентификационного номера налогоплательщика, поэтому важно получить его, если появляются налоговые обязательства. При уплате федеральных и государственных налогов нет никакого возрастного уровня. Любое физическое лицо, имеющее валовой доход на уровне или выше порогового уровня, должно подавать налоговую декларацию.

Налогоплательщик считается «одиноким», если он не состоит в браке, разведен, является зарегистрированным домаш-

ним партнером или юридически разделен в соответствии с законодательством государства по состоянию на последний день налогового года. Глава домохозяйства или овдовевшее лицо не подпадают под категорию «одиноких плательщиков» для целей налогообложения.

Главы семьи – это «одинокий» или не состоящий в браке налогоплательщик, который оплачивает не менее 50 % расходов на содержание своего домохозяйства и проживает с другими квалифицированными членами семьи, которым он оказывает поддержку более полугода. Это означает, что налогоплательщик должен был оплачивать более половины всех домашних счетов, включая арендную плату или ипотеку, коммунальные платежи, страхование, налоги на имущество, продукты питания, ремонт и другие общие домашние расходы. Некоторые примеры квалифицируемых членов семьи включают ребенка-иждивенца, внука, брата, сестру, бабушку и дедушку.

Два налогоплательщика, вступившие в брак к концу налогового года, могут подавать свои налоговые декларации совместно. При подаче заявления в соответствии с семейным статусом супруги могут регистрировать свои соответствующие доходы и вычеты в одной и той же налоговой декларации. Совместная налоговая декларация часто обеспечивает больший возврат налога или меньшее налоговое обязательство.

Совместная подача документов в браке лучше тогда, когда один из супругов имеет значительный доход. Если оба супруга работают, а доход и детализированные отчисления велики и неравны, то выгоднее будет подавать заявление отдельно.

Регистрация брака – это значит приобретение налогового статуса, используемого женатыми налогоплательщиками, которые предпочитают регистрировать свои соответствующие доходы, вычеты и кредиты в отдельных налоговых декларациях. Супружеская подача документов отдельно может быть привле-

кательной для тех пар, которые считают, что объединение их доходов приведет их в более высокую налоговую категорию, чем, если бы они подавали документы отдельно.

Также существует потенциальное налоговое преимущество подачи отдельной декларации, когда один из супругов имеет значительные медицинские расходы, различные детализированные вычеты или определенные доступные кредиты.

Есть такая категория налогоплательщиков, как переживший супруг. Федеральный квалифицированный налоговый статус вдовы или вдовца доступен в течение двух лет для вдов и вдовцов, имеющих иждивенцев после смерти их супруга.

Индивидуальные налогоплательщики, которые должны подать ежегодную федеральную налоговую декларацию, облагаются следующими налоговыми ставками и стандартными вычетами на 2019 г., детализированными в соответствии с их статусом подачи.

Действующая налоговая форма 1040 облегчает подачу декларации отдельным налогоплательщикам с помощью «простых» деклараций. Эта декларация может быть названа «подшивкой открыток». Хотя ее первая страница будет упрощена, многим налогоплательщикам придется приложить к ней дополнительно (соответствующие) формы или графики в зависимости от их индивидуальных ситуаций.

Налогоплательщикам, самозанятым или индивидуальным предпринимателям, возможно, потребуется представить График С со своими декларациями 1040. График С представляет собой в первую очередь отчет о доходах самозанятых работников и индивидуальных предпринимателей. Он включает в себя доходы. Указанные лица могут претендовать на определенные деловые вычеты.

Товарищества и общества с ограниченной ответственностью (ООО) – это хозяйствующие субъекты, имеющие более одного собственника. Эти организации составляют значительную часть

малого бизнеса в Соединенных Штатах. Другие типы малых предприятий, которым, возможно, потребуется пересмотреть ежегодные налоговые декларации могут включать трасты¹, поместья и квалифицированные совместные предприятия.

ООО обычно облагаются налогом как партнерства. Для федеральных налогов партнерства обычно подают форму декларации 1065, которая представляет собой информационную декларацию с отчетностью К-1. Она информирует о налогооблагаемом доходе или убытках отдельных владельцев – налогоплательщиков. Таким образом, партнеры также платят налоги на свой доход К-1 и подают отчет по форме 1040. Доход облагается налогами по индивидуальным ставкам.

Корпорации, как правило, регулярно производят расчетные налоговые платежи в течение года. Эти платежи сверяются с годовой налоговой декларацией. Большинство корпораций подают отчетную форму 1120, которая служит основным налоговым документом для большинства корпораций и может быть сопоставлена с формой 1040 для физических лиц. Как и форма 1040, форма 1120 также требует прикрепленных форм отчетности и графиков в зависимости от ситуации корпорации.

Все лица, которые обязаны подавать федеральную налоговую декларацию в IRS, должны выбрать статус подачи декларации. Налоговые ставки и стандартные вычеты различаются между различными статусами подачи.

Одинокие заявители включают лиц, которые в последний день года не состояли в браке или юридически разлучены с супругом в соответствии с документом о разводе или раздельном проживании. Они не имеют права на другой статус подачи документов. И хотя лица все еще могут быть женаты, но налоговым

¹ Доверительная собственность (или траст – от англ. trust – доверие) в общем праве – это система отношений, при которой имущество, первоначально принадлежащее учредителю, передается в распоряжение доверительного собственника (управляющего или попечителя), но доход с него получают выгодоприобретатели (бенефициары).

управлением они считаются незамужними, если они совместно не проживают в течение последних шести месяцев налогового года.

Лица, которые имеют право подать заявку со статусом «одинокий налогоплательщик», могут претендовать на подачу заявки с другим статусом, лицам же, которые соответствуют условиям для квалификации вдовы или главы, предоставляются налоговые льготы.

Лицам, имеющим право подачи заявки более чем на один статус, разрешается выбрать статус с более низкой ставкой налогообложения.

В то время как многие одинокие лица (налогоплательщики) живут в одиночестве и считают себя при этом главой собственного домашнего хозяйства, IRS проводит границу между этими понятиями. Статус главы домохозяйства, как правило, применяется только к незамужним лицам, которые за данный налоговый год оплатили более половины расходов на содержание дома для себя и квалифицированного лица, такого как иждивенец.

Согласно IRS расходы на содержание дома могут включать арендную плату или ипотечные платежи, коммунальные расходы, ремонт, налоги на имущество и еду, съеденную дома.

Сумма стандартного вычета одиночных заявителей в 2021 г. вырастет до 12 550 долл. за налоговый год.

Проживающим (подходящим) лицом, с которым живет глава семьи, должен быть его ребенок, родитель или другой тип родственников. Человек может быть домашним партнером до тех пор, пока этот партнер не получает никакого дохода, который квалифицировал бы его как иждивенца.

Люди, которые подают документы как глава семьи, платят более низкую налоговую ставку, чем люди, подающие документы как «одинокие». Они также должны достичь более высокого уровня дохода, прежде чем будут обязаны платить подоходный налог.

По статусу лиц, поданных в заявке, определяется вид налоговой декларации, которую налогоплательщик должен использовать при уплате своих налогов.

Статус подачи документов тесно связан с семейным положением налогоплательщика. Он важен потому, что налоговая шкала физического лица (и, следовательно, сумма, которую он должен заплатить) определяется семейным положением, количеством детей, родом занятий и рядом других факторов. Лица, подающие заявки со статусом плательщика, должны честно указывать свой статус, иначе будут считаться мошенниками и на них будут начислены штрафы.

Для целей уплаты федерального подоходного налога США налогоплательщик выбирает одну из пяти категорий статуса: холостой, женатый, подающий документы совместно, женатый, подающий документы отдельно, глава семьи и квалифицируемая вдова (вдовец) с детьми-иждивенцами.

Одинокие плательщики имеют более низкие размеры дохода (табл. 1).

Таблица 1

**Диапазон дохода и ставки налога для одного налогоплательщика
в 2020 и 2021 гг. в США**

Ставка федерального подоходного налога	Диапазон доходов одного налогоплательщика на 2020 г., долл.	Диапазон доходов одного налогоплательщика на 2021 г., долл.
10 %	0–9 875	0–9 950
12 %	9 876–40 125	9 951–40 525
22 %	40 126–85 525	40 525–86 375
24 %	85 526–163 300	86 376–164 925
32 %	163 301–207 350	164 926–209 425
35 %	207 351–518 400	209 426–523 600
37 %	Более 518 400 долл.	Более 523 600 долл.

Примечание: стандартный налоговый вычет установлен в 2020 г. – 12 400 долл., а в 2021 г. – 12 550 долл.

Физическое лицо, вступившее в брак к концу налогового года, может подавать в налоговые органы свои декларации совместно со своим супругом. При подаче заявления в соответствии с семейным статусом супруги могут регистрировать свои соответствующие доходы, льготы и вычеты в одной и той же налоговой декларации. Совместная налоговая декларация обеспечивает больший размер возврата налога или меньшее налоговое обязательство (табл. 2).

Таблица 2

**Диапазон дохода и ставки налога для налогоплательщика,
состоящего в браке, подающего совместную декларацию,
на 2020 и 2021 гг. в США**

Ставка федерального подходного налога	Диапазон доходов для налогоплательщика, состоящего в браке, подающего совместную декларацию в 2020 г., долл.	Диапазон доходов для налогоплательщика, состоящего в браке, подающего совместную декларацию в 2021 г., долл.
10 %	0–19 750	0–19 900
12 %	19 751–80 250	19 901–81 050
22 %	80 251–171 050	81 051–172 750
24 %	171 051–326 600	172 751–329 850
32 %	326 601–414 700	329 851–418 850
35 %	414 701–622 050	418 851–628 300
37 %	Более 622 050 долл.	Более 628 300 долл.

Примечание: стандартный налоговый вычет в 2020 г. –24 800 долл., а в 2021 г. –25 100 долл.

Глава семьи (глава домохозяйства) – это одинокий или неженатый налогоплательщик, который оплачивает не менее 50 % расходов на содержание своего домохозяйства и живет с другими квалифицированными членами семьи, которым он оказывает поддержку более полугода. Это означает, что налогоплательщик должен был оплатить более половины всех домашних счетов, включая арендную плату или ипотеку, коммунальные

платежи, страхование, налоги на имущество, продукты питания, ремонт и другие общие домашние расходы. Некоторые примеры квалифицируемых членов семьи включают ребенка-иждивенца, внука, брата, сестру, бабушку и дедушку или кого-либо еще, на кого вы можете претендовать в качестве исключения.

Если глава семьи женат на иностранке – нерезиденте, с которой он предпочитает не обращаться, то юридически он считается одиноким налогоплательщиком до последнего дня налогового периода (года).

Глава домохозяйства получает выгоду при более низкой налоговой ставке (табл. 3).

Таблица 3

**Диапазон дохода и ставки налога для главы домохозяйства
на 2020 и 2021 гг. в США**

Ставка федерального подходного налога	Диапазон доходов для подачи налогоплательщиком заявления в качестве главы домохозяйства на 2020 г., долл.	Диапазон доходов налогоплательщика в качестве главы домохозяйства за 2021 г., долл.
10 %	0–14 100	0–14 200
12 %	14 101–53 700	14 201–54 200
22 %	53 701–85 500	54 201–86 350
24 %	85 501–163 300	86 351–164 900
32 %	163 301–207 350	164 901–209 400
35 %	207 351–518 400	209 401–523 600
37 %	Более 518 401 долл.	Более 523 600 долл.

Примечание: стандартный налоговый вычет в 2020 г. – 18 650 долл., а в 2021 г. – 18 800 долл.

В течение года, в котором умирает супруг, оставшийся в живых супруг обычно может использовать статус совместной подачи документов. В течение двух налоговых лет, следующих за годом смерти супруга, оставшийся в живых супруг может подать заявление в качестве квалифицированной вдовы или вдовца.

В то время как оставшийся в живых супруг не может продолжать претендовать на освобождение для умершего супруга, он/она может претендовать на стандартный вычет для супружеской пары, подающей совместную заявку. Налоговая шкала и диапазон доходов для вдов (вдовцов) такие же, как и для супругов, подающих совместную декларацию.

ГЛАВА 3. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ФЕДЕРАТИВНЫХ ГОСУДАРСТВ

§ 3.1. Налоговая система США

Одним из важнейших инструментов государственного регулирования предпринимательской деятельности в США является налогообложение. Американская система налогообложения по праву считается одной из наиболее сложных в капиталистическом мире.

Отличительными чертами налоговой системы США являются разнообразие видов и уровней взимания налогов, частый пересмотр положений налогового законодательства, наличие огромного числа налоговых скидок и льгот, открывающих простор всевозможным маневрам. Налоговая система США еще с XVIII в. совершенствовалась, принимала все более разветвленный характер, способствовала развитию рыночных отношений. В настоящее время налоговая система США по своей структуре схожа с бюджетной системой и является главным источником доходов федерального бюджета, бюджета штатов и местных органов. Федеральное правительство США получает около 70 % всех налоговых поступлений, правительства штатов – 20 %, местные органы власти – 10 %.

Налоговая система США, помимо названной фискальной функции по наполнению бюджетов, успешно выполняет функции регулирования экономического и социального развития и внешнеэкономических связей. Формирование и движение бюджетных средств занимает центральное место в реализации экономической политики американского государства.

США представляют собой федеративное государство. Его конституция разделяет функции государственной власти между федеральным правительством и правительствами штатов, кото-

рые пользуются конституционным правом установления налогов. Органы местного самоуправления вправе взимать налоги, разрешенные им законодательствами штатов. Таким образом, исторически сложились самостоятельные уровни налоговой системы, которые адекватны уровням финансово-хозяйственной структуры государства: федеральный уровень, уровень штатов, местный уровень.

Конституция США содержит ряд принципов, которые являются правовой базой для налогового законодательства федерации и штатов. Один из них определяет, что налоги взимаются исключительно в публичных целях. Так, в ст. 1 разд. 8 записано: «Конгресс имеет право: устанавливать и взимать налоги, пошлины, сборы и акцизы для того, чтобы выплачивать долги и обеспечивать совместную оборону и всеобщее благоденствие Соединенных Штатов...». В США существует принцип справедливого налогообложения.

Указанный принцип означает единые правовые условия взимания налогов с учетом реальных возможностей налогоплательщика и, следовательно, единые требования к налоговым законам. Кроме того, определено, что налог не может быть установлен, изменен или отменен иначе, как законом. Важным является принцип должной правовой процедуры. Он подтверждается в двух поправках к Конституции США, в V и XVI: «Ни одно лицо не должно ... лишаться жизни, свободы либо собственности без должной правовой процедуры...» и «... не может какой-либо штат лишать какое-либо лицо жизни, свободы или собственности без надлежащей правовой процедуры...». Эти положения стали базовыми для доктрины запрета обратной силы закона, которая, в частности, запрещает взимать налоги со сделок, совершенных до вступления в силу закона, устанавливающего налоги. Также установлен принцип налогового иммунитета. Он был сформулирован в судебной практике в результате толкования «торговой оговорки», основанной на положениях ст.ст. 1 и 9 фе-

деральной конституции, закрепляющих право Конгресса регулировать торговые отношения между штатами и запрещающих установление налогов. Конституцией определен принцип верховенства федерального закона, т. е. закон в налоговой системе Соединенных Штатов является важнейшим источником налогового права. Есть в конституции принцип равенства привилегий и иммунитетов. Относительно налогового права этот принцип означает, что вне зависимости от гражданства штата все налогоплательщики равны перед местным налоговым законом.

Для современной американской налоговой системы характерным является преобладание прямых налогов над косвенными.

Современное состояние налоговой системы США

Прямые налоги составляют более 70 % всех налоговых поступлений, из которых свыше 50 % составляют федеральные подоходные налоги.

Система налогов и сборов США больше ориентирована на прямые налоги, а поступления от налога на доходы физических лиц существенно превышают объем средств, получаемых от сбора корпорационного налога.

Налоговое законодательство США не содержит перечня федеральных, региональных и местных налогов. Штаты США обладают правом по установлению на своей территории любых налогов, главное при этом, чтобы они соблюдали конституционные принципы налогообложения.

Налоговой системе США присуще параллельное использование основных видов налоговых платежей федеральным правительством, правительствами штатов и местными органами власти налогообложения. К примеру, граждане США уплачивает три вида подоходного налога (федеральный, штатный и местный), два вида имущественного налога и универсального акциза (штатный и местный), а в цене некоторых видов товаров (горючее, табачные и винно-водочные изделия) содержится пять видов

акциза (федеральный, штатный, смежные, универсальные и специфические акцизы).

Первые основы современного налогового законодательства в США были заложены в 1913 г., когда был принят Закон о доходах, который ввел федеральный подоходный налог. Далее, в течение последующих 25 лет законы о налогообложении доходов принимались каждые 2–3 года и в 1939 г. они были кодифицированы. Следует учесть, что в период с 1939 по 1954 г. в США действовал Кодекс внутренних доходов 1939 г., который претерпел два изменения в 1954 и 1986 гг. Основными нормативными правовыми актами по налогам и сборам в настоящее время являются: 1) Кодекс внутренних доходов США 1986 г.; 2) законодательство о государственном бюджете на предстоящий год; 3) Закон о стимулировании экономического развития и установлении налоговых льгот 2001 г. Последний закон известен по аббревиатуре как EGTRRA. Закон внес существенные изменения в некоторые положения Кодекса внутренних доходов США 1986 г., включая налоговые ставки на имущество и дарение. Отдельные сокращения налогов на основании закона вводились поэтапно в течение девяти лет. В целом указанный закон понизил налоговые ставки, а также упростил выход на пенсию граждан.

Кроме того, в США существуют подзаконные акты, которые являются немаловажным источником налогового права (см. § 1.2).

Конгресс США как высший законодательный орган страны наделен законодательными полномочиями по установлению единообразных для всей территории США налогов и утверждению федерального бюджета. Законотворческий процесс в сфере налогообложения в США считается весьма закрытым. В этом процессе непосредственное участие принимают: Президент США, секретарь казначейства, члены комиссии Конгресса по источникам финансовых средств, члены сенатского комитета по финансам.

Служба внутренних доходов США

В составе Конгресса существует объединенный комитет по делам налогообложения (объединенный налоговый комитет). Министерство финансов США, как главный орган в аппарате экономического регулирования на федеральном уровне, наделено компетенцией для решения вопросов, связанных с налогообложением и налоговой политикой. Контрольными и надзорными полномочиями в налоговой сфере наделена подконтрольная Министерству финансов Служба внутренних доходов. Это главное налоговое ведомство США. Служба внутренних доходов, кроме центрального аппарата в Вашингтоне, включает в себя региональные управления, которые обслуживают несколько штатов и налоговые управления на местах. Должность руководителя этой службы называется «уполномоченный по внутренним доходам». Служба внутренних доходов является самым крупным структурным подразделением Министерства финансов США.

Министру предоставлены все полномочия по соблюдению законов о налогообложении и контролю за их исполнением. Раздел 7803 Налогового кодекса предусматривает назначение директора Налогового управления США для организации исполнения и применения законов о налогообложении.

Служба внутренних доходов является одной из наиболее эффективных в мире организаций по управлению в области налогообложения. Она создана в 1862 г., когда Конгресс учредил Ведомство комиссара по внутренним доходам с целью сбора денег для финансирования гражданской войны 1861 г. В 1952 г. указанная организация была переименована в Службу внутренних доходов. Она предоставляет налогоплательщикам Америки высочайшее качество услуг, помогая им понять и выполнить свои обязанности по уплате налогов, а также применять налоговое законодательство честно и справедливо для всех.

IRS включает центральный аппарат, семь региональных и 58 окружных налоговых управлений. Региональные и районные

отделения СВД осуществляют контроль за своевременным поступлением налогов, правильностью заполнения налоговых деклараций, взиманием задолженности по налогам, возвратом налогоплательщику переплаченных сумм, удержанием штрафа с налогоплательщиков.

Служба отвечает за соблюдение налогового законодательства плательщиками, выпускает материалы и руководства по применению федерального налогового законодательства, контролирует правильность применения Налогового кодекса, включая сбор налогов и проведение проверок, и защиту интересов США в налоговых спорах. Деятельность СВД направлена на обеспечение получения государственной казной налоговых поступлений в надлежащем объеме при минимальных издержках.

Посредством налоговой системы США в государственный бюджет поступает свыше 90 % всех доходов. Налоговое бремя (это доля суммарных налоговых поступлений в ВВП) в США – около 30 %. Структура и состав налоговой системы США определяются масштабами использования всех видов налогообложения. В системе налогообложения используются основные виды налогов по всем уровням власти: верхнего, где собираются федеральные налоги, поступающие в федеральный бюджет; среднего, где собираются налоги, сборы, вводимые законами штатов и поступающие в бюджеты штатов; нижнего, где собираются налоги, вводимые органами местного самоуправления, поступающие в местные бюджеты. Законодательные органы штатов могут вводить налоги, не противоречащие федеральному законодательству, а органы местного самоуправления вправе взимать налоги, разрешенные им законами штатов.

В США за последние десятилетия наблюдается быстрый рост объема финансов местных органов управления, увеличение их удельного веса в общем фонде средств. В то же время на местные финансы перекладывается существенная часть расходов.

В налоговой системе США одновременно используются основные виды налогов по всем уровням властных полномочий. На практике это означает, что штаты обладают фактически неограниченной самостоятельностью в установлении налогов, так как федеральное налоговое законодательство США, в отличие от российского, не содержит перечня налогов, разрешенных для введения в штатах. Названная ситуация заставляет жителей штатов проявлять большой интерес к выборам своего губернатора и парламента, так как от этого напрямую зависит их налоговое бремя. Налоги, дающие наиболее крупные и стабильные поступления, направляются в федеральный бюджет.

Прогрессивный характер имеют федеральные налоги, т. е. с увеличением объекта налогообложения растет и налоговая ставка, а штатные и местные налоги исчисляются по регрессивной ставке.

Налоговая система США состоит из трех уровней. Законодательство США делит действующие налоги на федеральные, налоги штатов и местные. Собственные налоги имеет право утверждать каждый штат, достаточно лишь соблюдать законодательные требования. Одновременное обложение одними и теми же налогами существует на федеральном уровне, уровне штатов и на местном уровне власти (табл. 4).

Таблица 4

Уровни налоговой системы и состав налогов США

Федеральные налоги	Налоги штатов	Местные налоги
Подходный налог с населения		
Налог на прибыль (доходы) корпораций		
Взносы в фонды социального страхования		
Акцизы		
Налог с наследства и дарений		
Таможенные пошлины	Налог с продаж	

Окончание табл. 4

На прирост капитала	Поимущественные налоги с физических лиц и компаний	
	Налог на владельцев транспортных средств	
		Экологические налоги

Налоговая система США обеспечивает 30 % ВВП страны. Однако налоговая нагрузка США признана одной из самых низких среди индустриальных стран. В каждом штате США обязателен к уплате налог с продаж. Основная часть налогов, около 70 %, поступает в федеральный бюджет.

Налоговая система США в основном ориентирована на прямые налоги (91,7 %). Косвенные налоги в США занимают значительно меньшую долю по сравнению с прямыми. Среди них важное место занимает налог с продаж и акцизы. На определенные товары вводятся акцизы. Так, на федеральном уровне – на алкогольные напитки, табачные изделия, телефонные переговоры, авиабилеты и др.

Налоги, дающие наиболее крупные и стабильные поступления, направляются в федеральный бюджет. Из них наибольшую роль в формировании доходов федерального бюджета играют подоходный налог с населения, налоги на прибыль с корпораций, взносы в фонды социального страхования. На долю указанных налогов приходится более 75 % доходов федерального бюджета. На долю корпоративного налога приходится около 10 % доходов федерального бюджета (диаграмма 1).



Диаграмма 1. Налоговые поступления США

Таможенные пошлины взимаются только на федеральном уровне, на их долю приходится до 4 % бюджета. Наименьшая доля в доходах федерального бюджета принадлежит акцизам (в среднем 3 %).

Структура налоговых доходов 50 штатов США существенно отличается от федеративной. Собственные поступления штатов составляют приблизительно 80 % доходов, оставшиеся 20 % – это федеральные субсидии.

Местные органы власти в своем распоряжении имеют сравнительно ограниченное число налоговых источников, во многом однотипных с налогами штатов. Основное значение среди местных налогов имеет поимущественный налог. Этот налог взимается один раз в год с физических и юридических лиц, владеющих собственностью. Налоговой базой для его определения является оценочная стоимость собственности. Местным налог с продаж уплачивается почти в половине штатов. Доходы от налога с продаж собираются в штате, а затем возвращаются тому органу местного самоуправления, на территории которого они были получены.

Налоги в США признаются одними из самых низких в индустриально развитых странах – их доля составляет 25,4 % от ВВП (для сравнения: в странах ЕС этот показатель составляет в сред-

нем 41,5 %, в странах – членах ОЭСР – 36,3 %). Налоговая система США считается одной из наиболее развитых систем налогообложения в мире.

Анализ налоговой системы США позволяет сделать вывод о ее комплексном и многоуровневом характере. Эта система обладает большим количеством специфических особенностей, вызванных как многовековой историей развития этого государства, так и тем фактом, что США являются носителем англосаксонской системы права. В настоящее время в США активно проводятся реформы налогового законодательства, направленные на упрощение налоговой системы, увеличение суммы налоговых сборов и платежей в бюджет.

В США разделение налоговых доходов не применяется. Доходом в США являются деньги или эквивалентная стоимость, которую получают физические лица или предприниматели, как правило, в обмен на предоставление товара или услуг или через инвестирование капитала. Люди чаще всего получают доход в виде заработной платы. Предприятия получают доход от продажи товаров или оказания услуг выше себестоимости их производства. По законодательству США инвестиции, пенсии и социальное обеспечение также относятся к источникам дохода, они обычно являются основными источниками дохода для пенсионеров. Доход от предпринимательской деятельности может относиться к оставшимся доходам компании после уплаты всех расходов и налогов. В этом случае доход называется прибылью. Большинство видов доходов подлежат налогообложению местными, государственными и федеральными органами власти. Доход используется для финансирования повседневных расходов.

Люди получают доход, работая и производя инвестиции в финансовые активы, такие как акции, облигации и недвижимость. Например, акции инвестора могут приносить доход в виде ежегодных дивидендов.

В большинстве стран заработанный доход облагается налогом правительством до его получения. Доходы, получаемые за счет налогов на прибыль, финансируют действия и программы правительства, определенные федеральным бюджетом и бюджетом штатов. Служба внутренних доходов называет доход от источников, отличных от работы, таких как инвестиционный доход, незаработанным доходом.

Доходы от заработной платы, процентов, дивидендов, доходов от бизнеса, прироста капитала и пенсий, полученные в течение данного налогового года, считаются налогооблагаемым доходом в Соединенных Штатах. Прочие налогооблагаемые доходы включают аннуитетные платежи, доход от аренды, доходы от сельского хозяйства и рыболовства, компенсацию по безработице, пенсионные выплаты и опционы на акции. Менее известные виды налогооблагаемого дохода включают доход от азартных игр, бартерный доход и оплату присяжных.

Перечисленные выше виды доходов будут классифицироваться как обычные доходы, которые состоят в основном из заработной платы, окладов, комиссионных и процентных доходов от облигаций. Обычный доход облагается налогом по обычным ставкам дохода. Этот вид дохода отличается от дохода от прироста капитала или дохода от дивидендов тем, что он может быть компенсирован только стандартными налоговыми вычетами, в то время как прирост капитала может быть компенсирован только потерями капитала.

США строит налоговые системы федерации и субъектов независимо и использует модели распределения налоговых источников и раздельного использования налоговых баз и совместного (параллельного) использования налоговых баз. Бюджетная система США имеет федеральный бюджет, бюджеты 50 штатов и более 80 тыс. бюджетов местных административных подразделений (трех тыс. округов, 19 тыс. муниципалитетов, 17 тыс. городов и тауншипов, 15 тыс. школьных и 29 тыс. специальных округов).

В США, например, за федеральным бюджетом закреплены основные налоги. На долю федерации приходится порядка 60 % поступлений от индивидуального подоходного налога и налога на прибыль корпораций. В то же время доля акцизов в федеральном бюджете снизилась с 13 % в 1960 г. до 3,5 % в 2005 г. Большая часть акцизов служит источником доходов штатов и местных органов власти.

Взаимоотношения отдельных звеньев бюджетной системы в федеративных государствах также имеют свои особенности. В США в основном имеет место одностороннее движение средств из вышестоящего бюджетного звена в нижестоящее. Из федерального бюджета средства поступают в бюджеты штатов и местные бюджеты главным образом в виде субвенций.

Система местных бюджетов также определяется государственным устройством и соответствующим административным делением. За последние 30 лет во всех западных странах произошел процесс укрупнения местных административных единиц и, следовательно, усиление централизации местных финансов. Местные бюджеты обособлены и функционируют автономно. Они составляются, утверждаются и исполняются соответствующими местными властями и формально не связаны с государственным бюджетом. Однако в действительности по-прежнему имеет место зависимость местных властей от центрального правительства. Эта зависимость обусловлена дефицитами местных бюджетов и имеет в различных странах свои особенности. Для большинства стран характерна ситуация, когда местные власти получают из государственного бюджета средства в виде дотаций и субвенций и доходы местных бюджетов формируются в основном за счет закрепления за ними второстепенных налогов.

Налоговое законодательство США позволяет, в отличие от российского, параллельно использовать основные виды налоговых платежей в формировании бюджетов разных уровней. Например, население США уплачивает три вида подоходного

налога (федеральный, штатный и местный), два вида имущественного налога и универсального акциза (штатный и местный), а в цене некоторых видов товаров (горючее, табачные и вино-водочные изделия) содержится пять видов акциза (федеральный, штатный, смежные универсальные и специфические акцизы). Штаты обладают правом на установление на своей территории любых налогов и это право ограничено лишь обязанностью соблюдать конституционные принципы налогообложения.

В Соединенных Штатах не существует налога на добавленную стоимость, но практически все штаты взимают налог с продаж. Компании являются плательщиками федерального корпорационного налога, но в большинстве случаев они также платят и корпорационный налог штатов.

Построение налоговой системы США основывается на использовании объективно действующих рыночных регуляторах экономического развития. Стимулирующим потенциалом налоговой системы США являются:

- применение норм ускоренной амортизации основных фондов предприятий, позволяющих увеличивать долю издержек и соответственно снижать долю прибыли в цене продукции и услуг, что представляет собой форму льготы в части налога на прибыль, а также способ стимулирования инвестиций в развитие хозяйствующих субъектов;
- применение льгот, касающихся инвестиций в научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы вплоть до полного освобождения соответствующих затрат и результатов от большинства видов налогообложения;
- применение специальных налоговых скидок за использование альтернативных видов энергии в производственно-хозяйственной деятельности субъектов экономики, которые могут составлять до 50 % стоимости соответствующих видов оборудования, исключаемых из налогооблагаемой базы.

Региональный потенциал в налогообложении США не используется в значимой степени, поскольку, как было указано ранее, около 70 % налоговых поступлений проходит через федеральный бюджет, а часть их перераспределяется между регионами (штатами) централизованно.

В последнее время значительно увеличились собственные налоговые доходы штатов, например, в таких сферах, как социальное обеспечение, здравоохранение, охрана общественного порядка (содержание полиции), обеспечивающих около 90 % расходов. Однако основным источником формирования доходов региональных бюджетов (более 70 %) остаются субсидии федерального бюджета.

Фискальная функция налоговой системы США проявляется в налогообложении физических лиц. Ее практическая реализация выражается:

- в подоходном налоге, за счет которого формируется более 40 % доходов федерального бюджета и примерно такая же доля налоговых доходов штатов;
- в отчислениях в фонды социального страхования, которые в равных долях делают наниматель (юридическое лицо-субъект хозяйствования) и рабочие (этот платеж населения составляет более 15 % доходов федерального бюджета).

В условиях, когда основное налоговое бремя переносится на физических лиц, сложная система исчисления налогооблагаемого дохода становится объективно оправданной. Она включает в себя возможность исключения (полного или частичного) из налогообложения определенных видов доходов, скользящий необходимый минимум дохода, ряд индивидуальных (для отдельных категорий населения) налоговых льгот, а также наличие специфической шкалы ставок налога, три ступени которой предполагают их повышение, а четвертая (для самых высоких доходов) – понижение с целью предотвращения уклонения от уплаты налогов.

В то же время налогообложение юридических лиц (хозяйствующих субъектов) ограничено применением таких налогов, как:

- налог на прибыль корпораций (около 9 % доходов федерального бюджета и в среднем не более 5 % доходов бюджетов штатов);
- налог на доходы от продаж и капитальных активов;
- налог штатов на деловую активность, определяемую размерами капитала и оборотом.

Однако налог на доходы от продаж и капитальных активов и налог штатов на деловую активность не имеют существенного финансового значения, так как только регулируют налоговую нагрузку.

Налогообложение имущества имеет в основном региональный характер. Объектом налогообложения является имущество юридических лиц. Личное имущество граждан для целей собственного потребления налогом не облагается.

Федеральный налог (по ставке до 50 % стоимости) применяется только в отношении имущества, переходящего в порядке наследования и дарения.

Характерной чертой налоговой системы США является та незначительная роль, которую имеют в ней акцизы. Федеральными акцизными сборами облагается ограниченное количество видов товаров и услуг. Налог с продаж по отдельным штатам колеблется от 0 до 8 % его ставки.

В Соединенных Штатах Америки большая часть налоговой нагрузки по подоходному налогу лежит на самых богатых слоях населения. В России же все население облагается указанным видом налога по единой ставке. Следовательно, как богатые слои населения России, так и средний класс и малоимущие, несут на себе налоговую нагрузку в равной степени. Казалось бы, опыт налоговой системы США по данному виду налога был бы весьма полезен для России. Однако у исследователей есть сомнения по

замене плоской шкалы по подоходному налогу на пропорционально-прогрессивную, так как применение в России опыта США в области подоходного налога приведет к стремлению недобросовестных российских налогоплательщиков перевести свои средства в теневой бизнес.

Таким образом, плоская шкала по подоходному налогу создает только видимость равенства граждан по исполнению налоговой обязанности.

При уплате НДС плательщиком налога является не производитель товара (работы, услуги), а конечный потребитель товара (работы, услуги). Плательщиком налога с продаж является приобретатель товара.

США продолжает совершенствовать механизмы рыночной экономики, активно проводит реформы налогового законодательства, направленные на упрощение налоговой системы, увеличение суммы налоговых сборов и платежей в бюджет.

Подоходный налог

Подоходный налог – это вид налога, который правительством США взимается с доходов, полученных физическими лицами, предпринимателями, предприятиями, партнерствами, не имеющими статуса юридического лица, но являющиеся резидентами США в пределах своей юрисдикции. Объектом подоходного налога является личный доход. Он исчисляется как общая сумма доходов за налоговый год за вычетом установленных законодательством расходов и стандартных скидок.

Налоговая база по подоходному налогу определяется исходя из валового дохода. Она суммируется из заработной платы, пенсии, алиментов, доходов по ценным бумагам, вознаграждений, бонусов, роялти, ренты, призов, наград, социальных пособий, стипендий, доходов от недвижимости и других аналогичных доходов. Установленные законодательством налоговые льготы вычитаются из валового дохода. К ним относятся: торговые и производственные затраты, убытки от продажи ценных бумаг,

затраты, связанные с получением ренты или роялти, пенсионные взносы и другие аналогичные расходы. Из валового дохода исключаются также стандартные скидки, к которым относятся: необлагаемый минимум, необлагаемый минимум на иждивенца, стандартные скидки, убытки в результате стихийных бедствий, расходы на медицинские цели. При этом общая сумма стандартных скидок не должна превышать 50 % валового дохода за вычетом разрешенных льгот¹.

Подходный налог используется для финансирования государственных услуг, оплаты государственных обязательств и обеспечения граждан товарами. НДФЛ – это вид подоходного налога, который взимается с заработной платы физического лица, заработной платы и других видов доходов. Налоги на прибыль предприятий применяются к корпорациям, партнерствам, малым предприятиям и людям, которые работают самостоятельно.

В большинстве стран применяется прогрессивная система подоходного налога, при которой получатели более высоких доходов платят более высокую налоговую ставку по сравнению со своими коллегами с более низкими доходами. Налог на доходы физических лиц, собираемый правительством, может помочь финансировать государственные программы и услуги, такие как социальное обеспечение, национальная безопасность, школы и дороги.

Большинство штатов США взимают подоходный налог с физических лиц. Но есть восемь штатов, которые не взимают подоходный налог с жителей: Аляска, Флорида, Невада, Южная Дакота, Техас, Теннесси, Вашингтон и Вайоминг. Теннесси отменил свой налог Холла 1 января 2021 г., который облагал налогом дивиденды и проценты.

Невзимание подоходного налога не говорит о том, что в этом государстве дешевле жить. Это связано с тем, что государства часто компенсируют потерянные доходы другими налогами или

¹ Антонова О. В. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-методическое пособие. Хабаровск : РИЦ ХГАЭП, 2010.

сокращенными услугами. Кроме того, существуют и другие факторы, определяющие доступность жизни в государстве, включая здравоохранение, стоимость жизни и возможности трудоустройства. Например, жители Флориды платят налог с продаж 6 % на товары и услуги, в то время как государственный налог с продаж в Теннесси составляет 7 %.

Налоговая шкала относится к ряду доходов, подлежащих определенной ставке подоходного налога. Налоговые пределы ставок в процентах приводят к прогрессивной налоговой системе, в которой налогообложение постепенно увеличивается по мере роста доходов физического лица: низкие доходы попадают в налоговые пределы с относительно низкими ставками подоходного налога, в то время как более высокие доходы попадают в пределы с более высокими ставками.

В настоящее время в США существует семь федеральных налоговых групп со ставками от 10 до 37 %. В стране используется прогрессивная налоговая система. Налогоплательщики платят низкую ставку налога по первому уровню налогооблагаемого дохода в своей группе, а более высокую ставку платят на следующем уровне и так далее. При определении того, какую налоговую ставку использовать, налогоплательщик должен сначала рассчитать свой налогооблагаемый доход (заработанный и инвестиционный доход за вычетом корректировок и вычетов). К примеру, основанный на ставках на 2020 налоговый год (см. табл. 1, 2, 3).

Налогоплательщики часто ссылаются на свои налоговые пределы ставок. Налоговая ставка – это процент, по которому облагается доход. Каждая налоговая группа имеет разную налоговую ставку (10 %, 12 %, 22 %, и т. д.), именуемой предельной ставкой. Тем не менее большинство налогоплательщиков, за исключением тех, кто попадает в минимальную ставку, имеют доход, который облагается прогрессивным налогом, поэтому они фактически подвергаются нескольким различным ставкам, выходящим за номинальную их налоговую ставку. Налоговая

шкала не обязательно отражает, сколько вы заплатите в общей сумме налогов, для этого служит термин «эффективная налоговая ставка».

Рассмотрим следующую налоговую ответственность для одного заявителя с налогооблагаемым доходом в размере 50 тыс. долл. в 2020 г.

Если первые 9 875 долл. облагаются налогом в размере 10 %, то $9\,875 \times 0,10 = 987,5$ долл. Тогда диапазон 9 876–40 125, куда входит 30 250 долл., облагается налогом по ставке 12 %: $30\,250 \times 0,12 = 3\,630$ долл. Наконец, верхние 9 875 долл. (то, что осталось от дохода в 50 тыс. долл.) облагаются налогом в размере 22 %: $10\,524 \times 0,22 = 2\,172,5$ долл.

Если добавить причитающиеся налоги в каждую из скобок, то: $987,50 + 3\,630 + 2\,172,50 = 6\,790$.

Результат: эффективная налоговая ставка этого физического лица составляет примерно 13,5 % от дохода.

Налоговые ставки и прогрессивная налоговая система, которую они создают, контрастируют с плоской налоговой структурой, в которой все люди облагаются налогом по одинаковой ставке, независимо от уровня их доходов.

Люди с более высокими доходами более способны платить подоходный налог и поддерживать хороший уровень жизни.

Люди с низкими доходами платят меньше, оставляя им больше средств на свое содержание.

Налоговые вычеты и кредиты дают людям с высокими доходами налоговые льготы, поощряя при этом полезное поведение, например, пожертвования на благотворительность.

Богатые люди в конечном счете платят непропорционально большие налоги. Ставки заставляют богатых сосредоточиться на поиске налоговых лазеек, которые приводят к тому, что многие не доплачивают свои налоги, лишая правительство доходов.

Прогрессивное налогообложение ведет к сокращению личных сбережений.

Сторонники налоговых ставок и прогрессивных налоговых систем утверждают, что люди с высокими доходами более способны платить подоходный налог, сохраняя при этом относительно высокий уровень жизни, в то время как люди с низкими доходами, которые борются за удовлетворение своих основных потребностей, должны облагаться меньшим налогом.

Они подчеркивают, что вполне справедливо, когда богатые налогоплательщики платят больше налогов, чем бедные и средний класс, компенсируя неравенство в распределении доходов. Это делает прогрессивную систему налогообложения «прогрессивной» в обоих смыслах этого слова: она развивается поэтапно и разрабатывается с учетом интересов налогоплательщиков с низкими доходами. Налоги, которые вы платите за снятие средств 401(к), например, также основаны на налоговых ставках.

Сторонники утверждают, что эта система может генерировать более высокие доходы для правительств и при этом быть справедливой, позволяя налогоплательщикам снизить свой налоговый счет за счет корректировок, таких как налоговые вычеты и/или налоговые кредиты на, например, благотворительные взносы.

Более высокие доходы, которые осознают налогоплательщики, затем могут быть направлены обратно в экономику. Кроме того, использование налоговых ставок оказывает автоматическое стабилизирующее воздействие на доходы физического лица после уплаты налогов, поскольку уменьшение средств противодействует снижению налоговой ставки, оставляя физическое лицо с менее существенным снижением.

Противники налоговых ставок и прогрессивных налоговых схем утверждают, что каждый человек, независимо от дохода или экономического положения, равен по закону, поэтому не должно быть никакой дискриминации между богатыми и бедными. Они также указывают на то, что прогрессивное налогообложение может привести к существенному расхождению между

суммой налогов, которые платят богатые люди, и суммой государственного представительства, которое они получают. Некоторые даже указывают, что граждане получают только один голос на человека независимо от личного или даже национального процента налога, который они платят.

Противники также утверждают, что высокие налоги с более высоким уровнем дохода приводят состоятельных к трате денег для использования в налоговом законодательстве лазеек и поиску творческих способов, чтобы укрыть доходы и активы, в результате чего они на самом деле в конечном счете платят меньше налогов, чем менее состоятельные, лишая государство дохода. (Американские компании, которые перемещают свои штаб-квартиры за границу, например, часто делают это, чтобы избежать американские корпоративные налоги.)

Кроме того, они также утверждают, что прогрессивная система исторически привела к снижению уровня личных сбережений среди налогоплательщиков. После скачка до 12 % в декабре 2012 г. уровень личных сбережений внезапно упал до 5,8 % к февралю 2013 г. Однако по состоянию на февраль 2021 г. этот показатель вновь вырос до 13,6 %.

Существует множество онлайн-источников для поиска конкретного федерального подоходного налога. Налоговое управление США предоставляет разнообразную информацию, включая ежегодные налоговые таблицы, в которых содержатся очень подробные статусы подачи налоговых деклараций с шагом от 50 долл. налогооблагаемого дохода до 100 тыс. долл.

Другие веб-сайты предоставляют калькуляторы налоговых ставок, которые делают математику за налогоплательщика, пока он знает свой статус подачи документов и налогооблагаемый доход. Налоговая шкала может меняться из года в год в зависимости от корректировок инфляции и изменений в доходе и статусе, поэтому ее стоит проверять ежегодно.

Эффективная налоговая ставка представляет собой процент от их налогооблагаемого дохода, который физические лица платят в виде налогов.

Для корпораций эффективная ставка корпоративного налога – это ставка, которую они платят со своей прибыли до налогообложения.

Эффективная налоговая ставка обычно относится только к федеральному подоходному налогу, но она может быть рассчитана с учетом общей налоговой нагрузки физического лица или компании.

Эффективная налоговая ставка обычно относится только к федеральным подоходным налогам и не учитывает государственные и местные подоходные налоги, налоги с продаж, налоги на имущество или другие виды налогов, которые может платить физическое лицо. Чтобы определить общую эффективную налоговую ставку, физические лица могут сложить общую налоговую нагрузку и разделить ее на налогооблагаемый доход. Этот расчет может быть полезен при попытке сравнить эффективные налоговые ставки двух или более физических лиц или то, что конкретный человек мог бы заплатить в виде налогов, если бы он жил в стране с высоким уровнем налогов. Государство с низкими налогами – это выход для многих людей, думающих об уходе на пенсию.

Инвесторы могут использовать эффективную налоговую ставку в качестве показателя прибыльности для компании.

Таким образом, на долю подоходного налога приходится свыше 40 % всех налоговых поступлений. Налог взимается по прогрессивной шкале. Установлен не облагаемый налогом минимум доходов и налоговые ставки. В большинстве штатов существуют свои подоходные налоги, причем ставки обычно значительно ниже федеральных.

Корпоративный налог

*Корпоративный налог*¹ – это налог, взимаемый с прибыли фирмы правительством. Деньги, собранные с корпоративных налогов, используются для национального источника дохода. Операционная прибыль фирмы рассчитывается путем вычета из выручки расходов, включая стоимость проданных товаров, услуг и амортизацию. Налоговые ставки применяются для создания юридического обязательства, которое бизнес должен правительству. Правила, касающиеся корпоративного налогообложения, сильно различаются во всем мире, но они должны быть одобрены правительством страны, чтобы быть принятыми. Налог на прибыль корпораций в США также может облагаться на уровне штата. Существуют штаты с нулевым налогообложением для корпораций, например Вайоминг, Невада, Техас, Вашингтон.

Федеральная ставка корпоративного налога в США для корпораций в настоящее время составляет 21 % (от англ. net income – чистая прибыль). Ставка штатного корпоративного налога 0–9 % – зависит от штата регистрации. Существуют также штаты с нулевым налогообложением.

Корпоративные налоговые декларации США, как правило, должны быть представлены до 15 апреля. Корпорации могут запросить продление на шесть месяцев, чтобы их декларации подлежали подачи в сентябре. Сроки рассрочки платежей по расчетным налоговым декларациям приходятся в таком случае на середину апреля, июнь, сентябрь и декабрь.

Корпоративные налоги в США отражаются в форме 1120 для американских корпораций. Также существуют дополнительные формы, запрашиваемые IRS, в зависимости от вида деятельности и миграционного статуса акционеров.

Корпорациям разрешается уменьшать налогооблагаемый доход за счет определенных необходимых и обычных коммерче-

¹ URL: <https://businessjjet.com/article/nalogi-korporacij-v-ssha/>.

ских расходов. Все текущие расходы, необходимые для функционирования бизнеса, полностью подлежат вычету, как и инвестиции и недвижимость, приобретенные с целью получения дохода для бизнеса. Корпорация может вычитать заработную плату сотрудников, пособия по болезни, возмещение расходов на обучение и бонусы. Кроме того, корпорация может уменьшить свой налогооблагаемый доход, вычитая страховые взносы, командировочные расходы, безнадежные долги, процентные платежи, налоги с продаж, топливные налоги и акцизы. Налоговые сборы, юридические услуги, бухгалтерские и рекламные расходы также используются для снижения доходов от бизнеса.

В качестве примера можно привести данные по штату Делавэр, все корпорации являются некоммерческими организациями. — это Общество с ограниченной ответственностью (Limited liability company (LLC), LPs и полные товарищества должны подавать годовой отчет в штате Делавэр и/или платить ежегодный налог на франшизу. LLC в Делавэр, LPs и полные товарищества должны платить ежегодный налог на франшизу, но не имеют требований к подаче годового отчета. Все отчеты и налоги на франшизу должны быть представлены государственному секретарю штата Делавэр, отделу корпораций.

Налоги на недвижимость

Налог на недвижимость в США предусмотрен на уровне штатов и местных муниципалитетов. Говоря о налогах на недвижимое имущество, часто подразумевают несколько связанных между собой налогов.

Налог на передачу собственности (property transfer tax) платит продавец после передачи покупателю документов на владение собственностью. Сумма исчисляется по оценочной стоимости продаваемого имущества.

Налог на собственность (property tax) уплачивают ежегодно на все недвижимое имущество (в том числе земельные участки), находящееся во владении. Каждый штат сам определяет его ставку.

Налог на прирост капитала напрямую связан с недвижимостью. Уплачивается при продаже имущества. Налогооблагаемой базой является разница между ценой недвижимого объекта при его покупке и ценой последующей продажи.

Отдельно стоит недвижимость, получаемая в порядке наследования или дарения. В этом случае ставки зависят не только от оценочной стоимости, но и от степени родства лиц, между которыми переходит право собственности на имущество.

В США существует огромное количество различных форм отчетности и налоговых деклараций, касающихся владения недвижимостью или перехода права собственности на нее. Ставки этих налогов весьма отличаются от штата к штату.

Федеральный налог на наследство

Особенность американского права – прогрессивное обложение наследства обоими налогами: федеральным налогом на наследство (federal estate tax) и налогом штата на полученное наследство (state inheritance tax). Причем в крупных наследствах самым большим из предъявляемых к имуществу требований зачастую является сам налог на наследство. При этом налог – единственный из четырех предусмотренных Конституцией США платежей публичного характера, взимаемый при наследовании; остальные три (сборы, пошлины и акцизы) не взимаются.

Объектом обложения является все переходящее имущество любого гражданина или резидента США, а именно справедливая рыночная стоимость имущества, находившегося в собственности наследодателя на момент смерти, либо – по выбору наследников – через шесть месяцев после его смерти.

Наследство дороже 10 тыс. долл. облагается налогом по двойной прогрессивной шкале в зависимости от своей стоимости и степени родства по ставкам, которые устанавливает и ежегодно меняет Конгресс. Соответственно, размер ставки зависит и от года смерти наследодателя, поскольку каждый год ставка разная.

Ставка налога велика: от 18 % (при налоговой базе в 10 тыс. долл.) до 55 % при налоговой базе свыше 2,5 млн долл. Максимальный размер ставки поэтапно снижался с 2003 по 2009 г.: в 2003 – 49 %, 2004 – 48 %, 2005 – 47 %, 2006 – 46 %, а в 2007–2009 гг. – 45 %.

Большинство штатов следуют принципу общего права и взимают федеральный налог на наследство (равно как налог на наследство штата) вместе с прочими имеющимися за наследством долгами из остаточного имущества наследства (*residuary estate*), если только самим завещанием не предусмотрено иное. Таким образом, налог выплачивается прежде всего из индивидуализированного завещанного имущества и вовсе не завещанной части наследства, которую следовало бы распределять в пользу наследников по закону.

Эта норма применяется ко всем активам, стоимость которых входит в состав налогооблагаемой базы, в том числе к непробационному имуществу, т. е. имуществу в совладении с правом приобретения его по пережитию и имуществу, переданному с правом истребования.

Норма о том, что бремя уплаты налога лежит именно на остаточном наследственном имуществе, имеет исключение, введенное федеральным законом (§ 2206, 2207 Внутреннего налогового кодекса (ВНК) США). В той мере, в какой федеральный налог на наследство взимается с выплат по договору страхования жизни или с имущества, в отношении которого наследодатель реализовал свои общие полномочия назначения, такие средства и такое имущество облагаются соразмерно федеральным налогом на наследство.

Это исключение неприменимо в двух случаях. Во-первых, если иное прямо предусмотрено в завещании: завещатель всегда может предусмотреть в отношении источника оплаты налога на наследство такие условия, какие он считает нужными. Во-вто-

рых, если выплаты по полису страхования жизни или распоряжения, сделанные в соответствии с имеющимися общими полномочиями назначения, подпадают под супружеский вычет из налогооблагаемой базы по налогу на наследство, то в соответствии с федеральными законами такие распоряжения освобождаются от обложения налогом на наследство.

Налоги на потребление (акцизы)

Акцизный налог – это налог законодательно установленный на конкретные товары или услуги, например, при покупке топлива, табака и алкоголя. Относятся к внутригосударственным налогам, взимаемым в рамках государственной инфраструктуры. Федеральный акцизный налог обычно взимается с продажи моторного топлива, авиабилетов, табачных изделий и других товаров и услуг. Плательщиками акцизов являются предприятия. Ставки акцизов могут быть адвалорными (уплачиваются в процентах) или специфическими (стоимость начисляется по единицам).

Некоторые акцизы могут взиматься непосредственно с потребителя, например налог на имущество и акцизные штрафы по определенным операциям на пенсионных счетах.

Акцизы уплачиваются торговцами, которые через высокие цены перекладывают тяжесть уплаты на потребителей. Торговцы платят акцизы оптовикам и учитывают акцизы в ценообразовании продукции, что увеличивает розничную цену в целом. Однако существуют некоторые акцизы, которые уплачиваются непосредственно потребителем, включая налоги на имущество и акцизы на определенные виды деятельности по пенсионному счету. Устанавливать акцизы имеют право федеральные, государственные и местные органы власти. В то время как подоходный налог является основным источником доходов для федеральных органов власти и правительств, штатов, доходы от акцизов также составляют небольшую часть общего дохода. Акцизы являются налогом на бизнес. Предприятия, взимающие и

получающие акцизы, обязаны ежеквартально подавать форму 720 федеральной акцизной декларации и включать в нее ежеквартальные платежи. Коммерческие сборщики акцизов также должны выполнять свои обязательства по передаче акцизов органам государственной власти и местного самоуправления по мере необходимости. Коммерсантам могут быть разрешены вычеты или кредиты по их ежегодным налоговым декларациям о доходах, связанным с акцизными налоговыми платежами.

Адвалорные акцизные ставки – это фиксированные процентные ставки, взимаемые с конкретных товаров или услуг. Конкретные налоги – это фиксированные суммы в долларах, применяемые к определенным покупкам. В некоторых случаях правительства взимают акцизы с товаров, имеющих высокую социальную стоимость, таких как сигареты и алкоголь, и по этой причине эти налоги иногда называют налоги на грех. В целом наибольшие доходы от акцизов в США приносят автомобильное топливо, авиабилеты, табак, алкоголь, товары медицинского назначения и медицинские услуги.

В 2017 г. акцизы составили 83,8 млрд долл. доходов федерального правительства и 2,5 % от общего объема федеральных налоговых поступлений.

Конкретные акцизы – это установленный налог или сбор, добавляемый к определенному продукту в расчете на единицу продукции. Некоторые примеры федеральных специальных акцизов включают сигареты (1,01 долл. за пачку из 20 штук), трубочный табак (2,83 долл. за фунт), пиво (семь долл. за первые 60 тыс. баррелей), пассажиров круизных судов (три долл. за пассажира) и бензин (0,183 долл. за галлон).

Часто налоги на целевые товары, такие как пиво и алкоголь, будут облагаться налогом на федеральном уровне, а также сильно облагаться налогом со стороны государства, что делает стоимость этих товаров выше. Например, в Нью-Йорке существует специальный акцизный налог в размере 4,35 доллара за

пачку сигарет 20,6. В сочетании с федеральным налогом в размере 1,01 доллара только акцизы составляют 5,36 доллара. Эти налоги оказывают значительное влияние на потребителя.

Налог с продаж

Налог с продаж (sales tax) взимается с покупателей товаров и услуг в США. Как и российский НДС, налог с продаж является косвенным налогом, который взимается с покупателей продавцами. Сумма налога с продаж прибавляется к стоимости товара или услуги и уплачивается покупателем вместе с товаром или услугой.

В отличие от российского НДС, в США сумма этого налога, подлежащая уплате, всегда пишется отдельно от суммы товара. Так, если купить книгу в американском магазине, то в чеке будут отдельно указаны стоимость книги, сумма налога и итоговая сумма к уплате.

Поскольку sales tax фактически взимается продавцами, именно на нем лежит обязанность по перечислению суммы налога штату после ее получения. Налог с продаж в США устанавливается на местном уровне и уровне штата, а потому его ставки зависят от конкретного штата. Ставка налога с продаж в США варьируется от 0 до 11,5 %. При этом каждый штат устанавливает свой перечень товаров и услуг, освобожденных от налогообложения sales tax.

Налог с продаж взимается в сорока пяти штатах и округе Колумбия. Местные налоги с продаж собираются в 38 штатах. В некоторых случаях они могут соперничать или даже превышать государственные ставки. Пять штатов имеют самые высокие ставки налога с продаж: Теннесси (9,53 %), Луизиана (9,52 %), Арканзас (9,47 %), Вашингтон (9,21 %) и Алабама (9,22 %). Разница в ставках налога с продаж может побудить потребителей совершать покупки через границы или в интернете.

Налог на охрану окружающей среды

Федеральный налог на охрану окружающей среды взимается с корпораций по ставке 0,12 %. Налоговой базой является сумма, на которую определенный законодательством модифицированный альтернативный минимальный налогооблагаемый доход этой корпорации превышает два млн долл. Поступления от данного налога расходуются на ликвидацию вреда, нанесенного окружающей среде.

Налоги на добычу и переработку нефти и иных полезных ископаемых

Большинство штатов США взимают налоги на добычу или переработку нефти, газа, иных полезных ископаемых, леса либо других природных ресурсов. Ставки этих налогов, а также перечень самих природных ресурсов – объектов налогообложения, варьируются в зависимости от штата.

В США действует Закон о взносах самозанятых (SECA). Налог на самозанятость владелец малого бизнеса должен платить федеральному правительству. Налог на самозанятость взимается, если физическое лицо имеет чистую прибыль в размере 400 долл. или более в виде дохода от самозанятости в течение налогового года или 108,28 долл.

Если самозанятые люди, получающие доход меньше этих пороговых значений, то они не должны платить никакого налога. Налог на самозанятость рассчитывается и отражается в форме IRS 1040 Schedule SE. Налог на самозанятость вводится для оплаты социального обеспечения и медицинской помощи.

Работники, которые считаются самозанятыми, включают в себя индивидуальных предпринимателей, фрилансеров и независимых подрядчиков, которые занимаются торговлей или бизнесом.

Член партнерства, который занимается торговлей или бизнесом, может считаться самозанятым. Самозанятые лица обязаны уплачивать налог на самозанятость в качестве условия получе-

ния пособий по социальному обеспечению при выходе на пенсию. Налог на социальное обеспечение начисляется по ставке 6,2 % и для работодателя, и для работника.

Таким образом, самозанятый работник будет облагаться налогом $6,2 \% + 6,2 \% = 12,4 \%$, так как он считается как работодателем, так и наемным работником.

Социальный налог в США

В США действует федеральный закон о страховых взносах (FICA). Он устанавливает социальный налог на заработную плату с работников, а также взносы работодателей для финансирования программ социального обеспечения и медицинской помощи.

FICA берется непосредственно из валовой заработной платы работника. Платят налоги FICA работодатели и наемные работники. Работник не может отказаться от уплаты налогов FICA. За счет него финансируются программы социального обеспечения, которые включают в себя детей и супругов, пенсионные пособия и пособия по инвалидности.

Сумма налога FICA зависит от валовой суммы заработной платы. Взносы FICA являются обязательными, и ставки устанавливаются ежегодно, хотя и не обязательно меняются каждый год. Они останутся стабильными только в период с 2020 по 2021 г. Размер выплаты FICA зависит от дохода работника: чем выше доход, тем выше выплата FICA. Однако для взносов на социальное обеспечение существует максимальная база заработной платы, после которой ничего не взимается с дополнительного дохода. Федеральное правительство удерживает налоги на социальное обеспечение с заработной платы, которая была установлена на уровне 137 700 долл. в 2020 г. и 142 800 долл. в 2021 г. Ставка налога на социальное обеспечение составляет 6,2 %, а ставка налога на медицинскую помощь – 1,45 % на 2020 и 2021 гг. Работодатель уплачивает налог, равный суммам, удержанным из заработка работника. Хотя максимальный размер взноса на медицинскую страховку не установлен, существует дополнительный налог в размере

0,9 % на заработную плату с суммы свыше 200 тыс. долл. для физических лиц (с суммы 250 тыс. долл. для супружеских пар, подающих совместную заявку), выплачиваемый работниками. Этот налог налагается также на самозанятых лиц.

§ 3.2. Налоговая система Германии

Самой главной специфической чертой немецкой системы налогообложения можно назвать то, что конституционными положениями данного государства предопределена дифференциация между местными, земельными и федеральными бюджетами поступлений по налогам, при этом почти по всем существующим источникам.

Примечательной немецкая система налогообложения в первую очередь представляется тем, что она обеспечила высокий уровень развития государственной экономики, а также значительно повысила качество соцзащиты населения Германии. Немецкая законодательная система в части налогообложения – это крайне сложно структурированный комплекс нормативных правовых актов, характеризующихся динамичной актуальностью¹.

Ключевые позиции в налоговом законодательстве Германии принадлежат федерации. В то же время для обеспечения финансирования всех уровней управления налоговая система Германии построена таким образом, что наиболее крупные источники формируют сразу три или два бюджета. Так, подоходный налог с физических лиц распределяется следующим образом: по 42,5 % поступлений направляются в федеральный бюджет и бюджет соответствующей земли и 15 % – в местный бюджет.

¹ URL: http://www.ba-germany.com/index.php?option=com_content&view=article&id=33&Itemid=74² URL: http://www.german-embassy.kiev.ua/A_nalogi/nalogovaja.

На территории ФРГ объем реализованной национальной прибыли (валовой) первым делом перераспределяет между субъектами, участвующими в ее формировании. К таковым субъектам относятся обладатели производственных средств – организации и граждане (юридические и физические лица, соответственно), получающие собственную долю в форме финансового дохода, а также служащие и сотрудники, получающие вознаграждение в виде зарплаты.

Собственную прибыль государство имеет в основном за счет распределения валового национального продукта посредством обложения налогами прибылей (как вторичных, так и первичных). Кроме того, государство конкретизирует уровень обложения налогами.

Если говорить в общих чертах, то в данном случае приоритетными налогооблагаемыми объектами выступают финансовые прибыли граждан (предпринимательские финансовые доходы, зарплата). Данное обстоятельство не имеет положительного или отрицательного значения.

Немецкая система налогообложения достаточно часто критикуется специалистами. В первую очередь это обусловливается сравнительно существенными налоговыми ставками, применяемыми относительно коммерческих структур.

Вместе с тем повышенные налоговые ставки дают государству возможность разрешать сложные и актуальные социальные экономические задачи, а также преобразовать новые восточные территории федерального значения. Несмотря на это, в ФРГ активно ведется поиск путей для сокращения налогового бремени, негативно воздействующего на позицию государства в территориальном конкурентном противодействии для капиталовложения.

Сегодня на территории ФРГ существует ряд *принципов конструирования налоговой системы*. Основными среди них являются следующие:

1. Налоги по возможности минимальны.

2. Минимальны, или точнее минимально необходимы и затраты на их взимание.

3. Налоги не могут препятствовать конкуренции, изменять чьи-либо шансы.

4. Налоги соответствуют структурной политике.

5. Налоги нацелены на более справедливое распределение доходов.

6. Система должна строиться на уважении к частной жизни человека. Налоговый работник не имеет права никому дать каких-либо сведений о налогоплательщике. Соблюдение коммерческой тайны гарантировано.

7. Налоговая система исключает двойное налогообложение.

8. Величина налогов соответствует размеру государственных услуг, включая защиту человека и все, что гражданин может получить².

Государство вправе взимать налоговые сборы с населения только тогда, когда данное его право имеет закрепление в действующем законодательстве. Кроме того, в целях удержания налоговых сборов требуются и законодательно регламентированные основания, в условиях существования которых немецкое финансовое управление должно в обязательном порядке определять правомерную сумму налоговых сборов, а также выполнять сбор этих налоговых сборов.

Налоги Германии можно разделить на группы по различным критериям (табл. 5).

Таблица 5

Налоги Германии

Основные налоги	По компетенции взимания	По объектам налогообложения
Подходный налог на физических лиц; налог на корпорации;	Федеральные; земельные; общинные; совместные;	Налоги на владение (подходный и налог на корпорации);

² URL: [http:// www.german-embassy.kiev.ua/A_nalogi/nalogovaja](http://www.german-embassy.kiev.ua/A_nalogi/nalogovaja).

налог на добавленную стоимость; промышленный налог; налог на имущество (на имущество и на наследство и дарение); поземельный налог; налог, уплачиваемый при покупке земельного участка; страховые взносы; налог на наследство и дарения; автомобильный налог; налог на содержание пожарной охраны; акцизы на кофе, сахар, минеральные масла, винно-водочные изделия, табачные изделия; таможенные пошлины; сборы, идущие на развитие добычи нефти на территории Германии	церковные	налоги на операции в сфере обращения; налоги на потребление (акцизы)
---	-----------	---

Такие налоги, как промышленный и церковный, частично являются налогами на имущество.

Налоги на владение носят характер прямых налогов. Их доля в совокупных налоговых поступлениях составляет более чем 55 %.

Подоходный налог

Подоходный налог взимается с физических лиц. При том если они постоянно живут на территории государства, то в некоторых ситуациях при учете содержательной стороны договора, позволяющего избежать двойное обложение налогами, они уплачивают данный налоговый сбор с финансовых прибылей, которые были получены в иных государствах).

В качестве предварительных форматов его взимания представляются:

- налоговый сбор на прибыли с капитала (взимается в ходе выплаты финансовых прибылей с капитала);
- налоговый сбор на зарплату (один раз в месяц удерживается из совокупного размера зарплаты).

В качестве базы налогообложения рассматривается общая прибыль за год, включающая в себя:

- прибыль за год от предоставления недвижимого имущества в арендное пользование;
- прибыль за год, полученная с капитала;
- прибыль за год от трудоустройства на основании найма;
- доход лиц так называемых свободных специальностей;
- доход от торгово-промышленной деятельности;
- иные прибыли (например, спекуляция акциями, облигациями, недвижимым имуществом и пр.).

Церковный налоговый сбор вычитается из совокупности прибылей без каких-либо ограничений. Ограниченно из совокупности прибылей происходит вычет на:

- страхования (от непредвиденных ситуаций, жизни, медицинского, пенсионного, на случай потери работы, гражданской ответственности (не более 2,4 тыс. евро);
- материальные пожертвования на цели религиозного или значимого для социума характера (не более 5 % от совокупности прибылей;
- культурные, благотворительные и общенаучные цели (в дополнительном порядке 5 % от совокупности прибылей);
- затраты на образовательную деятельность (не более 4 тыс. евро ежегодно) и др.

Минимум, который не подлежит налогообложению, для пар (семейных) составляет 15 328 евро, для одиноких – 7 664 евро.

После этого взимание налогового сбора происходит по прогрессирующей шкале до размера доходов в 104 304 евро для

граждан, состоящих в брачном союзе и 52 152 евро для граждан, являющихся одинокими. Налоговая ставка варьируется в диапазоне 15–42 %.

Финансовые прибыли более указанного выше уровня подвергаются налогообложению по предельной величине ставки в 42 %. Есть льготы в части налогообложения для несовершеннолетних, льготы «по возрасту», льготы по обстоятельствам из ряда «чрезвычайные» (несчастный случай, заболевание).

В качестве базы для налогового сбора на зарплату выступает соответствующая карточка, предоставляемая общинами в первые числа начавшегося года всем трудоустроенным. В содержании данной налоговой карточки прописывается налоговый класс (в общей сложности их существует шесть), количество не подверженных налогообложению сумм ввиду наличия несовершеннолетних детей, отношение к конфессии (для налогового сбора церковного типа), а также льготы, предназначенные для лиц с инвалидностью. Прочие скидки и льготы заносятся в содержании карточки финансовыми отделами (местными) по запросу плательщика налога¹.

На основании налогового класса (Lohnsteuerklasse) на территории ФРГ предопределяется размер подоходного налогового сбора, церковного налогового сбора и налогового сбора солидарности. Подбор данного класса оказывает непосредственное воздействие на размер большого количества социальных выплат: пособий на детей, по безработице, по родам и беременности и пр.

Первый класс в себя включает:

- тех, кто не состоит в браке (холостых);
- замужних, у которых супруги живут за рубежом на постоянной основе;
- замужних, у которых супруги в течение продолжительного времени проживают отдельно;
- находящихся в разводе;

¹ URL: <http://www.german-tax-consulting.ru/1-taxes/>.

- вдов/вдовцов (спустя более 12 месяцев после ухода супруга из жизни);
- лиц, которые состоят в гражданском партнерстве (зарегистрированном в официальном порядке).

Первый класс может не назначаться в той ситуации, когда существуют предпосылки к третьему или четвертому классам.

Во *второй класс* входят такие же граждане, как и в первом классе, когда они воспитывают в одиночку одного или несколько не достигших возраста совершеннолетия детей (отец-одиночка, мать-одиночка), и вправе на получение спецпомощи со стороны государства для этой социальной группы.

В *третий класс* входят следующие граждане:

- замужние;
- живущие вместе с супругом, т. е., ведущие совместное хозяйство;
- не отдавшие своего предпочтения четвертому классу;
- лица, чьи супруги скончались (вдовы/вдовцы);
- до гибели супруга пара жила вместе, т. е. вела совместное хозяйство;
- не истекли 12 месяцев после того, как один супруг ушел из жизни.

Примечательно то, что когда тот или иной супруг отдает предпочтение третьему классу, то другой супруг в автоматизированном режиме включается в класс пятый. Подобную модель «3+5» желательно подбирать в той ситуации, когда супруг, отдающий свое предпочтение третьему классу, зарабатывает намного больше по сравнению с другим супругом, который относится к пятому классу

Граждане *четвертого класса* это:

- замужние;
- живущие вместе с супругом, т. е. ведущие совместное хозяйство;

– не отдавшие своего предпочтения пятому и третьему классам.

Стандартно супругам, которые соответствуют представленным критериям, определяется четвертый класс. Подобная модель «4+4» подходит для пар, которые зарабатывают приблизительно одинаково. Кроме того, пара вправе выступить с заявлением о том, чтобы переключиться на модель «3+5». Под конец года, в случае с данной моделью, паре следует составить налоговую карточку, так как благодаря этому они смогут вернуть некоторую часть внесенных средств.

Пятый класс в автоматическом порядке присуждается лицам, супруги которых выбрали третий класс.

Шестой класс – вспомогательный. В него определяются граждане без вспомогательных налоговых карточек, когда плательщик налога ведет свою трудовую деятельность не в одном конкретном месте, а сразу в нескольких. Данный класс считается наиболее «дорогостоящим», так как подразумевает наличие наивысших ставок по налогам. Кроме того, здесь вообще нет сумм, которые не подлежат налогообложению.

Существуют *модели семейного типа*. Так, замужние могут обладать разными моделями налогообложения, что предопределяется разновидностью их семьи:

– живущие вместе и имеющие официально зарегистрированный брачный союз: «3+5» или «4+4» (по собственному усмотрению);

– имеющие официально зарегистрированный брачный союз между собой, проживающие отдельно друг от друга лица: «1+1»;

– вступившие в так называемый однополый брак (гражданское партнерство, которое зарегистрировано в официальном порядке): «1+1»;

– граждане, живущие совместно, не проходя никаких регистрационных процедур: «1+1».

При учете моделей налогообложения партнеры имеют разные доли в совокупном вкладе в налоговый сбор со стороны семьи, т. е. их доли перераспределяются между ними неравномерным образом. Но в рамках моделей «3+5» и «4+4» совокупный объем внесенного налогового сбора сохраняется (при учете, если декларация была заполнена под конец года). В рамках же модели «1+1» налоговая сумма изменяется.

Налоговый сбор, взимаемый с корпораций

Этот налоговый сбор взимается с организаций, зарегистрированных в качестве юридического лица. Это могут быть товарищества, АО (акционерные общества), госучреждения) и пр., когда они осуществляют хозяйственную деятельность в частном порядке.

Налоговым объектом представляется финансовый доход, которые получили указанные выше субъекты за прошедшие 12 месяцев. В ходе формирования налогового объекта часто применяется амортизация ускоренного типа. Процентные ставки, связанные с ссудами, не подлежат налогообложению. Относительно корпоративного налога выделяют две разновидности налоговой повинности: неограниченную и ограниченную.

Повинность неограниченного типа охватывает всю финансовую прибыль таких организаций, которые находятся в Германии, т. е. являются для Германии налоговыми резидентами.

Повинность ограниченного типа несут организации, получающие финансовую прибыль в Германии, но имеющие дирекцию в другой стране. До 2007 г. размер базовой ставки рассматриваемого налогового сбора составлял 25 %. После 2007 г. он сократился до 15 %. Когда корпоративная прибыль не подвергается перераспределению, то применяется ставка в размере от 29 до 31 %. Это призвано обеспечить стимуляцию перераспределения корпоративных доходов.

Проблематика двойного обложения налога, которая приобрела значительные масштабы при интеграции получаемых акци-

онерами дивидендов в структуру налогооблагаемой личной прибыли физлица, была разрешена на территории ФРГ благодаря зачету налоговой суммы, которая платится корпорацией в ходе образования налоговой базы у субъектов-акционеров по налоговому сбору подоходного типа.

Корпоративный налог представляется главным сбором, уплачиваемым организациями. Он подразумевает наличие специфической зачетной системы, дающей возможность учитывать те интересы, которые существуют у физлиц, являющихся акционерами.

Налог на корпорации делится в пропорции 50 на 50 % между федеральным и земельным бюджетами.

Налог на собственность

Поимущественные налоговые сборы, появившиеся более девяти столетий назад, занимают крайне значимую позицию во всей немецкой системе налогообложения. Имущественный налог накладывается имущество, которое имеется в распоряжении граждан и организаций. По аналогии с налоговым сбором подоходного типа, в ходе взимания имущественного сбора существуют две разновидности повинности: неограниченная и ограниченная.

Основа исчисления рассматриваемого налогового сбора — это общая стоимость собственности, которая есть у плательщика на начало года, сокращенная на минимум, не подлежащий налогообложению. Этот минимум для граждан составляет 70 тыс. евро. Если же плательщик налога достиг 60-летнего возраста или получил на три года инвалидность, то к этому минимуму прибавляется еще 30 тыс. евро.

Ставка рассматриваемого налога для организаций составляет 0,6 % в год от совокупной стоимости подлежащей обложению налогом собственности, для обычных граждан величина составляет 1 %.

В ходе образования подлежащей обложению налогом базы происходит вычет обязательств, долгов и законодательно регламентированных льгот. Кроме того, не засчитываются беспроцентные и процентные долговые обязательства, активы в банках, вклады на сберегательных счетах, зарубежные и западногерманские средства осуществления платежей, паи и акции меньшие 11 тыс. евро; по физическим лицам – пособия по безработице, страховки и пр.

Учет медалей, монет, жемчуга, камней из разряда «драгоценные», благородных металлов осуществляется лишь тогда, когда в своей цене они дороже 10 тыс. евро; предметов роскоши и украшений – 10 тыс. евро в общем, коллекций и произведений искусств – в случае, если они стоят дороже 20 тыс. евро.

Промысловый налог

Этот немецкий налоговый сбор включен в категорию «местные налоговые сборы». В части доходной составляющей налога под обложение подпадает не только финансовая прибыль, но и сумма, соответствующая 0,3 % от совокупного размера процентов за применение капитальных займов, которые были получены на продолжительный период.

Кроме того, в расчет берутся убыли, которые были получены от функционирования прочих организаций, когда плательщик налога в них принимал долевое участие. Существуют некоторые вычеты, например на сумму, соответствующую 1,2 % цен на земельные участки, суммы дохода, который был получен от функционирования иных организаций и иностранных подразделений. В случае наличия прошлых лет подлежащая обложению налогом база сокращается на сумму этих прошлых лет.

Основные условия обложения по данной части налогового сбора выделены в зависимости от категорий плательщиков налогов. У властей есть возможность наращивать размер базовой ставки налогового сбора промыслового типа, вследствие чего ставка рассматриваемого сбора варьируется в диапазоне 15–24 %

финансового дохода компании в зависимости от общины и территории. При этом минимальный размер прибыли при взимании данного налогового сбора – 60 тыс. евро.

Для плательщиков налога из группы «персональные» (товарищества и физлица) регламентирован минимум, который не подлежит налогообложению. На этот минимум (на 48 тыс. евро) сокращается налогооблагаемая прибыль.

Относительно персональных плательщиков налоговый сбор в доходной части определяется на основании ставок, которые разделены при учете объема налогооблагаемой прибыли:

- для первых 24 тыс. евро (1 %);
- для последующих 24 тыс. евро (2 %);
- для последующих 24 тыс. евро (3 %);
- для последующих 24 тыс. евро (4 %);
- для иных последующих (5 %).

Выше уже приводилось указание на то, что второй компонент налогового сбора промыслового типа в качестве налогового объекта был представлен капиталом. База для обложения налогом была сформирована из суммы имеющегося у плательщика налога капитала (на основании баланса) плюс 0,5 от суммы капитала заемного типа, когда его размер был больше 50 тыс. евро плюс так называемый тихий капитал. В ФРГ это понятие означает капитал необъявленных лиц.

Налоговый вычет применялся относительно:

- стоимости участков земли;
- стоимости капиталов, которые были вложены в функционирование прочих организаций;
- стоимость находящегося в зарубежных подразделениях капитала.

Церковный налог

Этот налоговый сбор уплачивают только лица, имеющие отношение к какой-либо конфессии, к примеру, к иудейской, евангелической, римско-католической.

В данном случае в качестве подлежащей обложению налогом базой рассматривается ежегодный подоходный налоговый сбор, ставка от 8 до 9 % от величины налогового сбора подоходного типа.

Налоговый сбор церковного типа представляет собой налоговый сбор, который взимается разного рода религиозными объединениями с их участников. Средства, вырученные благодаря данному налогу, обеспечивают затраты религиозного объединения в части финансовых ресурсов. На территории ФРГ взиманием налогового сбора церковного типа занимается финансовое управление (*finanzamt*), относящееся к федеральной территории. За это финансовое управление получает компенсацию представительских затрат. С данной целью в содержание налоговой декларации был включен пункт, где плательщиком налога указывается его принадлежность к тому или иному религиозному объединению.

Конституция Германии в содержании своей ст. 140 указывает на то, что взимать церковный налоговый сбор вправе лишь такие религиозные объединения, которые обладают статусом «публично-правовая корпорация». Представители иных религиозных объединений и неверующие не подлежат налогообложению.

Примечательно то, что порядка 70 % от всей прибыли религиозное объединение получает именно благодаря взиманию церковного налогового сбора. Точная ее величина предопределяется исчисляемым подоходным налоговым сбором. Поскольку на территории ФРГ налоговый сбор подоходного типа обладает прогрессивным характером и может начисляться лишь на прибыль, величина которой выше законодательно регламентированного уровня, то подобная связь между подоходным и церковным налоговыми сборами в автоматическом режиме осуществляет учет платежеспособности гражданина-верующего. Потому лишь у 35 % среди всей совокупности есть обязанность уплачивать

церковный налоговый сбор. Оставшиеся 65 % – это лица пенсионного возраста, взрослые люди, обладающие неудовлетворительным финансовым положением (зарработком), а также лица, которые не достигли возраста совершеннолетия.

Точная величина церковного налогового сбора регламентируется руководством церкви, после чего фиксируется на законодательном уровне парламентом, относящимся к федеральной земле.

Сейчас величина церковного налога равняется 8 % от размера налога подоходного типа в Баден-Вюртемберге и Баварии. На иных же территориях его величина составляет 9 % от размера подоходного налогового сбора. В случае значительных прибылей величина церковного налогового сбора подвергается ограничению сверху и лежит в пределах от 2,75 до 3,5 % от подлежащей обложению прибыли.

Государство и взимание церковного налогового сбора. Лишь некоторые из религиозных объединений, которые вправе взимать церковный налоговый сбор, используют данное право, регламентированное законодательно. Среди них:

- римско-католические епископства;
- евангельские земельные общины и церкви ФРГ;
- Старокатолическая церковь;
- ассоциация религиозных объединений, которые не относятся к официальным конфессиям;
- унитарное религиозное свободно-протестантское общество;
- общины евреев.

Иные религиозные объединения не используют законодательно регламентированное право взимания церковного налогового сбора. В частности, таковыми являются:

- Православная церковь;
- евангельские свободные церкви;
- мормоны.

Как компенсацию за взимание церковного налогового сбора, федеральные земли сохраняют за собой 2–4,5 % налоговых поступлений, в зависимости от конкретной земли.

Налоговый сбор на дарение и наследство

Взимание этого налогового сбора происходит на основании ставок, выделенных при учете уровня родства и цены полученной собственности.

Конкретный гражданин несет налоговую повинность в той ситуации, когда погибший (наследователь) на момент своего ухода из жизни или наследник на момент ухода наследователя из жизни представляется местным жителем ФРГ.

Немецкое законодательство определяет, что в рамках настоящего контекста понятие «местные жители» означает физлиц, живущих в ФРГ на постоянной основе или обладающих местом для проживания в стране.

Здесь также необходимо обращать внимание на необлагаемые налогом минимальные суммы наследства (*freibeträge*). В ситуации, когда несовершеннолетние наследуют собственность от своих родителей, то не подлежащий обложению налогом минимум равняется 205 тыс. евро.

Земельный налог

В ФРГ этим налоговым сбором облагаются участки земли, которые принадлежат гражданам и организациям. Его взимают общины. Налоговая ставка образована двумя компонентами, один из которых имеет вид осуществленной общиной надбавки, а иной регламентируется в централизованном порядке.

Объем ставки, которая является централизованной, поделен на отдельные виды по пользователям земельных участков, что условно раскрывается в наличии двух разновидностей земельного налогового сбора:

1) А – относительно организаций, которые относятся к лесному и сельскому хозяйству;

2) В – относительно участков земли вне зависимости от того, у кого в собственности они находятся.

Рассматриваемый налоговый сбор не взимается с организаций, которые обеспечиваются финансовыми ресурсами из федеральной казны, некоммерческих организаций, церквей и с земель, применяемых для целей науки и социального предназначения. Налоговая сумма находится в зависимости от объема налоговой ставки и ценности земельного участка.

В процессе итогового определения налоговой суммы особая роль отводится коррекционным налоговым ставкам общины. Они разделены при учете предназначения земельных участков (для сельского и лесного хозяйства составляет 0,6 %) и активности их эксплуатации под дома жилого назначения и стоимости построек, которые были на них возведены.

К примеру, когда жилая постройка (дом) находится в собственности всего одного семейства, то, если этот дом стоит не больше 75 тыс. евро, налоговая ставка будет равняться 0,26 %, если же больше 75 тыс. евро, то она будет увеличена до 0,35 %. В случае, если на участке земли присутствует жилая постройка для двух семейств, то ставка по налогу будет равняться 0,31 % (без разделения стоимости постройки).

Во всех иных ситуациях для участков земли (и незастроенных, и застроенных) налоговая ставка будет составлять 0,35 %. У организаций-налогоплательщиков есть возможность осуществлять вычет земельного налогового сбора в счет издержек, возникших при обложении налогом финансового дохода.

Ежегодный сбор налоговый на землю (grundsteuer). Здесь плательщиками представляются организации лесной и сельской хозяйственной сфер. Налоговая ставка составляет 1,2 %. Не платят налоговый сбор религиозные и государственные организации.

Налог на покупку земельных участков (grunderwerbsteuer). Этот налоговый сбор взимается в случае, если земельный участок переходит от одного собственника относительно иного.

В Берлине его ставка составляет 4,5 % от суммы приобретения, в остальных случаях – 3,5 %.

Налоги на операции в сфере обращения

К налогам на операции в сфере обращения, которые носят характер обратных налогов, относятся:

- налог с оборота, или налог на добавленную стоимость;
- налог с оборота при импорте;
- налог на автомобили;
- отчисления казино;
- налог на страхование.

Самым важным в этой группе налогов является налог с оборота. Иногда под этим термином подразумевается налог на добавленную стоимость, и этот второй термин является более правильным.

НДС является косвенным налоговым сбором, потому что он определяется в стоимостном выражении, а его взимание происходит с потребителя, который является конечным. Его уплата осуществляется лишь при фактической реализации продукции и по единообразной ставке на все услуги и продукцию, которая равняется 15 %.

Существует льготная ставка, которая используется относительно некоторых видов продукции (печатная продукция, питательная продукция и пр.). По аналогичному принципу происходит взимание налогового сбора с оборота в случае с импортом. В 2009 г. немецкий НДС равнялся 15 %, тогда как налоговый сбор с оборота в случае с импортом превысил 12 % от всей совокупности поступлений по налоговым сборам.

Налог на автомобили (1,7 % в общей сумме налогов) имеет ярко выраженный стимулирующий характер, а именно стимулируется использование автомобилей с бен-

зиновыми моторами или дизельными (но с особенно низким выбросом загрязняющих веществ), а также использование катализаторов. Сегодня в Германии налог на автомобили зависит от двух факторов: от объема цилиндра, т. е. мощности двигателя, и наличия (либо отсутствия) катализатора. Так, при объеме цилиндра двигателя 100 куб. дециметров владелец автомобиля с катализатором оплачивает налог в три раза меньше, чем без него. Владельцы менее мощных машин, оснащенных катализатором, от налога освобождены.

Налоги на потребление (акцизы)

Акцизы на табак и табачные изделия, спиртоводочные изделия, промежуточные изделия, игристые вина, минеральное топливо, электроэнергию и акциз на кофе перечисляются в бюджет федерации.

Единственным акцизом, поступления от которого направляются в бюджеты федеральных земель, является акциз на пиво.

К подакцизным относятся следующие услуги и продукты:

- топливные смеси (минеральные и жидкие);
- вина игристые;
- пиво;
- кофе;
- спиртоводочная продукция;
- табачная продукция и непосредственно табак.

В свою очередь, данные категории налоговых сборов дифференцируются на несколько подгрупп:

- налоговый сбор на продукцию наслаждения (пиво, кофе, табак);
- налоговый сбор на продукцию из категории «продовольственная» (например, налоговые сборы на соль, сахарный песок и пр.);
- прочие налоговые сборы на потребление (к примеру, налоговые сборы на нефтяные продукты).

Эти налоговые сборы берутся с изготовителей, включающих их в стоимость. Таким образом, бремя уплаты налогового сбора возлагается непосредственно на потребителей.

Налоговый сбор на нефтяные продукты в настоящее время равняется 7,6 % от всей совокупности поступлений по налогам, что можно назвать крайне существенным объемом.

На начало 1993 г. на территории ФРГ разразилось весьма обширное дискуссионное обсуждение относительно перспективных планов немецкого правительства: или увеличить размер налогового сбора (на горючее для автотранспорта), или интегрировать в практику налоговый сбор за пользование скоростными автобанами, или реализовать оба плана, но в меньшем объеме.

По аналогии с нефтяными продуктами, применяющимися в целях переработки, сырая нефть не подлежит обложению налоговым сбором на нефтяные продукты. Однако нефтяные продукты, применяющиеся в качестве автомобильного горючего в целях поддержания тепла на жилых объектах, а также материалы для смазки подлежат налогообложению по различным налоговым ставкам.

С различных налоговых сборов представленной категории самыми весомым является налоговый сбор на табачную продукцию (от 2,8 до 3 % от всей совокупности поступлений по налогам). Иные налоговые сборы обеспечивают меньше, чем по 1 %. В частности, налоговый сбор на пиво дает 0,2 %, налоговый сбор на кофе – порядка 0,3 % и пр.

Однако и данные налоговые сборы характеризуются конкретизированной регламентацией. В условиях резкого увеличения налогового сбора на табачную продукцию существенно сократилась численность курильщиков. И полезный эффект оказался более выраженным, нежели в случае с продолжительной кампанией пропагандистского характера о вреде табачной продукции для курильщиков. Из сказанного выше следует, что посредством

увеличения налоговой ставки разрешилась значимая задача социального плана.

Налоговые сборы на потребление, как правило, отправляются в состав бюджета федерального уровня, помимо налогового сбора на пивные напитки, который отправляется в земельные бюджеты.

Акцизы федерального уровня обладают следующими ставками:

- топливо для автотранспорта (бензин) – от 0,70 до 0,77 евро за 1 литр, при учете концентрации свинца в составе горючего;
- применяющийся для целей отопления мазут – 6,7 евро-цента за 1 000 г;
- табачная продукция – 9,3 евроцента на каждую сигарету;
- спиртосодержащие напитки из разряда «крепкие» – 160 евро на каждую сотню литров;
- кофе – 3,1 евро на 1 000 г;
- сделки по страховкам – 12 % от суммы полиса страхования;
- шампанское – 1,4 евро на каждые 750 г.

Содержание спирта в игристом вине должно быть не ниже 1,2 и не выше 15 %. Кроме того, в диапазоне от 13 до 15 % спирт должен иметь бродильное происхождение. Ставка акциза,

Акциз на игристые вина

например на шампанское вино, установлена в размере около 1,4 евро за 0,75 л.

Обязательство по уплате акциза возникает при выпуске игристого вина с акцизных складов, к числу которых относятся заводы-производители и склады игристого вина, если не предусмотрен режим приостановления налогообложения, а также при использовании (переработке) вина внутри акцизного склада.

Налогоплательщиком является владелец акцизного склада или правомочный получатель. При ввозе игристых вин из третьей страны (территории, не принадлежащей к налоговой территории ЕС) акциз уплачивается по таможенным правилам.

Игристое вино может без уплаты акциза перемещаться с одного склада на другие, находящиеся на налоговой территории, или на акцизные склады правомочных получателей в других государствах ЕС.

Если игристое вино получено в безакцизном режиме для коммерческих целей из другой страны ЕС, налоговое обязательство возникает в момент получения данного товара на налоговой территории. При этом налогоплательщиком является получатель подакцизных товаров.

Промежуточные изделия – это алкогольные напитки, представляющие собой нечто среднее между вином и спиртными

Акциз на промежуточные изделия

напитками. Содержание спирта в них колеблется от 1,2 до 22 %. К типичным промежуточным изделиям относятся, например, херес, портвейн и мадера. Ставка

акциза на промежуточные изделия установлена в размере 850 евро за 2 гл безводного спирта.

Что касается плательщиков акцизов на промежуточные изделия и объекта налогообложения, то порядок их определения аналогичен тому, который установлен для игристых вин.

Акцизом облагается жареный и растворимый кофе (экстракты, эссенции и концентраты из кофе), а также доля кофе в изделиях, его содержащих. Размер ставки

Акциз на кофе

на кофе составляет около 3,1 евро за 1 кг.

Налоговое обязательство возникает в момент выпуска кофе с акцизного склада (предприятия-изготовителя или кофейного склада).

Налогоплательщиком является владелец такого склада. Если кофе ввезен из другой страны ЕС, налоговое обязательство возникает в момент оприходования данного товара на налоговой территории. В этом случае налогоплательщиком является получатель товара. Если кофе ввозится из третьей страны, то акциз взимается по таможенным правилам.

Кофе, вывозимый с налоговой территории или поставляемый получателю в другом государстве ЕС, освобождается от налогообложения.

При этом акциз на кофе, которым были обложены изделия, его содержащие, подлежит возврату или возмещается при вывозе товаров с налоговой территории, а также при поставках их получателю в другом государстве ЕС.

Акцизом на минеральное топливо облагается только потребление минерального топлива в виде горючего и мазута. В целях

Акциз на минеральное топливо содействия развитию экологически чистых энергоносителей и транспортных средств принятый в Германии Закон об акцизе на минеральное топливо предусматривает ряд исключений для потребления горючего и мазута. Кроме того, в стране существуют льготы по этому виду акциза для отечественных производителей.

Минеральные вещества, используемые заводом-изготовителем на производство горючего, мазута или других видов минерального топлива, определенных на основании соответствующей номенклатуры, акцизом не облагаются.

Акциз взимается прямо у изготовителя либо при последующих фазах производственного и торгового цикла и через стоимость товара перекладывается на потребителя.

Таким образом, в связи с ограниченным числом налогоплательщиков акциз взимается с относительно низкими административными затратами. В распоряжении налогоплательщика имеется достаточно много времени (в среднем 55 дней), чтобы вручить суммы, необходимые для уплаты акциза.

Горючее представляет самую значимую с точки зрения налоговых поступлений группу подакцизных видов минерального сырья. А вот этилированный бензин практически исчез сегодня с рынка Германии и используется только как авиационное топливо.

Одновременно для стимулирования использования горючего с низким содержанием серы с 1 января 2003 г. установлен повышенный акциз на этилированный бензин и дизельное топливо с содержанием серы свыше 10 мг/кг.

Сжиженный газ (пропан, бутан), природный газ и другие газообразные углеводороды также облагаются акцизом на минеральное топливо, если они используются как горючее.

Ставки акциза на бензин установлены в размере – 0,70–0,77 евро на литр в зависимости содержания в нем серы, на мазут для отопления – около 6,7 цента за 1 кг.

Плательщиком акциза на пиво является владелец акцизного склада (производитель или пивной склад). Обязательство по

Акциз на пиво уплате акциза возникает при выпуске пива с акцизного склада или при его использовании (переработке) внутри акцизного склада.

Размер акциза зависит от содержания в пиве основного суслу. При этом пивоварни, которые производят до 200 тыс. галлонов пива в год, могут уплачивать акциз по льготным ставкам. Максимальной скидкой в размере 50 % от общей ставки акциза вправе воспользоваться пивоварни, если объем их продукции составляет до 5 тыс. галлонов в год.

Контроль за уплатой акциза на пиво осуществляет таможенная администрация.

Этот акциз занимает особое место, поскольку его поступления распределяются исключительно между федеральными землями.

Не облагаются акцизом следующие операции:

- безвозмездная передача пива служащим и работникам завода-изготовителя;
- изготовление пива пивоварами-любителями в домашних условиях для собственного потребления в количестве до 2 галлонов в календарный год.

Безалкогольное пиво также не признается подакцизным товаром.

К спиртоводочным изделиям относятся:

- этиловый спирт любой крепости, в том числе денатурированный, а также крепкие спиртные напитки с содержанием спирта не менее 1,2 %;
- игристые и неигристые вина, крепленые вина и виноградное сусло, а также вермуты и другие ароматизированные вина;
- прочие сброженные напитки (например, яблочное вино) и смеси из них с содержанием в них спирта не менее 22 %.

Ставка акциза на крепкие спиртные напитки установлена в размере 160 евро на 100 литров.

Обязательство по уплате акциза на спиртоводочные изделия возникает в момент их выпуска с акцизного склада (спиртоводочного завода или спиртного склада), если не следует дальнейшая процедура по приостановлению налогообложения, или же в момент переработки изделия внутри акцизного склада. Плательщиком акциза является владелец акцизного склада или правомочный получатель.

В Германии некоторые заводы, производящие спирт, до недавнего времени работали по системе откупа. Суть этой системы такова. База налогообложения (количество производимого спирта) рассчитывается исходя из установленных норм выхода продукции из соответствующего сырья. Например, из 100 литров вишневого затертого сусла получают 5 литров чистого спирта. Если фактический выход превысит установленную норму, излишнее количество не облагается акцизом. При откупной системе платит акцизы всегда производитель. Обязательство по уплате акциза возникает в момент выработки спирта. Сейчас порядок уплаты акциза на спиртоводочные изделия пересматривается.

К подакцизным изделиям относятся следующие товары: сигары, сигариллы, сигареты, курительный табак, изделия, приравненные к табачным, полностью или частично состоящие из заменителей табака.

Акциз на табак и табачные изделия

Обязательство по уплате акциза на табак и табачные изделия возникает при отпуске табачных изделий с акцизного склада (предприятия-производителя или склада) или при их использовании (переработке) внутри акцизного склада.

Данный акциз взимается, за исключением некоторых случаев, не путем уплаты налоговой суммы, а в результате применения акцизных марок. Иначе говоря, путем платежа за наклеиваемые акцизные марки на розничных упаковках. Изготовители и импортеры получают акцизные марки в центре по акцизным маркам в г. Бюнде. Марки оплачиваются не сразу, а в течение определенного срока, который напрямую зависит от налоговой стоимости товаров.

В отдельных случаях законодательством предусматриваются:

- освобождение от уплаты акцизов в отношении табачных изделий, используемых в административных расследованиях или научных исследованиях, а также безвозмездно выдаваемой натуроплаты;
- возмещение сумм акциза по ранее обложенным акцизом изделиям, которые помещаются на акцизный склад, вывозятся или помещаются под определенный таможенный режим.

Акциз на табак и табачные изделия взимается Федеральной таможенной администрацией и перечисляется в бюджет федерации. Этот акциз является самым доходным после акциза на минеральное сырье. Ставки акциза на табачные изделия установлены в размере около 9,3 цента за одну сигарету.

Обязательство по уплате акциза в Германии возникает в двух случаях. А именно в момент выпуска товаров с акцизного

склада или при их использовании (переработке) на акцизном складе.

Акцизные склады – это заводы-изготовители, а также склады, где подакцизные товары находятся без обложения акцизом. Чтобы открыть акцизный склад, требуется соответствующее разрешение, которое можно получить в налоговых органах.

Как и в других странах ЕС, в Германии подакцизные товары могут перемещаться с одного акцизного склада на другой без обложения налогом. Данное положение действует не только на налоговой территории Германии, но и в других государствах ЕС.

Предприниматель, не имеющий акцизного склада, но у которого есть разрешение на получение безналоговых товаров, допускается к приему не облагаемых акцизом товаров в рамках товарооборота внутри ЕС. Такой предприниматель имеет статус правомочного получателя.

Обязательство по уплате акциза возникает у него в момент приема товара. Налогоплательщиком является владелец акцизного склада или правомочный получатель. При получении товаров, ранее обложенных акцизами в другом государстве ЕС, налогоплательщиком признается получатель.

При перемещении подакцизных товаров внутренним транзитом в другие страны ЕС требуются установленные законом сопроводительные документы (административные или коммерческие).

В коммерческом обороте действует принцип страны назначения, т. е. товары облагаются налогом в стране потребления. В отличие от этого в «пассажирском» сообщении действует принцип страны происхождения. Так, товары, приобретенные пассажирами или туристами для собственного потребления и перемещаемые ими, подлежат налогообложению в стране отправления и не облагаются акцизами в стране назначения.

Чтобы избежать двойного налогообложения при перемещении товаров из Германии в другие государства ЕС, производится

возврат акциза, уплаченного по подакцизным товарам на налоговой территории.

Во многих законах, принятых в Германии, предусмотрены налоговые освобождения. Так, не облагается акцизом передача спирта для производства лекарственных и косметических средств, продуктов питания (кроме напитков), ароматических эссенций и уксуса, средств для отопительных и очистительных целей.

Акциз

на электроэнергию

Акциз на электроэнергию в Германии является достаточно новым. Он был введен в 1999 г. в связи с вступлением в силу Закона о начале экологической налоговой реформы.

Социальные отчисления

Объем соцотчислений от зарплатного фонда равняется 6,8 %. Как и в большом количестве иных государств, объем отчислений равнозначным образом распределяется между сотрудником и организацией-работодателем.

На территории ФРГ концентрация средств на соцвыплаты осуществляется по таким принципам, которые были сформулированы и интегрированы в практику еще в XIX в. на основании соответствующей инициативы, исходившей от рейхсканцлера Бисмарка.

Все взносы, предназначенные для удовлетворения социальных потребностей, работникам, и найму, и организации-работодателя платят приблизительно в одинаковой пропорции, так как здесь соблюдается паритетный принцип. Вместе с тем базовой величиной, которая выступает основой для расчета взносов, представляется брутто-прибыль работника. Кроме того, в данной ситуации нет ни прогрессивной, ни регрессивной шкал налогообложения социального типа.

Сейчас немецкая система соцзащиты подразумевает, что соцвзносы отчисляются по целому ряду разновидностей страхова-

ния, которые обладают обязательным характером. Сюда можно отнести страховку на случай потери работы (arbeitslosenversicherung), пенсионную страховку (rentenversicherung), страховку на случай появления потребности в стороннем уходе (pflegeversicherung), страховку на случай заболевания (krankenversicherung).

Затраты по страховке от несчастного случая, имевшего место на производстве, возлагаются на организацию-работодателя. Она отвечает также относительно ежемесячно осуществляемых взносов в так называемые больничные и социальные кассы. Первые – это своеобразные «перевалочные пункты», изначально принимающие соцвзносы. В них концентрируется вся совокупность поступлений. После этого поступления перераспределяются по соответствующим организациям.

Налог на торгово-промышленную деятельность в ФРГ

Этот налоговый сбор относится к группе «местные» и представляется одним из главных. Он взимается с граждан, объединений и организаций, которые занимаются торговой, промышленной и прочими разновидностями деятельности. Освобождаются от его уплаты лица свободных специализаций (адвокаты, врачи, журналисты, художники, музыканты, аудиторы и пр.).

Сегодня на территории ФРГ существуют следующие объемы соотчислений:

- страховка на случай потери работы – 4,2 %;
 - пенсионная страховка – 19,9 %;
 - медицинская страховка – 14,25 %;
 - страховка на случай появления потребности в стороннем уходе – 1,7 %.
- 50 % данных соцвзносов уплачивает непосредственно работник, оставшиеся 50 % – организация, являющаяся его работодателем. Однако для последней их размер имеет большую величину, потому что организация в полной мере уплачивает соцвзносы по страховке от несчастных случаев, способных возникнуть на производстве, а также в дополнительном порядке на медицинскую страховку (0,9 %).

Такая дифференциация в ФРГ применяется относительно наемных рабочих и для ряда лиц свободных специальностей, которые осуществляют деятельность творческого уклона. В последней ситуации доля соотчислений возлагается на специализированную соцкассу (kunstlersozialkasse).

Налоговые инспекции и таможни в Германии

Налоговые инспекции являются финансово-налоговыми органами федеральных земель. По поручению федерации они администрируют налоги на собственность и налоги с оборота, целиком или частично поступающие в федеральный бюджет, а также налоги, причитающиеся федеральным землям, и ряд муниципальных налогов.

В функции налоговых инспекций входит также исчисление единой нормативной стоимости земельных участков в Германии. Эта стоимость используется, например, при расчете земельного налога.

Налоговые инспекции осуществляют выплату государственных премий согласно Закону о премиях в жилищном строительстве. Кроме того, они занимаются претворением в жизнь норм Закона об образовании собственности и имущества и Закона о премиях горнякам. В их ведение также передано предоставление льгот согласно Закону об инвестиционных льготах и Закону о содействии Берлину.

Главные таможни являются федеральными финансовыми органами. Они администрируют таможенные пошлины, акцизы, регулируемые федеральным законодательством, включая импортный НДС и акциз на пиво, поступающий в бюджеты федеральных земель, а также обязательные платежи в рамках ЕС. Помимо этого они отвечают за таможенный контроль перемещения товаров через границу и за пограничный контроль, в первую очередь на «зеленой» границе и многочисленных пограничных переходах. В числе возложенных на таможни функций также:

- контроль за внешнеэкономической деятельностью;

- принудительное исполнение публично-правовых денежных требований федерации со стороны федеральных фондов социального страхования (медицинского и пенсионного страхования, страхования от несчастных случаев, страхования от безработицы);
- борьба с нелегальной трудовой деятельностью, включая злоупотребления, связанные с получением государственных пособий;
- контроль за осуществлением кассовых операций на территории федерации;
- участие в надзоре за рыболовецкими зонами, континентальным шельфом, судоходством, а также в проверке качества овощей и фруктов.

ГЛАВА 4. НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ УНИТАРНЫХ ГОСУДАРСТВ

§ 4.1. Налоговая система Великобритании

Английская система налогообложения включает в себя местные и государственные налоговые сборы. В последнюю группу «государственные» включены:

- подоходный налоговый сбор, применяющийся относительно обычных граждан (физических лиц);
- подоходный налоговый сбор, уплачиваемый коммерческими структурами (корпоративный налоговый сбор);
- налоговый сбор на наращение объема капитала;
- нефтяной подоходный налоговый сбор;
- налоговый сбор на наследуемую собственность;
- НДС;
- гербовый сбор;
- акцизы;
- пошлины.

Налоговые сборы государственного уровня на территории Великобритании имеют удельный вес свыше 90 % от всей совокупности поступлений по налогам в состав бюджета государства. Налоговые сборы из разряда «местные» содержат лишь сбор на собственность, удельный вес которого во всей совокупности поступлений по налогам составляет 10 %.

Всякий финансовый доход, который был получен на британской территории, подлежит обложению налоговым сбором, причем вне зависимости от того, где проживает лицо либо где зарегистрирована коммерческая структура. Люди, не имеющие статуса «налоговый резидент» на территории Великобритании, платят лишь налоговый сбор на финансовый доход, который был получен на территории государства. Финансовые прибыли, полученные вне британских территорий, не подлежат налогообложению.

Финансовый доход облагается налоговым сбором для лиц, которые имеют место для проживания в Великобритании и представляются налоговыми резидентами последней.

Доход, который был получен вне пределов Великобритании, подлежит налогообложению лишь тогда, когда он ввозится на территорию государства. Здесь Великобритания представляется государством со льготным режимом налогообложения.

Определение объема обложения налоговыми сборами коммерческих структур на территории Великобритании базируется на аудированных отчетах, которые подлежат заверению. Данная отчетность предоставляется управлению внутринациональных доходов под конец финансового отчетного периода коммерческой структуры.

На территории Великобритании финансовым отчетным периодом (налоговым годом) считается период, который начинается 6 апреля и подходит к концу 5 апреля последующего года. Вместе с тем у коммерческой организации есть возможность определить крайний период завершения финансового отчетного периода, руководствуясь собственным усмотрением.

Коммерческая структура, являющаяся британским налоговым резидентом, подлежит налогообложению на все финансовые источники, формирующие ее финансовый доход и наращивание капитала, независимо от места появления.

Налоговым резидентом на территории Великобритании считается субъект хозяйственной деятельности, который прошел в стране процедуру регистрации или обладает дирекцией в государстве и подлежит контролю на территории Великобритании. Великобританская коммерческая организация, не являющаяся налоговым резидентом, которая ведет на территории государства торговую деятельность посредством постоянного подразделения, уплачивает корпоративный налоговый сбор со всей совокупности финансовой прибыли, которая имеет отношение к постоянному структурному подразделению.

Ставка налога на прибыль компании устанавливается отдельно для каждого финансового года, начинающегося 1 апреля. Если отчетный период общества не совпадает с финансовым годом, то его прибыль должна быть распределена во времени и, соответственно, применяться ставка налога на прибыль общества. Ставка налога за период с 1 апреля 2016 г. по 31 марта 2017 г. составила 20 %, за период с 1 апреля 2017 г. по 31 марта 2018 г. – 19 %. В 2020 г. ставка налога снизилась до 17 %.

Если налогооблагаемая прибыль может быть отнесена на использование патентов, применяется пониженная налоговая ставка, которая составляет 10 % за период с 1 апреля 2017 г. При этом пониженная ставка применяется не только к доходам от патентных роялти¹, но и может применяться к прибыли от реализации продукции, имеющей патент.

Дивиденды, полученные британскими компаниями от британских и небританских компаний, обычно освобождаются от налога на прибыль компаний, если эти условия соблюдены. Для небольших компаний-реципиентов эти требования являются более жесткими.

Налоги в Великобритании невысокие и благодаря этому страна хорошо подходит для начинающих бизнесменов, так как со сравнительно небольшой налоговой нагрузкой бизнес может надежно развиваться.

Резиденты, обладающие домицилием² на территории иного государства, имеют обязанность уплачивать налоговый сбор на финансовый доход в ситуации, когда они ведут свою деятель-

¹ Роялти – вид лицензионного вознаграждения, периодическая компенсация, как правило, денежная, за использование патентов, авторских прав, франшиз, природных ресурсов и других видов собственности.

² Домицилий – юридический термин, означающий, в случае частных лиц, место постоянного проживания, при этом отличается от обычного понятия «вид на жительство» в Великобритании, которое, по сути, означает просто «право проживания в стране» и не имеет юридического значения в налоговом праве.

ность в Великобритании. Доход же, который был получен предприятием на территории иного государства, подлежит обложению налоговым сбором, когда он импортируется в государство.

Как правило, система налогообложения в данных ситуациях представляется льготной. Зачастую ей отдают предпочтение те, кто стремится сократить бремя налогообложения посредством офшор, следуя законодательно закрепленным предписаниям.

У домицилия есть способность оказывать воздействие на налоговый сбор на: наращение объема капитала; наследуемую собственность.

Коммерческие структуры, пользующиеся аудиторскими отчетами, прошедшими заверение, платят налоговые сборы под конец налогового года (финансового отчетного периода). Отчеты представляются в Управление налогов.

В Соединенном Королевстве действует *глобальный принцип налогообложения прибыли*. Это значит, что резиденты Великобритании платят налог с прибыли, полученной во всем мире. Иными словами, не имеет значения, в какой стране британская компания или гражданин Великобритании получают прибыль, необходимо будет отчитаться по всей прибыли и уплатить налог по законодательству Великобритании. Уплата налога происходит после подачи отчетности, которая зависит от отчетного периода, составляющего один год.

Юридические лица в Великобритании облагаются следующими видами налогов: налоговый сбор на финансовый доход от добычи горючего (лишь для организаций нефте- и газодобывающей отрасли); налоговый сбор на финансовую прибыль от продажи средств основных фондов (лишь для целевых фондов и ИП); НДС (17,5 %); связанные с нефтяными продуктами акцизы; уплачиваемый один раз в год акцизный налоговый сбор на машины-грузовики, автобусы и автомобили-такси; налоговый сбор на предпринимательство, взимаемый с арендаторов помещений нежилого назначения.

Физические лица в Великобритании облагаются налогами: подоходный налог; взносы национального страхования – взносы в пенсионные и страховые фонды; налог на прирост капитала; налог на наследство; муниципальный налог (налог на содержание улиц, вывоз мусора); гербовый сбор при покупке недвижимости; годовой акцизный налог на владельцев личного транспорта (если автомашина выпущена после 1973 г.); налоги на страхование имущества и владение телевидением; налог на жилые дома (сохранился в некоторых графствах Великобритании).

Подоходный налог

В отношении доходов физических лиц также действует глобальный принцип налогообложения. Резиденты Великобритании с постоянным местом проживания в Великобритании обязаны уплачивать подоходный налог с налогооблагаемых доходов, полученных по всему миру.

Ставка подоходного налога в Великобритании зависит от величины дохода субъектов налогообложения и составляет от 0 до 45 %.

Подоходный налог рассчитывается на основе дохода индивидуума и является прогрессивным – чем выше доход, тем выше ставка налога. Установлен порог, ниже которого доход не облагается налогом. На сегодняшний день в Великобритании такой порог, по общему правилу, составляет 12,5 тыс. фунтов, но он может быть увеличен (табл. 6).

Таблица 6

Диапазон дохода и ставки налога в Великобритании в 2021 г.

Величина дохода, фунты	Ставка подоходного налога
До 12 500	0 %
12 501–50 000	20 %
50 001–150 000	40 %
Свыше 150 000	45 %

Подходный налог платится из доходов физических лиц, в том числе со многих видов государственных пособий. Не все виды дохода подлежат обложению подходным налогом.

Основные виды налогооблагаемого дохода: зарплата и любые выплаты, которые работники получают от работодателя, в том числе пособия, прибыль, если он является предпринимателем, государственная пенсия и все остальные виды пенсий, пособие по безработице (Jobseeker's Allowance), пособие по уходу за нетрудоспособными (Carer's Allowance), пособие по трудоустройству и поддержке (Employment and Support Allowance (contribution based)), проценты по вкладам в банке, доходы от сдачи жилья в наем, дивиденды.

Подходный налог не платится со следующих видов дохода: индивидуальных сберегательных счетов (MCA) и национальных сберегательных сертификатов; с выигрышей национальной лотереи; с жилищных пособий; с пособий по трудоустройству и поддержке; с рабочего налогового кредита; с налогового кредита на детей; с пособий на проживание по инвалидности; с пособия на ребенка; с пенсионного кредита; с пособия по беременности и родам.

Личностная выгода по налоговому сбору подходного типа на территории Великобритании с 2018 по 2019 гг. в финансовый отчетный период равнялась 11 850 фунтов (объем льготы сокращается, если размер прибыли составляет более 100 тыс. фунтов за 12 месяцев на 1 фунт на каждые 2 фунта сверхлимитной финансовой прибыли). Здесь представлена сумма, не подлежащая налогообложению. Вся совокупность финансовой прибыли сверх данного лимита облагается налоговым сбором по шкале прогрессивного типа.

Подходный налоговый сбор от вкладов в банковских организациях. Под этим налоговым сбором понимается подлежащая обложению финансовая прибыль:

- от 11 851 до 46 350 фунтов (20 %, базовая ставка – basic rate);
- от 46 351 до 150 тыс. фунтов (40 %, высшая ставка – higher rate);
- более 150 тыс. фунтов (45 %, дополнительная ставка – additional rate).

В ситуации, когда совокупный размер финансовой прибыли физического лица не превышает 17 тыс. фунтов, то у него нет обязанности уплачивать налоговый сбор на прибыль от банковского вклада.

В ситуации, когда совокупный размер финансовой прибыли физического лица не превышает 43 тыс. фунтов, то у него нет обязанности уплачивать налоговый сбор на прибыль от банковского вклада, когда эта прибыль не превышает одну тыс. фунтов ежегодно.

В ситуации, когда совокупный размер финансовой прибыли физического лица не превышает 150 тыс. фунтов, то у него нет обязанности уплачивать налог на прибыль с банковского вклада, когда данная прибыль не превышает 500 фунтов ежегодно.

MCA (индивидуальный сберсчет, от англ. Individual Savings Account, ISA) вразмере 20 тыс. фунтов (на период 2018–2019 налоговых годов) не подлежит обложению подоходным налоговым сбором. Финансовая прибыль от банковских вкладов не подлежит налогообложению, когда совокупная финансовая прибыль физического лица за период в 12 месяцев не превышает 16 850 фунтов.

Штрафы и пени

Штраф в размере 100 фунтов применяется к возвратам, поданным до трех месяцев после истечения крайнего срока. В течение следующих трех месяцев может взиматься ежедневный штраф в размере 10 фунтов стерлингов. Если отказ продолжается более шести месяцев после даты подачи заявки, то существует

еще один фиксированный штраф в размере 300 фунтов стерлингов или 5 % от суммы налогового обязательства (в зависимости от того, что больше). Дополнительные штрафные санкции применяются к декларациям, поданным через 12 месяцев после установленного срока – в некоторых случаях до 200 % от суммы налогового обязательства.

Если у лица нет всей информации, необходимой для налоговой декларации в Великобритании, то оно может представить предварительные цифры, чтобы уложиться в установленные сроки. Позже должны быть установлены окончательные цифры.

Корпоративный налог на прибыль

Компании, зарегистрированные в Реестре компаний Великобритании, обязаны уплачивать корпоративный налог на прибыль с общемировой прибыли (т. е. с прибыли, полученной от общемировых источников).

Если компания не является резидентом Великобритании, она уплачивает налог только с той прибыли, которая получена в государстве. Стандартизированная ставка в части корпоративного налогового сбора на финансовый доход в стране составляет 19 %. По ней налогообложению подлежит основная часть коммерческих структур, помимо организаций, получающих в Великобритании финансовый доход от нефтедобычи.

Налоговая ставка детерминируется объемом полученного финансового дохода. Под конец налогового года коммерческим структурам рассчитывается корпоративный налоговый сбор за срок в 12 месяцев. Налоговый сбор выплачивается в течение 9-месячного периода с момента окончания (закрытия) финансового отчетного года.

Последующий финансовый отчетный период начинается по окончании прошлого налогового года либо в тот момент, при котором организация начинает уплачивать налоговый сбор на финансовый доход.

Финансовый отчетный год уплаты налогового сбора корпоративного типа оканчивается, если:

- происходит окончание/начало функционирования коммерческой организации;
- наступает очередная дата бухучета;
- подошел к концу срок, в рамках которого не происходило составления соответствующей отчетности;
- истек 12-месячный период с момента, когда начался новый налоговый год;
- потерян/получен статус «налоговый резидент» в стране.

Когда декларация в части налогового сбора корпоративного типа предоставляется позднее 18 месяцев с даты завершения финансового отчетного года, то британское управление по налогам налагает штрафные санкции.

Налоговый сбор на наращение объема капитала

Начисление данного налогового сбора осуществляется на финансовый доход, который был получен от реализации капитальных активов. В рамках настоящего контекста понятие «капитальные активы» включает в себя недвижимые объекты, облигации, акции и прочие активы финансового типа. Налоговый сбор начисляется на капитал, являющийся чистым и освобожденным от убытков и расходов, понесенных коммерческой структурой в течение отчетного периода.

В данном случае налоговые ставки в период с 2008 по 2011 гг. составляют 18 %.

Тот факт, что ситуация обладает абсолютно стабильным характером, свидетельствует о том, что британская экономическая система характеризуется устойчивым положением, поэтому у нее нет потребности в радикальном преобразовании.

Под наращением объема капитала понимается финансовый доход от реализации активов капитального типа. Налоговый сбор на него равняется 20 % для налогоплательщиков по повышенной

ставке налога подоходного типа, а также 10 % – для иных плательщиков налогового сбора.

Под термином «капитальные активы» можно понимать и недвижимые объекты, и активы финансового типа (например, разные ценные бумаги) либо прочие ценности (монеты, антикварные вещи, произведения искусства и пр.).

Взимание рассматриваемого налогового сбора осуществляется по схеме маржинального типа с чистого наращения капитала, за вычетом убылей и расходов. Этот налоговый сбор не уплачивается при реализации дома, который является основным, а личностная льгота по нему по прочим активам равняется 11,1 тыс. фунтов ежегодно. Налоговый сбор не взимается в случае реализации личного автотранспорта, вне зависимости от его цены, либо в случае реализации предметов, которые стоят не дороже 6 тыс. фунтов.

Налоговый сбор на наследство

Этот налоговый сбор уплачивается наследниками покойного лица, которые вступили в право наследования. Имущество, оценочная стоимость которого не превышает 325 тыс. фунтов в период с 2018 по 2019 г., не облагается налоговым сбором на наследуемую собственность.

Вся собственность дороже 325 тыс. фунтов подлежит налогообложению по налоговой ставке 40 %. Пары, которые имеют между собой официально зарегистрированный брачный союз, где погиб один супруг, имеют порог до 650 тыс. фунтов.

Следует отметить, что когда лицо погибает без документального завещания, то, как регламентирует законодательство Великобритании, первые 250 тыс. фунтов и предметы из разряда «личные» усопшего предоставляются супругу, который остался жив.

Кроме того, переживший супруг вправе использовать проценты от инвестирования трастового типа 50 % от денежных средств более данной суммы. Оставшаяся часть денежных средств предоставляется детям супруга, которого не стало.

Согласно британскому законодательству, когда завещание сформировано до заключения официального брачного союза, то документ лишается силы после того, как этот брачный союз регистрируется. Кроме того, когда документ-завещание сформирован в браке, после чего последовало расторжение брака, то он лишается своей силы с точки зрения права.

Когда из жизни уходит лицо, которое не составило завещание и не имеет домицилия в Королевстве, и в его собственности остается то или иное имущество на территории государства, то наследование данного имущества происходит на основании законодательства государства, в котором у этого лица был домицилий.

В ситуации, когда вы получили по наследству имущество и планируете его реализовать, чтобы выручить денежные средства, вы, скорее всего, должны будете уплатить и налог на наращивание объема капитала, если стоимость имущества увеличилась с того момента, как оно было получено по наследству. Кроме того, налогообложению подлежат и подарки в сумме свыше 3 тыс. фунтов ежегодно.

Налог на доходы от нефти

Этот налог начисляется на «сверхприбыли», возникающей в результате разработки нефти и газа в Великобритании и на британском континентальном шельфе. После определенных надбавок налог начисляется по ставке 50 % (снизившись до 35 % с 1 января 2016 г. и фактически упраздненная в бюджете в марте 1916 г.). Налог на доходы с нефти начисляется в дополнение к налогу на прибыль корпораций, который также выплачивается компаниями, участвующими в разведке и добыче нефти, хотя PRT вычитается при расчете прибыли для целей корпоративного налога.

Налог на добавленную стоимость

НДС (VAT) в Великобритании является очень важным налогом, поэтому заслуживает отдельного внимания. В нем нужно хо-

рошо разбираться, в особенности после изменений в законодательстве после Brexit (выхода Великобритании из ЕС). Этим налогом облагаются почти все товары и услуги в Великобритании.

Существует три ставки НДС:

1. Стандартная ставка составляет 20 %. Именно по стандартной 20 %-й ставке облагается большинство товаров и услуг в Великобритании.

2. Сниженная ставка – 5 %. По сниженной ставке НДС облагаются некоторые товары и услуги, например, такие как: электричество, детские автомобильные кресла и др.

3. Нулевая ставка НДС (0 %). Под нулевую ставку НДС попадают книги и газеты, детская одежда и др. Есть также группа товаров и услуг, которые не облагаются НДС в Великобритании: например, услуги страхования, почтовые услуги и почтовые марки, медицинские услуги, предоставляемые врачами.

Уплата НДС осуществляется в результате продаж в ЕС. В ситуации, когда коммерческая структура проходит регистрационную процедуру в Британии, то она, как правило, получает номер плательщика налога, VAT-номер.

Если предоставляются бухгалтерские и финансовые отчеты в британские подразделения британского налогового ведомства, то коммерческая структура указывает информацию о том, что НДС был в полной мере оплачен.

Плательщиком НДС выступает коммерческая структура, объем оборота дохода которой превышает 70 тыс. фунтов за год. НДС исчисляется на основании стандартизированной ставки в объеме 20 %. Тариф льготного типа составляет 0 или 5 %.

В ситуации, когда коммерческая структура официально прошла регистрацию на британской территории, но занимается деятельностью по импорту или экспорту вне государства, то у нее есть возможность постановки на учет по VAT-схеме.

Использование ставки в размере 0 % в части НДС представляется возможным в следующих ситуациях:

- если происходит реализация основных разновидностей продуктов питания. Исключением являются лишь блюда, готовые к употреблению;
- если происходит реализация книг;
- если происходит оказание услуг в транспортной сфере;
- если происходит реализация фармацевтической продукции (медикаментозных средств);
- если происходит реализация предметов гардероба для детей.

НДС-система, которая регламентирована в Великобритании, не охватывает собой услуги и продукцию, которые пребывают вне области действия НДС. В ситуации, когда с продукции НДС не взимается, воспрещается требовать, чтобы подразделения налогового ведомства его компенсировали.

Услуги и продукты, которые не относятся к VAT-области:

- осуществленный на добровольных началах благотворительный взнос от организации, которая взамен данного взноса ничего не получает;
- тарифы и сборы, которые регламентированы законодательно;
- сборы, формируемые от обслуживания автодорог, туннельных и мостовых конструкций, пребывающих на обслуживании в организации государственного значения;
- соцуслуги с низкой стоимостью, которые предоставляются учреждениями благотворительного типа.

В ситуации, когда поставка услуг и продуктов происходит вне территории ЕС, то налог на налогооблагаемую стоимость не взимается или взимается в зависимости от специфики каждой отдельно взятой сделки.

Гербовый сбор

Данный налоговый сбор связан с приобретением участков земли и недвижимого имущества на территории Англии. Его выплата происходит одновременно, когда осуществляется сделка.

При этом сделка может совершаться как с нерезидентами, так и с резидентами государства. Объем выплаты детерминируется стоимостью сделки. Сделки для физических лиц облагаются, если их стоимость составляет более 125 тыс. фунтов.

В прежнее время любое имущество облагалось сбором гербового типа по единообразной ставке, но с 4 декабря 2014 г. его размер определяется по прогрессирующей шкале: сумма предопределяется разницей между ценой недвижимого имущества и регламентированным пределом ставки.

Вместе с тем у стороны покупателя есть право подбирать порядок определения размера сбора гербового типа по новым или старым тарифным ставкам. Ставки рассматриваемого сбора для граждан в Англии, о чем сказано на официальном интернет-сайте британского правительства, равняются:

- с первых 125 тыс. фунтов от суммы недвижимого имущества – 0 %;
- с последующих 125 тыс. фунтов – 2 %;
- с последующих 675 тыс. фунтов – 5 %;
- с последующих 575 тыс. фунтов – 10 %;
- с остальной доли стоимости (свыше 1,5 млн фунтов) – 12 %.

В частности, если происходит сделка по приобретению недвижимого имущества в сумме 275 тыс. фунтов, то размер сбора гербового типа будет равняться 3,75 тыс. фунтов либо:

- 0 фунтов с первых 125 тыс. фунтов;
- 2,5 тыс. фунтов с последующих 125 тыс. фунтов;
- 1,25 тыс. фунтов с остальных 25 тыс. фунтов.

Для организаций, которые зарегистрированы в качестве юридических лиц, в процессе сделок с недвижимым имуществом, стоимость которого составляет не более полумиллиона фунтов, размер ставки сбора гербового типа равняется 15 %.

Специалисты приводят указание на то, что наращение размера рассматриваемого сбора на дорогостоящее недвижимое

имущество повышает выгодность вложения финансовых ресурсов в строительство по сравнению с покупкой жилых объектов, уже готовых к эксплуатации. Вкладывая средства в жилую постройку еще на стадии строителя, владелец имеет возможность сэкономить порядка 20 % от совокупной ее суммы.

В процессе приобретения земельного участка определение размера гербового сбора базируется на сумме данного земельного участка. В частности, если готовая жилая постройка стоит 15 млн фунтов, то размер сбора гербового типа будет равняться 1 713 500 фунтов. В случае самостоятельного возведения на земельном участке, который стоит 7,5 млн фунтов, при такой же сумме возведения размер сбора будет уже равняться 813 750 фунтов.

Эта разновидность инвестиционных вливаний позволит не только сэкономить 900 тыс. фунтов на сборе гербового типа, но и обеспечивает возможность поэтапного снабжения финансовыми ресурсами возведения, чтобы предупредить выплаты девелопером¹, который своими силами строит объект, кредита банковским организациям, благодаря чему дополнительно будет сэкономлено 450 тыс. фунтов.

Говоря о Шотландии, следует отметить, что тут с 1 апреля 2015 г. в процессе приобретения недвижимого имущества сбор гербового типа не взимается. Вместе с тем приобретатель недвижимого объекта обязан осуществить оплату налогового сбора на сделки с постройками и земельными участками. Расчет размера данного налогового сбора тоже определяется по прогрессирующей шкале и варьируется в пределах 2–12 % от совокупной стоимости осуществляемой сделки.

Специфический порядок взимания рассматриваемого сбора используется в следующих ситуациях:

¹ Девелопер – это лицо, которое занимается развитием объекта. Под объектами обычно подразумеваются сооружения, здания или земельные участки, на которых девелопер развивает или строит. Девелопером может быть как физическое лицо, так и управляющая компания, которые занимаются непосредственным строительством, ремонтом и реконструкцией объектов.

- при приобретении не менее двух недвижимых объектов у лиц, которые являются для приобретателя партнерами или родственниками;

- при приобретении недвижимого имущества в долевую собственность;

- при переходе имущественного права вследствие заключения официального брачного союза (или гражданского партнерства), по наследству, при разводе или к коммерческой структуре.

Кроме того, сбор гербового типа взимается на основании новых ставок, когда недвижимое имущество применяется в целях:

- предоставления в арендное пользование для осуществления коммерческой деятельности;

- перепродажи или сооружения;

- возмездного проживания людей;

- предоставления в арендное пользование для проживания людей.

В частности, когда стоимость предоставляемого в арендное пользование недвижимого имущества превышает 125 тыс. фунтов, уплата сбора гербового типа осуществляется в объеме 1 % от разницы, которая отмечается между суммой в 125 тыс. фунтов и стоимостью недвижимого объекта.

Взносы по соцстрахованию

Взносы по соцстрахованию уплачиваются непосредственно сотрудником (взносы первого класса) и равняются 12 % от совокупного размера заработной платы, когда еженедельно получаемый размер финансовой прибыли лежит в пределах 162–892 фунтов (ежемесячно от 672 до 3 532 фунтов).

В ситуации, когда работник получает более высокую зарплату, то на сверхпредельную сумму происходит начисление дополнительных 2 %.

Взносы в объеме 13,8 % уплачивает организация-работодатель от объема заработной платы работника более 162 фунтов.

В ситуации, когда гражданин ежегодно получает меньше 8 060 фунтов, он не имеет обязанности уплачивать взносы по соцстрахованию. Вместе с тем такое лицо утрачивает законное право на получение соцпособия, когда он получает ежегодно менее 6 205 фунтов.

Взносы по страхованию оплачиваются с зарплаты, бонусов, комиссий, доплат за работу во внерабочее время, отпуска по уходу за несовершеннолетними детьми, больничного.

Налог местного самоуправления

Этот налоговый сбор уплачивается со всех жилых объектов, которые арендуются или находятся в собственности. Когда в жилище живет лишь одно совершеннолетнее лицо, то данное домохозяйство получает скидку в объеме 25 %. В полном размере налоговый сбор взимается с домохозяйства, в котором проживает минимум пара совершеннолетних лиц.

Несовершеннолетние граждане, а в ряде ситуаций и лица, не достигшие 25-летнего возраста, не принимают участия в исчислении налогового сбора местного самоуправления. Также не уплачивают данный сбор студенты, обучающиеся в режиме полного времени (full-time), когда они обучаются минимум 21 час еженедельно, а длительность учета – не менее 12 месяцев.

Размер налогового сбора предопределяется стоимостью жилого объекта (оценочной) и его географической локализацией. При учете стоимости по оценке недвижимое имущество на территории Великобритании выделено в три отдельные категории (от А до Н). Оценка осуществлена VOA на 1 апреля 1991 г. С тех пор она больше не осуществлялась.

Налоговый сбор в рамках одной категории способен варьироваться при учете района. С 1 апреля 2013 г. СТВ (Council Tax Benefit) подменен Council Tax Suppors Schemes, которые направлены на поддержку финансово несостоятельных семей.

Налог на дивиденды

Налог на дивиденды не уплачивается, если доход от дивидендов находится в пределах порога 12,5 тыс. фунтов. Более того, в отношении самих дивидендов также есть свои пороги, до достижения которых налог на дивиденды не уплачивается. При этом стандартной ставкой налога на дивиденды являются 7,5 %. Однако налог на дивиденды имеет множество особенностей, от которых зависит ставка, поэтому расчет окончательной ставки должен осуществляться в индивидуальном порядке.

Налогообложение дивидендов осуществляется по 20 %-й ставке, когда у получателя нет иного источника финансовых средств или он уплачивает подоходный налоговый сбор от прочих финансовых прибылей по 20 %-й ставке.

Когда получатель дивидендных выплат уплачивает налоговый сбор подоходного типа по основным налоговым сборам по 40 %-й ставке, то обложение дивидендных выплат осуществляется по 25 %-й ставке, когда по основным прибылям ставка 45 %, то налоговый сбор на дивидендные выплаты равняется 30,5 %.

Автомобильный и дорожный налоги

В Великобритании нужно уплачивать автомобильный и дорожный налог, в том числе при регистрации автомобиля в DVLA (Driver and Vehicle Licensing Agency) (табл. 7). Сумма варьируется в зависимости от типа транспортного средства. Налог на легковые и дорожные автомобили в Великобритании зависит от таких факторов, как размер двигателя, типа используемого топлива и выбросов CO₂.

Ставки платежей для автомобилей с альтернативным топливом (ТС59) на 10 фунтов стерлингов ниже, чем для бензиновых (ТС48) и дизельных автомобилей (ТС49).

Следует отметить, что электромобили освобождаются от некоторых британских автомобильных налогов, основанных на их низкой эмиссии. Физические лица, покидающие Великобританию воздушным транспортом, также должны оплатить пошлину,

которая, как правило, является частью стоимости авиабилета. Лицо должно заплатить налог, когда транспортное средство впервые было зарегистрировано, эти расходы приходятся на первых 12 месяцев. Затем лицо будет платить транспортный налог каждые шесть или 12 месяцев по другой ставке. Ставка транспортного налога основана на доходной массе транспортного средства.

Частные или легкие грузовые транспортные средства имеют доходную массу 3 500 кг или менее. Частные большегрузные автомобили имеют доходную массу более 3 500 кг.

Таблица 7

Транспортный налог в Великобритании

Размер двигателя, куб. см	Едино-временный платеж на 12 месяцев, фунты	Одно-кратный 12-месячный платеж по прямому дебету, фунты	Всего 12 ежемесячных платежей по прямому дебету, фунты	Разовая оплата за шесть месяцев, фунты	Одно-кратный 6-месячный платеж по прямому дебету, фунты
Не больше 1 549	165	165	173,25	90,75	86,63
Более 1 549	270	270	283,50	148,50	141,75

Возврат налогов в Великобритании

Граждане имеют право на возврат британских налогов (rebates) по нескольким причинам, например, если лицо работало, но у него очень много удержано налогов с зарплаты; если лицо перестало работать; если лицо взяло пенсионный или пожизненный план аннуитета¹, или если лицо проживает в одной

¹ Аннуитет (фр. annuite, от лат. annuus – годовой, ежегодный) или финансовая рента – график погашения финансового инструмента, предполагающий выплату как основного долга, так и вознаграждения за пользование данным финансовым инструментом.

стране, а имеет доход в другой. Кроме того, если лица заявили о своих личных расходах в налоговой декларации, то они могут получить возврат налога в Великобритании.

Некоторые налоговые расчеты P800 диктуют, что лицо может потребовать возврат налога (только после того, как его налог был рассчитан).

После того как лицо подаст налоговую декларацию в Великобритании, оно должно получить деньги в течение пяти-шести недель.

Муниципальный сбор

Примечательно то, что на территории Великобритании нет налогового сбора на недвижимое имущество. Данный налоговый сбор в этом государстве подменен уплачиваемым один раз в месяц муниципальным сбором (counciltax). Объем данного сбора предопределяется суммой недвижимого имущества: относительно жилых объектов дороже 320 тыс. фунтов размер сбора будет варьироваться в пределах от 900 до 3 тыс. евро ежегодно с учетом локализации (муниципальное образование, район).

Сборы эксплуатационного типа (servicecharge) уплачиваются муниципальному образованию один раз в месяц за обслуживание и ремонт недвижимого объекта. Размер данных сборов предопределяется целым комплексом факторов, включая:

- уровень оснащенности объекта;
- степени изношенности объекта;
- наличие автомобильной парковки, бассейна, консьержа на входе и пр.

Чаще всего размер сборов эксплуатационного типа варьируется от 30 до 150 фунтов за каждый квадратный метр площади. Вместе с тем состав данных сборов не включает в себя платежей за коммунальные услуги (utilitybills), которые связаны с оплатой газа, электроэнергии, водоснабжения, составляющих ежемесячно от 50 фунтов ежемесячно.

На территории Великобритании действует достаточно суровая и слаженная карательная система относительно неплательщиков. После предоставления ряда уведомлений, в случае отсутствия факта уплаты, финансовая задолженность взимается с неплательщика в порядке судебного делопроизводства.

Из сказанного выше следует, что британские подоходные налоговые сборы обладают сравнительно незначительной величиной. В частности, между Великобританией и Российской Федерацией заключена конвенция, которая воспрещает двойное обложение налогами. Так, если в Российской Федерации налоговые сборы уплачены, то финансы можно беспрепятственно импортировать в Англию, т. е. налоговые сборы не нужно уплачивать повторно. Данное обстоятельство призвано привлекать значительный капиталопоток на территорию государства.

В период 2015 г. британская налоговая система была подвергнута некоторой коррекции. В настоящее время субъекты, не являющиеся резидентами, имеют обязанность уплачивать налоговый сбор на наращение объема капитала, тогда как прежде данный налоговый сбор применялся лишь относительно граждан Великобритании.

Кроме того, с 1 апреля 2015 г. был скорректирован порядок определения размера налогового сбора на наращение объема капитала для недвижимых объектов дороже 2 млн фунтов. Сейчас данная ставка является не фиксированной, как было прежде, а обладает прогрессивным характером и может достигать величины в 12 %.

Эксперты отмечают, что нововведения не остановили инвесторов и по-прежнему состоятельные граждане многих стран, включая Россию, приобретают недвижимость и переезжают в Великобританию на постоянное место жительства.

Великобритания имеет хорошие условия для ведения предпринимательской деятельности. Благодаря невысоким налоговым ставкам Великобритания стала популярной для ведения бизнеса.

§ 4.2. Налоговая система Франции

У Франции накоплен довольно значительный опыт в налоговой сфере. Французская система налогообложения – это специфическое сочетание сборов и налогов, которое было сформировано в течение долгих десятилетий и раскрывает культурную и историческую специфику данного государства.

К основным особенностям системы налогообложения Франции можно отнести следующие:

- ориентация на общества;
- доминирование налоговых сборов из разряда «косвенные»;
- специфическое значение подоходного налогового сбора;
- обращение внимания на территориальные нюансы;
- строгость, которая сочетается с гибкостью налоговой системы;
- обширный диапазон скидок и льгот;
- открытость для формирования и поддержания межнациональных договоров в налоговой части¹.

Франция занимает второе место (после Великобритании) по количеству межнациональных налоговых договоров (89 договоров). Данное обстоятельство свидетельствует о том, что государство существенно интегрировалось в межнациональные взаимоотношения в налоговой сфере. Кроме того, оно говорит о понимании обществом необходимости в унификации систем налогообложения мировых государств.

Анализируя территориальную специфику французских налоговых договоров, целесообразно дифференцировать три основных региона приоритетных политических и экономических интересов Франции. В первую очередь это находящиеся на высоком уровне

¹ Мигашкин Е. С. Налоговые системы зарубежных стран : учебное пособие. М. : Моск. городск. ун-т управления Правительства Москвы, 2005. С. 114.

развития европейские государства – Япония и Соединенные Штаты Америки.

По количеству договоров, заключенных с данными странами, рассматриваемое государство в ЕС занимает вторую позицию. Многочисленные меры, связанные с обложением налогами, пребывают в компетентностной сфере французской Национальной ассамблеи (парламента).

Каждый год в зависимости от экономико-политических перемен ставки конкретизируются на уровне действующего законодательства. Для налоговой системы Франции типичны строгая праворегламентация, которая гармонирует с гибкостью. Связанные с использованием налоговых сборов правила обладают весьма стабильным характером. Плательщик имеет право подбирать ставки или налог.

Налоговые сборы во Франции имеют тесную и взаимную связь друг с другом, объединяясь в структурированную систему, где имеет место налаженный механизм, направленный на избежание двойного налогообложения.

Местные властные структуры в данной части обладают весьма существенными правами. Однако существуют некоторые условия, которые данные права в определенной мере ограничивают.

Французские налоговые сборы исполняют функции перераспределения, но местные бюджеты не имеют между собой никакой взаимозависимости. Уровень свободы в части формулировки и практической интеграции решений основывается на нормативных правовых актах в налоговой сфере и директивах, которые издаются структурами регионального и республиканского уровня. Процесс регионального самофинансирования базируется на соблюдении принципа равновесия бюджетного плана. Говоря простым языком, местный бюджет не принимается с излишком или дефицитом.

По этой причине самым важным аспектом в части планирования регионального бюджета представляется установление затрат.

Средства перераспределяются между отдельными коммунами соответствующими департаментами. Бюджет государственного типа выделяет субсидии (целевые), чтобы оптимизировать экономический статус конкретных территориальных формирований. Государственная поддержка производится посредством выдачи льгот, связанных с взиманием налоговых сборов.

Во Франции существует двухуровневая система налогообложения предприятий, организаций и физических лиц.

Процесс обложения налогами на территории Франции организовывается налоговой службой, которая, в свою очередь, включена в структуру французского Министерства бюджета, финансов и экономики. Во главе налоговой службы стоит Главное налоговое управление Франции. В подчинении данной головной структуры пребывает более 80 тыс. служащих, которые сосредоточены в 830 налоговых центрах, а также в 16 инфоцентрах.

Сам процесс французского обложения налогами базируется на декларации о финансовых прибылях и надзоре за корректным формированием/заполнением данного документа.

Структуры налоговой системы обеспечивают расчет сумм налоговых сборов местного уровня, формируют специализированный реестр, занося в него информацию о разновидности налогового сбора, плательщике, сумме и пр. Далее этот реестр предоставляется Казначейству в целях последующего выполнения.

На основании представленного реестра, казначейские структуры отсылают плательщикам налоговых сборов уведомления, связанные с оплатой налоговых сборов местного уровня. И эти налоги должны быть в полной мере оплачены непосредственно до 15 ноября соответствующего отчетного периода.

Оплата налоговых сборов местного уровня осуществляется в казначейские органы либо наличными средствами или чеков, посредством личной явки в структурное подразделение Казначейства, либо посредством почтовой службы, либо посредством банковского перевода, с применением интернет-ресурсов.

Поскольку налоговые сборы местного уровня взыскиваются в течение последнего годового квартала, государство обеспечивает финансовыми ресурсами фактические затраты местных территориально-административных формирований в форме предоставления один раз в месяц авансов в размере 1/12 доли от совокупного объема взысканных налоговых сборов на этой местности за прошлый отчетный период. Это финансовое обеспечение осуществляется и организуется исключительно через казначейские органы.

Из сказанного выше следует, что казначейские органы имеют обязанность, связанную со сбором налогов, которые отправляются в бюджеты местного уровня.

Плательщики налоговых сборов и казначейские органы взаимодействуют друг с другом в рамках стандартной процедуры, вне зависимости от того, о каких налогах идет речь, государственных или местных.

В ситуации, если по тем или иным причинам в регламентированный день налоговый сбор не получается от плательщика, то казначейские органы отсылают ему соответствующее оповещение, в содержании которого, в том числе, приводятся сведения об использовании штрафов за отсутствие факта оплаты налогового сбора.

В ситуации, когда по истечении 30 календарных дней налог так и не уплачивается плательщиком либо последний не приводит объективных оснований отсутствия оплаты, то он получает вторичное оповещение, где уже осуществлен расчет штрафов и пеней.

Когда плательщик и здесь ничего не предпринимает для исправления ситуации, то глава соответствующего казначейского органа имеет законное право принять соответствующее решение о законодательно регламентированных мерах, связанных со взиманием в принудительном порядке (третьи лица, счета в банковских организациях), либо об инициации судебного делопроизводства в целях обращения взимания на собственность субъекта-должника.

В случае, если на той или иной стадии разбирательства налогоплательщик выражает свое несогласие относительно объема рассчитанного для него налога и налогооблагаемой базы, то у него есть законное право подать запрос в налоговую службу в целях разрешения вопроса в порядке административного плана. В случае, если здесь вопрос не разрешается, то дело отправляется для последующего рассмотрения судебной инстанцией по волеизъявлению одной из сторон, поскольку главы местных органов (казначей) представляют собой лиц, несущих ответственность своей собственностью за находящиеся под их управлением финансы, включая взимаемые ими налоговые сборы.

Казначейские органы используют меры, которые закреплены законодательно, в части получения поступлений по налогам в государственную казну и бюджеты местного уровня.

В общей системе налогообложения Франции выделяются центральные (федеральные) и местные налоги и сборы (табл. 8).

Таблица 8

Система налогообложения Франции

Основные федеральные налоги	Основные местные налоги
НДС	Местные налоги
Налог на прибыль предприятий	Туристский сбор
Подоходный налог с физических лиц	Налог на семью: налог на жилье; земельный налог на здания и постройки; налог на землю
Налог на собственность	Налог на профессию
Таможенные пошлины	Налог на уборку территории
Акцизы	Налог на использование коммуникаций
Пошлины на нефтепродукты	Налог на продажу зданий
Налог на прибыль от ценных бумаг и др.	

На данный момент система налогообложения Франции имеет стабильный характер относительно списка собираемых

налогов, правил их использования. Что касается налоговых ставок, то они каждый год подвергаются пересмотру и коррекции, в зависимости от социальной, политической и экономической обстановки, а также приоритетных направлений государственной социально-экономической политики.

На французских территориях обложение налогами – это основной источник образования централизованных бюджетных доходов. Удельный вес налоговых сборов в части доходов бюджета государственного уровня превышает величину в 90 %¹.

Во Франции около 4 млн хозяйствующих субъектов и 35 млн физических лиц являются налогоплательщиками. Хозяйствующие субъекты подразделяются на крупные и мелкие (малые) компании. К крупным относятся компании с оборотом в 60 млн евро, а к малым – с оборотом менее 1,5 млн евро. Законодательно компании Франции подразделяются на следующие типы:

- SA (societe anonyme) – акционерная компания. Выделяют частную акционерную компанию и открытого типа (SA открытого типа (public), т. е. она может предлагать свои акции обществу).
- SARL (societe a responsabilite limitee) – компания/общество с ограниченной ответственностью;
- SNC (societe en nom collectif) – полное товарищество;
- SP (societe en participation) – товарищество, паевое общество;
- SCS (societe commandite simple) – коммандитное товарищество (товарищество на вере);
- EURL (enterprise unipersonnelle a responsabilite limitee) – личное предприятие с ограниченной ответственностью.

Партнерство с неограниченной ответственностью не подлежит корпоративному налогообложению с доходов во Франции.

¹ Попова Л. В., Дрожжина И. А., Маслова Б. Г. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-методическое пособие. М. : Дело и Сервис, 2008. С. 196.

Налоги платят только сами члены партнерства пропорционально долям своего участия в партнерстве, и если члены являются нерезидентами Франции, то и налогов во Франции они, соответственно, не платят.

Налогообложение опирается на государственную систему бухгалтерского учета, которая является обязательной. Существует и упрощенная система. Ее сущность заключается в том, что предприятие декларирует свой оборот (выручку), а величина прибыли устанавливается в определенном проценте к обороту (в сфере торговли, например, 50 %). Рассчитанная таким упрощенным способом величина дохода (прибыли) облагается по ставкам подоходного налога с учетом доходов всех членов семьи, указываемых в представляемой налогоплательщиком ежегодно налоговой декларации: заработная плата, дивиденды, доходы от сдачи внаем недвижимости и др. (во Франции налогооблагаемой единицей является семья).

В результате применения вмененного обложения обеспечивается определенная стабильность поступлений. Кроме того, значительно упрощается налоговый контроль: основная задача налоговых органов сводится к тому, чтобы не допустить занижения оборота. Тем не менее французские специалисты считают подобные системы (включая и российский налог на вмененный доход) достаточно сложными, требующими значительных административных издержек. В перспективе во Франции система договорного обложения сохранится только в сельском хозяйстве, где показатели вмененного дохода устанавливаются по видам сельскохозяйственных культур на единицу площади¹.

Главные разновидности французских налоговых сборов делятся на:

- гербовые сборы;
- прямые (непосредственные) сборы;
- косвенные (вторичные сборы).

¹ Мигашкин Е. С. Налоговые системы зарубежных стран. С. 116–117.

Доминирующей ролью обладают налоговые сборы косвенного типа. Порядка половины от их объема – это НДС. Есть четкая дифференциация на налоговые сборы, отправляющиеся в состав централизованного бюджета, и местные налоговые сборы.

Если говорить в общем, то налоговые сборы местного типа имеют долю в 30 % от совокупного бремени по налогообложению. Эти же налоги обеспечивают восполнение 40 % бюджетов местного уровня.

Среди специфических черт налоговой системы Франции можно выделить стимуляцию увеличения объема инвестиций в научную сферу, так называемый *налоговый авуар*, обложение налоговыми сборами прибылей, которые были получены от перепродажи собственности¹.

Под термином «налоговый авуар» целесообразно понимать возмещение двойного обложения налогами субъектов, у которых есть акции и которые подлежат обложению подоходным налогом сборов в качестве физических лиц с прибылей от дивидендных выплат, а также подвергают обложению прибыль акционерных обществ. Размер налогового авуара равен половине стоимости распределенных дивидендов.

Стимуляция увеличения размера объема вложений в научную сферу подразумевает налоговые кредиты, величина которых составляет 50 % от увеличения (ежегодного) наращивания объема инвестиций в научно-исследовательскую и опытно-конструкторскую деятельность (НИОКР). В случае сокращения инвестиций величина налогового сбора увеличивается на 50 % от совокупного объема сокращения. Минусом такой схемы можно назвать наличие существенного риска утратить финансовые прибыли в случае сокращения объема инвестиционных вливаний в НИОКР при наличии причин объективного характера.

¹ Попова Л. В., Дрожжина И. А., Маслова Б. Г. Налоговые системы зарубежных стран. С. 196–197.

Налоговые ставки

Налоговая шкала содержит шесть ставок. Доход до 25 610 евро налогом не облагается (ставка 0 %). Минимальная ставка составляет 10,52 %, а максимальная – 47 %. Однако профессия для семьи с детьми смягчается применением коэффициентов. Формула расчета такова: налог рассчитывается по шкале на доход домашнего хозяйства, деленный на соответствующий коэффициент, и умножается на этот же коэффициент.

Например, если семья имеет коэффициент 3 и доход – 300 тыс. евро, то налог определяется по доходу Б размере 100 тыс. евро. Предположим, что этому доходу соответствует налоговая ставка в размере 25 %, тогда сумма налога определяется как 100 тыс. евро $\times$ 0,25 $\times$ 3. Однако выгода от применения коэффициентов не должна превышать некоторых достаточно больших установленных сумм (от 239 340 до 625 тыс. евро) в зависимости от коэффициента и семейного статуса налогоплательщика».

Порядок исчисления и сроки уплаты налоговых сборов

Плательщик налогового сбора своими силами рассчитывает его размер и предоставляет декларацию один раз ежегодно по финансовым прибылям, полученным в течение прошлого отчетного периода.

Данное обстоятельство серьезно затруднит надзор за целостностью взимания, тормозит обращение налоговых поступлений в состав бюджета. Помимо этого, когда в течение 12-месячного периода уровень прибыльности сократился, возможно появление серьезных сложностей с оплатой налогового сбора.

Плательщики вносят окончательный налоговый сбор до 5 марта отчетного периода, который следует за тем, когда была извлечена финансовая прибыль. Существует авансовый вариант уплаты налогового сбора, который подразумевает уплату 1/3 от совокупного размера налогового сбора (сентябрь, май и февраль), либо помесечный вариант – по 1/10 от совокупного размера налогового сбора.

Система, обеспечивающая удерживание налогового сбора из объема прибыли, используется лишь для субъектов, не являющихся налоговыми резидентами, либо в ситуации, когда имеет место окончательное обложение налогом по ставке, являющейся пропорциональной.

Обложение налогами прибыли, полученной от перепродажи собственности

Величина разницы между стоимостью приобретения и реализации в данном случае рассматривается в качестве подлежащей налогообложению разницы.

Здесь используются ставки двух разновидностей: когда сделка по реализации была осуществлена в течение двух лет владения (42 %) и после двух лет владения (15 %).

Налоговые сборы Франции имеют тесную и взаимную связь друг с другом, объединяясь в единую общность, в рамках которой есть действенный механизм, защищающий от двойного обложения налогами. Местные властные структуры в данной части обладают весьма обширным диапазоном правовых возможностей. Вместе с тем эти права ограничены некоторыми факторами.

В последние годы отмечается тенденция к сокращению налоговых ставок и расширению налогооблагаемой базы благодаря отмене действия некоторых привилегий и льгот.

Налог на добавленную стоимость

Эта разновидность налогового сбора была создана М. Лоре. Именно он в 1954 г. раскрыл принципы и порядок действия НДС. Уже в 1968 г. того же века данный налоговый сбор начал действовать на всей французской территории.

Основным компонентом системы бюджетирования представляется именно НДС, потому что его удельный вес среди всей совокупности поступлений по налогам составляет 45 %. При взимании этого налогового сбора используются методика частичных платежей.

В контексте рассмотрения НДС можно выделить четыре разновидности налоговых ставок:

1) нормальная – на все разновидности услуг и продукции (19,6 %);

2) максимальная – на табак, спиртные напитки, автомобили и предметы роскоши (22 %);

3) уменьшенная – на продукцию культурного назначения, к примеру, на книги (7 %);

4) 5,5 % (данная ставка применяется относительно услуг и продукции первой надобности, к примеру, питание, транспорт, жилье, фармацевтическая продукция).

Разновидности деятельности, которые не подлежат обложению НДС:

- медобслуживание и медицинская сфера;
- образовательная сфера;
- любые разновидности страхования;
- казино и лотереи;
- благотворительная и социальная деятельность.

В настоящее время есть перечень разновидностей деятельности, при которых есть право делать выбор между налогом подоходного типа и НДС. Среди них:

- деятельность в банковской и финансовой сферах;
- предоставление в арендное пользование помещений, вне зависимости от разновидности деятельности экономического характера;

- муниципальное хозяйство;
- артистическая, спортивная и литературная деятельность.

Внесение НДС в состав бюджета осуществляется один раз в месяц. Это делается на основании налоговой декларации. Организации отсылают в центры налогообложения документ вместе с чеком, который подтверждает уплату налогового сбора. Выделяются годовые и квартальные периоды оплаты НДС, что детерминируется товарным оборотом.

Возмещение НДС при экспортной деятельности осуществляется с интервалом один раз в месяц. Относительно иных разновидностей деятельности – с интервалом один раз в квартал.

Оплата НДС осуществляется в ситуации, когда товарный оборот организации не превышает 300 евро.

Организации вносят постоянную сумму в состав бюджета. В ситуации, когда объем НДС не превышает 1,35 тыс. евро, то такие организации не уплачивают НДС. Также скидка дается ремесленниками из разряда «мелкие», когда НДС не превышает 20 тыс. евро.

По рассматриваемому налоговому сбору льготы предоставляются организациям, которые занимаются инвестиционной деятельностью. Такие льготы состоят в том, что из НДС происходит вычет сумм денежных средств, которые выделяются на инвестиционные вливания.

Налог на потребление (акцизы)

НДС дополнен некоторыми акцизами. Последние, в свою очередь, тоже рассматриваются в качестве налоговых сборов на потребление. Взимание ряда акцизов происходит в пользу государственной стороны. Перечисление всех остальных осуществляется в муниципальные бюджеты.

К подакцизной продукции относятся: табачная продукция, спиртосодержащие напитки, зажигалки, спички, товары, сделанные из драгметаллов, кондитерская продукция и сахар, минводы и пиво, некоторые автомобили, летательные аппараты.

В перечень налоговых сборов на потребление относятся и пошлины, уплачиваемые на таможне. Главная цель таких пошлин состоит не в извлечении финансовой прибыли, а в защите внутринационального рынка, с/х сферы и промышленности. Пошлины таможенного типа – это эффективное средство реализации экономической политики государства.

Они призваны балансировать стоимость импортируемой продукции и продуктов-аналогов внутринационального рынка.

Чаще всего пошлины таможенного типа взимаются со стоимости продукта. Однако в ряде ситуаций используются критерии, которые можно отнести к разряду «специфические»: площадь, масса и пр. Подобные разновидности пошлин используются относительно кинематографических лент, табачной продукции, напитков.

Налоговый сбор на финансовый доход АО

Удельный вес этого налогового сбора в совокупном объеме поступлений по налогам равняется 10 % и обладает тенденцией к сокращению. Данное обстоятельство обусловливается тем, что ставка на постоянной основе уменьшается. Этот налоговый сбор используется лишь относительно АО. Финансовая прибыль юрлиц, которые не являются АО, подвергается налогообложению на основании правил, применяемых относительно физлиц¹.

Плательщиками налогового сбора выступают:

- частные организации акционерного типа;
- ОАО;
- ООО;
- товарищество из группы «полные»;
- личное товарищество с ограниченной ответственностью.

Налоговым объектом в данной ситуации представляется чистый финансовый доход, который получил плательщик от занятия всеми разновидностями деятельности.

Для коммерческих структур, существующих во Франции, этим финансовым доходом считается извлеченная прибыль, сокращенная на сумму затрат, которые были понесены в целях получения данной финансовой прибыли.

Стоит указать на то, что в рассматриваемом государстве есть налоговый сбор на акционерные общества, которые обладают независимыми структурными подразделениями. Данный налог

¹ Попова Л. В., Дрожжина И. А., Маслова Б. Г. Налоговые системы зарубежных стран. С. 199–202.

обуславливается правилом абсолютной ответственности независимого структурного подразделения компании за достигнутые результаты.

Согласно представленному правилу, финансовая прибыль всякого независимого структурного подразделения организации подвергается отдельному налогообложению, вне зависимости от того, каких именно результатов достигла эта организация в общем. Непосредственно с 1988 г. коммерческие структуры были наделены законным правом уплачивать налоговый сбор с сальдо прибылей и утрат по собственным структурным подразделениям. Данное право сохраняет свою силу для таких коммерческих структур, у которых имеется в распоряжении минимум 95 % ценных бумаг структурного подразделения (филиала)¹.

Подлежащий обложению налогом доход (база) исчисляется на основании информации, представленной в бухучете, посредством вычета из всей совокупности величины валовой выручки фактических расходов, в том числе:

- затрат на выплату зарплаты;
- затрат на аренду объектов;
- процентные ставки по кредитным обязательствам;
- налоговые сборы, являющиеся обязательными;
- отчисления на амортизацию и пр.

Начисление амортизации может происходить на основании прямолинейной методики, причем без каких-либо ограничений, на основании регрессивно-балансовой методики для некоторых активов, срок эксплуатации которых варьируется в диапазоне 3–15 лет с использованием повышающих коэффициентов в диапазоне 1,5–2,5. Также есть возможность использовать амортизацию ускоренного типа в объеме 50 % для некоторых «инноваций» финансового характера и 100 % для программного обеспечения и оборудования, которое обеспечивает повышение качества окружающей среды (экологии).

¹ Мигашкин Е. С. Налоговые системы зарубежных стран. С. 121.

С 1988 г. от обложения налогами освобождению подлежат 25 % от совокупной суммы наращения расходов на профподготовку. Организация может в полной мере освобождаться от обязанности уплачивать налог с расходов, которые пошли на профессиональную подготовку или переподготовку сотрудников в регионах, которые характеризуются выраженной проблемой безработицы.

Подлежащей обложению налогами базой при перепродаже активов (собственности) выступает разница, которая отмечается между стоимостью приобретения и стоимостью реализации.

Французские законодательные нормы допускают возможность формирования фондов резервного назначения, сокращающих базу налогообложения и не подлежащих обложению налоговым сбором на финансовый доход.

Такие резервы формируются в целях покрытия перспективных производственных затрат и убытков:

- на зарубежные инвестиционные вливания;
- перемены в рыночной конъюнктуре;
- риски кредитного характера;
- долговые обязательства из разряда «безнадежные»;
- ряд иных, в зависимости от определенного производства.

На территории Франции происходит активная стимуляция инвестиций в научную сферу. В этой связи здесь существуют налоговые кредиты, объем которых составляет 50 % от ежегодного наращения объема вливания в НИОКР. Если объем инвестиций сокращается, то величина налогового сбора увеличивается на половину от размера сокращения. Главным «минусом» здесь можно назвать повышенный риск утраты финансовых прибылей в случае сокращения объема инвестиционных вливаний в НИОКР по первопричинам объективного характера. С 1988 г. отметились благоприятные перемены, связанные с тем, что подлежащей налогообложению базой для налогообложения выступает не прошлый отчетный период, а тот, в течение которого объем данных инвестиций оказался меньше объема текущего.

Непосредственная стимуляция экспорта по налоговому сбору на финансовый доход на территории Франции отсутствует. Вместе с тем существуют льготы для коммерческих структур, которые открывают свои структурные подразделения за рубежом. Компания вправе отложить на шесть лет расходы на риск в структуру будущих затрат, что приводит к сокращению базы, подлежащей обложению налогом. В следующие шесть лет данная скидка возмещается государственной стороне. Организация, занимающаяся экспортом своих товаров, вправе на получение государственной дотации.

Льготы существуют и для новых акционерных обществ. Финансовые прибыли подобных объединений подлежат получению льгот в течение 5-летнего периода. При учете времени функционирования размер скидок варьируется следующим образом:

- если акционерное общество функционирует два года – 100 %;
- если акционерное общество функционирует три года – 75 %;
- если акционерное общество функционирует четыре года, то размер скидки составляет 50 %;
- если акционерное общество функционирует пять лет – 25 %;
- если акционерное общество функционирует шесть и более лет, то размер скидки составляет 0 %.

В рамках налоговой системы Франции применяется налоговый авуар, являющий собой возмещение двойного обложения налогами владельцев ценных бумаг, обладаемых подоходным налоговым сбором в качестве физлиц прибылей по дивидендным выплатам, а также облагается налоговым сбором прибыль акционерного общества. Объем данного налогового авуара соответствует 50 % от общей суммы перераспределяемых дивидендов.

Налоговый сбор на финансовый доход организаций акционерного типа рассчитывается на основании декларации.

Этот налог взимается пять раз ежегодно: четыре раза – платежи авансового типа по специализированной форме, при учете информации предыдущего отчетного периода; пятый раз – на основании текущих результатов за отчетный период на базе налоговой декларации. Платежи авансового типа уплачиваются к 20 апреля, 20 мая, 22 августа и 20 ноября каждого года.

Организации, являющиеся убыточными, вне зависимости от того, являются ли они акционерными или нет, уплачивают налоговый сбор на основании размера товарного оборота:

- налоговый сбор в объеме 4 тыс. евро, если оборот не превышает 1 млн евро;
- налоговый сбор в объеме 6 тыс. евро, если оборот варьируется в диапазоне 1–2 млн евро;
- налоговый сбор в объеме 8,5 тыс. евро, если оборот варьируется в пределах 2–5 млн евро;
- налоговый сбор в объеме 11,5 тыс. евро, если оборот варьируется в пределах 5–10 млн евро;
- налоговый сбор в объеме 17 тыс. евро, если оборот компании превышает 10 млн евро.

Среди налоговых сборов на финансовый доход организаций акционерного типа можно выделить налоговый сбор на зарплатный фонд и образование. Данные налоги отправляются непосредственно в бюджет государственного уровня.

Взимание налогового сбора на образование происходит по ставке, которая является фиксированной и зависит от зарплатного фонда (0,5 %).

Налоговый сбор на зарплату взимается в объеме в пределах 4,5–13,6 % от совокупного зарплатного фонда. Эта разновидность налогового сбора уплачивается частными и государственными организациями, которые осуществляют выплаты пенсионного типа.

Подходный налоговый сбор с физических лиц

На территории Франции подходный налоговый сбор значительно отличается от аналога в Российской Федерации. Отличия

обусловлены сущностью, состоящей не в предельном привлечении финансов в структуру бюджета, а, как правило, в осуществлении конкретной политики социального плана. И этот «инструмент» в данном контексте демонстрирует довольно высокий уровень эффективности.

Говоря о непосредственном вкладе французского налогового сбора в бюджет, он гораздо ниже, по сравнению с иными государствами, включая Российскую Федерацию. Данное обстоятельство детерминировано структурой данного налогового сбора, в которой осуществлен учет практически всей совокупности индивидуальных специфических черт налогоплательщика. Однако косвенный (вторичный) вклад рассматриваемого налогового сбора в улучшение уровня благосостояния государства, по всей видимости, больше.

Представленные выше факторы формируют сложно структурированную систему определения налогового сбора и использования большого количества налоговых вычетов и налоговых льгот. В частности, среди 25 млн налогоплательщиков, по факту, налоговый сбор уплачивают лишь 15 млн.

В качестве плательщиков налогового сбора выступают все граждане государства, кооперативные объединения и организации, которые не являются АО.

Налоговый сбор подоходного типа обязаны оплачивать все люди, живущие на территории Франции, с финансовых прибылей, которые были получены в государстве или за рубежом при учете договоров.

Специфика состоит в том, что налогообложению подвергается финансовая прибыль всей семьи, а не конкретного лица. В ситуации, когда налогоплательщик живет один, то он в данном контексте рассматривается в качестве семьи с единственным членом. Уплата налогового сбора осуществляется с того момента, как гражданин достигает совершеннолетия (18 лет).

Налоговым объектом здесь выступает общая финансовая прибыль, которая подразделяется на семь отдельных групп:

- 1) оплата наемной работы;
- 2) финансовые прибыли от возмездного предоставления в арендное пользование построек и земельных участков;
- 3) прибыли, получаемые в виде процентов и дивидендов;
- 4) прибыли, полученные от перепродажи ценных бумаг или недвижимых объектов;
- 5) прибыли, получаемые от торговой и промышленной деятельности организаций, которые не являются акционерными обществами;
- 6) прибыли некоммерческого характера, получаемые лицами свободных профессиональных специализаций;
- 7) прибыли, получаемые от с/х деятельности.

База для обложения налогом складывается обособленно для каждой представленной выше группы с применением отдельной расчетной методики.

В первой группе вычету из совокупной суммы подлежат:

- обязательные страховые взносы;
- затраты на профподготовку;
- затраты из разряда «профессиональные» (обед, проезд до рабочего места и пр.). Максимум по данным затратам не превышает 10 % от размера зарплаты. Если налогоплательщик подтвердит расходы в большем размере, реальными чеками и счетами, то эту норму налоговые органы могут повысить. Налогооблагаемая база может быть уменьшена еще на 20 %. Такую скидку предоставляют наемным работникам («за вынужденную честность»), так как они не имеют возможности укрытия доходов. Вышеперечисленные скидки не применяются при заработной плате больше чем 500 тыс. евро в год.

Обложение производится не у источника, а только по общему объему финансовой прибыли, отраженной в содержании декларации.

В прибыли от сдачи в арендное пользование построек и земельных участков вычету из совокупной суммы подлежат:

- при сдаче в арендное пользование земельных участков 10 %, при сдаче в арендное пользование зданий – 15 %;
- затраты, которые имеют отношение к содержанию и обслуживанию построек;
- размеры налогового сбора на земельные участки и постройки.

В прибыли, получаемой от оборотного (текущего) капитала, вычету из совокупной суммы подлежат:

- затраты, касающиеся оплаты банковских услуг, когда соответствующая банковская организация ведет дела относительно ценных бумаг;
- 2,43 тыс. евро – в целях стимуляции владельцев ценных бумаг из разряда «мелкие». Не подлежит налогообложению размер прибылей от процентов по вкладам на сберегательную книжку в пределах 9,12 тыс. евро.

Финансовые прибыли, получаемые от перепродажи, подразделяются на прибыль от перепродажи ценных бумаг и от перепродажи строений. Сокращаются следующим образом:

- на объем инфляции;
- на ежегодную скидку в 5 % в целях предотвращения спекулятивных манипуляций. Спустя два десятка лет размер скидки составляет 100 %.

В случае, если происходит реализация собственной квартиры или дома, где собственник жил сам, то прибыль не подвергается налогообложению. Прибыль от реализации недвижимости подлежит учету лишь в том случае, когда объем продаж превышает 44,08 тыс. евро, а утраты и прибыли по акциям подвергаются сальдированию.

Чистые утраты можно относить в счет перспективной прибыли, однако максимум на пятилетний период. Прибыль от реализации акций подлежит налогообложению по усмотрению

налогоплательщика по 16 %-й ставке либо может не учитываться в общем расчете.

В прибыли от промышленной деятельности организации, которая не является АО, вычету из совокупной суммы подлежат затраты на реализацию и изготовление. После этого производится расчет, который детерминирует объемом оборота:

1) когда оборот не превышает полумиллиона евро за 12 месяцев, организация предоставляет информацию, и налоговая сумма рассчитывается самой налоговой службой. Здесь нет обязанности осуществлять бухучет;

2) когда оборот превышает полмиллиона за 12 месяцев, то расчеты осуществляются самими коммерсантами.

Коммерческие структуры, являющиеся индивидуальными, вправе на скидку в размере 20 % в ситуации, когда они участвуют в деятельности управленческого центра, утверждаемого государством и выступающим гарантией отсутствия разного рода махинаций.

Финансовые прибыли из группы «некоммерческие»

Тут налоговые правила схожи с теми, которые применяются для налогообложения финансового дохода за труд. Затраты подлежат тщательной проверке. Вознаграждения в сумме, не превышающей 175 тыс. евро, обладают льготами. Скидку в размере 20 % могут получить участники центра управления.

Прибыль, полученная в результате с/х деятельности, может подвергаться налогообложению на основании трех отдельных методик:

1) когда финансовая прибыль не превышает полумиллиона евро на одного налогоплательщика, выдаются льготы коллективного типа. Здесь налоговики самостоятельно рассчитывают чистую финансовую прибыль с 1 га по району;

2) когда финансовая прибыль варьируется в пределах 500–750 тыс. евро, то размер подлежащей налогообложению доходной части устанавливает сам налогоплательщик в качестве разницы между расходами и полученной выручкой;

3) когда финансовая прибыль составляет более 750 тыс. евро, то используются правила налогообложения финансовых прибылей организаций, которые не являются акционерными обществами.

Совокупный размер прибылей для всех семи групп – это общая прибыль.

Чтобы определить ее величину, нужно из всей совокупности дохода удалить затраты на производства, кредитные проценты, страховые платежи, суммы покупки ценных бумаг, затраты, идущие на содержание родителей престарелого возраста и детей в соответствующих учреждениях, а также затраты на деятельность благотворительного характера.

Последующая стадия состоит в перераспределении чистой прибыли семейства на отдельные коэффициенты-сегменты:

- 1 сегмент – холостяк;
- 2 сегмента – супруги, не имеющие пока детей;
- 1/2 сегмента – один ребенок;
- 1 сегмент (дополнительно) – двое детей;
- 2 сегмента (дополнительно) – трое детей.

После этого устанавливается размер налогового сбора на основании соответствующих налоговых ставок по всем отдельно взятым сегментам. Совокупный объем налогового сбора формируется в результате совмещения всех налоговых сумм.

Налоговый сбор на финансовые прибыли от капиталов в виде денежных средств

Этот налог берется с прибылей, которые извлекаются с ценных бумаг, кредитных обязательств, бонов, вкладов и прибылей от зарубежных акций.

В ходе расчета размера финансовой прибыли граждан от капиталов в виде денежных средств (денежных капиталов) в расчет берется финансовый доход, получаемый гражданином от соответствующего вида деятельности. Граждане (физлица) своими силами рассчитывают подлежащую налогообложению доходную часть, занося соответствующую информацию в содержание декларации.

В ходе определения в декларации подлежащей налогообложению прибыли граждане дополняют его половиной дивидендов, которые им были выплачены.

Налоговый сбор на доход от недвижимой собственности

Этот налоговый сбор применяется относительно граждан. Его взимание осуществляется с финансового дохода, который был получен в ходе возведения:

- спекулятивного дохода от недвижимости;
- от прибыли сверхпрогнозной нормы, которая извлекается в процессе реализации земельного участка под дальнейшее строительство.

Чистые доходы от недвижимого имущества, которые получают граждане, заблаговременно подвергаются налогообложению в объеме 25 % от совокупности дохода на момент оформления сделки, т. е. при ее регистрации.

На момент оплаты налогового сбора данная сумма подлежит вычету из совокупного размера выплачиваемого налогового сбора.

Налоговый сбор на дарение и наследуемое имущество

Этот сбор уплачивают граждане при любых вариантах перехода имущественных прав. Действовать данный налог начал в далеком 1798 г. На законодательном уровне предусмотрен ряд ситуаций, когда есть возможность взимания налогового сбора при дарении до того, как даритель умрет.

Налоговые ставки при дарении и наследовании собственности выстраиваются по двойному регрессионному принципу и варьиру-

ются в диапазоне 5–60 %. Освобождению от налогообложения подлежат 75 % участков лесов и земельное имущество, которое предоставлено в арендное пользование на определенных условиях.

Также налогообложению подлежит вся собственность, которую получает наследник по единым налоговым ставкам, которые регламентированы законодательно, в зависимости от уровня родства наследника и наследодателя.

Гербовые и регистрационные сборы

Взимание данных сборов осуществляется с актов, которые имеют юридическое значение и оформляются для перемещения разного имущества к новым собственникам. Преимущественная часть данных сборов отправляется в доходную часть бюджета государственного уровня.

Сборы регистрационного типа выделены в три отдельные группы:

1) сборы, взимание которых происходит на основании твердой ставки, которая применяется относительно таких актов, где тарифы не регламентированы положениями распоряжений.

2) сборы, взимание которых происходит на основании прогрессивной ставки. Эта ставка применяется лишь относительно передачи наследственных прав между отдельными субъектами-наследниками на безвозмездной основе.

3) сборы, взимание которых происходит на основании пропорциональной ставки. Она применяется относительно соглашений сторон по любым разновидностям деятельности.

Регистрационный сбор (налог)

Взимание данного налога осуществляется при перепродаже, переуступке и реализации любых типов собственности по сокращенной или общей налоговой ставке. Сбор интегрируется в стоимость собственности. Ставка сокращенного типа используется в процессе реализации целой жилой постройки или ее отдельной части вместе с участком земли, при покупке лесных угодий, а также в ряде иных ситуаций.

Взносы в ФСН (фонды соцназначения)

Выше уже было сказано о том, что на территории Франции удельный вес соцплатежей превышает 43 % от всей совокупности платежей, являющихся обязательными.

Функционирование французской системы соцобеспечения производится в дополнительном и общем режимах.

Режим общего типа включает в себя добавочный и основной режимы, обладающие одинаково обязательным характером с точки зрения плательщиков. Удельный вес взносов организаций работодателей составляет 68 %, работников – 32 %.

Режим дополнительного типа обладает добровольным характером и снабжается финансовыми ресурсами благодаря взносам по страхованию, предопределяемым и перераспределяемым на базе договоров, заключаемых между работниками и предприятиями-работодателями.

Режим общего типа снабжается финансовыми ресурсами благодаря двум основным разновидностям сборов:

- социальным налогам;
- взносам на соцобеспечение.

Последний вид сборов, в свою очередь, содержит в своем составе:

- взносы по страховке от заболеваний (вносятся организациями-работодателями по 12,8 % ставке и сотрудниками по 0,75 % ставке от зарплаты сотрудника);
- взносы, связанные с выходом сотрудника на пенсию (вносятся сотрудниками по ставке в размере 6,55 % и организациями работодателей по ставке в размере 8,2 %);
- на семейные пособия (вносятся организациями-работодателями по ставке в объеме 5,4 % от размера зарплаты);
- на пособия по части потери работы (вносятся организациями-работодателями по ставкам в размере 5,13–5,26 % и сотрудниками по ставке от 3,01 % до 3,6 %, при учете объема финансовой прибыли).

Помимо всего прочего, существуют взносы на так называемые вспомогательные пенсии ввиду старости для лиц-специалистов. Эти взносы взимаются с организаций-работодателей по ставкам в размере 4,5–12,536 % и сотрудников по ставкам в объеме 3–7,524 %, при учете разряда/класса специалиста и объема его заработной платы.

Кроме взносов на соцобеспечение, предприятия, являющиеся работодателями, имеют обязанность оплачивать дополнительно некоторые налоговые сборы социального характера:

- соцналог на заработную плату оплачивается предприятием-работодателем на основании прогрессивной шкалы в размере 1,5–13,6 %, при учете объема зарплаты сотрудника;

- налоговый сбор на профессиональную подготовку/образование. В целях финансового обеспечения технического и профессионального на территории государства данный налог взывается по ставке в размере 0,5 % от зарплатного фонда (на основании решения, которые принимают местные властные органы, размер ставки может увеличиваться на 0,1 %);

- взнос, направленный на обеспечение строительства жилых объектов финансовыми ресурсами: главный (0,4 % от ФОТ фонда оплаты труда (далее – ФОТ), вспомогательный – 0,45 %, если количество сотрудников превышает 10 штатных единиц);

- взнос на обеспечение финансовыми ресурсами долгосрочной профподготовки: для организаций, в которых работает более 10 штатных единиц – 1,2 %; для организаций, которые задействуют рабочую силу лишь на временной основе – 2 %; на профподготовку представителей молодежной среды – 0,3 %.

Местные налоги

Французская территориально-административная структура содержит в себе коммуны, департаменты и регионы. Данное обстоятельство обуславливает существование отдельных бюджетов и источников их формирования.

Во Франции местные управленческие структуры представлены порядком 80 тыс. независимых бюджетов. Основная доля

бюджетов местного уровня достигает значения в 60 % от совокупного национального бюджета. При этом данные бюджеты отличаются стремительным ростом.

Удельный вес налоговых сборов в составе бюджета местного уровня составляет 40 %, на государственные дотации отведено 30 %, все остальное (30 %) относится к займам и собственным поступлениям. К примеру, НДС взыскивается в стороны бюджетов местного и центрального уровня.

Взимание налогового сбора осуществляется в бюджет центрального типа. Некоторая доля средств перераспределяется среди бюджетов местного уровня.

Особой позицией в структуре французской системы налогообложения обладают местные налоговые сборы. Их удельный вес в совокупном бремени налогообложения составляет 30 %. Уровень свободы местных управленческих структур в части формулировки и практической интеграции решений относительно источников наполнения бюджета за счет налогов основывается на законодательных актах в налоговой сфере и директивах, которые издаются властными структурами регионального и республиканского уровней.

Налоговые ставки местных сборов регламентируются местными органами власти еще в процессе установления бюджета на следующие 12 месяцев. При этом налоговые ставки не должны в своем размере быть больше пределов, закрепленных на уровне действующего законодательства.

Источниками финансовых ресурсов с точки зрения местных территориально-административных формирований выступают:

- профессиональный налоговый сбор;
- налоговый сбор на семью;
- туристический сбор;
- налоговый сбор на уборку местности;
- сбор на применение коммуникаций;
- налоговый сбор на реализацию построек.

Основными в составе системы налогов местного уровня являются:

- профессиональный налоговый сбор (на ФОТ). Налогоплательщиками представляются коммерческие структуры и индивидуальные предприниматели;
- жилищный налоговый сбор (сбор на занимаемый объект жилого назначения). Налоговый сбор уплачивается гражданами;
- налоговый сбор на участки земли, которые были подвергнуты застройке. В качестве налогоплательщиков рассматриваются организации и граждане;
- налоговый сбор на участки земли, которые не были подвергнуты застройке.

В качестве налогоплательщиков рассматриваются организации и граждане, т. е. юридические и физические лица, соответственно.

Профессиональный налоговый сбор

Этот налоговый сбор взывается с каждого взрослого гражданина и организации, которые на постоянной основе занимаются профессиональной деятельностью, не предполагающей зарплату в качестве вознаграждения.

Налоговым объектом в данной ситуации выступает стоимость технологического оснащения, машин, сооружений, строений и ФОТ.

В целях исчисления размера налогового сбора учитывается общность данных трех компонентов, которая умножается на ставку по налогу, регламентируемую местными властными структурами.

Ставки и база образуются по следующим принципам:

- стоимость сооружений и построек: в размере 8 % от начальной стоимости (каждый год выполняется процедура переоценки) либо стоимость аренды недвижимого имущества, имеющегося у плательщика для потребностей своей профдеятельности;
- стоимость технологического оснащения, машин и прочей собственности: в размере 16 % от совокупной цены;

- процент зарплаты (чаще всего 18 %), который уплачивается плательщиком налогового сбора своим работникам, а также извлеченной плательщиком финансовой прибыли (как правило, в размере 10 %).

Установленный на основании данных компонентов объем налогового сбора не должен быть более 3,5 % осуществленной добавочной стоимости. Данный ограничительный фактор закреплён на уровне действующего законодательства. При учете экономической конъюнктуры у государства есть возможность возместить организации некоторую долю налогового сбора. Для этого существуют две методики:

- государство непосредственно возмещает коммуне уменьшение выплат организации;
- выплата возмещения осуществляется непосредственно организации, которая, соответственно, уплачивает налоговый сбор в полном объеме.

В целях формирования дополнительных рабочих мест коммуны могут воспользоваться возможностью отмены или сокращения размера данного налогового сбора относительно определенной организации. Профессиональный налоговый сбор не имеет никакой связи с результатами, достигаемыми организацией в процессе своего функционирования, в некоторой мере удерживает инвестиционные вливания в текущие активы, подвергает определенному ограничению резкое наращение количественного состава трудоустроенных.

Промысловый налоговый сбор

Его выплата осуществляется один раз в период 12 месяцев организациями и гражданами, которые на постоянной основе осуществляют деятельность производственного плана, не получая за это зарплату. Налог промыслового типа взыскивается с деятельности, осуществляемой на постоянной основе. Также им

облагаются выполняемые периодически сезонные работы, единовременная закупка товарных партий для последующей их перепродажи в целях получения финансовой прибыли.

Налоговая ставка регламентируется всеми отдельно взятыми территориально-административными формированиями своими силами по каждой разновидности деятельности. Она не должны быть вдвое больше усредненной ставки по данному налоговому сбору за минувшие 12 месяцев, которая была регламентирована на общенациональном уровне. От местных властных структур государство получает ровно 7,6 % от совокупного размера платежей по данному налогу.

Примечательно то, что к промысловому налоговому сбору существуют надбавки, которые могут определяться в целях возмещения затрат ТПП (товарной промышленной палаты). Выплата надбавок по промысловому налоговому сбору осуществляется его субъектами.

Налоговый сбор на семью

Этот налог включает в себя три отдельных сбора, взимаемых со всех жителей территории, охватываемой местных органов управления. Все отдельно взятые коммуны сами определяют свои налоговые ставки.

Налоговый сбор за постройки и здания

Основу данного налогового сбора составляет стоимость зданий и построек. Сбор взимается со всех собственников такого имущества.

Налог вносится по ставкам (дифференцированным) в состав бюджета коммуны (основная доля), департамента (1/2 взноса, осуществленного в коммуну) и региона (ровно 3 % от взноса, осуществленного в коммуну).

В качестве расчетной базы налогового сбора на жилую собственность выступает оценка жилфонда, которая была осуществлена в стране еще в 1970 г. Все объекты жилого назначения дифференцированы на восемь отдельных групп.

Налоговый сбор складывается из тарифной ставки за каждый «квадрат» площади, надбавок за вспомогательные удобства и коэффициента поправки, имеющего отношение к локализации на территории.

На территории государства проживает порядка 25 млн граждан, которые уплачивают данный налоговый сбор. Порядка 20 % из этого количества имеют помощь со стороны государства в части уплаты данного налогового сбора. Данная государственная помощь заключается в сокращении размера подоходного налогового сбора.

Налоговый сбор на земельные участки

Этот налог уплачивается всеми собственниками участков земли. В качестве расчетной базы берется определение стоимости каждого гектара территории либо вероятная стоимость аренды данного участка.

Налоговый сбор на участки земли, которые были подвергнуты застройке, взыскивается с тех участков, которые относятся к группе «обустроенные». Этот сбор имеет отношение ко всему недвижимому имуществу, включая резервуары, постройки, сооружения и пр. Кроме того, он касается участков земли, которые используются для коммерческих или промышленных целей.

Подлежащая обложению налогом доля соответствует 50 % арендной цены участка по кадастровому учету.

Не взимается налог с имущества государства, со зданий, которые локализуются за чертой городов и используются для с/х целей. Кроме того, налоговый сбор не уплачивают граждане, достигшие 75-летнего возраста, лица, которые являются получателями спецпособий из соцфондов либо пособий на основании зарегистрированной инвалидности.

Налоговый сбор на земельные участки, которые не были подвергнуты застройке, охватывает болота, карьеры, леса, поля, солончаки и пр.

Кадастровая прибыль, выступающая налоговым базисом, составляет 80 % от арендной цены земельного участка по кадастровому учету.

Налоговый сбор не применяется относительно земель, которые включены в состав собственности государства. На определенное количество от уплаты налогового сбора могут быть освобождены участки, использующие для развития с/х производства искусственные лесные насаждения.

Налоговый сбор на жилые объекты

Взимание данного налога осуществляется и с арендаторов, и непосредственно с официальных владельцев зданий жилого назначения.

Лица из группы «малообеспеченные» подлежат частичному или полному освобождению от данного сбора в части их главного места жительства.

Налоговый сбор на развитие профобразования

Этот сбор уплачивают организации. В качестве налогового объекта рассматривается ФОТ. Налоговая ставка равняется 0,5 %, включая надбавку, объем которой составляет 0,1 %.

Налог на профподготовку

Этот сбор взыскивается с бизнесменов, имеющих обязанность снабжать финансовыми ресурсами долгосрочный процесс профессиональной подготовки/переподготовки своих сотрудников. Для этого осуществляется сбор налога по ставке 1,2 % от ежегодного ФОТ.

Если коммерческая структура обращается к применению рабочей силы лишь на временной основе, то ставка по налоговому сбору увеличивается до 2 % от ФОТ. Кроме того, в данном случае в дополнительном порядке взыскивается сбор 0,3 % от ежегодного ФОТ.

Налог на сооружение жилых объектов

Этот сбор должны уплачивать организации, у которых есть сотрудники. Налоговая ставка составляет 0,65 % от совокупного ФОТ за 12 месяцев.

Налоговый сбор на постройки, которые находятся в собственности зарубежных организаций

Этот сбор с недвижимого имущества уплачивает каждая зарубежная коммерческая структура. Налоговая ставка составляет 3 %. Стоит отметить, что предельная налоговая ставка на имущество коммерческих структур французского происхождения не превышает 1,5 %.

Налоговый сбор на автотранспорт коммерческих организаций

Он взимается с организаций, которые в своей деятельности применяют собственные ТС. Налоговая ставка детерминируется численностью ТС и тем, какими показателями мощности обладают их моторы¹.

Помимо всего прочего, на территории Франции существуют советы при коммунах, которые имеют возможность регламентировать плату по аренде с кемпингов и зон отдыха, налоговый сбор на уборку и ряд иных вспомогательных надбавок².

¹ Попова Л. В., Дрожжина И. А., Маслова Б. Г. Налоговые системы зарубежных стран. С. 204.

² Мигашкин Е. С. Налоговые системы зарубежных стран. С. 131.

ГЛАВА 5. НАЛОГОВОЕ АДМИНИСТРИРОВАНИЕ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ

§ 5.1. Основные полномочия налоговых администраций в зарубежных странах

Основные задачи налоговых администраций в зарубежных странах сосредоточены на реализации и обеспечении соблюдения налогового законодательства и нормативных актов. Виды деятельности включают идентификацию и регистрацию налогоплательщиков, обработку налоговых деклараций и сведений третьих лиц, проверку полноты и правильности налоговых деклараций, оценку налоговых обязательств, принудительное взыскание налогов и оказание услуг налогоплательщикам.

Налоговые органы действуют в быстро меняющихся обстоятельствах. Им приходится удовлетворять растущие требования и ожидания заинтересованных сторон, включая новые требования налогоплательщиков в оказании государственных услуг.

Налоговые администрации определяют современное видение налогообложения. Они призваны обеспечивать высокое качество услуг и комфортные условия для уплаты налогов при эффективном противодействии схемам незаконного уклонения от уплаты налогов для обеспечения справедливых и равных для всех условий ведения бизнеса. Исходя из норм права, налоговые администрации разрабатывают эффективные организационные структуры и наделены достаточными полномочиями для эффективного и действенного функционирования налоговых систем.

Каждая налоговая администрация нуждается в достаточном уровне автономии, что отражается в ее структуре и оперативных обязанностях. При этом налоговая администрация каждой страны должна быть обеспечена достаточными ресурсами и

нести ответственность за свою деятельность. Ее взаимоотношения с налогоплательщиками четко регламентированы налоговым законодательством¹.

В Российской Федерации налоговые администрации обеспечивают соблюдение законодательства о налогах и сборах и осуществляют свои полномочия в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации. Основными направлениями деятельности Федеральной налоговой службы России являются: обеспечение соблюдения законодательства о налогах и сборах; создание комфортных условий для исполнения налогоплательщиками налоговых обязанностей; снижение административной нагрузки и упрощение процедур, развитие открытого диалога с бизнесом и обществом; укрепление и совершенствование кадрового потенциала; оптимизация деятельности налоговых органов с учетом эффективности затрат на ее осуществление².

В свою очередь, основные функции налоговых администраций зарубежных стран входят, в частности: постановка на учет налогоплательщиков, в том числе выявление нерегистрации и ложной регистрации; обработка налоговых деклараций; проверка правильности и полноты полученной информации; оценка подлежащих уплате налогов; процесс принудительного взыскания задолженности; рассмотрение административных обращений и жалоб; оказание услуг и помощи налогоплательщикам; выявление и преследование налоговых мошенников; наложение штрафов.

Большинство стран мира имеют единую налоговую администрацию по прямым и косвенным налогам, но все же есть страны с отдельными администрациями, ответственными за сбор прямых и косвенных налогов.

Существуют также различные институциональные механизмы сбора взносов на социальное обеспечение. Во многих

¹ URL: [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_\(Second%20Revised%20Edition\)_final_web.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_(Second%20Revised%20Edition)_final_web.pdf).

² URL: https://www.nalog.ru/rn77/about_fts/fts/ftsmission/.

странах сбор взносов на социальное обеспечение является обязанностью одного или нескольких отдельных органов, но в большинстве стран эта задача интегрируется в налоговые органы. Основанием для такой интеграции является общность основных процессов, связанных с контролем уплаты налогов на заработную плату и взносов на социальное обеспечение.

Многим налоговым администрациям правительствам стран было поручено собирать неналоговые долги, такие как студенческие ссуды, алименты на детей и переплаченные социальные пособия. В некоторых странах наблюдается тенденция (которая обычно иницируется политиками) наделять налоговую администрацию, как «наиболее эффективно действующую администрацию» в стране, другими обязанностями, помимо ее основных задач. Примеры включают выплату социальных пособий, выплат по социальному обеспечению и сбор средств публичным библиотекам. Другие обязанности, возложенные на налоговые органы, могли включать в себя оценку имущества и регистрацию населения. Кроме того, в деятельность налоговых администраций могут также включаться мониторинг и расследование неналоговых преступлений, таких как финансовые (например, отмывание денег и инсайдерская торговля¹), социальные (например, мошенничество) и экономические преступления.

Важнейшей частью коллекторской функции налоговых администраций является принудительное взыскание налоговой задолженности. Последнее должно рассматриваться как важная и неотъемлемая часть общего процесса налогового администрирования и, на наш взгляд, не является функцией, которую можно легко отделить (например, передать на аутсорсинг) от основных операций. Взыскание налоговых долгов, как правило, является

¹ Инсайдерская торговля – это торговля акциями или другими ценными бумагами (например, облигациями или опционами на акции) частными лицами, имеющими доступ к конфиденциальной информации об эмитенте указанных ценных бумаг (инсайдерами).

основной обязанностью налоговых администраций. Однако есть несколько исключений из этого основного правила; например, в Австралии, Ирландии, Италии, Сингапуре, Соединенном Королевстве, Соединенных Штатах и некоторых Скандинавских странах процесс взыскания налоговых долгов (частично) управляется или управлялся отдельно одной или несколькими независимыми организациями.

Таким образом, администрирование налогового законодательства страны должно служить общественным интересам, т. е. удовлетворять потребности правительства и народа страны, обслуживаемого правительством. Для того чтобы государственный орган, на который возложено исполнение законов, должным образом служил общественным интересам, государственный орган и его служащие должны пользоваться доверием и уважением общества, которому они служат.

Основная обязанность налоговой администрации зарубежных стран состоит в том, чтобы собрать надлежащую сумму налога, причитающуюся государству, с наименьшими возможными затратами для населения. Кроме того, крайне важно, чтобы налоговая администрация выполняла свои обязанности таким образом, чтобы гарантировать наивысшую степень доверия общественности к эффективности, действенности, добросовестности и справедливости организации¹.

В некоторых случаях налоговая администрация может также нести ответственность за разработку налогового законодательства. Если администрация не несет прямой ответственности за разработку законодательства, то должна, по крайней мере, участвовать в определении эффективности, действенности и целесообразности предлагаемых положений налогового законодательства.

¹ URL: [https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_\(Second%20Revised%20Edition\)_final_web.pdf](https://www.ibfd.org/sites/ibfd.org/files/content/pdf/15_090_Handbook_on_Tax_Administration_(Second%20Revised%20Edition)_final_web.pdf).

Налоговые администрации в США

Подавляющее большинство штатов США используют частные фирмы для сбора просроченных налогов. На федеральном уровне эта работа традиционно проводилась правительством. Однако с 2006 по 2010 гг. Налоговое управление США получало помощь от частных фирм в сборе федеральных налоговых долгов. По закону было предусмотрено несколько ограничений, чтобы гарантировать, что частные фирмы будут подчиняться тем же строгим правилам защиты налогоплательщиков и конфиденциальности, что и эксперты IRS. Кроме того, эти фирмы не могли взять работу на субподряд.

Налоговое управление также разработало свои собственные руководящие принципы для частных фирм, включая проверку биографических данных всех сотрудников частных фирм, связанных с проектом, и обязательные программы обучения персонала компаний под руководством налогового управления.

Частные фирмы не были уполномочены принимать принудительные меры, такие как залоги, сборы или аресты. Кроме того, они не могли работать над техническими вопросами, такими как компромиссные предложения, банкротства или судебные разбирательства. Налоговая служба делегировала частным фирмам только те права, по которым налогоплательщик не оспаривал ответственность. Частная фирма связывается с налогоплательщиками, чтобы договориться об оплате.

Перенаправление относительно простых дел частным фирмам позволило IRS сосредоточить свой существующий персонал по сбору и исполнению налогов на более сложных налоговых вопросах¹.

Налоговые администрации в Великобритании

Мир неизмеримо изменился за последние два десятилетия. Быстрый рост информационно-коммуникационных технологий

¹ URL: <https://www.kazedu.kz/referat/75684/1>.

и растущие ожидания общественности от обслуживания клиентов мирового класса означают, что и Великобритания может и должна иметь полностью цифровую налоговую систему, способную поддерживать налогоплательщиков по всему спектру их потребностей.

Так, в Законе о бюджете Великобритании 2020 г. излагается видение будущего налогового администрирования в Соединенном Королевстве, направленное на повышение его устойчивости, эффективности и поддержки налогоплательщиков. Долгосрочная стратегия целенаправленного, совместного и прозрачного совершенствования системы налогового администрирования потенциально может принести огромные выгоды как для отдельных налогоплательщиков и предприятий, так и для коллективной силы и устойчивости страны в целом.

Законы, регулирующие налоговое администрирование, должны быть изменены, чтобы позволить Управлению по налогам и таможенным пошлинам Великобритании (HMRC)¹ предоставлять эти цифровые услуги, а законодательная база должна поддерживать эффективное налоговое администрирование в современном мире.

Налогоплательщики хотят полагаться на более широкое сообщество, участвующее в налоговом администрировании, помимо HMRC. Необходимо принять надлежащие меры для обеспечения и при необходимости повышения стандартов работы агентов и посредников, взаимодействующих с налогоплательщиками, с тем, чтобы последние могли быть уверены в том, что они могут получить компетентные и честные консультации.

Эти реформы системы налогового администрирования будут означать, что HMRC сможет лучше помогать налогоплательщикам ориентироваться в налоговой системе и решать вопросы при первом контакте, используя цифровые каналы, такие как веб-чат, наряду с традиционными каналами, например телефон.

¹ URL: <https://www.bivonaslaw.com/home-russian/our-expertise/taxinvestigations-and-prosecutions/>.

Современные цифровые системы Великобритании также важны для повышения производительности бизнеса и эффективного налогового администрирования¹.

В налоговой администрации Франции существует три уровня проверок. На первом уровне налоговые администрации проводят проверки правильности заполнения налоговых деклараций. Если они заполнены правильно, то налогоплательщики не получают налоговых уведомлений. Этот процесс называется *le controle formel*².

На втором уровне налогоплательщики могут получить письмо с запросом разъяснений или дополнительной информации, часто в форме вопросника, который нужно будет заполнить и вернуть налоговой администрации. Этот процесс называется *le controle sur pieces*³.

Таким образом, если в информации, представленной в налоговой декларации, обнаруживаются некоторые несоответствия или новые обстоятельства, которые существенно изменяют информацию последней декларации или выражается просьба на налоговую льготу, то налогоплательщику может быть предъявлено требование о предоставлении дополнительной информации.

Если налогоплательщика попросят предоставить дополнительную информацию для уточнения, то ему предоставят 30 дней на ответ; если же попросят предоставить документальное обоснование, то предоставят время на ее представление до двух месяцев.

Важно, чтобы ответы налогоплательщиков были предоставлены в установленные сроки, в противном случае налоговая администрация может наложить на налогоплательщика налоговый

¹ URL: <https://www.gov.uk/government/publications/tax-administration-strategy/building-a-trusted-modern-tax-administration-system>.

² URL: <https://www.etudier.com/dissertations/Le-Controle-Formel/6818977-9.html>.

³ URL: <https://www.impots.gouv.fr/portail/www2/precis/millesime/2017-2/precis-2017-chapter-19.1.1.html?version=20170701>.

сбор. Также налогоплательщик может быть оштрафован. Эта процедура известна как *taxation d'Office*¹.

На третьем уровне налоговые администрации могут провести детальное расследование по налоговому делу (*la verification approfondie*), о котором налогоплательщик будет специально проинформирован. Эти расследования проводятся специализированным подразделением налоговой администрации под названием *l'Inspection generale des Finances*².

Детальное исследование налоговых дел отдельных налогоплательщиков представляет собой форму *examen contradictoire de l'Ensemble de la situation fiscale personnelle (ESFP)*, а для бизнеса и профессионалов – *verification de comptabilite*³.

Риск того, что такое расследование произойдет с индивидуальным налогоплательщиком, очень низок, несмотря на впечатление, которое могут произвести налоговые консультанты или сами налоговые администрации.

Как правило, основное внимание уделяется более крупным бизнесоперациям (в частности, взысканию недоплаченного НДС) и тем секторам, где широко используются наличные платежи, например, строительному сектору, барам и ресторанам.

В коммерческих делах нередко налоговые администрации запрашивают судебное согласие на проведение необъявленных посещений помещений, а также на изъятие документации и компьютерной техники.

Одна из мер защиты, предоставляемых налогоплательщикам во всем этом, заключается в том, что если налоговый орган действительно проводил расследование, то после его завершения он не может вернуться и возобновить дело, т. е. расследование ограничено одним годом.

¹ URL: <https://www.translate.ru/dictionary/fr-ru/taxation%20d'office>.

² URL: [https://en.wikipedia.org/wiki/Inspection_g n rale_des_finances_\(France\)](https://en.wikipedia.org/wiki/Inspection_g n rale_des_finances_(France)).

³ URL: <https://droit-finances.commentcamarche.com/contents/834-l-examen-de-la-situation-fiscale-personnelle-esfp-procedure>.

§ 5.2. Налоговые органы в зарубежных странах

Налоговые органы США

Служба внутренних доходов (СВД) включает в себя три уровня: верхний, средний, нижний.

В рамках верхнего уровня американская СВД контролирует выполнение законодательных требований в налоговой части и процесс сбора налогов федерального значения – налогового сбора на недвижимое имущество, подоходного налогового сбора, ряда акцизов, налогового сбора на дарение.

В рамках среднего уровня функционируют налоговые инстанции штатов. Они осуществляют сбор налогов, которые внедряются в практику имеющими место в разных штатах законодательными собраниями. Поступление представленных налоговых сборов осуществляется в бюджеты соответствующих штатов.

В рамках нижнего уровня действуют местные структуры налогового ведомства, осуществляющие взимание налоговых сборов, которые вводятся местными властными структурами. Налоговые ставки предопределяются главой муниципального образования, председателем совета школ, а также налоговым инспектором.

Структура американской СВД содержит в себе:

- семь налоговых управлений регионального уровня;
- 58 налоговых управлений окружного уровня;
- централизованный аппарат.

Подразделения СВД в районах и регионах контролируют своевременное поступления налогов, корректность оформления деклараций, взыскание долгов по налоговым сборам, возвращение плательщикам налоговых сборов сумм, которые были заплачены сверх установленных, взыскание штрафных санкций.

СВД несет ответственность за выполнение требований норм налогового права налогоплательщиками, внедряет в практику различные инструкции и материалы, связанные с использова-

нием норм налогового права, осуществляет контроль за корректностью использования положения налогового кодекса, в том числе сбор налогов и осуществление налоговых инспекций, обеспечение государственных интересов в спорах, которые связаны с налогами.

Функционирование американской СВД ориентировано на поддержание поступлений по налогам в состав госказны в должном объеме, при минимуме издержек.

Среди главных задач СВД можно выделить:

- наращение объема поступлений по налоговым сборам, которые уплачиваются на добровольных началах;
- упрощение порядка оплаты налоговых сборов для налогоплательщиков;
- увеличение уровня продуктивности и качества функционирования СВД;
- обеспечение предельно полного удовлетворения клиентских потребностей.

Имеющаяся у налогового управления структура выстраивается не на основании разновидностей налоговых сборов, а на основании признаков функционального характера. Она включает в себя ряд подразделений, о которых пойдет речь ниже.

Подразделение обработки декларации осуществляет переработку информационных данных с помощью компьютеризированного оборудования, которые отражаются в содержании деклараций. Декларации, обладающие сомнительным содержанием, подлежат тщательной проверке. Как правило, удельный вес таких деклараций составляет приблизительно 1 % от совокупной численности принимаемых СВД деклараций по налогам. На территории США функционирует десять центров компьютерной переработки деклараций. В них сосредоточены все сведения о налогоплательщиках налогов.

Подразделение инспекции деклараций, как следует из названия, осуществляет инспекцию документов, которые передает подразделение переработке деклараций. Помимо этого, ежегодно данная служба осуществляет инспекции деклараций, поданных гражданами, которые осуществляют некоторые разновидности деятельности, включенных СВД в перечень подлежащих проверке разновидностей деятельности в текущем отчетном периоде.

Подразделение взыскания налоговых сборов отвечает за сбор налогов, которые были недоплачены или неуплачены. Оно анализирует декларации, принятые из подразделения инспекции, и, когда появляются обоснованные сомнения в правомерности платежа, имеет законное право отослать документ в подразделение, занимающееся криминальной следственной работой.

Служба, осуществляющая криминальную следственную работу, отвечает за обеспечение выполнения норм налогового права на территории государства. Это подразделение расследует идентифицированные факты нарушения и узнает, имела ли место в ходе составления декларации простая ошибка, либо есть признаки криминогенного поведения.

Подразделение обслуживания плательщиков налоговых сборов оказывает помощь плательщикам в части ориентации в нормах налогового права, внедряет в практику материалы справочного характера, издает более 100 предоставляемых на безвозмездной основе брошюр по теме финансов, проводит специализированные программы образовательного плана для субъектов малого бизнеса и представителей фермерских хозяйств.

Наряду с этим, совместно с волонтерами, сотрудники подразделения на безвозмездной основе помогают оформлять и составлять декларации по налогам малоимущим гражданам и лицам престарелого возраста. Так, всякий плательщик налога имеет возможность на безвозмездной основе получить консультацию по горячей линии по тем или иным интересующим его аспектам.

Подразделение НКО и пенсионных программ взаимодействует с предприятиями и объединениями, которые не уплачивают налоговых сборов, а также с разными программами, соцстрахования, религиозными сообществами, благотворительными объединениями и пр. Указанные организации в целях освобождения от налогообложения должны составить и предоставить СВД соответствующее заявление.

Международное подразделение решает вопросы обложения налогами межнациональных корпоративных структур, зарубежных организаций на территории Соединенных Штатов Америки, организаций США за рубежом. Кроме того, этот отдел занимается вопросами, которые касаются двойного налогообложения.

Компетентностная сфера *кадрового подразделения* включает в себя трудоустройство сотрудников-служащих СВД, их профессиональную переподготовку и подготовку.

Существует две предпосылки, на которых происходит формирование взаимных отношений между плательщиком налоговых сборов и налоговой службы.

Первая предпосылка связана с тем, что каждый инструктивно-справочный материал в части обложения налогами представляется верным и объективным, и когда плательщик выражает свое несогласие относительно корректности инструктивных предписаний, то свою позицию он обязан подтвердить в судебном порядке.

Вторая предпосылка касается того, что плательщик налогового сбора всегда и заведомо прав и лишь судебное решение в силах поменять положение вещей. По этой причине запрашивание вспомогательных информационных данных или инспекция способны стать причиной не наращивания размера налогового сбора, а возврата всех налоговых сумм, которые были переплачены.

Кроме налоговых структур федерального уровня, отдельные налоговые службы есть и при всех штатах. Они отвечают за кон-

центрацию именно тех налоговых сборов, которые регламентированы в их штате. Как правило, такие службы в США именуются *департаментами доходов*.

В большинстве случаев руководитель департамента доходов избирается выбранным народом руководителем органа исполнительной власти, который существует в штате. Это лицо – губернатор штата. Существуют только три американских штата, где руководитель департамента доходов выбирается непосредственно гражданами через осуществление процедуры выборов. Также есть несколько штатов, где управление налоговой службой осуществляет комиссия, которая, к тому же, формируется по усмотрению главы штата – губернатора.

Организация департаментов доходов зачастую осуществлена на основании функционального принципа, а не на основании принципа взимания обособленных налоговых сборов. Как правило, налоговая служба обладает масштабными подразделениями по:

- выявлению и оформлению плательщиков налоговых сборов;
- декларациям и переводам денежных средств;
- исчислению налоговых сборов;
- скидкам, льготам и взысканию налоговых сборов в принудительном порядке;
- содействию и повышению уровня образования плательщиков налоговых сборов.

Кроме того, в налоговой службе существуют и иные дополнительные подразделения, к примеру, информационный отдел, кадровый отдел, юридический отдел, отдел средств обслуживания и пр.

В ситуации, когда у плательщика налогов есть желание оспорить осуществленные департаментом доходов действия, то у него есть возможность сделать это в самой налоговой службе. Дело в том, что, как правило, в любом департаменте доходов

имеет уровень разрешения спорных ситуаций в административном порядке. Кроме того, плательщик вправе в дальнейшем составить и предоставить обращение в виде заявления и в иные органы административного звена, а также в судебные инстанции своего штата.

На данный момент времени департаменты доходов штатов имеют доступ к информации иных ведомств федерального уровня, которую они применяют в работе по взиманию налоговых сборов. В частности, налоговые службы на постоянной основе получают сведения от таможни по ввозимой продукции, которая может применяться для налогообложения некоторой ее части, а также в целях идентификации плательщиков налога, которые не зарегистрированы должным образом.

Прежде информационный поток преимущественно исходил с федеративного уровня. Однако в последние десятилетия отдельные штаты начали предоставлять налоговой службе значительные массивы информации. Например, налоговое ведомство может применять сформированные в штатах листы регистрации плательщиков налоговых сборов реализации в целях идентификации вероятных нарушителей. Также информация может применяться налоговой для параллельных инспекций принимаемых деклараций.

Службы федерального уровня применяют картотеки американских штатов, связанные с лицензированием граждан, которые занимаются профессиональной и торговой деятельностью, в целях идентификации лиц, которые уклоняются от налогообложения.

Картотеки лицензирования – это также отличный источник информации для определения наличия/отсутствия собственности в ситуациях ввода во владение. В последнем случае инфообмен производится на основании законодательных положений, которые регламентируют порядок защиты и применения информации. В основном информационный обмен осуществляется в таком формате, который подходит для обработки с помощью компьютерного оборудования.

Федеральные налоговые службы и департаменты доходов американских штатов крайне редко совместно осуществляют аудиторские инспекции относительно плательщиков. В качестве исключения можно назвать лишь случаи, которые касаются акцизных налоговых сборов на горючее для автомобильного транспорта (если во время предварительной следственной работы, осуществленной ведомствами штатов и государства, было идентифицировано уклонение от налогов, являющееся уголовно наказуемым преступным деянием).

Несущественным значением также обладает и взаимосвязь между налоговыми ведомствами штатов и федерации в части контроля/надзора за уплатой акцизных сборов на табачные изделия и спиртосодержащие напитки. В качестве исключения можно назвать лишь рабочие сотрудничество отношения, складывающиеся между отделениями местного уровня.

Некоторые варианты взаимосвязи между налоговыми отделами штатов и федерации имеют место и в части взимания недоимок. Впрочем, лицо, с которого требуется их взыскать, в большинстве случаев имеет долговые обязательства перед всеми налоговыми службами. По сути, данная сфера представляется предметом активной дискуссии между разноуровневыми налоговыми службами, потому что и та и другая службы стремятся занять доминирующее положение, если у недоимщика нет ресурсов для возмещения всех налоговых сумм.

Федеративные и местные налоговые отделения активно взаимодействуют друг с другом в части предоставления помощи плательщикам налоговых сборов, формируют и реализуют программы (объединенные или совместные) в части профессионального обучения и профессиональной подготовки консультантов и юристов частной практики, которые разрешают связанные с налогом вопросы, предоставляют консультации по нюансам оформления деклараций вновь зарегистрированных субъектов предпринимательской деятельности и пр. Налоговые обоих

уровней также осуществляют объединенное консультирование плательщиков налоговых сборов.

Налоговые отделы штатов и федерации используют самые разные формы сотрудничества, организации и инициирования, которые находятся в определенной зависимости от иницилирующей стороны.

В сфере информационного обмена сторонами, иницилирующими сотрудничество отношения, чаще всего являются налоговые штатов, контрагентами которых выступают службы СВД по соответствующему округу.

Итогом систематически осуществляемых совещаний представителей служб отдельных штатов и СВД, в рамках которых происходит рассмотрение вариантов сотрудничества взаимодействия, являются многочисленные инициативы, направленные на повышение качества и эффективности функционирования данных служб.

Американские налоговые инспекторы используют целый комплекс методик осуществления контрольной деятельности. Тем не менее все они находятся в подчинении некоторых стандартных требований.

Налоговые проверки в США

Во-первых, инспекция инициируется лишь в том случае, если инспектор отправляет по адресу плательщика налога письменное решение об осуществлении налоговой проверки. В ситуации, когда плательщик налогового сбора выражает свое несогласие с этим решением, то инициация проверки может осуществляться инспектором в порядке судебного делопроизводства.

Во-вторых, действующие на территории США законодательные нормы определяют, что за СВД закреплено обязательство не отклоняться от интересов и не нарушать права плательщиков налоговых сборов. Данное обстоятельство говорит о том, что, к примеру, у СВД нет законного права инспектировать плательщика налогов с нарушением регламентированных законом

оснований, равно как и по тем основаниям, которые не зафиксированы на уровне действующего законодательства.

В-третьих, при инспекции деклараций у СВД есть право осуществлять проверку бухгалтерской отчетности и использовать пояснения, предоставленные непосредственно плательщиком налогов и третьими лицами. В ситуации, когда во время инспекции инспектор решил осуществить проверку документации из разряда «бухгалтерская» третьих лиц, то он обязан сообщить соответствующую информацию плательщику налогов, который проверяется.

Есть часто применяющаяся методика отбора деклараций, подлежащих инспекции. Она называется «отличительная характеристика». Рассматриваемая методика состоит в применении СВД подхода математического типа. Методика дает возможность сформировать классификацию деклараций по признаку возможности присутствия в их содержании ошибок, упущений или неточностей.

Указанная методика подразумевает, что все декларации делятся на ряд категорий. Например, декларации, которые предоставляются обычными гражданами, делятся на категории по признаку совокупного размера финансовой прибыли, прописанной в содержании документа, а компьютеризированная формула устанавливает характеристики для оценки обрабатываемой декларации.

Данные характеристики складываются для формирования конкретного количественного индикатора, под которым и понимается отличительная характеристика. Таким образом, чем большим значением обладает выявленный количественный индикатор, тем есть большая вероятность того, что налоговая служба будет проверять декларацию.

Итоговое решение относительно проверки / отказа от проверки выносится после ручной выборки декларации. В это же время принимается решение о том, какую разновидность инспекции следует применять.

Помимо отличительной характеристики, есть и другие методики, которые применяются СВД для отбора подлежащих инспекции деклараций.

Например, когда сам плательщик налогового сбора подает обращение в СВД, чтобы вернуть налоговые излишки, то ведомство осуществляет тщательный анализ поданной им декларации, после чего формулирует вывод об обоснованности/необоснованности поданного обращения. Кроме того, СВД применяет сведения, полученные из источников извне, о неточностях, упущениях и ошибках, допущенных в содержании деклараций.

Среди подобных внешних источников можно выделить, в том числе, граждан, публичную документацию, газеты и пр.

В ситуации, когда СВД констатирует, что представленные выше сведения достоверны, то они применяются для выборки подлежащих инспекции деклараций.

На территории Соединенных Штатов Америки все проверки налоговыми службами выделены в две разновидности:

- заочная (выездная) – осуществляется посредством почтовой пересылки документации в контрольное управление ведомства;
- камеральная – осуществляется по месту, где находится плательщик налогового сбора.

Подбор конкретной разновидности инспекции определяется трудоемкостью и комплексностью намеченных вопросов. Чаще всего инспекции камерального типа осуществляются лишь относительно деклараций, поэтому не касаются фактических вопросов, связанных с деятельностью плательщика налоговых сборов.

Инспекции камерального типа осуществляются в СВД специалистами-аудиторами. В содержании инициативного письма, которое отсылается плательщику, отражается просьба о визите в подразделение СВД для проведения беседы со специалистом-

аудитором. Также в содержании письма может приводиться указание на пакет документации, которую плательщику нужно предоставить налоговому аудитору при встрече с ним.

Инспекции выездного типа призваны оценивать самые сложные декларации, подаваемые организациями и гражданами. Они осуществляются в том месте, где субъект-плательщик ведет собственную деятельность. Такие инспекции подразумевают системный анализ целостности и корректности оплаты целого ряда разновидностей налоговых сборов. Осуществляются инспекторами, так как, в отличие от аудиторов, они обладают более значительным опытом и высокой квалификацией.

В ходе осуществления инспекций представители СВД имеют право осуществлять анализ бухотчетности и финансовой документации; вызывать всякое лицо, принимать показания свидетелей, которые имеют значение для проверки.

Место, дату и время осуществления проверки СВД устанавливает индивидуально в каждом определенном случае. Исчерпывающий перечень критериев для признания обоснованности подбора места, даты и времени осуществления беседы с плательщиков налогов и инспекции всей необходимой документацией приводится в положениях инструкций СВД.

Данные инструкции определяют, что налоговые инспекторы должны проводить свои инспекции в рабочее время и рабочие дни. Вместе с тем у них нет обязанности брать в расчет те или иные специфические черты предпринимательской деятельности плательщика. Вместе с тем в целях предотвращения излишних затруднений СВД, как правило, согласовывает дату и время инспекций непосредственно с плательщиком налоговых сборов.

Инспектор по собственному усмотрению отдает свое предпочтение одной разновидности инспекции. В то же время он учитывает сугубо личностное понимание того, какая разновидность для конкретной ситуации представляется наиболее целесообразной и продуктивной.

Согласно американскому законодательству в ходе осуществления инспекции СВД почти не имеет ограничений в части возможности затребовать у плательщика ту или иную документацию и прочие информационные источники. В этой связи, кроме носителей информации на бумаге, инспектор вправе оценивать и прочие информационные носители (видеофайлы, аудиозаписи и пр.).

В реальных условиях нередко ситуации, когда судебные инстанции считают незаконным требовать у налогоплательщика документацию, уже имеющуюся у СВД.

Говоря о сроках выдачи документации для инспекции, то с даты запроса и до даты представления документации должно пройти хотя бы 10 дней.

Положения Налогового кодекса США определяют, что, когда лицо, получившее от инспектора приглашение в целях предоставления показаний или документации, отказывающееся в явке, то судебная инстанция соответствующего района вправе наложить обязанность по выполнению требования налоговой.

Помимо этого, за выражение отказа в исполнении предъявляемых инспектором требований судебная инстанция вправе применить как меры гражданско-правовой ответственности, так и уголовной.

Американские нормы налогового права также допускают осуществление повторных инспекций выездного типа, но при условии некоторых ограничений. В частности, инспекция не проводится, если отсутствует соответствующая необходимость.

При этом за один год (календарный) проверка относительно одного плательщика может осуществляться лишь единожды. Дополнительные инспекции могут быть осуществлены только по просьбе (в письменной форме), выраженной плательщиком налога.

Значительный перечень прав инспекторов Соединенных Штатов Америки возмещается принципами, которые связаны с контролем в сфере налогообложения и являются обязательными

к соблюдению инспекторами. Наряду с этим, в ходе осуществления инспекций у плательщиков есть некоторые гарантии, закрепленные на уровне действующего законодательства.

Есть законодательно регламентированный запрет на ряд запросов об организации и осуществлении инспекции, т. е. некоторые государственные представители не имеют права предоставлять в СВД запросы о прекращении/осуществлении инспекций либо оказывать то или иное воздействие на протекание процесса инспекций относительно конкретных плательщиков налоговых сборов.

Данное воспреещение относится к американскому вице-президенту и президенту, сотрудников, числящихся в штатной структуре их аппарата, а также к иным госслужащим, которые занимают должности правительственного плана.

Всякий запрос, осуществленный вопреки данному воспреещению, предоставляется главному инспектору СВД тем инспектором, который его получил.

Это нарушение приводит к возникновению уголовной ответственности. В ситуации, когда судебная инстанция решает, что лицо является виновным в несоблюдении рассматриваемой нормы, то оно подлежит выплате штрафа в сумме до 5 тыс. долл. или 5-летнему тюремному заключению. В некоторых случаях данные карательные меры применяются одновременно.

Воспреещение не действует, когда запрос об инициировании инспекции через гослицо подал сам плательщик налогов или кто-то от его лица. Кроме того, не действует запрет и относительно запроса о раскрытии сведений декларации в случае, если этот запрос был осуществлен на основании и при соблюдении соответствующих законодательных норм.

Также запрет не имеет силы относительно запросов, подаваемых секретарем Казначейства, ввиду преобразований в части налоговой политики.

На законодательном уровне закреплена обязанность СВД выдавать плательщику налоговых сборов точные и объективные

сведения о порядке, в соответствии с которым происходит взимание налогов, а также о процедуре и порядке обжалования, имеющихся у плательщика налоговых правах, о телефонных номерах подразделений СВД. Потому СВД сформировала специальную и подробную Инструкцию, согласно которой налогоплательщик имеет право на представление его интересов специально уполномоченным лицом (например, аттестованным бухгалтером). Если интересы налогоплательщика представляет специально уполномоченное лицо, инспектор не может встречаться с налогоплательщиком в отсутствие этого лица. Без представителя налогоплательщик может встретиться с сотрудником СВД только по своему согласию.

СВД не может использовать такой метод выявления незадекларированных доходов, как установление финансового положения налогоплательщика. Иными словами, налоговый инспектор не может, проанализировав финансовое положение налогоплательщика, сделать вывод о том, что он не задекларировал свои доходы.

За умышленное нарушение указанной нормы предусмотрена уголовная ответственность. Инспектор может быть уволен с занимаемой должности, наказан штрафом до 1 тыс. долл., либо лишением свободы на срок до года, либо штрафом и лишением свободы одновременно.

СВД не может настаивать на том, чтобы налогоплательщик отказался от своего права на оспаривание актов и действий СВД и ее налоговых инспекторов. Однако такой отказ возможен, если он заявлен налогоплательщиком добровольно и осознанно или налогоплательщик надлежащим образом информировал о нем своего адвоката или иного представителя.

Налоговые органы Великобритании

Главный правительственный орган в Великобритании, осуществляющий управление и регулирование налоговой системы страны, – *Казначейство*. Оно отвечает за разработку и осуществление общей экономической стратегии.

Организация налоговой службы возложена в основном на два правительственных департамента, подотчетных Казначейству: *Управление внутренних доходов* (УВД) и *Управление пошлин и акцизов* (УПА).

Формально Управление внутренних доходов является самостоятельным правительственным учреждением. В его функции входит непосредственный контроль за взиманием налогов с юридических и физических лиц (подходного налога, налогов на капитал, гербового сбора). В административном отношении этот контроль осуществляет контора главного налогового инспектора, находящаяся в Лондоне. Ему подчинено 700 районных контор, с помощью которых производится непосредственный сбор налогов с населения и организована информационная и консультационная службы. В районных конторах работает значительный штат налоговых инспекторов, изучающих счета промышленных предприятий и личные счета, осуществляющих оценку суммы обложения, санкционирующих пересчет и возврат платежей и представляющих интересы УВД в спорных вопросах в суде.

Печатным органом УВД в отличие от ряда других стран, например США и Франции, не издаются руководства, толкующие налоговое законодательство страны. Наиболее распространенными документами являются специальные брошюры, публикуемые УВД по отдельным вопросам.

Британское Министерство финансов отвечает за разработку бюджетной политики, контролирует сферы налогообложения и валютного обращения; занимается контролированием и планированием затрат на социальные нужды; осуществляет учет (правительственный) средств валютного плана; обеспечивает мониторинг уровня качества социальных услуг; принимает участие в финансово-экономических взаимоотношениях с иными государствами; обеспечивает контроль за областью услуг финансового типа; координирует долг государства (центральный правительственный).

Помимо всего прочего, рассматриваемое ведомство обеспечивает координацию функционирования Управления госдоходами и таможами, а также при взаимодействии с данной структурой подготавливает предложения, направленные на совершенствование политики налогообложения и противодействие правовым нарушениям в налоговой сфере.

Британское Управление госдоходами и таможами – это департамент, отвечающий за взимание налоговых сборов, государственные страховые взносы, надзор за процессами импорта, предоставление господдержки в разных форматах. Кроме того, настоящее Управление разрешает ряд вопросов, касающихся охраны госграницы.

Анализ исторических данных указывает на то, что британское Управление налоговых сборов (УНС) начало функционировать в 1849 г. Эта структура занималась контролем одновременно и за подоходным налоговым сбором, и за акцизами.

В 2009 г. сборы по акцизам выведены из сферы компетенций УНС. Как и пошлины таможенного типа, акцизные сборы перемещены в сферу компетенции новой структуры – Управления акцизных сборов и таможенных пошлин.

Управление исполняет целый комплекс функциональных обязанностей, включая:

- взимание с организаций и граждан и администрирование непосредственных налоговых сборов, в том числе подоходного налогового сбора, налогового сбора с дохода от размещенного капитала, налогового сбора с корпораций, экологических налоговых сборов, гербового сбора и пр.;

- реализация и организация контрольной деятельности в национальной страховой системе, в том числе перераспределение пособий на детей и ряда иных форматов господдержки, выдача кредитов налогового типа, выполнение регламентированного минимума в части оплаты трудовой деятельности;

- ведение и организация контрольной деятельности в части экспорта и импорта услуг и продукции;
- формирование набора мер, направленных на борьбу с мошеннической деятельностью в финансовой сфере, на защиту британской государственной границы от экспорта и импорта нелегальных товаров (к примеру, контрафактная продукция, наркотические средства и пр.).

В 1973 г. Великобритания была включена в составе Европейского экономического сообщества (ЕЭС). Данное обстоятельство привело к тому, что государство вынужденным образом интегрировало в практику НДС, что, конечно же, значительно повлияло на Управление акцизов и таможи, потому что резко выросла численность коммерческих структур, уплата НДС которых подлежит надзору (с 4 тыс. до 1,5 млн). В результате этого, в том числе, произошло резкое увеличение количественного состава штата работников настоящего Управления.

Несколько позднее осуществлен анализ функционирования представленных выше департаментов. На основании итогов данной работы принято важное решение, связанное с объединением данных ведомств в единую целостность. Вместе с тем правительство Великобритании огласило, что создание нового ведомства обеспечивает достижение стратегически значимых целей:

- уделение гораздо большего внимания тем областям деятельности, которые подразумевают повышенный уровень риска, тогда как монотонная деятельность аудиторов, характеризующаяся минимальным риском, станет менее приоритетной;
- повышение уровня качества оказания услуг плательщикам налогов, которые, в свою очередь, смогут исполнять закрепленные за ними обязанности при минимуме неудобств и издержек;
- увеличение уровня профессионализма и сферы компетенций сотрудников. За сотрудниками предполагается закрепление широкого перечня обязательств, чтобы задействовать свой потенциал на максимум.

Раньше в Великобритании функционировала система, подразумевающая, что декларации по налоговым сборам подоходного типа проходили двойную процедуру подтверждения: первым делом сам плательщик вносил информацию в декларацию, после чего предоставлял ее налоговой службе, далее инспектор осуществлял проверку полученной декларации, расчетные операции для определения налоговой суммы и формировал требование по оплате налогового сбора.

Вместе с тем, когда у инспектора формировалось представление о корректном оформлении декларации, он осуществлял расчет налоговой суммы на основании декларации. В ситуациях, когда документ вызывал у инспектора определенные сомнения, налоговый сбор определялся по его усмотрению, т. е. на основании его личностной оценки и на основании его подсчетов, выполненных заблаговременно. Когда плательщик выражал свое несогласие относительно этого, то данное решение инспектора могло быть обжаловано. Такое положение дел привело к возникновению множества конфликтных ситуаций и переписок.

Ситуацию усугубляло то обстоятельство, что имели место отличные друг от друга правила по отдельным разновидностям финансовой прибыли, с которыми декларации подавались в разные периоды. Так, всего за один период отчетности плательщики часто облагались несколькими налоговыми сборами, которые были определены разными инспекторами.

С 1997 г. на территории Великобритании начала действовать система, подразумевающая самоначисление налоговых сборов подоходного типа для граждан. С 1999 г. данная система начала охватывать и налоговые сборы с корпоративных доходов.

Представленная система подразумевала, что сумма налогового сбора, который должен быть оплачен, базируется на расчетных операциях, осуществленных непосредственно плательщиком

налогов в содержании декларации, а не инспектором. Данная система ознаменовала радикальную смену методики работы с предоставляемой плательщиками налоговых сборов отчетностью.

В настоящее время органы системы налогообложения берут в качестве базы налоговые суммы, которые начисляются плательщиками, и только при существовании объективных и обоснованных сомнений в достоверности данных сумм у них есть возможность принимать дополнительные меры для сверки их корректности и целостности (причем в течение ограниченного времени).

Данная система выступила «фундаментом» для формирования специализированной Программы трансформации функционирования нового Управления налоговых сборов. Эта программа в качестве ориентира рассматривала приспособление порядка функционирования и структуры организации УНС к актуальным реалиям. Настоящая Программа предопределила изменение структуры подразделений и офисов УНС в регионах. Данная реструктуризация была ориентирована на обеспечение активной интеграции всех процессов и звеньев налоговой деятельности.

Помимо этого, перед Программой стояла задача внедрить в оперативном режиме коммуникационные и информационные технологии, которые, в частности, подразумевают рационализацию и упрощение существующих в налоговой системе правил и процедур.

Структура организации УНС содержит в себе головной офис главы Управления, который находится в официальной штаб-квартире департамента в лондонском Сомерсет-Хаусе. В него входят следующие структурные подразделения:

- *подразделение общих операций* – несет ответственность за общее функционирование УНС. В его подчинении находятся исполнительные офисы регионального уровня, которые несут ответственность за налоговый сбор подоходного типа, корпоративный налоговый сбор и налоговый сбор на прибыль от нарушения объема капитала);

- *подразделение крупных плательщиков налогов* – несет ответственность за взаимодействие с крупными коммерческими структурами всех экономических отраслей;
- *подразделение ресурсов и планирования* – отвечает за контроль, финансы, планирование, кадровые вопросы;
- *офис главы администратора*, который занимается оценкой собственности в Шотландии, Уэльсе и Англии;
- *юридическое подразделение*, занимающееся уголовными делами и обжалованиями.

Помимо этого, при головном офисе ведомства есть и спецподразделения, включая офис претензий и финансовых посредников, офис налоговых сборов на капитал, офис обложения налогами нефтепродуктов и пр.

Фактической деятельностью по взысканию налоговых сборов занимаются шесть сотен налоговых офисов, локализованных в отдельных районах. Данные офисы принимают декларации от организаций, граждан и лиц, которые ведут трудовую деятельность не по найму в рамках закрепленных за ними территорий. Инспекторы осуществляют сбор деклараций, а также разрешают связанные с налогообложением вопросы технического характера, организуют и осуществляют инспекции.

Как правило, проверки зачастую осуществляются в офисах районного уровня. В ситуации, когда тот или иной плательщик налоговых сборов подозревается в уклонении от налогов или осуществлении подлога, и согласно предположения расследование может быть сложным и продолжительным, то в процесс включается офис спецоблюдения норм налогового законодательства.

Почти все сотрудники подобных подразделений осуществляют ревизии и инспекции. Масштабные инспекции осуществляются целыми командами специалистов-ревизоров. Более мелкие проверки могут осуществляться и одним сотрудником. Существуют ревизорские команды, которые работают с конкретными отраслями или типами предпринимательской деятельности.

В ходе осуществления ревизий, как правило, выделяется отличительный признак между крупными и стандартными, средними коммерческими структурами. При этом ревизия организаций из разряда «крупные» осуществляется с более комплексным подходом по сравнению с другими организациями.

Помимо этого, в состав команд, проверяющих оплату НДС крупными коммерческими структурами, включено множество экспертов в сфере цифровой переработки информации бухучета и ревизионных проверок.

На британской территории отсутствуют какие-либо специфичные требования по отношению к типу образования и профессиональной подготовки сотрудников для трудоустройства в налоговое ведомство. Новые сотрудники могут даже не иметь спецобразования в налоговой или правовой сфере. Почти все сотрудники получают соответствующее образование в самой налоговой службе.

Помимо британского Министерства финансов, Управление таможенными и госдоходами сотрудничает с относительно новым ведомством – Агентством по борьбе с организованной преступностью. С данной структурой Управление сотрудничает в области формирования и практической интеграции разных методик и информационного обмена касаясь импорта в страну воспрещенных веществ-психотропов и наркотиков. Ведомства имеют друг с другом договор о сотруднических отношениях. Также активно ведется выработка регламентации процедур и процессов.

Органы британской системы налогообложения придерживаются в рамках своего функционирования такой стратегии, которая характеризуется явной социальной ориентацией. Основное внимание уделяется плательщику-клиенту со всеми его проблемами и запросами.

Значительный акцент ставится на упрощении связанных с налогами документов (рекомендаций, инструкций, бланков и

пр.) и формировании предельно удобного и понятного для клиента-плательщика процесса взаимодействия с органами системы налогообложения. Это находит выражение в возможности:

- получения компетентных консультаций в рамках единой на территории всего государства горячей линии или с помощью интернет-ресурсов;
- исполнения обязанности по уплате налоговых сборов посредством интернет-сети;
- предоставления и формирования деклараций в цифровом формате и в онлайн-режиме.

На британской территории декларации организаций и граждан предоставляются в налоговую службу соответствующего округа. После этого специалисты-аудиторы вычисляют вызывающие сомнения декларации, а также те, которые должны быть проанализированы предельно внимательно. Основная же часть деклараций подвергается незамедлительной переработке, без вспомогательных рассмотрений.

Налоговый контроль в Великобритании

Когда декларации проходят первичное рассмотрение, они дифференцируются на основании классификационной системы ERA в отдельные группы («Е», «R» и «А»). Это происходит по следующему принципу:

- символ «А» значит «принято». Говоря простым языком, декларация принимается в неизменном виде. Ряд инспекторов применяют обозначение «А+», которое значит то, что декларация, по сути, принимается, но нужно ее избавить от ряда незначительных зачетов, например от арифметических упущений;
- символ «R» значит «выполнить анализ». Декларация и соответствующий отчет за год подвергаются углубленной аудиторской проверке, которая подразумевает сверку корректности использования определенных учетных норм. Подобные вопросы

зачастую поднимаются в декларациях, которые сдаются крупными коммерческими структурами, использующими при учете сложные правила и требования;

– символ «Е» значит «провести проверку в дополнительном порядке». Декларация и соответствующая отчетность за период подвергаются детализированному аудиту, который называется доскональным расследованием. Документация групп «Е» и «R» очень похожа между собой, потому что между ними происходят взаимные подмены.

Основная часть деклараций относится к группам «А+» или «А». Численность документов групп «Е» или «R» детерминирована кадровым потенциалом района по осуществлению аудиторской проверки. Документы данных групп предоставляются специалистам-аудиторам, которые обладают должным квалификационным уровнем и опытом. Декларации же, относительно которых имеет место серьезное преступление – уклонение от налогообложения, – представляются в инспекцию, занимающуюся расследованием правовых нарушений в налоговой сфере.

Специалисты-аудиторы применяют разные индикаторы и критерии в процессе разделения деклараций на отдельные виды. В частности, они могут применять вид деятельности коммерческой структуры; результаты аналитического анализа с применением данных по соответствующей отрасли; содержательную сторону заключения специалистов-бухгалтеров, сведения, которые представлены в письмах-анонимках, вспомогательную информацию, которая получена из иных расследований и в банковских организациях; сведения из местных СМИ и пр.

Касаемо деклараций, которые сдаются обычными гражданами, особенный акцент ставится на капитале плательщика и переменам в его объеме, а также соответствием капитала плательщика заявленной в декларации финансовой прибыли. Подобная информация помещается в специализированный файл, который

существует для каждого отдельно взятого плательщика налоговых сборов. Кроме того, в расчет берутся сведения о плательщике налогов, которые формируются по иным расследуемым линиям.

В частности, здесь можно выделить сведения о главе коммерческой структуры, которые были получены вследствие аудиторской инспекции платежной документации, осуществленной внутри самой коммерческой структуры, либо вследствие детального изучения декларации директора, являющегося владельцем контрольного пакета корпоративных ценных бумаг.

В реальных условиях заблаговременное получение деклараций производится до официальной ERA-классификации на базе представленных ниже критериев:

- организация находится в собственности какого-то одного семейства, а за ее управление отвечает всего одно лицо;
- значительный размер финансового дохода и значительный объем реализуемых товаров/услуг;
- дорогостоящие автомобили организации;
- дорогостоящие постройки, находящиеся в распоряжении представителей коммерческой структуры;
- значительная индексация зарплаты и пр.

Другие средства выборки подлежащих аудиторской проверке деклараций – информация по определенной отрасли в рамках округа (налогового). Здесь идентифицируется взаимосвязь, отмечающаяся между информацией декларации и усредненными величинами индикаторов промышленной отрасли.

Текущие аудиты в крайне редких случаях осуществляются в крупных коммерческих структурах, которые подвергаются независимому аудиту. В ситуации, когда подобная аудиторская проверка сформировала позитивное для компании аудиторское заключение, то данный документ, как правило, налоговая воспринимает в качестве доказательства, подтверждающего факт отсутствия значительных правонарушений в налоговой сфере.

В ситуации, когда подобный документ отсутствует либо при его предоставлении имели место значительные оговорки, то это обстоятельство может послужить толчком для инициирования аудита.

На данный момент времени в рамках реализации политики доверительного отношения к плательщикам налогов британское УВД (Управление, занимающееся прямыми налоговыми сборами) осуществляет переход к системе самоначисления налоговых сборов (по налоговому сбору подоходного типа и налоговому сбору на наращение объема капитала данная работа стартовала еще в 1998 г., а по корпоративному налогу – с 1999 г.). Таким образом, это обстоятельство подразумевает и преобразование методик выборки деклараций по налогам.

В условиях новой системы в качестве основы базы используется принцип «моментально обрабатывает, после проводим проверки». То есть специалисты-аудиторы перестали каждый отчетный период проверять множество документации для присвоения ей одного из символов, предусмотренных ERA.

Прежде плательщик налогов ожидал, когда его декларация будет проверена, чтобы осуществить итоговые налоговые расчеты по запросу со стороны налоговой. Сегодня же он уплачивает столько, сколько самостоятельно определил в содержании декларации.

Наряду с этим в условиях новой системы у органов системы налогообложения есть возможность подвергнуть тщательной проверке всякие декларации, независимо от обоснований. В условиях наличия новых полномочий для осуществления выборочного аудита у инспектора больше нет необходимости предоставлять плательщику обращение с сомнениями, а также информировать его о потребности в осуществлении инспекции.

В настоящее время единственно существующей обязанностью инспектора является то, что он должен уведомить плательщика о проверке его налоговой декларации в период, который не

превышает 12 месяцев с даты подачи данного документа. В течение данного периода орган системы налогообложения имеет возможность сформировать грамотно проработанный ежегодный план аудита и занять вспомогательные сведения.

Пройдя первичную переработку, декларации по налогам отправляются на инспекцию с применением специализированного ПО, обеспечивающего высокий уровень детализации по обособленным пунктам и характеристикам. Информация, отраженная в декларациях, сопоставляется с данными, которые были приняты органом системы налогообложения из иных инфоисточников, после чего происходит выборка документации, подлежащей последующему анализу. Так, основная часть деклараций забирается ввиду появившихся сомнений относительно их точности, достоверности и целостности. Данная процедура представляется неким анализом рисков факторов.

Помимо этого ряд деклараций выбирается в произвольном порядке для полноценной аудиторской проверки (как правило, максимум 8–9 тыс.). Когда общегосударственный отбор был осуществлен, местные налоговые службы получают сведения об избранных документах.

В настоящее время происходит активная подготовка к переходу на принципиально новую систему выборки деклараций — PRISE. Данная система подразумевает применение специализированного компьютерного программного обеспечения. Основа ее функционирования представлена идентификацией и оценкой рисков факторов, к примеру, динамики затрат и пр.

После этого система в автоматизированном режиме складывает данные факторы и формулирует практические предложения в части выборки плательщиков налоговых сборов, подлежащих аудиту. С использованием PRISE-системы появилась возможность брать в расчет информационные данные разного рода, которые предоставляются из всех информационных баз и со всех существующих уровней.

По линии британского Управления, которое занимается акцизными и таможенными сборами, функционирует LVS-система, подразумевающая выборку на основании баллов. Данная система формирует перечень организаций, включенных в рисковую полосу (с индикаторами в пределах 1–5), которые набрали пиковую величину баллов, что подразумевает обязательность осуществления осмотра.

Кроме того, LVS-система дает возможность получить сведения о декларациях всей отрасли или отдельных коммерческих структур, их виде деятельности, а также подобрать время, представляющее удобным для контрольного налогового аудита, и желаемый уровень профессионализма специалиста-аудитора.

Подобная процедура выработки создана для перераспределения ресурсов аудиторского характера по зонам, где есть значительный риск упущений/нарушений в части уплаты налогового сбора на добавленную стоимость. Вместе с тем налоговые службы местных уровней по этому налогу не имеют обязанности неукоснительно следовать приоритетами LSV-системы. Предложения на общенациональном уровне регламентируют, какой конкретно удельный вес коммерческих структур в процентном выражении, попавших в разные рисковые полосы (группы риска), необходимо подвергнуть осмотру. В 1997 г. данный показатель составлял 5 % для рисковей полосы 5, тогда как для рисковей полосы 2 данная величина равнялась 23 %.

С 1998 г. интегрируется в практику RAP-программа, подразумевающая аналитический отсев. В ее рамках особенный акцент ставится на анализе рисковых факторов и выборке на местном уровне с помощью отсеивающего процесса, который дает возможность налоговым службам местного уровня предопределять собственные приоритеты. Чтобы достигнуть данной цели, были созданы специализированные целевые команды, занимающиеся, по сути, лишь отсеивающим процессом.

Команды профилированы на определенные виды деятельности или промышленные отрасли, особенно на такие из их числа, где происходит оборот существенного объема наличности (произведения искусства, строительная отрасль, автомашины, антиквариат).

В качестве меры содействия данным командам сформирован проект CRIP, предполагающий сбор информационных данных о вероятных законодательных нарушениях. По факту, это информационная база, в которой в одном ряду с иной информацией содержится информация по пошлинам на таможне и сборам акцизного типа, банк вспомогательных сведений и банк ICT-информации, которые можно сочетать с LVS-системой. CRIP-проект дает возможность выбирать на местном уровне плательщиков налоговых сборов, характеризующихся наиболее значительным рисковым коэффициентом.

Непосредственно после осуществления осмотров контрольного типа полученные в их рамках итоги интегрируются в CRIP. Сведения о коммерческих структурах собираются как с помощью осуществления аудиторских инспекций, так и посредством телефонных переговоров, а также в ходе личного визита в офис коммерческой структуры. Из сказанного следует, что налоговая служба местного уровня обладает достаточно полным пониманием того, какие конкретно коммерческие структуры являются финансово надежными.

Совокупная задача, стоящая перед RAP-программой, заключается в интеграции сведений о зонах высокого уровня риска, с целью концентрации сил на плательщиках налоговых сборов, характеризующихся повышенным рисковым коэффициентом.

Выборка крупных коммерческих структур в целях осуществления осмотра контрольного типа не рассматривает в качестве базы информацию LVS-системы. Ежегодно налоговая служба местного уровня на основании НДС вычисляет коммерческие структуры, относящиеся к организациям из разряда «крупные».

С данной целью они в первую очередь запрашивают в LVS-системе сведения об экономических индикаторах предприятия, являющегося крупным. После этого на основании НДС инспектор устанавливает, отвечает ли информация, связанная с выбранными коммерческими структурами, существующим сведениям об этой коммерческой структуре. Среди указанных индикаторов можно выделить:

- ценовую структуру;
- численность документации, которую коммерческая структура обрабатывает каждый месяц;
- наличие тех или иных прав на освобождение (частичное) от налогообложения;
- ежегодный оборот и затраты;
- затраты, которые превышают ежегодный оборот;
- размер учтенного и оплаченного НДС;
- корпоративную структуру;
- уровень надежности (число баллов выполнения законности) коммерческой структуры;
- уровень сложности системы бухучета;
- историю аудиторских проверок.

По всем представленным выше индикаторам коммерческая организация получает конкретное число баллов. В ситуации, когда результативный балл в своей величине превышает регламентированный в масштабе государства уровень, то коммерческая структура подпадает под категорию «крупная».

Стандартно в Великобритании организация не обозначается в качестве крупной, когда ее налоговая продуктивность не превышает 7 млн фунтов стерлингов. Организации с налоговой продуктивностью 100 млн фунтов стерлингов (первая категория) подлежат аудиторским проверкам один раз в два года. Иные крупные организации (вторая категория) проходят аудиты один раз в три года. При этом среди 1,6 тыс. крупных коммерческих структур к первой категории относятся порядка 450.

На территории Великобритании орган системы налогообложения зачастую сам предлагает плательщику налоговых сборов привести записи и бухотчеты в инспекцию в целях их последующей проверки. Если документация характеризуется значительным объемом, то инспекция осуществляется в одном из помещений коммерческой структуры.

Другой первопричиной осуществления инспекции на месте выступает потребность в получении сведений прямо с компьютера. Здесь инспекции подвергается корректность и обоснованность используемого компьютерного ПО, и лишь после этого происходит проверка необходимых файлов учета.

В процессе разрешения вопроса об осуществлении налоговой инспекции в офисе налоговой службы или в помещении коммерческой структуры в расчет берутся такие факторы, как:

- характер и объем информационных носителей (файлов учета);
- существование у инспектора информации о характере работы этой коммерческой структуры;
- объем расходов, связанных с помещением коммерческой структуры;
- объем расходов на осуществление инспекции.

Вместе с тем в Англии по сравнению с опытом иных государств посещение организации-налогоплательщика инспектором воспринимается в качестве действия, которое не соответствует рамкам стандартных инспекций.

Вместе с тем плательщик налогов при таких визитах не нуждается к сотрудничеству в осуществлении расследования на месте, а также не имеет обязанности соглашаться на осуществление встречи с инспектором.

Безусловно, чаще всего инспектор не вправе осуществлять проверку в организации, не получив на это согласия со стороны плательщика. Но, к примеру, допускается входить внутрь магазина с целью ознакомления с процессом функционирования и

выделения количества посетителей, посещающих торговую точку в обыкновенных условиях. Подобные действия осуществляются, например, в целях уточнения того обстоятельства, существует ли потребность в углубленном анализе бухгалтерской и финансовой отчетности коммерческой структуры.

В действительности здесь инспектор только применяет право всякого гражданина посетить магазин в роли потребителя. Вместе с тем это обстоятельство вовсе не значит, что инспектор вправе посещать помещение организации для анализа учетной документации и отчетов на месте.

Инспектор может входить в помещение плательщика налогов без одобрения со стороны последнего только в исключительных ситуациях, к примеру, в рамках уголовной следственной работы. При наличии подозрений на мошенническую деятельность инспектор обязан получить соответствующий ордер, позволяющий проводить обыск, после чего с данным документом он вправе войти в квартиру или здание плательщика налогов.

Налоговые органы Германии

Специального налогового ведомства в Германии не существует. Налоговые инспекции входят в финансовую систему, структура построения которой довольно своеобразна. Она отражает федеративное построение государства, относительную самостоятельность земель: существует Министерство финансов федерального уровня и земельные министерства финансов. В каждой земле, кроме того, есть так называемая Верховная финансовая дирекция (Главное финансовое управление), подчиненная одновременно и федеральному, и земельным министерствам финансов. Верховной финансовой дирекции подчинены налоговые инспекции и таможенные органы.

В федеральном Министерстве финансов наряду с вышеперечисленными имеются и другие управления: пошлин и акцизов, имущества и налогов со сделок, финансовых взаимоотношений между федерацией и землями. Они занимаются и земельными

налогами, но указаний землям давать не могут. В земельном министерстве финансов существует налоговый отдел с подразделениями по отдельным налогам.

В Верховной финансовой дирекции, являющейся по существу посредническим органом, также есть отдел пошлин и налогов на предметы потребления, относящийся к федеральной части дирекции, и отдел налогов на имущество, относящийся к земельной части. Наряду с федеральными и земельными государственными чиновниками в Германии имеются консультанты по налогам. Это не работники Министерства финансов, но последнее выдает им лицензию на право деятельности. Они предоставляют платные консультации.

Органы финансового сыска Германии работают в тесном взаимодействии с уголовной полицией и прокуратурой. Они могут проводить расследование как по запросам последних, так и по собственной инициативе. Сотрудники финансового сыска принимают также участие в следственных мероприятиях по уголовным делам, если они касаются наряду с другими обстоятельствами правонарушений в сфере налогообложения.

Всеобъемлющий финансовый контроль за денежными операциями населения со стороны налоговых служб, а через них и со стороны правоохранительных органов и спецслужб в странах с развитой рыночной экономикой стал возможен на основе бурного развития систем безналичных расчетов с широким использованием компьютерных систем. Наделение налоговых служб этих стран правами и функциями правоохранительных органов, в частности, создание в их рамках подразделений финансового сыска, которые используют специфические методы работ, характерные для спецслужб, позволило существенно повысить эффективность финансового контроля в области налогообложения. Наряду с этим тесное взаимодействие налоговых служб с право-

охранительными органами, прежде всего в части обмена информацией, способствовало заметной активизации борьбы с определенными видами преступлений.

Специальным органом Министерства финансов Германии, в компетенцию которого входят вопросы практической реализации налоговой политики страны, является налоговая полиция – «Штойфа» (Steufa).

В большинстве земель «Штойфа» является составной частью Министерства финансов. Налоговый розыск наделен такими же правами, что и криминальная полиция: сотрудники «Штойфа» имеют право на проведение обысков, личный осмотр, на доступ к любым интересующим их документам и при необходимости на безусловное их изъятие в интересах проводимого расследования, на задержание подозреваемых лиц.

Оперативно-разыскные подразделения и следственный аппарат «Штойфа» занимаются расследованием правонарушений, связанных с сокрытием доходов и уклонением от уплаты налогов, а также под прокурорским надзором осуществляют специальные оперативные мероприятия по выявлению, предупреждению и пресечению различных видов преступлений в экономической сфере.

Права и обязанности сотрудников «Штойфа», а также некоторые виды ответственности за совершение налоговых правонарушений и преступлений устанавливает Налоговый кодекс Германии.

В соответствии со ст. 208 Налогового кодекса руководство «Штойфа» имеет право назначать специальное расследование по любому факту нарушения налогового законодательства. При этом налоговая полиция наделена исключительным правом изъятия документов и получения необходимых ей сведений практически из всех государственных и частных учреждений страны, за исключением некоторых специальных служб.

В соответствии с Положением о проведении финансовой проверки, утвержденным Минфином Германии по согласованию с Бундесратом (законодательный орган) Германии, налоговая проверка проводится с целью установления и оценки обстоятельств дела, имеющих существенное значение для налогообложения, а не для изыскания дополнительных налогов. При назначении и проведении проверки учитываются принципы соразмерности средств, потраченных на ее проведение, предполагаемым результатам и наименьшего вмешательства в дела предприятия.

**Налоговые
проверки
в Германии**

Налоговый орган принимает по собственному усмотрению решение о назначении проверки, ее сроках и объеме.

Работа налоговых органов по проведению контрольных проверок организуется на основании планов контрольных проверок, ежегодно и ежеквартально утверждаемых руководителем налогового органа. Вышестоящие налоговые инстанции практически не участвуют в составлении указанных планов. Однако им предоставлено право самостоятельно проводить проверки отдельных налогоплательщиков, которое обычно используется при проверке наиболее крупных налогоплательщиков, имеющих разветвленную производственную структуру.

Заслуживает внимания действующая в Германии система балльной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки. Балльный нормативный показатель является средством для осуществления служебного или специального надзора, главным образом со стороны руководителей отделов налоговых проверок.

Сущность балльной оценки состоит в следующем. В зависимости от категории каждого проверенного предприятия (исходя из классификации на крупные, средние, малые и мелкие, а также отраслевой принадлежности) налоговому инспектору засчитывается определенное количество баллов (от одного до восьми).

При этом за отчетный год каждый инспектор должен набрать как минимум 34 балла, что является основанием для начальника сделать вывод об его служебном соответствии. По истечении финансового года руководитель отдела налоговых проверок делает заключение о том, имеются ли основания при значительном отклонении результатов работы конкретного налогового инспектора от нормативного показателя, критически рассмотреть деятельность данного налогового работника и принять соответствующие организационные меры. Кроме того, балльный норматив служит основой для составления планов проверок на предстоящий отчетный период в части наиболее оптимального распределения нагрузки между отдельными инспекторами.

В распоряжении о назначении проверки указываются правовые основы ее проведения, виды налогов, подлежащих проверке, и отчетные периоды, охватываемые проверкой. К документу о назначении проверки прилагаются указания на основные права и обязанности налогоплательщика при проведении проверки. Если в процессе проверки работники налогового органа приходят к выводу о необходимости контроля каких-либо дополнительных вопросов, то издается дополнительный документ о расширении круга проверяемых вопросов, с которым должен быть ознакомлен налогоплательщик.

Как правило, уведомление о предстоящей проверке крупные предприятия получают за четыре недели до ее начала, средние – за три недели, малые и мелкие предприятия – за одну неделю. По ходатайству налогоплательщика дата начала проверки может быть перенесена на другое время при наличии уважительных причин.

Средняя продолжительность контрольных проверок составляет:

- на крупном предприятии – 25–30 дней;
- на среднем предприятии – 15 дней;
- на малом и мелком предприятиях – 6–8 дней.

Налогоплательщик должен оказывать содействие проверяющим при установлении обстоятельств дела, имеющих существенное значение для налогообложения. В частности, он обязан давать справки, предъявлять бухгалтерскую отчетность, журналы, деловую документацию и иные документы, давать пояснения.

По итогам налоговой проверки составляется акт, в котором отражаются выявленные в процессе проверки факты, имеющие существенное значение для налогообложения физических и юридических лиц, а также внесенные изменения в размер причитающихся к уплате налогов. При отсутствии выявленных нарушений, а также внесения каких-либо изменений в размер налоговых обязательств вместо составления отчета о проверке достаточно направить налогоплательщику уведомление о невыявлении нарушений в процессе проведенной проверки.

Проводимые в Германии документальные проверки охватывают относительно небольшое количество предприятий. Так, например, из 160 тыс. предприятий, расположенных на территории города Берлина, ежегодно проверяются 30 тыс. (для справки: в Берлине насчитывается около 9 тыс. налоговых инспекторов, из которых 900 специализируются на проведении документальных проверок). Под документальную проверку ежегодно подпадают 19 % крупных, 7 % средних и 2 % малых предприятий.

Основным документом, определяющим порядок осуществления процедуры отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок, является приказ Министерства финансов Германии от 8 марта 1981 г. «О рационализации отбора налогоплательщиков для проведения контрольных проверок».

Исходя из положений документа в Германии используются два способа отбора налогоплательщиков для проведения документальных проверок:

- 1) случайный отбор – предполагает выбор объектов для проведения контрольных проверок на основе применения мето-

дов статистической выборки. При этом преследуются следующие цели: обеспечение максимально возможного охвата предприятий контрольными проверками; профилактика налоговых нарушений внезапностью и непредвиденностью контрольных проверок; оценка общего состояния налоговой дисциплины на контролируемой налоговым органом территории за счет репрезентативного отбора всех категорий налогоплательщиков для проверок;

2) специальный отбор – обеспечивает целенаправленную выборку налогоплательщиков, у которых вероятность обнаружения налоговых нарушений представляется наиболее высокой по результатам анализа всей имеющейся в налоговом органе информации о налогоплательщике. Отбор предприятий указанным способом осуществляется отделами контрольных проверок налоговых инспекций на основании анализа данных картотеки предприятий, содержащей всю необходимую информацию о налогоплательщиках, а также с учетом предложений отдела, занимающегося начислением налогов.

При целенаправленном отборе налогоплательщиков для проверки выбираются такие предприятия, налоговая проверка которых представляется приоритетной. При отборе предприятий для проведения проверок первоочередное внимание уделяется анализу следующих факторов:

- наличие крупных изменений в структуре налогового баланса предприятия по сравнению с налоговым балансом на момент последней проверки;
- полнота учета доходов предприятий (при этом широко используются возможности сопоставления с показателями доходности других аналогичных предприятий);
- соотношение вложений частных средств в развитие предприятия и объемов изъятия материальных и финансовых средств для личного потребления (превышение вкладов над изъятиями в течение длительного времени является основанием для назначения проверки);

- информация о нарушениях налогового законодательства, поступившая от других контролирующих организаций. В соответствии с законодательством Германии все государственные службы обязаны сообщать налоговым органам об известных им фактах уклонения от уплаты налогов.

Вместе с тем следует отметить, что налоговые органы имеют право получать информацию о налогоплательщике, являющуюся по законодательству его коммерческой тайной, в том числе об операциях по счетам в банках, коммерческих операциях, если только имеются существенные основания предполагать, что данным налогоплательщиком совершено налоговое правонарушение;

- продажа (приобретение) земельных участков, изменения в правах пользования земельными участками ввиду появления в результате проведения этих операций значительных сумм доходов (расходов) предприятий;

- реализация другого имущества предприятий в крупных размерах (например, если при продаже автомобиля предприятие в соответствующей строке налоговой декларации не показало прибыль от этой операции, возникает сомнение в правильности отражения доходов в налоговой декларации);

- участие в других предприятиях, наличие финансовых вкладов, ценных бумаг;

- приобретение, отчуждение, реорганизация, прекращение деятельности предприятия;

- получение финансовых дотаций от государства, вызывающее необходимость осуществления контроля за соблюдением условий государственного субсидирования;

- информация от Министерства финансов Германии о совершении предприятием крупных экспортных (импортных) операций (по законодательству Германии таможенные органы входят в систему Минфина). Анализ опыта Германии и других государств убедительно свидетельствует о том, что наличие эф-

фективной процедуры отбора налогоплательщиков для проведения налоговых проверок является абсолютно необходимым для рациональной организации системы налогового контроля. Только применение данной процедуры может обеспечить в условиях значительной нагрузки на специалистов налоговых органов максимальную результативность проверок как с точки зрения произведенных по их результатам доначислений в бюджет, так и с точки зрения их профилактического воздействия на налогоплательщиков.

Налоговые органы Франции

На территории Франции служба, занимающаяся налогообложением, состоит из трех отдельных уровней. На уровне, который является общенациональным, находятся:

- Управление расследований в налоговой сфере;
- Управление проверок налогового положения;
- Управление международных и национальных проверок.

Имеющие значительные размеры французские коммерческие структуры обеспечивают порядка 40–50 % от всех поступлений по налогам. Типичный пример – компания Renault, занимающаяся выпуском автомобильного транспорта. Данные коммерческие структуры контролируются в части налогов Управлением международных и национальных проверок. Дифференцированы обособленные направления: строительство авиатранспорта, организации страховой сферы, банковские организации, производство продуктов питания и пр. С каждым направлением работает отдельная служба при Управлении.

К примеру, четыре из 30 служб настоящего Управления занимаются налоговыми проверками относительно банковских организаций. За год осуществляется полсотни налоговых проверок крупнейших французских банковских организаций. При этом, в общей сложности на территории Франции функционируют 1 тыс. банковских организаций. На одного инспектора ежегодно приходится восемь инспекций.

Управление проверок налогового положения контролирует уплату налогов гражданами, которые обладают крайне значительными финансовыми прибылями или сложно структурированными доходами: спортсменами, артистами, главами корпораций и пр.

Управление расследований в налоговой сфере не осуществляет налоговый контроль в полном понимании данной деятельности. Эта структура организует сбор сведений о плательщиках налогов. В некоторой мере Управление исполняет задачи полиции в налоговой сфере, однако оно лишено вооруженных формирований.

Налоговое расследование осуществляется в том случае, если имеют место объективные основания и несомненность в успешности расследования. Сотрудники управления вправе осуществлять обыск, в рамках которого участвуют представители налоговой полиции. Процедура происходит под надзором налогового судьи.

Территория Франции разделена на 22 региона, на уровне которых функционируют 10 межрегиональных и 20 региональных налоговых управлений. В рамках данного уровня выполняются инспекции относительно средних коммерческих структур, оборот которых варьируется в пределах 10–400 млн евро ежегодно.

Низший уровень представлен управлениями при департаментах. Здесь инспектируются мелкие коммерческие структуры, ежегодный оборот которых не превышает 10 млн евро.

Самыми важными подразделениями управлений местного уровня представляются отделы расчета подлежащей налогообложению базы и контроля, отделы взыскания налоговых сборов, главная инспекция по налогам. Отдел расчета налогооблагаемой базы, в свою очередь, включает в себя службы земельных налоговых сборов, налоговые центры, секторы по операциям с ипотекой.

Перечень функциональных задач налоговых центров включает в себя определение баз, необходимых для взыскания прямых налоговых сборов (помимо земельных налоговых сборов), НДС и разных сборов регистрационного типа.

Сотрудники центров ведут дела плательщиков налогов (напоминания, уведомления, перечни), ведут деятельность по контролю, включая посредством взаимодействия с самими плательщиками налоговых сборов.

Службы, занимающиеся земельными налоговыми сборами, оценивают (и переоценивают) недвижимость, управляют собственностью государства, контролируют операции, которые связаны с недвижимым имуществом социальных учреждений.

Отделы взыскания налоговых сборов систематизируют бухгалтерность по отдельным разновидностям поступлений по налогам, составляют и наполняют реестры размера поступлений по всем отдельным разновидностям налоговых сборов.

Главные инспекции территориально-административных формирований отвечают за проверку и координацию итогов деятельности всех служб, которые находятся с ними в подчиненных отношениях.

Количественный состав штата аппарата французской налоговой службы на данный момент превышает 80 тыс. граждан¹.

Индикаторами продуктивности контроля в сфере обложения налогами представляется численность налоговых инспекций, осуществляемых ежегодно. Среди качественных индикаторов можно выделить размер доначисленных налоговых сборов (первопричина доначислений указывается в обязательном порядке), действия, осуществленные для полной оплаты налоговых сборов, соотношение между размером доначисленных налоговых сумм и израсходованными средствами (соотношение между результатами и силами). Данные индикаторы дают возможность

¹ Мигашкин Е. С. Налоговые системы зарубежных стран. С. 117–118.

сопоставлять друг с другом эффективность функционирования отдельных управлений, иных подразделений.

Отбор дел для проверок во Франции осуществляется различными способами:

**Налоговые
проверки
во Франции**

1. На основе изучения дел налогоплательщиков по декларациям. Так, декларации поступают в налоговые центры, где проверяется их формальная сторона. Затем полученная налоговыми органами информация сравнивается с данными, представленными налогоплательщиками. В настоящее время такие сопоставления осуществляются автоматически. В результате изучения деклараций сотрудники управления выявляют типичные нарушения и вносят соответствующие предложения.

2. Поиск сторонней, внешней информации. С этой целью такого поиска на всех трех уровнях созданы специальные структуры, например на департаментском уровне – бригада контроля и поиска информации, на общенациональном – межрегиональные бригады. Кроме того, свои предложения вносят сотрудники, осуществляющие выездные проверки.

Отбор налогоплательщиков происходит на основе совокупности всей информации. При этом большая часть предложений о проверке исходит из налоговых центров.

В Налоговом кодексе Франции процедуры налогового контроля в отношении предприятий и физических лиц четко разделены. Все они четко прописаны в «Книге налоговых процедур», которая представляет собой процессуальный Налоговый кодекс. По каждой процедуре налогоплательщик имеет право вносить свой протест. Многие процедуры требуют разрешения суда. Ревизионный период, или глубина проверки, на крупных предприятиях составляет три года. Обычно проверяются все налоги предприятия за трехлетний период. Глубину проверки можно увеличить в случае убыточности предприятия.

При наличии убытка у французского предприятия за границей контролеры проверяют, не является ли причиной такого убытка скрытый перевод прибылей во Францию (трансфертное ценообразование).

Глубину проверки можно увеличить также в том случае, если есть подозрения в злостном уклонении от налогов. При наличии обоснованных подозрений налоговые органы могут обратиться к налоговой проверке за два более ранних года, но для этого необходимо разрешение суда. Более чем до 5 лет нельзя увеличивать глубину проверки.

Ревизионный цикл (период между двумя проверками) составляет обычно 4–5 лет. Так, банки проверяются один раз в четыре года.

С 1997 г. во Франции применяется новая процедура «Общая проверка малых предприятий». Минимальный срок проверки равен 2–3 дням. Контролеры стремятся его минимизировать, так как прибытие контролера нарушает нормальный ход работы предприятия. Кроме того, финансовые последствия проверок таких предприятий не могут быть значительными. Ревизионный период для малых предприятий, как правило, составляет один год. В том случае, если нет нарушений или они незначительны, проверка на этом заканчивается, в других случаях можно проверить еще два года. На всех предприятиях может проводиться также точечная (тематическая) проверка, когда проверяется какой-либо один налог или один из конкретных вопросов, например применение налоговых льгот.

Проверку проводит, как правило, один человек, реже – два специалиста: один – по бухгалтеру, другой – по информатике (на общенациональном уровне действует семь бригад по информатике). Повторные проверки в отношении того же периода или того же вопроса не применяются, кроме случаев установления нарушений уголовного характера.

Специальные правила установлены в отношении проверок физических лиц. Срок проверки составляет не более года. Налогоплательщика обязательно уведомляют о предстоящей проверке. Ему дается время на подготовку, также он может обратиться за помощью к специалистам.

Для предприятий, не представляющих налоговую декларацию, налоговые органы определяют сумму налоговых обязательств расчетным путем, исходя из данных по аналогичным предприятиям. Если декларация представлена позже 30 дней после получения специального уведомления, также считается, что она не представлена. В этих случаях налогоплательщик теряет право на состязательную процедуру, на него ложится бремя доказательств. Сумма налога устанавливается по максимуму. Тем не менее попытки взыскать задолженность в бесспорном порядке в 80 % случаях приводят к уклонению налогоплательщика от взыскания.

Проблемы со сбором налогов возникают в отношении предприятий, испытывающих финансовые трудности. В том случае, если эти трудности носят временный характер, предприятие может обратиться в налоговые органы с просьбой об отсрочке уплаты налогов. Такая отсрочка может быть предоставлена при условии определенных гарантий со стороны налогоплательщика. Другая возможность урегулирования отношений с налоговыми органами – погашать задолженность постепенно, на основе плана урегулирования платежей. Физические лица могут растянуть уплату налога на три года, если они получили какие-либо экстраординарные, исключительные доходы, например от продажи имущества, при выходе на пенсию, увольнении со службы.

Если же задолженность предприятия постоянно возрастает: оно не платит налогов, социальных взносов, не оплачивает банковский кредит, налоговая служба имеет право инициировать банкротство предприятия. Для того чтобы начать соответствующий процесс, налоговой службе нужно получить разрешение Торгового суда. Суд должен принять соответствующее решение в течение трех месяцев со дня обращения.

ГЛАВА 6. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ В ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАНАХ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

§ 6.1. Налоговые правонарушения в зарубежных странах и ответственность за их совершение

Основным признаком включения правонарушения в группу «экономические преступные деяния» представляется объект, относительно которого было осуществлено противоправное посягательство. Подобные преступные деяния причиняют вред всей государственной экономической системе, обособленным экономическим отраслям и бизнесу.

К самым значительным отрицательным последствиям уклонения от налогообложения относятся:

- налоговая недоимка в казне, обуславливающая минимизацию прибыльной доли бюджета государственного уровня и усиление дефицита;
- искажение действительной картины в рыночно-экономической среде по причине избежания оплаты отдельных экономических структур налоговых сборов в полной мере;
- нарушение принципа соцсправедливости из-за появления вспомогательного налогового обременения у тех, кто в полной мере исполняет свои обязанности налогового характера.

Вред, нанесенный подобными преступными деяниями государству, обладает и моральным, и экономическим характером. Последний можно представить в количественном выражении. Что касается морального, то, как полагают специалисты, подобная преступная активность способствует усилению деструктивных процессов внутри социума, негативно сказывается на вере населения в рациональность и эффективность учреждений и институтов

государственного уровня в наличие возможности принимать участие в конкурентной среде и извлекать финансовый доход.

Среди преступных деяний в налоговой сфере, согласно зарубежным законодательным системам, можно выделить нарушения в части оплаты разных налоговых сборов, таможенные правовые нарушения, которые косвенно или непосредственно имеют связь с оплатой таможенных пошлин, представляющимися одним из видов косвенных налоговых сборов.

В ряде стран к числу налоговых преступлений относят не только действия лиц, уклоняющихся от уплаты налогов, но и злоупотребления должностных лиц и работников налоговой службы.

Особенность зарубежного налогового законодательства состоит в том, что в ряде стран уголовная ответственность за налоговые правонарушения установлена не нормами уголовных законов, а нормативными правовыми актами, входящими в систему налогового законодательства.

На территории Соединенных Штатов Америки на федеральном уровне ответственность за осуществление преступных деяний в налоговой сфере регламентируется законодательными положениями, которые кодифицированы в разделе 26 американского Свода законов. Меры ответственности в части уплаты местных налоговых сборов и уклонение от оплаты налоговых сборов в пользу американских штатов регламентируются соответствующими законодательными актами, издаваемыми этими штатами.

На территории Японии меры ответственности за осуществление преступных деяний в налоговой сфере отражены в большом количестве актов уголовно-административного законодательства, в том числе в Законе о налоговом сборе с юрлиц от 1947 г., Законе о подоходном налоговом сборе того же года, Законе о взыскании государственных налоговых сборов от 1959 г.

Французский НК – это довольно детальный и подвергнутый кодификации акт, использование которого обеспечивается регламентацию взаимоотношений в налоговой сфере. Этот документ относится к группе неуголовных законодательных актов и включает в себя целый комплекс положений, регламентирующих меры ответственности, применяющиеся относительно лица, уклоняющегося от уплаты налогов.

Положения немецкого законодательства в налоговой сфере объединены в три свода законов:

- свод экономических законов (в общей сложности их пять);
- свод налоговых законов (также включает в себя 15 специализированных законов);
- законы о недвижимой собственности (в общей сложности их шесть).

Порядок обложения налогами ФРГ включает в себя 415 статей, которые, в свою очередь, содержат нормы уголовного права, обеспечивающие правовую базу для противодействия различным формам уклонения от налогообложения на территории ФРГ.

Невзирая на то обстоятельство, что составы почти всех преступных деяний в налоговой сфере раскрываются в содержании этого Положения, немецкий Уголовный кодекс все-таки включает в себя ряд норм налогово-деликтной правовой системы. Здесь имеются в виду, во-первых, меры ответственности лиц, занимающих те или иные должности и завышающих объем налоговых сборов; во-вторых, несоблюдение так называемой налоговой тайны; в-третьих, меры ответственности за подготовку фальсификации и фальсификацию платежной документации.

Британские законодательные нормы, связанные с мерами ответственности за осуществление преступных деяний в налоговой сфере не имеют четкой систематизации. Деликтные правовые нормы, касающиеся налогообложения, могут быть отражены и в

законодательных актах о финансах, и в законах, которые регламентируют обособленные аспекты взаимоотношений в налоговой сфере.

На территории Испании меры уголовной ответственности за нарушения налогового права могут регламентироваться как в содержании формальных законодательных актов, которые издаются Генеральными кортесами при согласовании с Президентом, так и в содержании материальных законодательных актов, которые издаются иными структурами государственного уровня, а также в чрезвычайных и делегированных законах, ордонансах, декретах.

Отсутствие четкой систематизации проявляется и в итальянской законодательной системе в части налогообложения. Такие нормы отражаются в президентских декретах и законах.

Использующиеся на территории развитых государств законодательные системы, которые обеспечивают регламентацию мер ответственности за осуществление преступных деяний в налоговой сфере, формально можно свести к трем следующим самым распространенным вариантам:

- положения отражены на уровне уголовного права;
- положения отражены на уровне специализированных уголовных законодательных актов;
- комбинированный вариант.

На территории континентальных государств правовые системы, связанные с нарушениями налогового законодательства, меры ответственности по уровню тяжести осуществленного деяния делятся на уголовные проступки и преступные деяния (на территории Франции – на уголовные проступки, уголовные деликты и собственно преступные деяния).

В качестве базы такой дифференциации выступают санкции. В частности, содержание общих положений ст. 389 Порядка ФРГ указывает на следующие разновидности закрепленных в законодательстве государства уголовных деяний в налоговой сфере:

- преступные деяния, из которых вытекает ответственность с учетом налогового законодательства;
- контрабанда воспрещенной продукции;
- подделка ценовых знаков или подготовка к такой подделке, когда преступное деяние включено в разряд «налоговые преступные деяния».

Помимо этого, нормы п. 2 ст. 380 Порядка определяют, что относительно преступных деяний в налоговой сфере имеют распространение общие уголовно-правовые законы, если постановлениями законов налогового права не определено иное. Содержание п. 3 той же статьи включает в себя четыре квалификационных формата уклонения от налогообложения.

На территории ФРГ карательная мера в виде тюремного заключения (от шести месяцев до 10 лет) применяется относительно гражданина, который:

- преследуя корыстные мотивы, в значительном размере сокращает налоговые сборы или получает льготы по части налогообложения, не имея на то оснований;
- являясь должностным лицом, пользуется собственным статусом или полномочиями;
- использует содействие со стороны того или иного должностного лица, пользующегося своим статусом или полномочиями;
- применяя подложные доказательства, на постоянной основе способствует сокращению размера налоговых сборов или имеет в этой связи льготы.

Специфической особенностью уголовного права в части налогообложения в ФРГ является отраженное в содержании п. 5 ст. 370 Порядка решение, способствующее расширению объекта защиты от уклонения от налогообложения относительно продукции, импорт и экспорт которой воспрещен на территории государства.

Уклонение от налогообложения, являясь в ФРГ уголовно наказуемым преступным деянием, раскрывается в содержании ст. 370 Порядка. Здесь указывается, что мера ответственности в

виде пятилетнего тюремного заключения или штрафа в определенном количестве денежных средств применяется относительно лица, осуществившего такие деяния, как: предоставление налоговой неполной или недостоверной информации о связанных с налогами фактах, либо неуведомление налоговой о важных фактах, либо применение налоговых марок или знаков для получения льгот по налогообложению без оснований для себя или третьих лиц, нарушая при этом собственные обязанности.

Кроме того, на законодательном уровне существует ответственность и за попытку осуществления представленных выше деяний.

В Италии преступные деяния в налоговой сфере караются штрафом или тюремным заключением (в том числе условным), а осуществление уголовных проступков может также быть связано с компенсацией убытков и арестом. Действия мошеннического характера в любом случае воспринимаются в качестве основания для того, чтобы деяние было квалифицировано как преступное, а не в качестве проступка.

Правовые нарушения в налоговой сфере, которые связаны с уголовно-правовой ответственностью, бывают деликтами (деяниями, за осуществление которых применяются тяжкие наказания) и уголовными проступками (деяниями, за осуществление которых применяются легкие наказания).

Уголовные проступки разбираются в облегченном порядке и, как правило, в устной форме.

На территории Франции правовые нарушения в налоговой сфере приводят к возникновению налоговой ответственности (лишение свободы, ссылка, лишение гражданских прав. Деликты приводят к возникновению исправительной ответственности (штраф, арест и пр.).

Классическим в рамках англосаксонской правовой системы представляется дифференциация преступлений на тяжкие преступные деяния (фелонии) и преступные деяния, которые имеют

меньшую степень тяжести. В Англии преступные деяния подразделяются на не арестные и арестные.

На территории Соединенных Штатов Америки к фелониям относятся такие деяния, которые караются тюремным заключением в штате или смертной казнью, а к мисдиминарам – проступки, карающиеся заключением в местную тюрьму или штрафом¹.

Анализируя законодательство зарубежных стран по вопросам санкций за налоговые правонарушения, можно выявить два основных подхода.

Первый «американский» – характеризуется применением жестких санкций за налоговые правонарушения, криминализацией значительного количества налоговых деликтов. Жесткость санкций за налоговые преступления в законодательстве США достигается не только использованием какого-либо уголовного наказания как тюремное заключение, но и комбинированием штрафных санкций, способных вызвать ощутимые материальные последствия для правонарушителя. В Кодексе о внутренних доходах предусматривается возможность наложения на правонарушителя комбинированного штрафа за уплату налога не в полном объеме: 5 % от неуплаченной суммы и 50 % от суммы, которую налогоплательщик получил бы в случае помещения этих денег в банк.

Вторая часть штрафной санкции нацелена прежде всего на обеспечение действенности наказания и избежания профанации воздействия на правонарушителя штрафом: нередко абсолютный размер штрафов несоизмеримо мал по сравнению с тем доходом, который неплательщик может получить в случае выгодного вложения неуплаченных налоговых сумм. Привязка суммы штрафа к результатам возможной капитализации налоговых сумм позволяет предотвратить ситуацию, когда налогоплательщику становится выгодно не платить налог, а вкладывать «сэкономленные» средства в

¹ Мисдиминор (англ. misdemeanor) – в уголовном праве США и Великобритании категория наименее опасных преступлений, граничащих с административными правонарушениями.

оборот и получать доходы, превышающие размеры установленных законом санкций.

Иная связанная с иностранным законодательством тенденция в части определения санкций в налоговой сфере – «европодход», характеризующийся более гуманным (человечным) отношением к лицам-нарушителям.

Среди значимых направлений преобразований европейских налогово-законодательных систем можно назвать декриминализацию целого комплекса деликтов в налоговой сфере.

Наказания уголовного характера часто подменяются разными налоговыми доплатами, размер которых определяют не судебные инстанции, а структуры административного звена. Вторичное несоблюдение законодательных предписаний в налоговой сфере гражданином приводит к тому, что объем штрафов существенно возрастает.

К примеру, если будет представлена бухотчетность с недостоверной суммой, которая подлежит обложению налогов (когда данное искажение не более 1/10 при прибыли или 1 тыс. евро), то положения Общего налогового кодекса Франции рассматривают в качестве меры ответственности штраф в пределах 5–250 тыс. евро и/или заключение под стражу на период от одного до пяти лет.

Если правовое нарушение осуществляется повторно в течение пятилетнего периода, то нарушитель обязывается уплатить штраф в сумме 15–700 тыс. евро или заключается под стражу на период от четырех до 10 лет.

Вместе с главными санкциями за преступные деяния в налоговой сфере нередко используются и вспомогательные. Так, нарушители могут лишиться водительского удостоверения либо права заниматься тем или иным видом деятельности на коммерческой основе. Нормы налогового права могут предусматривать целый комплекс методик второстепенного влияния на налоговые правонарушения, сущность которых заключается в применении

практики занижения плательщиком налоговых сборов оценки объекта, подлежащего обложению налогами.

В частности, в некоторых государствах налоговая администрация вправе на преимущественное приобретение продукции, когда в содержании отмечена заниженная цена. Иной случай: судебная инстанция обязана определить объем нанесенного собственностью плательщика вреда.

В качестве базы судебная инстанция может принять декларацию по налогам, и когда плательщик намеренно занизил в ее содержании сумму своей собственности, то и компенсация будет меньше фактической суммы.

Для наращивания уровня продуктивности санкций уголовного плана за правовые нарушения в налоговой сфере законодательство определяет специфический порядок огласки приговоров судебных инстанций и освещения общественности относительно наказания лиц, которые являются злостными нарушителями.

Отличительной чертой ответственности организаций, зарегистрированных в качестве юридических лиц, за преступления в экономической сфере (в том числе в налоговой) являются проблемы ответственности служащих, главы и представителей административного состава. В разных странах к разрешению данного проблемного аспекта применяются различные подходы.

Так, самого жесткого придерживаются Соединенные Штаты Америки. Концепция гражданско-правового характера, в соответствии с которой руководителю коммерческой структуры в вину включения преступного деяния, осуществленного служащими этой коммерческой структуры, относится к американскому уголовному праву.

Корпоративная структура может подлежать ответственности за уголовно наказуемые деяния собственных служащих, если последние, исполняя свои обязанности служебного плана, осу-

ществляют преступные деяния в пользу коммерческой структуры. Вместе с тем сами нарушители подлежат индивидуальной ответственности.

Практика судебных инстанций руководствуется тем, что конкретизация субъекта, осуществившего преступное деяние для коммерческой структуры, идентификация его роли в корпоративной иерархической структуре не выступают неизменным условием для того, чтобы эта коммерческая структура была признана виновной. Даже в той ситуации, когда определенный субъект-исполнитель получил оправдательный судебный приговор, судебная инстанция вправе признать виновность коммерческой структуры. Последняя, в свою очередь, может получить оправдательный приговор, когда судебная инстанция определяет, что осуществленные субъектом-исполнителем действия ориентировались на извлечение личностной пользы, а не на доход корпоративной структуры.

Другой значимой характеристикой налогового права государств Запада можно назвать законодательную фиксацию определенных случаев, когда ответственность не применяется.

В этом случае за примером целесообразно обратиться к налоговой законодательной системе ФРГ. Освобождение от ответственности за осуществленное уголовное преступное деяние в части уклонения от налогообложения отражается в содержании ст. 371 общих положений Порядка ФРГ. Но по сравнению с иными системами фискального типа, в которых имеет место систематизированное перечисление лишь условий, при наличии которых лицо освобождается от ответственности, законодатель Германии в содержании п. 2 ст. 371 Порядка отражает и такие случаи, при которых не допускается освобождение нарушителей от выплаты штрафов:

- когда перед вспомогательном представлении, дополнении или объявлении информации о финансовой прибыли лицо, занимающее ту или иную должность в налоговой службе, имеет

обязанность по реализации мер налогового контроля или расследованию определенного преступного деяния в налоговой сфере или проступка; виновная сторона или ее представитель были уличены в инициировании против него уголовного делопроизводства или процесса, связанного со штрафом за правовое нарушение;

- когда преступное деяние в ходе вспомогательного представления, дополнения или оглашения информации о финансовых прибылях уже частично или в полной мере раскрыто, причем субъект-нарушитель владел или должен был владеть информацией об этом при оценке действительного состояния.

Относительно использования освобождения от мер ответственности немецкий законодатель определил следующие три основные возможности:

- нарушитель сам представляет воспрещенную продукцию, которая была сокрыта от налогообложения. Меры ответственности не применяются в ситуациях, прописанных в содержании ст. 370 настоящего Порядка, относительно лица, которое самостоятельно предоставило неполную или недостоверную информацию налоговой, восполняет ее или в дополнительном порядке декларирует те факты, которые им были упущены из внимания;

- когда льготы получены или занижен размер налоговых сборов, то субъект данных действий не подлежит ответственности, а лишь имеет обязанность компенсировать сокрытые налоговые суммы в течение четко регламентированного периода времени;

- когда декларация сдается вовремя и в соответствии с регламентированными правилами. В данной ситуации третье лицо, имеющее обязанность указать необходимую информацию, но не указавшее ее, либо указавшее частично, не подвергается уголовному преследованию, помимо ситуаций, если относительно этого лица или его официального представителя уже имели место уголовные делопроизводства или процессы в части наложения штрафов за нарушение правовых норм.

Уклонение от налогов представляется самой часто встречающейся разновидностью правовых нарушений в налоговой сфере. Оно способно осуществляться в самых разных вариациях: сокрытие сведений от налоговой, применение фальсифицированной документации для сокрытия фактической прибыли, нелегальное применение льгот по налогам; несвоевременное представление документации или оплата налоговых сборов.

В случае уклонения от налогов плательщик имеет явное стремление сократить объем имеющихся у него обязательств перед налоговым ведомством методами, которые воспрещены на уровне действующего законодательства.

ГЛАВА 7. СРАВНИТЕЛЬНО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ

§ 7.1. Сравнительно-правовой анализ налоговых систем России и США

В процессе сопоставительного юридического анализа систем налогообложения обязательным моментом для формирования методологических, концептуальных и систематизированных положений ее реформирования в качестве ее аналогов представляются системы налогообложения иных стран, к примеру, ФРГ, Франции, США.

Посредством сопоставления иностранных систем налогообложения, при учете их специфических черт, есть возможность идентифицировать самые действенные и стабильные методики формирования системы налогообложения, а также характерные для нее способы и принципы.

Значимым положением предложенного подхода к сопоставительному анализу налоговых систем государств с федеративным устройством можно назвать то обстоятельство, что возможность использования в налоговой практике Российской Федерации определенных решений, методик и компонентов обязательно подлежит оценке при учете фактического экономического и социального развития определенных государств, специфики протекания процессов экономического и социального характера, задач и целей, стоящих перед конкретной страной.

В общемировой практике часто используются три модели перераспределения полномочий в части налогообложения в системе федерализма бюджетного характера:

- перераспределение источников поступлений по налогам и их дифференцированное применение;

- дальнейшее раздробление доли полученных бюджетом федерального уровня поступлений от раздельного применения доходных источников;
- совместное применение единой базы налогообложения.

В разных государствах применяются разные модели.

Например, на территории Соединенных Штатов Америки не используется дифференциация доходов по налогообложению. Данное государство выстраивает федеративные и субъектные системы налогообложения автономно и применяет модели перераспределения источников налоговых поступлений и дифференцированного применения баз налогообложения и параллельного применения данных баз.

Американская бюджетная система включает в себя федеральный бюджет, бюджеты пятидесяти штатов и более 80 тысяч бюджетов местных административных подразделений (3 тыс. округов, 19 тыс. муниципалитетов, 17 тыс. городов и тауншипов, 15 тыс. школьных и 29 тыс. специальных округов).

К примеру, на территории США за бюджетом федерального уровня числятся налоговые сборы из разряда «основные». Удельный вес Федерации составляет около 60 % от персонального подоходного налогового сбора и налогового сбора на корпоративный финансовый доход. Вместе с тем удельный вес акцизных сборов в структуре федерального бюджета сократилась с 13 % в 1960 г. до 3,5 % уже в 2005 г. Основная часть акцизных сборов представляется доходным источником для штатов и властей местного уровня.

Взаимные отношения обособленных компонентов бюджетной системы в государствах с федеративным устройством тоже не лишены специфики. В Соединенных Штатах Америки зачастую происходит одностороннее перемещение финансовых ресурсов от вышестоящего компонента бюджета в те, что стоят

ниже него. Из состава бюджета федерального уровня финансовые ресурсы отправляются в местные бюджеты в формате субвенций.

Местная бюджетная система тоже детерминирована строем государства и административным разделением. В течение последних трех десятилетий все западные государства осуществили наращивание масштабов местных территориально-административных формирований и, соответственно, финансы местного уровня усилились в части своей централизации.

Бюджеты местного уровня являются независимыми в своем функционировании. Они формируются, пополняются и утверждаются властями местного уровня и, по сути, не имеют непосредственной связи с бюджетной системой государственного уровня.

Вместе с тем в реальности до сих пор существует зависимость властей местного уровня от государства в лице его представительств. Данные зависимые отношения детерминируются дефицитами бюджетных систем местных уровней. В разных государствах данная зависимость обладает своей спецификой.

Почти во всех государствах власти местного уровня принимают со стороны бюджета государства финансовые ресурсы в форме субвенций и дотаций, и доходная часть бюджетов местного уровня преимущественно образуется за счет того, что за ними закрепляются второстепенные налоговые сборы.

Если говорить в общем, с позиции методик дифференциации поступлений по налогам между отдельными властными уровнями, все они выделяются в три разновидности:

- 1) система отчислений и надбавок;
- 2) система разделения источников дохода между местной и федеральной властью в зависимости от конструкции налоговых сборов;
- 3) система разделения источников поступлений между федеральной и местной властью на основании признака видового характера.

Система отчислений и надбавок подразумевает определение общих для всей страны разновидностей налоговых сборов и их перераспределение определенными частями между властными уровнями. Такая система предопределяет существование регламентации во всех бюджетных системах вне зависимости от уровней.

Самой легкой методикой наращивания своей доходной части представляется распределение источников поступлений между властными уровнями, что нередко становится причиной возникновения конфликтных ситуаций между государственной властью и местными властями в ходе пополнения и образования бюджета.

В случае применения такой системы пропадают весомые стимулирующие факторы для повышения эффективности базы налогообложения, так как инициатива карается регламентацией бюджета.

Также такая система не дает никакой возможности формировать планы на долгосрочную перспективу в части источников доходных поступлений. Не способствуют наращиванию качества этой схемы и разного рода попытки ее модернизации посредством разрешения интеграции местных и региональных надбавок, т. е. представленные выше «минусы» не утрачиваются.

Система разделения источников дохода в определенной мере совершенствует систему посредством дифференциации поступлений между властными органами через разную конструкцию налоговых сборов. Здесь и местные власти, и государство интегрируют в практику одинаковые разновидности налоговых сборов, однако принципы их расчета и взыскания могут отличаться друг от друга.

Система разделения источников поступлений представляется наиболее популярной и подразумевает закрепление и дифференциацию источников поступлений за властными органами местного уровня на основании признака видового характера и на весьма продолжительный период времени. В случае с таким подходом «минусы» названной выше системы ликвидируются, но

трудоемким становится механизм дифференциации источников поступлений на основании признака видового характера.

Основной проблемный аспект заключается в том, что продуктивность функционирования такой налоговой системы находится в прямой зависимости от того обстоятельства, какие разновидности налоговых сборов и административные полномочия закрепятся на конкретных властных уровнях.

На территории государств, где местное самоуправление находится на высоком уровне развития, существует три главные схемы организации перераспределения налоговых полномочий:

1. Единая налоговая администрация государственного значения (обеспечивает администрацию налоговых сборов всех разновидностей, которые взыскиваются управленческими структурами каждого существующего уровня).

2. Централизованный государственный орган системы налогообложения и региональные (субнациональные) структуры, функционирующие независимо от главного органа системы налогообложения, а также друг от друга.

3. Государственная налоговая служба и независимые налоговые структуры в регионах с перераспределением полномочий и существенными областями взаимосвязи в части разрешения конкретных налогово-административных задач.

Также выделяется дополнительная система, когда налоговые структуры регионального уровня обеспечивают администрирование налоговых сборов, которые взыскиваются централизованной властью. Подобное положение дел отмечается на территории Швейцарии и Германии. В этих государствах налоговые структуры регионального уровня (кантонов и земель, соответственно) взимают основные налоговые сборы для централизованной власти. Но сегодня такая система встречается за редким исключением.

Если говорить в общем, то государства с унитарным строем имеют стремление к применению первой системы, тогда как государства с федеративным строем зачастую применяют комбинации компонентов отдельных систем перераспределения полномочий в части взыскания налоговых сборов. Такие системы дифференциации есть и во взаимоотношениях между властными структурами местного и регионального уровней.

К примеру, на территории тех государств, где властные структуры местного уровня отвечают за взыскание налоговых сборов на недвижимое имущество, у них есть законное право подписать соглашение с компаниями из частного сегмента (к примеру, с аудиторскими) для разрешения тех или иных вопросов, касающихся оценки рискованных факторов или определения размера подлежащей налогообложению базы.

Американское налоговое право дает возможность, по сравнению с налогово-законодательной системой Российской Федерации, одновременно применять основные разновидности платежей по налогам в образовании бюджетных систем разных уровней. К примеру, граждане Соединенных Штатов Америки платят три разновидности подоходного налогового сбора (местный, штатный и федеральный), две разновидности налогового сбора на имущество и универсальный акцизный сбор, а в стоимости ряда продукции содержится пять разновидностей акциза.

У штатов есть право на то, чтобы регламентировать и внедрять в практику в рамках своего территориального ведения любые налоговые сборы. Данное право ограничивается только обязанностью не нарушать в части налогообложения конституционально закрепленные принципы.

На территории США нет НДС, но почти каждый штат собирает налоги с реализации. Коммерческие структуры уплачивают федеральный налоговый сбор с корпораций, но чаще всего они дополнительно оплачивают и штатный налоговый сбор с корпораций.

Налоговый сбор на соцобеспечение взыскивается и с организаций-работодателей, и с сотрудников. Американская система налогообложения по большей части направлена на прямые налоговые сборы, а объем поступлений от налога на финансовые прибыли граждан значительно больше размера средств, которые удаются выручить с налогового сбора на корпорации.

В первую очередь данное обстоятельство детерминировано тем фактором, что США сегодня считаются одним из наиболее развитых государств, которое рассматривается иными странами в качестве ориентира, образца для подражания.

В ходе длящейся трансформации российской системы налогообложения требуется детальный анализ систем налогообложения, которые используются другими государствами. Особенное внимание нужно обратить на их позитивные аспекты. РФ должна применять накопленный общемировой опыт. Однако было бы ошибкой вслепую копировать зарубежные системы налогообложения. Здесь требуются выделение и заимствование исключительного самого лучшего при учете специфических особенностей экономической системы Российской Федерации.

Кроме того, необходимо обращать внимание на то обстоятельство, что конструктивное исполнение американской системы налогообложения базируется на применении объективно функционирующих рыночных регуляторах развития экономики.

Стимулирующим потенциалом американской системы налогообложения можно назвать:

- использование норм усиленной амортизации основных фондов коммерческих структур, которые дают возможность наращивать удельный вес издержек и, следовательно, сокращать удельный вес прибыли в стоимости услуг и товаров, что можно назвать разновидностью льготы в налоговом сборе на финансовый доход, а также методикой инвестиционной стимуляции части развития субъектов финансово-хозяйственной деятельности;

- использование льгот в части финансовых вливаний в НИОРК вплоть до абсолютного освобождения расходов и результатов от основной части разновидностей налогов;

- использование специализированных ставок по налогам за применение энергоисточников-альтернатив в рамках функционирования экономических субъектов. Скидка может достигать 50 % от цены на соответствующие разновидности оборудования, которое не включается в подлежащую налогообложению базу.

В американской налоговой системе региональный потенциал не раскрывается в полной мере, так как порядка 70 % поступлений по налогам связано с бюджетом федерального уровня, а доля некоторых распределяется в централизованном порядке между отдельными штатами.

В течение последних нескольких лет отмечается тенденция к наращению поступлений по налогам в штатах, к примеру, в области охраны социального порядка, здравоохранения, соцобеспечения, обеспечивающих порядка 90 % затрат. Но главным источником поступлений в бюджеты регионального уровня (порядка 70 %) все еще являются федерально-бюджетные субсидии.

Имеющаяся у американской системы налогообложения фискальная функция находит проявление в обложении налогами граждан. На практике ее реализация находит отражение:

- в подоходном налоговом сборе, благодаря которому обеспечивается свыше 40 % поступлений в бюджет федерального уровня и приблизительно такой же удельный вес в штатах;

- в отчислениях, которые осуществляются в фонды соцстрахования. Эти отчисления в равных объектах делают сотрудники и организации-работодатели.

В среде, при которой бремя налогового характера возлагается на обычных граждан, сложно устроенная система расчета размера подлежащей обложению налогом прибыли представляется обоснованной.

В нее входит возможность частичного или абсолютного исключения из базы по налогу конкретных разновидностей налоговых сборов, скользящий минимальный размер дохода, некоторые льготы по налогообложению для определенных социальных слоев, специфичная шкала налоговых ставок, три ступени которой подразумевают повышение, а четвертая ступень – сокращение для предупреждения фактов уклонения от налогов и, соответственно, нарушения налогового законодательства.

Вместе с тем обложение налогами организаций ограничивается использованием следующих налоговых сборов:

- налоговый сбор на корпоративную прибыль (составляет порядка 9 % от поступлений в бюджет федерального уровня и максимум 5 % поступлений в штатные бюджеты);
- налоговый сбор на финансовые прибыли от капитальных активов и реализации;
- налоговые сборы штатов на бизнес-активность, которая устанавливается объемами капитала и оборота.

Вместе с тем налоговый сбор от реализации и активов капитального типа, как и штатный налоговый сбор на бизнес-активность, не обладают значительной важностью с точки зрения финансов, так как они призваны обеспечивать регулирование нагрузки налогового плана.

Обложение налогами собственности, как правило, обладает региональным уклоном. В качестве налогового объекта признается собственность организаций. Собственность физических лиц, применяющаяся для собственного потребления, не подлежит налогообложению.

Федеральный налоговый сбор (до 50 % от цены) используется лишь относительно той собственности, права на которую перемещаются в порядке дарения или наследования.

Отличительной особенностью американской системы налогообложения можно назвать несущественный удельный вес и

значение в ее структуре акцизных сборов. Акцизами федерального значения облагаются лишь некоторые разновидности услуг и продукции.

Налоговый сбор с реализации в зависимости от американского штата, варьируется в своем размере в пределах 0–8 %.

Преобразования американской системы налогообложения на всех этапах происходили в сопровождении повышения качества и эффективности институтов налоговой сферы. В частности, еще в 1954 г. появился обновленный американский Налоговый кодекс, заменив прежний документ, – Кодекс доходов Соединенных Штатов Америки.

Ввиду реформирования системы налогообложения в 1986 г. внесены значительные коррективы в сложноустроенную прогрессивную шкалу исчисления подоходного налогового сбора 11–50 %, включающая в себя две ставки, с единовременным расширением налоговой базы.

В 1988 г. американский Конгресс издал специализированный акт законодательного плана, который получил название «Билль о правах налогоплательщика». Помимо всего прочего, предприняты разного рода меры, направленные на усиление надзора за функционированием СВД.

Если сопоставлять друг с другом системы налогообложения Российской Федерации и США, то можно идентифицировать следующие их отличия друг от друга:

- на территории США нет НДС, тогда как в Российской Федерации данный налоговый сбор представляется основным;
- в США есть альтернативный минимальный налоговый сбор с граждан и организаций. У Российской Федерации его аналога нет;
- в Российской Федерации нет прогрессирующей шкалы налогового сбора подоходного типа, которая имеет место в США;

– в США есть расширенный перечень возможностей для вычета из состава налогооблагаемой финансовой прибыли расходов, касающихся деятельности (профессиональной) плательщика, тогда как в Российской Федерации применяются иные разновидности вычетов;

– в США существует обложение налогами финансовых прибылей, собственности, полученной по наследству или в порядке дарения, причем на местном и федеральном уровнях. В Российской Федерации на данный момент данного налогового сбора не существует.

Есть и иные отличительные черты, отмечающиеся между системами налогообложения США и Российской Федерации. К примеру, в США основная доля нагрузки налогового характера по части подоходного налогового сбора возлагается на наиболее состоятельные социальные слои.

В Российской Федерации же все граждане, вне зависимости от уровня финансовой состоятельности, облагаются таким налоговым сбором в общей ставке. Соответственно, и бедные, и нищие несут одинаковую нагрузку налогового плана.

Можно сделать предположение о том, что американский опыт в данной части по подоходному налоговому сбору может оказаться полезным для Российской Федерации. Но специалисты на этот счет имеют некоторые сомнения, потому что использование в Российской Федерации американского опыта вызовет то, что недобросовестные россияне-плательщики будут стремиться переместить свои финансовые ресурсы в теневой экономический сектор.

Из сказанного выше следует, что плоская шкала в части подоходного налогового сбора лишь формирует образ гражданского равенства в части выполнения обязательств по уплате налоговых сборов.

США, не останавливаясь в деле модернизации рыночно-экономических механизмов, интенсивным образом осуществляют

разного рода реформы в налоговой законодательной сфере, которые ориентированы на упрощение и повышение эффективности системы налогообложения, наращивание объема поступлений по налогам в бюджетную систему.

Можно констатировать, что американский опыт в сфере налогов может использоваться в Российской Федерации, но лишь отчасти, потому что на территории США осуществляются реформы, направленные на повышение эффективности системы налогообложения. Соответственно, нет потребности в спешке с использованием налогового опыта США. Для начала нужно все подвергнуть тщательной оценке, и лишь по ее результатам принимать то или иное решение.

§ 7.2. Сравнительно-правовой анализ налоговых систем России и Германии

Система налогообложения, существующая в ФРГ, примечательна тем, что она помогла государству добиться достаточно высокой степени развития экономического плана, а также обеспечить населению высокий уровень соцзащиты.

Безусловно то, что ФРГ – государство с повышенными налоговыми сборами. Вместе с тем данная страна является богатейшей среди всех членов ЕС. Ее экономика крайне развита и обладает значительным потенциалом. Банковские организации ФРГ имеют превосходную репутацию и характеризуются высочайшей надежностью. При всем прочем, за оплаты налоговых сборов ФРГ дает гражданам значительные гарантии и блага.

Немецкие налоговые сборы воспринимаются властями в качестве «инструмента» государственного влияния на процесс развития экономической системы, потому на территории государства имеет место крайне разнообразная и состоящая из огромного количества ответвлений налоговая система, которая собой охватывает все аспекты социальной жизни. Основная

часть налоговых сборов на территории ФРГ обладает своими специфическими особенностями, которые обладают исторической обусловленностью.

Система налогообложения в ФРГ понятна и открыта для граждан и организаций, являющихся плательщиками налоговых сборов. Приоритетными налоговыми объектами выступают финансовые прибыли граждан. Налоговый сбор с прибылей граждан имеет удельный вес порядка 40 % от совокупности поступлений по налогам.

Что касается российской системы налогообложения, то в ее структуре корпоративные налоговые платежи по объему значительно превосходят платежи физических лиц. Из сказанного выше следует, что если в качестве базы системы налогообложения принимаются корпоративные прибыли, то применение налоговых сборов с предприятий, рассматриваемых в качестве экономических регуляторов, обладает крайне ограниченным характером.

Данное явление представляется объективным. Для того чтобы фактически что-то поменять в политике налогообложения, необходимо в первую очередь сформировать все нужные предпосылки, в частности – сделать граждан главными плательщиками налогов, существенно нарастив удельный вес оплаты труда в структуре ВВП. На современной стадии российская политика в сфере налогообложения уже не имеет возможности ограничиваться одной только сменой форм налоговых сборов.

Пришла пора внести коррективы непосредственно в российскую систему налогообложения, так как существующая политика не может сокращать уровень обложения налогами, в противном случае возникнет проблема дефицита бюджетного уровня.

Если говорить в общем, то немецкая система налогообложения обладает достаточно сложным характером. Часто она вызывает к себе критичное отношение, что обуславливается в первую очередь завышенными налоговыми ставками. Но данные ставки

дают возможность государству разрешать целый комплекс сложных и значимых социально-экономических задач, а также преобразовывать новые земли федерального значения в восточной части государства.

И даже в такой среде не утихает поиск путей для сокращения размера налоговых сборов. Российская Федерация может получить из немецкого опыта конкретную дифференциацию компетенций между властями разных уровней. Кроме того, целесообразно российской стороне перенять немецкий опыт в части конкретизированной проработки всех налоговых механизмов.

Вместе с тем у систем налогообложения ФРГ и Российской Федерации есть некоторые общие черты. Так, и в ФРГ, и в Российской Федерации налоговые сборы делятся на местные, региональные и федеральные, которые отправляются в бюджеты разных уровней в разных соотношениях.

Большое количество разновидностей немецких налоговых сборов имеют перекрестную связь с российскими налоговыми сборами. Но в ФРГ есть большее количество налоговых сборов, и почти все из них обладают специфическими особенностями, которые имеют историческую обусловленность.

По сравнению с Российской Федерацией в ФРГ используется и горизонтальное, и вертикальное выравнивание финансовых доходов. Также есть специфические налоговые сборы, существующие лишь в ФРГ (к примеру, налоговый сбор на уксус и пр.).

Для Российской Федерации примечательна немецкая система налогообложения в первую очередь тем, что она базируется на принципе множественности налоговых сборов и обладает федеративным устройством. По всем отдельно взятым разновидностям налоговых сборов изданы специализированные законодательные акты. Налоговые сборы на территории Германии воспринимаются властями в качестве основного инструмента государственного влияния на экономическое развитие, так как они дают порядка 80 % от совокупной доходной части бюджета.

В Российской Федерации налоговые сборы тоже обеспечивают примерно 80 % поступлений в бюджет. Общей чертой можно назвать то, что в Германии налоговой деятельностью занимаются специализированные ведомства и институты, которые формируют оценки относительно прогнозируемых поступлений по налогам, а немецкий Минфин разрабатывает 5-летние проекты затрат и прибылей государства, а также реализует политику в сфере налогообложения.

Для Российской Федерации может быть полезным заимствование немецкого опыта в части преобразования системы налогообложения. Являясь государством с федеративным строем, Германия прошла разные этапы экономического и политического устройства, неоднократно возрождалась из разрухи, обусловленной кризисами и войнами, стала страной с развитой экономикой и явной направленностью на общество.

Большое количество федеральных земель ФРГ в течение долгих веков имели статус независимых государств. Именно из этого вытекает потребность в нахождении наиболее подходящих взаимных отношений между горизонтально и вертикально ориентированными властными ответвлениями.

На территории всякого государства с федеративным строем, включая Российскую Федерацию, одним из наиболее значимых проблемных аспектов представляется дифференциация полномочий между местными властями и центральной властью.

И примечательно то, что ФРГ удалось разрешить данный вопрос. В частности, в процессе масштабного реформирования в налоговой сфере, которое было осуществлено в конце 1919 г., устранен имеющийся прежде у федеральных земель финансовый суверенитет. Только у государства осталось право по управлению и сбору налогов. Система налогообложения приобрела централизованный характер.

По сравнению с РФ в ФРГ используется одновременно и горизонтальное, и вертикальное выравнивание финансовых прибылей. Земли из группы «высокодходные» (Северный Рейн-Вестфалия, Вюртемберг, Бавария) отправляют некоторую долю своих финансов федеральным землям, которые являются менее развитыми (Шлезвиг-Гольштейн, Саксония). Данное обстоятельство можно рассматривать в качестве результата длительного развития и совершенствования системы налогообложения.

В ФРГ наибольший удельный вес имеют прямые налоги, а в России преобладают косвенные налоги. Преобладание прямых налогов говорит о высокой степени справедливости распределения доходов в обществе. Налоговое бремя ФРГ остается высоким в сравнении с другими странами. В России налоговое бремя более низкое, суммы, которые подлежат налогообложению, также меньшие, чем в ФРГ. Налоговые доходы ФРГ в абсолютном выражении в 3,2 раза больше, чем в России.

Немецкие акцизы сходны с российскими. Например, в Германии, так же как и в России, начисляются акцизы на табак и на алкоголь. Есть и отличия: в Германии взимаются «кофейные» и «электрические» акцизы, а в России таких платежей нет.

Общие правила, действующие для всех видов налогов, взимаемых в ФРГ, приведены в Положении об отчислении, которое является аналогом российского Налогового кодекса. В этом документе определены налоги, налогоплательщики и основные принципы взимания фискальных платежей. В частности, принцип сохранения финансовыми органами налоговой тайны и принцип равномерности налогообложения.

Общая сумма налоговых поступлений между бюджетами распределяется так: в бюджет федерации – около 48 %, в бюджеты земель – 34 % и в бюджеты общин – 13 %. Остаток средств направляется в Фонд выравнивания бремени и на финансирование доли Германии в бюджете Евросоюза.

В настоящее время особенно актуальна и трудноразрешима проблема организации эффективного налогового контроля в России, являющегося важным средством защиты имущественных интересов как частных собственников, так и государства. Непременным условием четкого функционирования всей системы налогового контроля является эффективность работы налоговых органов, обеспечивающих формирование доходной части бюджета страны.

Немаловажную роль в проводимой ФНС России работе по подготовке процедур налогового контроля и разработке предложений по совершенствованию налогового законодательства играет изучение опыта стран с развитой рыночной экономикой, использование которого дает возможность ориентировать разрабатываемые нормативные и методические документы на уровень современных международных стандартов и требований.

Весьма полезным для Российской Федерации может оказаться опыт Германии. Некоторые основные положительные моменты, характерные для системы сбора налогов в Германии, влияющие на поступление налогов в государственную казну, которые могут быть учтены при становлении эффективного налогового контроля в Российской Федерации:

- хорошо развитая и финансируемая автоматизация системы сбора налогов, а также распространение системы безналичных расчетов;
- информация об уклонении от уплаты налогов или о наличии проблем с налоговыми органами может пагубно сказаться на дальнейшем развитии бизнеса, отпугнуть деловых партнеров;
- систематизация опыта работы налоговых служб и правоохранительных органов, их хорошая техническая оснащенность, высокий авторитет у граждан и субъектов финансово-хозяйственной деятельности;

- горизонтальные и вертикальные механизмы сотрудничества налоговых служб, а также обмен информацией между различными фискальными службами и другими государственными инстанциями;

- в Германии налоговое законодательство более детализировано, отсутствуют основания для разных толкований и интерпретации.

Положительным моментом является также и устоявшаяся налоговая система государства.

Относительно стабильная экономическо-политическая ситуация; налоговые преступления рассматриваются в тесной связи с легализацией денежных средств, полученных незаконным путем, проявлениями теневой экономики. Они рассматриваются как тяжкие преступления против общества или государства.

Особое внимание заслуживает действующая в Германии система балльной оценки работы налоговых инспекторов, осуществляющих контрольные проверки, использование которой в отечественной практике могло бы повысить эффективность работы налоговых органов.

Также полезным для Российской Федерации может оказаться опыт Германии в подоходном налогообложении, особенностью которого является наличие системы так называемого семейного налогообложения. В России, несмотря на настойчивые призывы некоторых специалистов о его введении, особенности налогообложения исходя из семейного статуса и особенностей социального положения плательщика и членов его семьи (например, наличия или отсутствия детей, престарелых или неработающих родителей или супруга и т. д.) не предусмотрены, хотя введение в стране подобной системы семейного налогообложения способствовали бы снижению налогового бремени некоторых граждан.

Оценивая возможности применения опыта Германии, следует учитывать также, что западные страны намного превосхо-

дят Россию в организационном, финансовом, техническом отношении. Так, эффективному налоговому контролю способствуют развитая банковская система, высокий уровень компьютеризации налоговых служб, наличие соответствующей статистической и аналитической базы. Это дает возможность, в частности, контролировать соответствие доходов и расходов граждан, которые играют основную роль в бюджетных поступлениях.

В России в последние годы идет активный процесс совершенствования форм и методов налогового контроля в соответствии с Федеральной программой развития налоговых органов. Одним из результатов реформ должны стать создание и внедрение автоматизированной системы контроля над налогоплательщиками, работа по созданию электронной системы обработки финансовой документации.

Изучение зарубежного опыта, безусловно, заслуживает большого внимания в России, стоящей на пути реформирования своей налоговой системы, превращения ее в важнейший инструмент развития экономики и повышения уровня жизни населения.

Схожим с налоговой системой России является и то, что в Германии налогообложение входит в перечень самых критикуемых вопросов. Немцы сами полагают, что у них наиболее сложная налоговая система в мире. Так, 65 % литературы по налогообложению в мире относится к налоговой системе Германии, в Германии существует 118 налоговых законов, 185 налоговых форм, 418 исключений и 96 тыс. правил (только одни комментарии по налогообложению охватывают 2 671 страницу). Есть около 100 тыс. инструкций для администрации, касающихся только налогообложения (более чем 28 тыс. страниц). Администрация тратит 3,7 млрд евро только для сбора подоходного налога, что составляет примерно 2,5 % от общей суммы подоходного налога.

Анализ действующих налоговых систем развитых стран подтверждает, что ни одной стране не удается найти тот вариант налоговой системы, который устраивал бы как государство, так

и большинство налогоплательщиков. Противоречия между возможностями экономической системы, целями и задачами политических партий, интересами международного экономического сотрудничества, неизбежно нарастая, приводят к тому, что прежние системы признаются неудовлетворительными и начинается их пересмотр.

Сложность налоговой системы Германии возникает в результате постоянно вносимых изменений, которые появляются под давлением политических и корпоративных групп, а также в результате сложившихся тенденций регулирования всех тонкостей налогообложения через общие правила¹.

Однако в связи с продолжающимся реформированием налоговой системы России система налогообложения Германии представляет значительный интерес для российских законодателей. Детальное изучение налоговой системы Германии может послужить для совершенствования налоговой системы России.

§ 7.3. Сравнительно-правовой анализ налоговых систем России и Великобритании

Сравнивая налоговые системы России и Великобритании, можно констатировать, что системы этих стран отличаются друг от друга по видам и структуре налогов, их ставкам, способам взимания, фискальным полномочиям органов власти разного уровня и ряду других признаков.

Современное налоговое право отличается специфичностью. При этом важную роль играют принципы, на основе которых в стране осуществляется разделение бюджетных полномочий между центральной властью и регионами (местными органами власти). Чем больше налоговых полномочий имеют регионы и местные органы власти, тем (при прочих равных условиях) более автономными будут и налоговые органы.

¹ URL: http://encycl.opentopia.com/term/Taxation_in_Germany.

В России наряду с традиционной системой налогообложения действует альтернативная система, которая включает в себя три специальных режима. Упрощенная система налогообложения и сельскохозяйственный налог являются добровольными системами, на которые организации и индивидуальные предприниматели без образования юридического лица могут перейти на определенных условиях. Единый налог на вмененный доход является обязательной системой, на которую переводят организации, занимающиеся определенными видами деятельности. В Великобритании отсутствуют альтернативные системы налогообложения.

Главной отличительной чертой указанных налоговых систем является количество уровней системы налогообложения. Так, в России функционирует трехуровневая налоговая система, в Великобритании – двухуровневая. В России действует плоская шкала налогообложения на доходы физических лиц, в Великобритании – прогрессивная.

Подходный налог в Великобритании представляет собой совершенно отличное от российского налога явление. Значительные различия объясняются его сущностью, которая заключается не в привлечении денежных средств в бюджет в максимальном объеме, а в первую очередь в проведении определенной социальной политики. Система подходного налога в Великобритании является более прогрессивной, чем в России, так как лица с низким доходом платят нулевой подходный налог. Для лиц, зарабатывающих от 50 тыс. фунтов стерлингов, они будут платить предельную налоговую ставку в размере 40 %. Для тех, кто зарабатывает более 150 тыс. фунтов стерлингов, существует предельная налоговая ставка в размере 45 %. Система предельных налоговых ставок означает, что, чем больше вы зарабатываете, тем больше средняя налоговая ставка. Вы платите только 45 % налога на доход свыше 150 тыс. фунтов стерлингов.

Транспортный налог в России относится к региональным налогам, а в Великобритании транспортный налог относится к государственным налогам.

В России действуют такие налоги, как: налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, налог на игорный бизнес, а в Великобритании – налог на профессиональное образование.

Вместе с тем налоговые системы названных стран имеют и общие черты. Основное место в налоговых системах занимают косвенные налоги. Преобладание этих налогов может как положительно, так и отрицательно сказываться на состоянии экономики в целом. Такое количество косвенных налогов неизбежно приводит к неоднократному обложению одного и того же объекта и способствует постоянному росту цен на потребительские товары и услуги, что является характерным для кризисного состояния экономики. Однако косвенные налоги являются очень надежным источником дохода бюджета. Это стабильный, равномерно поступающий доход, практически не подверженный временным колебаниям, что позитивно сказывается на плавности поступления средств в доходную часть государственного бюджета. Косвенные налоги позволяют более равномерно распределить налоговое бремя между плательщиками.

НДС в Великобритании представляет собой более гибкую структуру, нежели российский. Это проявляется в широкой системе скидок и льгот. Кроме того, можно наблюдать разницу в ставках по налогу рассматриваемых стран (табл. 9).

Таблица 9

Разница в ставках России и Великобритании

Страна	НДС	Ставки по налогу на прибыль	Ставки по налогу на доходы физических лиц	Ставки взносов на социальное страхование
Россия	0 %, 10 % и 20 %	20 %	13 %, 15 % с доходов свыше 5 млн руб.	ОПС – 22 %; ОМС – 5,1 %; ВНиМ – 2,9 %

Окончание табл. 9

Велико- британия	0 %, 5 % и 20 %	19 %	0%, 20 %, 40 %, 45 %	Макси- мальная – 27,8 %; ми- нималь- ная – 9 %
---------------------	--------------------	------	----------------------	--

Одной из серьезнейших проблем, которую в той или иной степени приходится решать и в России, и в Великобритании, является уклонение от уплаты налогов. Обе страны едины в стремлении осуществлять уголовное преследование лиц, злостно не исполняющих свои обязанности по исчислению и уплате налогов. В качестве основных критериев признания тех или иных незаконных действий уголовно наказуемыми рассматриваются их умышленность и крупный размер неуплаченных налогов.

Стратегия работы налоговых органов Великобритании имеет ярко выраженную социальную направленность. В центре внимания находится клиент-налогоплательщик с его потребностями, проблемами. Нарботки в области социальной направленности деятельности и использования современных технологий для повышения качества работы с налогоплательщиками весьма полезны для анализа и заимствования в практике налогового администрирования в Российской Федерации.

Если сравнивать налоговые органы, то в России они состоят из: Федеральной налоговой службы, управлений ФНС по субъектам Российской Федерации, межрегиональных инспекций службы, инспекций по районам, районам в городах, инспекций службы межрайонного уровня и входят в структуру Министерства финансов Российской Федерации.

В Великобритании структура налоговых органов выглядит проще: Государственная налоговая дирекция; местные налоговые центры, которые входят в состав Министерства экономики и финансов.

В области налоговой политики в Великобритании ключевую роль играют два государственных органа: Министерство финансов или Казначейство, Управление государственными доходами и таможенными.

Министерство финансов координирует деятельность Управления государственными доходами и таможенными и совместно с ним готовит предложения по изменению налоговой политики и борьбе с налоговыми правонарушениями.

Управление государственными доходами и таможенными Ее Величества является департаментом, на который возложена ответственность за сбор налогов, взносов в систему государственного страхования, контроль за импортом, выделение различных форм государственной поддержки. Основная часть работников таких офисов занята в проведении налоговых проверок и ревизий. Крупные налоговые проверки проводятся группами ревизоров, на более мелкие может направляться по одному работнику. Некоторые группы ревизоров специализируются по определенным видам бизнеса или секторам.

Силовое принуждение реализуется через систему угроз применения штрафов, ареста банковских счетов, другого имущества налогоплательщиков, ограничения их действия, свободу передвижения и т. д. Реформы государственного устройства, новые реалии национальной и мировой экономики и кризисных явлений в них потребовали серьезных изменений в законодательном регулировании налогообложения.

Следует отметить, что в Великобритании, в отличие от России, налоговая система достаточно стабильна и ставки налогов не подвержены частым изменениям. Сравнивая налоговые системы Великобритании и России, можно сделать выводы, что налоговая система Великобритании имеет ряд сходных черт с российской налоговой системой, но в то же время она является более эффективной, эластичной, строгой и стабильной.

§ 7.4. Сравнительно-правовой анализ налоговых систем России и Франции

Налоговая система Франции имеет ряд сходных черт с российской налоговой системой, но в то же время является более эффективной.

Французская налоговая система имеет ряд особенностей, а именно:

- ярко выраженную социальную направленность;
- преобладание косвенных налогов, несмотря на довольно широкий перечень прямых налогов;
- наличие широкой системы налоговых льгот и скидок;
- наличие довольно разветвленной структуры налоговой службы и ряд других.

Классификация налогов во Франции стандартная: налоги делятся на федеральные, региональные и местные, прямые и косвенные.

Во Франции все больше в последнее время усиливается тенденция к сближению с налоговыми системами других стран, что проявляется в заключении Францией международных налоговых соглашений с другими странами.

При этом налоговые ставки в налоговой системе Франции пересматриваются ежегодно с учетом экономической ситуации и направлений экономико-социальной политики государства.

Доминирующими налогами в налоговой системе Франции являются косвенные налоги, в частности НДС (данный налог в 2005 г. обеспечил 41,4 % всех доходов федерального бюджета Франции и 40,1% доходов федерального бюджета России) и акцизы (данный налог в 2006 г. обеспечил 11,6 % всех доходов федерального бюджета Франции и 17,77 % доходов федерального бюджета России).

Преобладание косвенных налогов может как положительно, так и отрицательно сказываться на состоянии экономики страны. Так, прямые налоги могут использоваться в качестве встроженных

стабилизаторов: они достаточно чутко реагируют на смену фаз экономической конъюнктуры и поэтому представляют собой циклически нестабильный источник налоговых доходов. В отличие от них косвенные налоги в целом более устойчивы к колебаниям конъюнктуры. Если рассматривать в фазах экономического спада, то объем прибыли снижается весьма существенно (вплоть до нуля), тогда как товарооборот, который также может снижаться, никогда не достигнет нулевой отметки.

Кроме того, косвенные налоги обладают свойством прямого индексирования по темпам инфляции. Темпы инфляции почти автоматически переносятся на объемы поступлений косвенных налогов в доходы бюджетной системы. Косвенные налоги являются наиболее простыми для государства с точки зрения их взимания, но также достаточно сложными для налогоплательщика с точки зрения укрывательства от их уплаты. Привлекательность для государства эти налоги имеют еще и потому, что их поступления в казну прямо не привязаны к финансово-хозяйственной деятельности субъекта налогообложения и фискальный эффект достигается в условиях падения производства и даже убыточной работы предприятий и организаций. Однако такое количество косвенных налогов неизбежно приводит к неоднократному обложению одного и того же объекта и способствует постоянному росту цен на потребительские товары и услуги, что является характерным для кризисного состояния экономики.

Из прямых налогов преобладают налог на прибыль (данный налог в 2004 г. обеспечил 10,6 % всех доходов федерального бюджета во Франции и 9,4 % доходов федерального бюджета России) и налог на доходы физических лиц (данный налог в 2000 г. обеспечил 18,1 % всех доходов федерального бюджета во Франции и 3,64 % доходов федерального бюджета России).

Французский подоходный налог представляет собой совершенно отличное от российского налога явление. Значительные различия объясняются его сущностью, которая заключается не в

привлечении денежных средств, в бюджет в максимальном объеме, а в первую очередь в проведении определенной социальной политики. И с этой точки зрения он представляет собой достаточно эффективный инструмент. Если говорить о его прямом вкладе в бюджет, он ниже, чем в России. Это объясняется его структурой, учитывающей почти индивидуальные особенности плательщика. Но его косвенный вклад в увеличение благосостояния страны, возможно, выше. Главной особенностью подоходного налога во Франции является то, что фискальную единицу представляет собой не отдельный гражданин, а семья.

Во Франции подоходным налогом облагаются доходы как резидентов, так и нерезидентов (лиц, пребывающих на территории страны более чем 183 дня). Данным налогом облагается годовой доход. Также существуют различные вычеты, уменьшающие облагаемый доход.

Французский земельный налог относится к местным поимущественным налогам и взимается по факту владения или пользования и не зависит от результатов хозяйственной деятельности. Налоговая база определяется как кадастровая стоимость земельных участков.

Налог на жилье во Франции относится к местным налогам. Плательщиками данного налога признаются физические лица – собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения. Ставка этого налога прогрессивная и устанавливается местными органами власти.

Транспортный налог в России относится к региональным налогам, а во Франции транспортный налог относится к государственным налогам.

Одной из серьезнейших проблем, которую в той или иной степени приходится решать во Франции, – это уклонение от уплаты налогов.

Во Франции осуществляется уголовное преследование лиц, злостно не исполняющих свои обязанности по исчислению и

уплате налогов. В качестве основных критериев признания тех или иных незаконных действий уголовно наказуемыми рассматриваются их умышленность и крупный размер неуплаченных налогов.

Принципиальным отличием налоговых систем России и Франции является количество уровней налогообложения. Так, в России функционирует трехуровневая налоговая система, а во Франции – двухуровневая.

Различаются налоговые системы стран и по видам и размерам ставок различных налогов. Следует отметить, что во Франции, в отличие от России, налоговая система достаточно стабильна.

В целом французский НДС представляет собой более гибкую структуру, нежели российский. Это проявляется в широкой системе скидок и льгот. Во многом эти льготы идентичны российским, например, как в случае освобождения от уплаты НДС экспортной деятельности. Но есть и отличительные черты: это освобождение от уплаты НДС предприятий с незначительным оборотом, льготы по уплате, предоставляемые мелким ремесленникам. Важная особенность французского НДС – это возможность его уменьшения на сумму, направленную на инвестиции. Но при всей своей гибкости французский НДС обеспечивает 45 % всех налоговых поступлений в федеральный бюджет, что говорит о его эффективности.

В России наряду с традиционной системой налогообложения действует альтернативная, которая включает в себя специальные режимы налогообложения. Например, упрощенная система налогообложения и сельскохозяйственный налог являются добровольными системами, на которые организации и индивидуальные предприниматели без образования юридического лица могут перейти на определенных условиях. Единый налог на вмененный доход является обязательной системой, на которую переводят организации, занимающиеся определенными видами деятельности. Во Франции отсутствуют альтернативные системы налогообложения.

Во Франции налоговая служба, осуществляющая налоговый контроль, входит в состав Министерства экономики и финансов. Министр финансов Франции осуществляет общее руководство и контроль за деятельностью налоговой администрации, определяет структуру налоговых органов (как центральных, так и местных), а также территориальные границы их деятельности. В России же Федеральная налоговая служба, осуществляющая налоговый контроль, функционирует в структуре Министерства финансов и подчиняется Правительству Российской Федерации и Президенту Российской Федерации.

Многие достоинства французской системы почти зеркально проецируются в область проблем российской налоговой системы: слабый территориальный аспект, низкая собираемость, слабо выраженные социальные функции, противоречивость многих налогов. Но здесь следует учитывать период времени, в течение которого развивались системы. Российская налоговая система только формировалась. Ее преимущества в том, что в собственном развитии она может использовать опыт многих стран мира. И французский опыт также был бы полезен. Среди черт, которые можно позаимствовать у французской налоговой системы, в первую очередь это социальная направленность и территориальный аспект.

Налоговые системы России и Франции обладают своими особенностями. Имеется также много других существенных различий налоговых систем, кроме указанных, которые в конечном счете могут привести к непредсказуемым результатам. Например, в России и во Франции существенно различаются ставки по налогу на прибыль корпораций и подоходному налогу (НДФЛ). С одной стороны, это говорит о неэффективности российской системы налогообложения, а с другой – дает зеркальное отражение нынешней экономической ситуации, сложившейся в России. Например, вследствие большого налогового давления у предприятий изымается почти вся сумма накоплений (прибыли), используется многократное обложение доходов предприятий

(например, прибыль облагается дважды: через налог на прибыль и налог на имущество предприятий). В результате налоговая система стала приобретать конфискационный характер: у предприятий изымается 85–90 % прибыли. Из-за этого нет достаточной увязки налоговой системы с развитием экономики и деятельностью непосредственных ее субъектов – предприятий. Потеря такой взаимосвязи приводит к тому, что многие организации становятся на грань убыточности и банкротства. При этом предприятия заинтересованы в получении минимальной прибыли, чтобы избежать высокого налогообложения, тогда как в целом налоговая система должна быть повернута к производству, стимулируя его рост и тем самым увеличивая базу налогообложения.

Вследствие такого положения в современных российских условиях вполне применим опыт западных государств, в частности Франции, однако с одной оговоркой: его нельзя слепо копировать, нужно перенимать все то, лучшее, что позволит России создать более эффективную налоговую систему. При этом необходимо учитывать следующие моменты:

- ввиду того, что инвестиционный потенциал российской системы налогообложения недостаточно высок, следует ввести особый льготный налоговый режим для инвестиционной деятельности, особенно для вложений в высокотехнологичные и наукоемкие отрасли;

- можно ввести льготное налогообложение основных продуктов потребления, определяющих необходимый минимум потребления. К таким мерам во Франции относятся, например, льготы по НДС для поощрения производства продуктов питания.

Кроме того, в современных условиях возможно:

- расширение мер по налоговому стимулированию инвестиционного процесса и преимущественного направления предприятиями средств на развитие малого бизнеса, поддержку аграрного сектора;

– усиление социальной направленности налогов. Для этого нужно постоянно увеличивать, с одной стороны, необлагаемый минимум доходов граждан, а с другой – ставку подоходного налога лиц с очень высокими доходами, а также расширять круг подакцизных предметов роскоши и повышать ставки акцизов на них.

Реформирование действующей налоговой системы России должно осуществляться в направлениях создания благоприятных налоговых условий для товаропроизводителей, а также для стимулирования вложения заработанных средств в инвестиционные программы, как это происходит в налоговых системах зарубежных стран, в том числе и во Франции. Эти направления имеют непосредственное отношение практически ко всем федеральным и региональным налогам, среди которых ключевое значение получают налоги на прибыль и НДС.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В условиях глобализации экономики одной из важнейших проблем любой страны является нехватка финансовых ресурсов. В настоящее время ученые пришли к выводу, что наиболее приемлемым способом решения данной проблемы может стать налоговое регулирование. Это система особых мероприятий в области налогообложения, направленных на вмешательство государства в рыночную экономику в соответствии с принятой правительством концепцией экономического роста.

Налоговое регулирование охватывает всю экономику в целом. Аспектом налогового регулирования является взимание налогов с населения. В мировой практике налогообложение населения играет если не определяющую, то одну из главных ролей в регулировании экономики. Через систему косвенного и подоходного налогообложения государство воздействует на личное потребление и платежеспособный спрос населения путем установления необлагаемых минимумов, освобождения (полного или частичного) отдельных доходов и групп товаров от соответствующих налогов. Через регулирование спроса платежеспособного населения государство влияет на производство и предложение товаров и услуг, а также личные сбережения и инвестиции.

Нестабильность российских налогов, постоянный пересмотр ставок, количества налогов, льгот и т. д., несомненно, играет отрицательную роль, особенно в период действия санкций, также препятствует инвестициям как отечественным, так и иностранным.

В настоящее время необходимо совершенствовать налоговую систему в соответствии с переживаемым периодом. Оптимальную налоговую систему можно развернуть только на серьезной теоретической основе. Уже существует огромный, причем теоретически обобщенный и осмысленный, опыт взимания и использования налогов в странах Запада. Но ориентация на их

практику весьма затруднена, поскольку было бы совершенно неразумно не уделять первостепенное внимание специфике экономических, социальных и политических условий сегодняшней России, ищущей лучшие пути реформирования своего народного хозяйства. Пока не будет выработано авторитетной целостной концепции реформирования налоговой системы, результаты любых изысканий в этой сфере останутся не более чем точкой зрения отдельных коллективов и специалистов.

Одним из принципиально важных направлений совершенствования налоговой системы является ее содержательный анализ, который направлен на выявление сильных и слабых сторон системы во всех аспектах ее изучения: функциональном, элементном и организационном. При проведении такого анализа целесообразно использовать метод сравнения данной системы с ее аналогом для сопоставления отдельных системных характеристик и определения их соответствия целям и задачам анализируемого объекта.

В странах с развитой экономикой налоговые вопросы давно уже занимают почетное место в финансовом планировании предприятий. Объектами сравнения также могут быть налоговые системы тех стран, где государственное устройство является близким Российской Федерации по содержанию, т. е. стран, несущих в себе нормативно зафиксированный или практически реализуемый (неформальный) достаточно сильный элемент федерации.

При совершенствовании налоговой системы важно соблюдать принцип рациональности построения системы, который позволяет оптимизировать структуру системы, свести до минимума расходы на ее организационное построение, содержание, обеспечение и оснащение средствами автоматизации.

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Учебные издания и научные статьи

1. Балтина, А. М. Финансовые системы зарубежных стран : учебное пособие / А. М. Балтина, В. А. Волохина, Н. В. Попова. – М. : Финансы и статистика, 2008. – 301 с.
2. Банхаева, Ф. Х. Сравнительный анализ налоговых систем и его значение для совершенствования и реформирования налогового законодательства / Ф. Х. Банхаева // Налоговый вестник. – 2001. – № 2. – С. 135–137; № 3. – С. 93–97.
3. Бельский, К. С. Основы налогового права (Цикл материалов по теории налогового права из пяти частей) / К. С. Бельский // Гражданин и право. – 2006. – № 1. – С. 54–59.
4. Бобоев, М. Р. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств : учебное пособие / М. Р. Бобоев. – М. : Гелиос, 2002. – 622 с.
5. Водопьянова, В. А. Налоговые системы зарубежных стран : учебное пособие / В. А. Водопьянова, Т. В. Терентьева. – М. : Инфра-М, 2005. – 356 с.
6. Гардаш, С. В. Федеральная налоговая система США: современные особенности // США и Канада: экономика, политика, культура. – 2000. – № 8. – С. 58–71.
7. Евстигнеев, Е. Н. Основы налогообложения и налогового законодательства / Е. Н. Евстигнеев, Н. Г. Викторова. – СПб. : Питер, 2004. – 256 с.
8. Козырин, А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А. Н. Козырин. – М. : Манускрипт, 1993. – 112 с.
9. Кухаренко, В. Б. Налоговые системы зарубежных стран : учебное пособие / В. Б. Кухаренко, Н. Н. Тютюрюков. – М. : Изд-во РАГС, 2010. – 141 с.
10. Кучеров, И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций / И. И. Кучеров. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2003. – 384 с.

11. Кучеров, И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. – 2-е изд. – М. : Центр ЮрИнфоР, 2006. – 447 с.
12. Кучерявенко, Н. П. Налоговое право / Н. П. Кучерявенко. – Харьков : Консум, 1997. – 432 с.
13. Маслов, Б. Г. Налоговые системы зарубежных стран : учебник / Б. Г. Маслов, Л. В. Попова, И. А. Дрожжина. – М. : София, 2008. – 211 с.
14. Мещерякова, О. Налоговые системы развитых стран мира : справочник / О. Мещерякова. – М. : Фонд «Правовая культура», 1995. – 239 с.
15. Мигашкин, Е. С. Налоговые системы зарубежных стран : учебное пособие / Е. С. Мигашкин. – М. : Моск. городск. ун-т управления Правительства Москвы, 2005. – 114 с.
16. Налоги : учебное пособие / под ред. Д. Г. Черника. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Финансы и статистика : Инфра-М, 2008. – 365 с.
17. Налоги и налоговое право : практикум / [А. В. Брызгалин и др.] ; под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-пресс, 1998. – 85 с.
18. Налоги и налогообложение : учебник / [А. Я. Барабаш и др.] ; под ред. М. В. Романовского, О. В. Врублевской. – 6-е изд., доп. – М. : Питер, 2009. – 522 с.
19. Налоговое право : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. – 2-е изд. – М. : ФБК-ПРЕСС, 2007. – 421 с.
20. Налоговое право России : учебник для вузов / [Н. С. Бондарь и др.] ; отв. ред. Ю. А. Крохина. – 4-е изд., испр. – М. : Норма : Инфра-М, 2014. – 703 с.
21. Налоговые системы зарубежных стран / [Л. В. Попова и др.] // Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии. – 2007. – № 9. – С. 40–50.
22. Налоговые системы зарубежных стран : учебник / под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 1997. – 191 с.

23. Налоговые системы зарубежных стран : учебник для вузов / под ред. В. Г. Князева, Д. Г. Черника. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юнити-Дана, 1997. – 191 с.

24. Налоговые системы зарубежных стран : учебное пособие / под ред. Т. М. Ляпиной. – Тюмень : Тюменский гос. ун-т, 2005. – 309 с.

25. Нерсисянц, В. С. История политических и правовых учений : учебник / В. С. Нерсисянц. – М. : Норма : Инфра-М, 2010. – 704 с.

26. Основы экономической теории : курс лекций / [В. А. Аксенов и др.]. – Ижевск : Удмуртский университет, 2000. – 548 с.

27. Панов, Е. Г. История налоговых систем: опыт социально-философского анализа : монография / Е. Г. Панов. – М. : Финансовая академия при Правительстве Российской Федерации, 2006. – 195 с.

28. Пикунов, Н. И. Организация работы налоговых органов США / Н. И. Пикунов // Финансы. – 1995. – № 6. – С. 21–26.

29. Пономарева, И. Н. Особенности налоговой политики США в 80-е годы // Вестник Санкт-Петербургского университета. – 1994. – Вып. 1.

30. Попова, Л. В. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-методическое пособие / Л. В. Попова, И. А. Дрожжина, Б. Г. Маслов. – М. : Дело и Сервис, 2008. – 367 с.

31. Попонова, Н. А. Налоговый контроль во Франции / Н. А. Попонова // Финансы. – 2000. – № 10. – С. 32–34.

32. Русакова, И. Г. Налоги и налогообложение : учебник для студентов вузов, обучающихся по эконом. спец. / И. Г. Русакова [и др.] ; под ред. И. Г. Русаковой, В. А. Кашина. – М. : Финансы : Юнити, 1998. – 493 с.

33. Староверова, О. В. Налоговое право : учебное пособие для вузов / под ред. М. М. Россолова, Н. М. Коршунова. – М. : Закон и право : Юнити-Дана, 2001. – 412 с.

34. Толстопятенко, Г. П. Европейское налоговое право: Сравнительно-правовое исследование / Г. П. Толстопятенко. – М. : Норма, 2001. – 328 с.
35. Толстопятенко, Г. П. Налоговое право США. Терминология / Г. П. Толстопятенко, И. Г. Федотова. – М. : Изд. центр «Анкил», 1996. – 272 с.
36. Тютюрюков, Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран : учебник / Н. Н. Тютюрюков. – М. : Дашков и К°, 2009. – 171 с.
37. Тютюрюков, Н. Н. Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США : учебное пособие / Н. Н. Тютюрюков. – М. : Дашков и К°, 2002. – 174 с.
38. Урман, Н. А. Налоговая система Франции : автореф. дис. канд. эконом. наук / Н. А. Урман. – М. : МГУ, 2006. – 32 с.
39. Финансовое право : учебник / под ред. Е. Ю. Грачевой, Г. П. Толстопятенко. – М. : Проспект, 2009. – 553 с.
40. Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой [и др.]. – 5-е изд., перераб. – М. : Юристъ, 2011. – 567 с.
41. Финансовое право Российской Федерации : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. – М. : Юрайт, 2018. – 388 с.
42. Черник, Д. Г. Основы налоговой системы : учебное пособие для вузов / Д. Г. Черник, А. П. Починок, В. П. Морозов ; под ред. Д. Г. Черника. – М. : Финансы : Юнити, 1998. – 422 с.
43. Шувалова, Е. Б. Налоговые системы зарубежных стран : учебно-практическое пособие / Е. Б. Шувалова, В. В. Климовицкий, А. М. Пузин. – 2-е изд. – М. : Дашков и К°, 2011. – 122 с.
44. Юткина, Т. Ф. Налоги и налогообложение : учебник / Т. Ф. Юткина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Инфра-М, 2002. – 574 с.

Интернет-ресурсы

1. Басов, О. Налоговая система США // Русский журнал [сайт]. – URL: <http://www.russ.ru> (дата обращения: 10.08.2021).

2. World Business Law [сайт]. – URL: <http://www.worldbiz.ru> (дата обращения: 10.08.2021).

3. Налоговые консультации в Германии [сайт]. – URL: <http://www.german-tax-consulting.ru/1-taxes/> (дата обращения: 10.08.2021).

4. Российский налоговый курьер [сайт]. – URL: <https://www.rnk.ru> (дата обращения: 10.08.2021).

5. Все о налогах [сайт]. – URL: <http://iqnalog.ru> (дата обращения: 10.08.2021).

6. Экономический портал [сайт]. – URL: <http://www.economicportal.ru/facts/nalogovaya-sistema-ssha.html> (дата обращения: 10.08.2021).

7. Adhdportal [сайт]. – URL: <http://www.adhdportal.com> (дата обращения: 10.08.2021).

8. Федеральная налоговая служба [сайт]. – URL: <http://nalog.gov.ru> (дата обращения: 10.08.2021).

Учебное издание

Кузнецов Леонид Дмитриевич,
кандидат юридических наук

Налоговое право зарубежных стран



Редактор *Лосева О. С.*
Корректор *Титова В. П.*
Компьютерная верстка *Лосева О. С.*

Московский университет МВД России имени В.Я. Кикотя
117997, г. Москва, ул. Академика Волгина, д. 12

Подписано в печать 27.08.2021	Формат 60×84 1/16	Тираж	247 экз.
Заказ № 61	Цена договорная	Объем	11,9 уч.-изд. л.
			16,8 усл. печ. л.
