



ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Л. Н. Лыкова, И. С. Букина

# Налоговые системы зарубежных стран

Учебник для бакалавриата  
и магистратуры

Рекомендовано Учебно-методическим отделом  
высшего образования в качестве учебника  
для студентов высших учебных заведений,  
обучающихся по экономическим  
направлениям и специальностям

Книга доступна  
в электронной библиотечной  
системе [biblio-online.ru](http://biblio-online.ru)

Москва

 **ЮРАЙТ**  
ИЗДАТЕЛЬСТВО

2015

УДК 33  
ББК 65.261.4я73  
Л88

**Авторы:**

**Лыкова Людмила Никитична** — профессор, доктор экономических наук, профессор (совместитель) кафедры налогового консультирования факультета налогов и налогообложения Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, профессор (совместитель) кафедры социально-экономических проблем экономического факультета Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова;

**Букина Ирина Сергеевна** — кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории департамента теоретической экономики факультета экономики Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики».

**Рецензенты:**

*Синельников-Мурылев С. Г.* — доктор экономических наук, профессор, ректор Всероссийской академии внешней торговли;

*Караваева И. В.* — доктор экономических наук, профессор, главный научный сотрудник Института экономики РАН;

*Кирина Л. С.* — доктор экономических наук, профессор, заведующая кафедрой налогов и налогообложения Всероссийской государственной налоговой академии Минфина РФ.

**Лыкова, Л. Н.**

Л88 Налоговые системы зарубежных стран : учебник для бакалавриата и магистратуры / Л. Н. Лыкова, И. С. Букина. — М. : Издательство Юрайт, 2015. — 429 с. — Серия : Бакалавр и магистр. Академический курс.

ISBN 978-5-9916-3993-4

В учебнике описываются сложившиеся в настоящее время налоговые системы ряда экономически развитых и некоторых развивающихся стран (в частности, США, Канады, Великобритании, Швейцарии, Китая, а также Беларуси и Казахстана). Рассмотрены особенности построения ключевых налогов, формирующих налоговые системы, порядок формирования налоговых баз и установления налоговых ставок и особенности исчисления налогов в зарубежных странах. Существенное внимание уделено вопросам взаимодействия федерации, субъектов федерации и муниципальных властей в процессе реализации налоговых полномочий в федеративных государствах. Рассмотрены особенности налогового администрирования в зарубежных странах, вопросы гармонизации налоговых систем в рамках Евросоюза, а также основные элементы международного налогового планирования.

Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего образования четвертого поколения.

*Для студентов финансово-экономических специальностей, преподавателей и научных работников.*

УДК 33  
ББК 65.261.4я73

ISBN 978-5-9916-3993-4

© Лыкова Л. Н., Букина И. С., 2012  
© ООО «Издательство Юрайт», 2015

# Оглавление

<i>Предисловие</i> .....	7
<b>Глава 1. Основные понятия, характеристики и состав налоговых систем зарубежных стран ...</b>	<b>11</b>
1.1. Основные понятия, виды налогов и состав налоговых систем .....	11
1.2. Налоговые системы федеративных и унитарных государств: распределение налоговых полномочий ....	32
1.3. Налоговая политика экономически развитых стран и налоговое бремя: общие положения .....	42
<i>Вопросы и задания для самопроверки</i> .....	62
<i>Информационные ресурсы</i> .....	63
<i>Литература</i> .....	63
<b>Глава 2. Налоговые системы федеративных государств.....</b>	<b>65</b>
2.1. Налоговая система США .....	67
2.1.1. Общая характеристика .....	67
2.1.2. Федеральные налоги.....	69
2.1.3. Региональные и местные налоги ....	89
2.2. Налоговая система Канады.....	97
2.2.1. Общая характеристика .....	97
2.2.2. Федеральные налоги.....	102
2.2.3. Налоги провинций.....	119
2.2.4. Местные налоги .....	131
2.3. Налоговая система ФРГ .....	133
2.3.1. Общая характеристика .....	133
2.3.2. Совместные и федеральные налоги.....	137
2.3.3. Региональные и местные налоги ..	148
2.4. Налоговая система Швейцарии.....	151
2.4.1. Федеральные налоги.....	152

2.4.2. Налоги кантонов и муниципалитетов.....	159
<i>Вопросы и задания для самопроверки</i> .....	165
<i>Информационные ресурсы</i> .....	166
<i>Литература</i> .....	166
<b>Глава 3. Налоговые системы унитарных государств ...</b>	<b>167</b>
3.1. Налоговая система Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии .....	169
3.2. Налоговая система Франции .....	187
3.3. Налоговая система Италии.....	204
3.4. Налоговая система Швеции.....	219
3.5. Налоговая система Японии .....	229
<i>Вопросы и задания для самопроверки</i> .....	241
<i>Информационные ресурсы</i> .....	242
<i>Литература</i> .....	242
<b>Глава 4. Налоговые системы развивающихся стран и стран с переходной экономикой .....</b>	<b>245</b>
4.1. Основные тенденции формирования налоговых систем стран с переходной экономикой .....	246
4.2. Налоговая система Чешской Республики ...	251
4.3. Налоговые системы стран — членов Таможенного союза (Республики Казахстан и Республики Беларусь).....	261
4.3.1. Налоговая система Республики Казахстан.....	262
4.3.2. Налоговая система Республики Беларусь .....	275
4.4. Налоговая система Китая .....	290
<i>Вопросы и задания для самопроверки</i> .....	306
<i>Информационные ресурсы</i> .....	306
<i>Литература</i> .....	307
<b>Глава 5. Организация налоговых служб и налоговое администрирование в зарубежных странах.....</b>	<b>309</b>
5.1. Институциональные и организационные характеристики налоговых органов.....	311

5.2. Организация работы налоговых органов с налогоплательщиками .....	326
5.3. Налоговый контроль .....	336
5.4. Управление налоговыми органами .....	347
<i>Вопросы и задания для самопроверки</i> .....	363
<i>Информационные ресурсы</i> .....	364
<i>Литература</i> .....	364
<b>Глава 6. Международные налоговые отношения .....</b>	<b>367</b>
6.1. Гармонизация налоговых систем стран — членов Европейского союза .....	367
6.1.1. Гармонизация косвенного налогообложения.....	370
6.1.2. Гармонизация прямого налогообложения.....	374
6.2. Конвенции об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов.....	377
6.3. Соглашения Российской Федерации об избежании двойного налогообложения с зарубежными странами .....	391
6.4. Налоговые риски и основные элементы международного налогового планирования.....	397
<i>Вопросы и задания для самопроверки</i> .....	403
<i>Информационные ресурсы</i> .....	404
<i>Литература</i> .....	404
<b>Приложения .....</b>	<b>407</b>
Приложение 1. Темы для индивидуальных и коллективных рефератов .....	407
Приложение 2. Тесты итогового контроля .....	409
Приложение 3. Ответы на тесты итогового контроля .....	428



# Предисловие

Предлагаемый вниманию читателей учебник «Налоговые системы зарубежных стран» посвящен описанию сложившихся в настоящее время налоговых систем ряда экономически развитых и некоторых развивающихся стран. Основное внимание в работе уделено вопросам построения важнейших налогов, формирующих налоговые системы, порядку формирования налоговых баз и установления налоговых ставок, а также вопросам взаимодействия федерации, субъектов федерации и муниципальных властей в процессе реализации налоговых полномочий и специфике налогового администрирования в этих странах. Авторы стремятся дать студентам развернутое представление о сформировавшихся в ходе исторического развития национальных налоговых системах, описать процедуры исчисления отдельных налогов, порядок формирования доходов бюджета на базе налоговых доходов.

Учебник базируется на двух курсах — «Налоговые системы зарубежных стран» и «Налоговое администрирование в зарубежных странах», которые его авторы на протяжении ряда лет читают во Всероссийской государственной налоговой академии Минфина России. Это обстоятельство предопределило некоторые особенности книги.

Целями освоения дисциплины «Налоговые системы зарубежных стран» является формирование у студентов целостного представления об основах налоговых систем зарубежных стран; структуре и составе налоговых систем стран с федеративным и унитарным государственным устройством; особенностях налоговых систем развивающихся стран и стран с переходной экономикой; основных положениях международных соглашений Российской Федерации с этими странами; элементах международного налогового планирования.

Задачами курса являются:

— освоение основных макроэкономических характеристик налоговых систем зарубежных стран и их значения для развития стран;

— освоение основных принципов формирования налоговых систем различного типа;

— формирование умения ориентироваться в постоянно развивающемся и изменяющемся налоговом законодательстве зарубежных стран;

— выработка системного понимания организации налогового администрирования и особенностей формирования налоговых органов в зарубежных странах;

— формирование умения анализировать показатели, характеризующие налоговые доходы бюджетов зарубежных стран, и делать выводы относительно проводимой этими странами налоговой политики;

— освоение способов оценки последствий налоговых новаций на примере зарубежных стран.

Знакомство с налоговыми системами зарубежных стран, особенностями налогового администрирования в этих странах позволяет студентам посмотреть на российскую налоговую систему под углом зрения тех тенденций, которые сформировались в мировой экономике.

При подготовке курса использовались нормативные документы рассматриваемых стран, официальные публикации их министерств финансов и налоговых служб, а также статистическая и иная информация международных организаций (Международного валютного фонда, Всемирного банка, Организации Экономического Сотрудничества и Развития, Еврокомиссии, Евростата).

При описании налоговых систем зарубежных стран авторы неизбежно сталкиваются с проблемами перевода на русский язык названий налогов и формулировок налогового законодательства. Не всегда удается найти адекватный термин или группу терминов, поэтому в тех случаях, когда в русскоязычной литературе не сложилось однозначного перевода каких-то терминов, будут приводиться их версии на национальном или на английском языке. Последнее связано с тем, что авторы в качестве ключевых источников информации использовали англоязычные версии сайтов министерств финансов, налоговых и статистических служб, а также справочные материалы на английском языке, размещенные на этих сайтах.



**В результате освоения дисциплины студенты должны:**  
**знать:**

— основные элементы и структуру налоговых систем федеративных и унитарных государств;

— основные характеристики и особенности разграничения и реализации налоговых полномочий в федеративных государствах;

— основы налогообложения юридических лиц и организаций в экономически развитых странах;

— основы налогообложения физических лиц и особенности реализации социальной политики в сфере налогообложения в экономически развитых странах;

— особенности косвенного налогообложения в экономически развитых странах и гармонизации налогообложения в странах Европейского сообщества;

— основные характеристики и тенденции формирования налоговых доходов в странах с переходной экономикой и в развивающихся странах;

— основные формы международного налогового сотрудничества;

— особенности нормативно-правовой базы экономически развитых стран;

— особенности работы налоговых служб в экономически развитых странах;

**уметь:**

— ориентироваться в действующем налоговом и административном законодательстве;

— проводить сравнительный анализ налогообложения для различных субъектов и объектов в зарубежных странах и России;

— обосновывать и разрабатывать рекомендации по возможности использования отдельных элементов налоговых систем экономически развитых стран в России;

— применять современные технические средства и информационные технологии;

— использовать полученные знания для сравнительного анализа налоговых систем и особенностей работы налоговых служб в России и зарубежных странах;

**владеть:**

— навыками поиска нормативных и других правовых актов, регулирующих вопросы налогообложения в зарубежных странах;

— навыками обобщения материалов по конкретным вопросам сравнительного анализа налоговых систем и налогового администрирования в России и зарубежных странах;

— навыками самостоятельной работы с литературой по вопросам налогообложения, в том числе на иностранных языках;

— навыками обобщения материалов по конкретным вопросам сравнительного анализа налогообложения физических лиц и организаций в России и зарубежных странах:

— навыками работы в коллективе;

— навыками работы в сети Интернет с документами налоговых служб зарубежных стран.

Учебник предназначен для студентов и аспирантов экономических специальностей, а также для всех интересующихся вопросами построения и функционирования налоговых систем и процедурами налогообложения за рубежом.

Авторы выражают благодарность сотрудникам кафедры налогов и налогообложения ВГНА Минфина России за поддержку при подготовке настоящей работы.

Учебник подготовлен авторским коллективом в составе: доктор экономических наук, профессор Лыкова Л. Н. (гл. 1 и 4, п. 2.2, 3.1, 3.2), кандидат экономических наук Букина И. С. (гл. 5 и 6, п. 2.1, 2.3, 2.4, 3.4, 3.5), Светова Т. В. (п. 3.3).

# Основные понятия, характеристики и состав налоговых систем зарубежных стран

**Ключевые термины:** налог; сбор; пошлина; парафискалитет; прямые и косвенные налоги; территориальные и резидентские налоги; импутационная и классическая модели налогообложения дивидендов; налоговые полномочия; налоговая политика; кейнсианская налоговая политика; налоговая политика «экономики предложения»; налоговое бремя; полная налоговая ставка.

---

## 1.1. Основные понятия, виды налогов и состав налоговых систем

Прежде чем перейти непосредственно к описанию основных элементов, состава и особенностей налоговых систем зарубежных стран, необходимо определить основные термины и понятия, которыми мы будем пользоваться в дальнейшем.

**Налоги** — это обязательные, индивидуально безвозмездные платежи, взимаемые с физических и юридических лиц, установленные органами законодательной власти с определением размеров и сроков их уплаты, предназначенные для финансового обеспечения деятельности государства и органов местного самоуправления.

Рассмотрим наиболее значимые характеристики налоговых платежей.

**1. Законодательная основа** — налогом является только тот платеж, который устанавливается в рамках законодательства.

**2. Обязательность** — законом однозначно определяется обязанность граждан уплачивать налоги. Обязательность уплаты налогов основана на возможности принуждения со стороны государства.

**3. Индивидуальная безвозмездность** налогового платежа означает, что факт уплаты налога налогоплательщиком не порождает встречной обязанности государства совершить какое-либо действие, предоставить товары или услуги конкретному налогоплательщику. В конечном счете возмездность налоговых отношений тем не менее возникает, поскольку государство предоставляет своим гражданам определенный круг государственных услуг. Однако в каждом конкретном случае уплаты налога такой возмездности нет.

**4. Налоги взимаются в пользу субъектов публичной власти** — в государственный бюджет, местные бюджеты (бюджеты муниципальных образований), государственные внебюджетные фонды. Таким образом, только тот платеж, который поступает в бюджет или государственный внебюджетный фонд (при соблюдении остальных условий) может быть назван налогом. Если платеж, удовлетворяющий приведенным выше трем условиям, поступает не в пользу институтов публичной власти, то таковой считается не налогом, а парадоксальным платежом.

Не все платежи, взимаемые с граждан и юридических лиц на основе обязательности и индивидуальной безвозмездности, являются налогами. Так, штраф, который взимается по решению суда в пользу третьих лиц или даже государства, налогом не является.

Выделение указанных четырех основных характеристик налогового платежа позволяет определить отличие налога от сбора и пошлины. В случае пошлины или сбора всегда преследуется специальная цель (за что конкретно уплачивается пошлина или сбор), которая достигается в результате уплаты, т.е. присутствует элемент индивидуальной возмездности. Определенная цель может преследоваться и при уплате некоторых налогов (целевые налоги), однако в этом случае, во-первых, цель формулируется не налогоплательщиком, а государством, а во-вторых, не возникает элемента возмездности.

В случае же взимания сбора (допустим, таможенного), налогоплательщик формулирует цель — ввоз тех или иных товаров на территорию страны. Именно налогоплательщик в первую очередь заинтересован во ввозе товара, государство же выдвигает условие ввоза — оформление документов и уплату таможенного сбора.

В зарубежных налоговых системах **сбор** — это обязательный взнос, уплачиваемый налогоплательщиком в обмен на получение от государства каких-либо услуг.

Заметим, что факт наличия в названии налога или иного обязательного платежа слов «налог», «сбор», «пошлина» еще не определяет существо данного платежа. В мировой экономической практике не всегда четко подразделяются три указанные категории. Так, в Швейцарии плата (по существу, пошлина) за освобождение от воинской повинности названа налогом. Часто акцизы называются акцизными сборами или акцизными пошлинами, будучи по существу налогами.

Вернемся к вопросу о парафискалитетах. **Парафискалитет** — обязательный платеж, устанавливаемый в пользу юридических лиц публичного или частного права, которые не являются органами государственной власти или публичной администрации. Парафискалитеты роднит с налогами как законодательный режим их установления (хотя и не всегда), так и обязательность уплаты и индивидуальная безвозмездность. Однако парафискальные платежи устанавливаются в пользу промышленных, коммерческих и социальных предприятий, технических или образовательных учреждений. Примером широкого распространения парафискалитетов является Франция, где подобным образом финансируются расходы торгово-промышленных палат, экономических бюро, Центральная касса сельскохозяйственной взаимопомощи, многочисленные фонды социально-экономической ориентации, Национальное бюро навигации и многие другие институты.

Различные страны используют эти платежи (все или некоторые из них) для построения своих налоговых систем.

Налоговые системы стран базируются на различной комбинации прямых и косвенных налогов, налогов с физических лиц и налогов с юридических лиц, резидентских и территориальных налогов.

По методу установления налоги принято разделять на прямые и косвенные.

К **прямым** относят подоходно-поимущественные налоги, т.е. те, которые уплачиваются налогоплательщиком самостоятельно, исходя из знания величины объекта налогообложения, расчета налоговой базы и применения к ней налоговой ставки. Прямыми эти налоги названы потому, что налогоплательщик самостоятельно, прямо и непосредственно уплачивает налог в бюджет. Государство предъявляет требование уплатить эти налоги именно тем налогоплательщикам, которых оно и собирается обложить этим налогом. Это означает, что при введении прямых налогов государство не предполагает, что этот налог будет переложен налогоплательщиком на кого-то другого. Фактически при прямом налогообложении именно налогоплательщик и несет бремя этого налога.

Исторически сложилось деление прямых налогов на личные и реальные, хотя еще в середине XIX в. это деление подчас рассматривалось как устаревшее<sup>1</sup>. Тем не менее даже в современной экономической литературе это деление еще встречается.

*Личные налоги* — это подоходные налоги. К числу последних относятся налог на доходы физических лиц (или индивидуальный (личный) подоходный налог) и налог на прибыль организаций (налог на прибыль корпораций).

*Реальные налоги* — налоги на имущество. Фактически эти налоги предполагают обложение гипотетического дохода того или иного человека (или предприятия), исходя из оценки стоимости его имущества (от англ. *real estate* — «имущество, недвижимость»).

Если прямое налогообложение в основном ориентируется на процесс получения дохода, то косвенное налогообложение более связано с процессом расходования полученных средств. **Косвенные налоги** фактически являются налогами на потребление. Косвенными эти налоги называются потому, что при их введении государство заведомо исходит из того, что лицо, облагаемое этими налогами, переложит их на кого-то еще, т.е. конечным носителем бремени налогов данной группы будет не то лицо, которое является по законодательству налогоплательщиком. Косвенные налоги взимаются в виде надбавки к цене реализации товара (работ, услуг) и часто называются также налогами на товары и услуги.

---

<sup>1</sup> Например, К. Г. Пау в 1868 г. в работе «Основные начала финансовой науки» отмечал, что «деление податей на реальные и личные устарело. Первые соотносятся с имущественными, вторые с личными отношениями».

К косвенным относят налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, налоги с продаж, таможенные пошлины и некоторые другие налоги на товары и услуги (на потребление).

Заметим, что разделение налогов на прямые и косвенные, казалось бы, однозначное, в некоторых странах трактуется весьма своеобразно. Так, например, в Канаде налог с продаж (в розницу) отнесен к категории прямых налогов в соответствии с решением Верховного суда этой страны.

В зависимости от наличия или отсутствия целевого режима расходования средств, полученных с помощью налогов, принято различать общие налоги и целевые налоги.

К **общим** относятся те налоги, которые в соответствии с действующим законодательством зачисляются в бюджет для покрытия его общих расходов. Налоги указанной группы не имеют целевого назначения. В налоговых системах экономически развитых стран и большей части развивающихся подавляющее большинство налогов (на прибыль организаций, на добавленную стоимость, на доходы физических лиц, на имущество предприятий, таможенные пошлины и многие другие) относится именно к этой группе.

**Целевые налоги**, в отличие от общих, вводятся для финансирования конкретной категории расходов и зачисляются, как правило, не в бюджет (общий фонд финансовых средств государства или муниципалитета), а во внебюджетные или целевые бюджетные фонды. Такой режим позволяет контролировать целевое использование указанных средств.

В зависимости от субъекта налогообложения — налогоплательщика налоги делятся на налоги на физических лиц и налоги с юридических лиц. В отношении налоговых систем большинства зарубежных стран такое деление носит очень условный характер. Во-первых, потому, что понятие «физические лица» в налоговых системах экономически развитых стран не используется. Его аналогом могут быть «индивидуы» (*individuals*), «лица» (*persons*) или др. Понятие юридических лиц также встречается крайне редко, как правило, налоговое законодательство зарубежных стран оперирует конкретным перечнем — корпорации, акционерные общества, партнерства и т.д. Ниже мы будем использовать термины «физические» и «юридические лица» для простоты и удобства описания рассматриваемых явлений, но воспринимать их нужно с учетом сделанных выше оговорок.

**Налоги с физических лиц** — налоги, плательщиками которых в соответствии с национальным законодательством являются физические лица — индивид, персона, лицо.

**Налоги с юридических лиц** — налоги, плательщиками которых являются не отдельные физические лица, а компании, организации, корпорации, группы лиц и организаций.

По характеру властной компетенции налоги подразделяют на государственные и местные.

**Государственные налоги** вводятся законодательными актами высшего представительного органа государства. Однако не все эти налоги поступают в государственный бюджет, часть из них может зачисляться и в доход местных бюджетов.

В государствах с федеративным характером государственного устройства можно выделить две составляющих государственного устройства — федеральную и субфедеральную. Соответственно, к государственным налогам относятся как *федеральные налоги*, так и *налоги субъектов федерации* (штатов в США, провинций в Канаде, федеральных земель в Германии и т.д.).

По характеру определения субъекта и объекта налогообложения налоги делятся на **резидентские** и **территориальные**.

Если тот или иной налог строится исходя из определения субъекта налогообложения, то определение объекта налогообложения вторично по отношению к субъекту. Например, при индивидуальном подоходном налоге первично определение налогоплательщика — физического лица (индивида, персоны). Именно для такого лица рассматривается, какие из его доходов подлежат налогообложению и по какой ставке; на первом месте — определение субъекта налога — налогоплательщика.

По большинству подоходных налогов первично определение субъекта налогообложения — налогового резидента, который должен платить налоги со всех доходов, полученных им независимо от территории, с которой они получены. Таким образом, определение субъекта налогообложения первично, а объекта — в известной степени вторично. Если объекты налогообложения определены применительно к кругу субъектов обложения, то это резидентские налоги. В этом случае государство при построении своей налоговой системы (или данного конкретного налога) ориентируется на субъект налогообложения.



Возможна иная ситуация. Вначале определяются объекты налогообложения: например, имущество, расположенное на конкретной территории, или природные ресурсы. Именно определение круга объектов налогообложения при этом носит первичный характер. Субъекты же налогообложения (налогоплательщики) определяются исходя из объектов: налогоплательщиками являются владеющие имуществом на территории (независимо от того, являются они резидентами или нет) или эксплуатирующие природные ресурсы.

Для развитых стран, которые ориентированы в большей или меньшей степени на экспорт капитала, в налоговых системах более характерна ориентация на резидентские налоги. Это позволяет им формировать собственный бюджет фактически за счет доходов, происходящих и с территории других стран — принимающих капитал. Обратная ситуация для государств с менее высоким уровнем экономического развития, являющихся в большей степени реципиентами капитала, чем его экспортерами, и (или) обладающих значительными по объему природными ресурсами. Для этой группы стран, с учетом национальных интересов, более предпочтительна ориентация на территориальные налоги, что позволяет им задействовать при формировании доходов собственных бюджетов в том числе и доходы, которые извлекают иностранные налоговые резиденты с территории данной страны.

НДС также взимается по территориальному принципу — им облагают обороты по реализации товаров (продукции, работ, услуг) на территории конкретной страны. Реализация товаров за пределами налоговой юрисдикции не подлежит обложению (облагается по нулевой ставке).

Достаточно сложно выявить страну, налоговая система которой строилась бы только по резидентскому или только по территориальному принципу. Как правило, действует комбинация указанных принципов в рамках налоговых систем.

Рассмотрим теперь основные элементы налога, к описанию которых мы будем обращаться при рассмотрении налоговых систем зарубежных стран.

Принято различать обязательные или существенные элементы закона о налоге и факультативные его элементы. Без первой группы элементов (или хотя бы в отсутствие одного из них) налог не может быть однозначно определен и, соответственно, может не быть уплачен. Наличие или отсутствие

в законе о налоге факультативных элементов не влияет на сам факт уплаты налога.

К числу *существенных элементов закона о налоге* относятся:

- субъект налога (налогоплательщик);
- объект налога;
- налоговая база и порядок ее определения;
- налоговая ставка (норма налогообложения);
- налоговый период;
- сроки, способ и порядок уплаты налога.

Отсутствие или неполное описание хотя бы одного из приведенных выше элементов может привести к тому, что налог не будет уплачиваться в полном объеме. Если субъект налога четко не определен, то из-под обложения могут выпадать отдельные категории налогоплательщиков. Если не определен метод учета налоговой базы, то налогоплательщик может рассчитывать налоговую базу наиболее выгодным для себя образом.

К числу *факультативных элементов закона о налоге*, отсутствие которых в целом не влияет на саму обязанность уплатить налог и степень определенности налогового обязательства, относятся следующие:

- налоговые льготы, на которые может претендовать налогоплательщик;
- ответственность за налоговые правонарушения;
- порядок удержания (возврата неправильно удержанных) сумм налога и некоторые другие.

Отсутствие в тексте закона перечня налоговых льгот в целом не ставит под сомнение возникновение обязанности уплатить налог. Напротив, в этом случае имеет место наиболее широкий охват налогом различных субъектов и объектов. Здесь может возникнуть вопрос о степени справедливости налогообложения, однако вопрос о справедливости или несправедливости носит в значительной мере этический характер и в каждом обществе рассматривается по-своему. Отсутствие в тексте закона мер ответственности за налоговые правонарушения или процедур возврата неправильно удержанных сумм могут снижать в целом эффективность действия закона (если таковые не установлены иным более общим законодательным актом), но не формируют непреодолимых преград на пути исполнения налогоплательщиком его обязательств.

Рассмотрим некоторые элементы налога более подробно. Это необходимо для того, чтобы впоследствии при описании налогов, действующих в разных странах, не было необходимости повторять ключевые определения и понятия.

**Субъект налогообложения** — лицо, на которое законом возлагается обязанность уплатить налог за счет собственных средств. Для налогоплательщика важным является именно указание на необходимость уплаты налога за счет собственных средств. Это означает, что уплата налога должна приводить к сокращению доходов налогоплательщика. Данное положение фактически означает запрет *налоговых оговорок*. Под последними обычно понимается перекладывание обязанности уплатить налог на иное лицо.

Предусмотренная законодательством обязанность уплатить налог за счет собственных средств еще не означает необходимости для налогоплательщика делать это самостоятельно. Законодательство предусматривает возможность уплаты налога за налогоплательщика его представителем. Различают два вида представителей — по закону (законного) и по назначению (уполномоченного).

Законными представителями налогоплательщика — физического лица могут быть, например, родители несовершеннолетнего налогоплательщика или его опекуны. Законными представителями налогоплательщика — юридического лица считаются лица, уполномоченные представлять это предприятие или организацию на основании закона или учредительных документов такой организации. К числу уполномоченных представителей налогоплательщика могут быть отнесены физические или юридические лица, наделенные налогоплательщиком соответствующими правами в виде доверенности.

Следует различать налоговых представителей и фискальных (налоговых) агентов, а также налоговых агентов и налогоплательщиков. Весьма распространенной является ошибка, когда налоговых агентов отождествляют с налогоплательщиками.

На *налогового агента* законодательство возлагает обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет (или внебюджетные фонды) налогов. Налоговым агентом является, в частности, любое предприятие, которое выплачивает заработную плату своим сотрудникам. Оно в этом случае является налоговым агентом по удержанию индивидуального подоходного налога.

В рамках налогового права принято выделять два типа налогоплательщиков в зависимости от характера связи налогоплательщика и государства, которое эти налоги вводит. Это резиденты данного государства и нерезиденты. К *резидентам* относятся те категории налогоплательщиков, которые в соответствии с законодательством имеют постоянное местопребывание в стране. Соответственно, *нерезидентами* считаются те, кто не имеет в стране постоянного местопребывания. В отношении резидентов действует так называемая полная налоговая обязанность. Это означает, что у них подлежат налогообложению доходы, полученные как на территории данного государства, так и происходящие с территории других государств. Для нерезидентов предполагается ограниченная налоговая обязанность, что означает налогообложение только тех их доходов, которые происходят с территории данного государства. Есть и другие менее значимые отличия в отношении налогообложения резидентов и нерезидентов (порядок и периодичность декларирования доходов, например). Ниже при описании подоходных налогов различных стран мы будем рассматривать, каким образом в каждой из них решается вопрос о том, кто именно является налоговым резидентом страны.

Определение налогового статуса физических лиц может быть произведено на основании использования целого ряда тестов (в разных странах применяются различные тесты):

- тест физического присутствия (пребывание на территории страны более определенного числа дней в году или за несколько лет);
- определение места расположения привычного (постоянного) жилища;
- определение центра жизненных интересов;
- определение места обычного проживания;
- факт гражданства.

Последовательность применения приведенных выше тестов (их более четкое определение) находят свое отражение как в национальных законодательствах, так и в международных соглашениях.

Так, для законодательства США весьма значимым является факт гражданства. Граждане США фактически обязаны платить в этой стране налог с доходов, полученных во всем мире, даже если в соответствии с тестом физического присутствия они являются налоговыми резидентами других стран.

### ВОПРОСЫ ИСТОРИИ

Еще в 1924 г. Верховный суд решил, что взимание США налога с получаемых налогоплательщиком (в конкретном случае с гражданина США — налогового резидента Мексики<sup>1</sup>) доходов во всем мире не было ни нарушением Конституции, ни международным правом. Суд обосновал такой подход тем, что преимущества гражданства США распространяются и за пределы его территории (например, США стремятся защищать интересы своих граждан в любой стране мира). Тем самым граждане этой страны имеют своего рода страховой полис или договор с правительством. А платой за такой договор и выступают налоги с их доходов.

Определение налогового статуса юридических лиц также базируется на широком круге традиционно используемых тестов. Назовем основные из них, которые наиболее часто встречаются в практике:

— *тест инкорпорации* (юридическое лицо считается налоговым резидентом страны, если оно в ней зарегистрировано (инкорпорировано));

— *тест юридического адреса* означает, что резидентом признается лицо (фирма, предприятие), которое регистрирует в стране свой юридический адрес;

— в соответствии с *тестом места осуществления центрального правления и контроля* лицо (корпорация) признается резидентом по налоговому законодательству, если с территории этой страны осуществляется центральное (общее) руководство деятельностью компании и контроль за ее деятельностью. Примером такой страны может считаться Великобритания, где резидентами наряду с фирмами, которые здесь инкорпорированы, признаются также компании, учрежденные за рубежом, если их органы центрального управления и контроля находятся в стране. Одним из более частных критериев определения местонахождения органов центрального управления является частое проведение заседаний Совета директоров компании в Великобритании;

— *тест места осуществления текущего управления компанией* предполагает, что для признания факта резидентства для целей налогообложения необходимо, чтобы органы текущего

<sup>1</sup> Дело Cook v. Tait (1924 г.).