

Тлеужанова А.И.

ОСОБЕННОСТИ НАЛОГОВЫХ СИСТЕМ СТРАН ПОСТСОВЕТСКОГО ПРОСТРАНСТВА: КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВОЕ ЗАКРЕПЛЕНИЕ

A.I. Tleuzhanova

FEATURES OF TAX SYSTEMS OF THE COUNTRIES OF THE FORMER SOVIET UNION: CONSTITUTIONAL AND LEGAL FIXING

УДК:347.21/8.18

В данной статье проанализированы исторические аспекты становления процесса конституционно-правового закрепления налоговых прав и обязанностей и особенности налоговых систем стран СНГ.

In given article analyzed historical aspects of formation of process of constitutionally-legal fastening of the tax rights and duties and feature of tax systems of the CIS countries.

Формирование и существование правового государства в любой стране предполагает "установление не только формального, но и реального господства закона во всех сферах жизни общества, расширение сферы его прямого воздействия на общественные отношения". В связи с этим, верховенство закона, в том числе верховенство Конституции, и закрепление в ней основных прав и обязанностей, в том числе и в сфере налогообложения, является одной из важнейших особенностей правового государства.

Исторический ракурс свидетельствует о том, что в советских конституциях всегда присутствовали нормы, регулирующие определенный круг общественных отношений в сфере налогообложения. Так, в главе 9 "О предметах ведения Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета Советов" ст. 49 Конституции РСФСР 1918 г. закреплялось, что установление общегосударственных налогов и повинностей относится к ведению Всероссийского съезда Советов и Всероссийского Центрального Исполнительного Комитета. Ст. 81 Конституции РСФСР, Всероссийский Съезд Советов или Всероссийский Центральный Исполнительный Комитет Советов определяют, какие виды доходов и сборов входят в общегосударственный бюджет и какие поступают в распоряжение местных Советов, а равно устанавливают пределы обложения. Согласно ст. 82 Конституции РСФСР 1918 г. местные Советы устанавливают обложение налогами и сборами исключительно на нужды местного хозяйства.

На основании ст. 2 Соглашения между Правительствами РСФСР и БССР по финансовым вопросам установление новых денежных налогов и сборов (в том числе и целевых сборов, собираемых на местные нужды) в пределах Социалистической Советской Республики Белоруссии производится по соглашению с НКФ

РСФСР и определяется в порядке ст. 81 Конституции РСФСР. Все взимаемые на территории Белоруссии сборы вносятся в кассы НКФ в

надлежащие подразделения росписи государственных доходов.

Глава 1 ст. 1 Конституции (Основной закон) СССР 1924 г. определила, что к предметам ведения высших органов власти СССР (среди прочего) относится утверждение единого Государственного бюджета СССР, в состав которого входят бюджеты союзных республик; установление общесоюзных налогов и доходов, а также отчисление от них и надбавок им, поступающих на образование бюджетов союзных республик; разрешение дополнительных налогов и сборов на образование бюджетов союзных республик.

В ст. 14 Конституции СССР 1936 г. устанавливался круг вопросов, относящихся к ведению СССР в лице его высших органов государственной власти и органов государственного управления, в частности, к ним относится и утверждение единого Государственного бюджета СССР и отчета о его исполнении, установление налогов и доходов, поступающих на образование бюджетов союзного, республиканских и местных. Непосредственное (косвенное) отношение к налогам имеет и ст. 17 Конституции, устанавливавшая, что в СССР в соответствии с законом допускаются индивидуальная трудовая деятельность в сфере кустарно-ремесленных промыслов, сельского хозяйства, бытового обслуживания населения, а также другие виды деятельности, основанные исключительно на личном труде граждан и членов их семей. Государство регулирует индивидуальную трудовую деятельность, обеспечивая ее использование в интересах общества.

Конституция СССР 1977 г. закрепила, что правам советских граждан гармонически соответствуют их конституционные обязанности. В ст. 59 Конституция впервые подчеркивает идею единства прав и обязанностей.

Согласно ст. 14 Конституции СССР 1977 г. государство осуществляет контроль за мерой труда и потребления, определяет размер налога на доходы, подлежащие налогообложению. Следует подчеркнуть, что все советские конституции имели фиктивный характер.

Далее рассмотрим, как налоговые правоотношения отражены в конституциях стран СНГ.

В мировой практике выделяют различные подходы к конституционно-правовому регулированию налоговых правоотношений,

1. В ст. 3 Конституции Азербайджанской Республики закреплён запрет на проведение референдума по вопросам налогообложения. Согласно ст. 73 Конституции выплачивать установленные законом налоги и другие государственные

сборы в полном объеме и своевременно является долгом каждого. При этом никто не может быть принужден выплачивать налоги и другие государственные сборы при отсутствии предусмотренных законом оснований и сверх объема, указанного в законе. К общим правилам, установленным Милли Меджлисом Азербайджанской Республики, относятся вопросы установления основ финансовой деятельности, налоги, пошлины и сборы. В полномочия муниципалитетов включаются установление местных налогов и сборов. В Конституции также определяется, что решения муниципалитета принимаются большинством голосов муниципалитета. Однако по местным налогам и сборам имеются исключения, поскольку такие решения принимаются большинством в две трети голосов членов муниципалитета.

2. Конституция Республики Армения закрепляет ряд норм, направленных на урегулирование налоговых правоотношений. Так, в ст. 45 закреплена обязанность каждого в установленном законом порядке и размере уплачивать налоги, пошлины, производить другие обязательные платежи. В ст. 83.5 определяется, что исключительно законами Республики Армения устанавливаются виды, размеры, порядок выплаты физическими и юридическими лицами налогов, пошлин и других обязательных платежей. Согласно ст. 106 муниципалитеты формируют бюджет самостоятельно и в пределах, предусмотренных законом, устанавливают местные налоги и сборы.

3. Статья 56 Конституции Республики Беларусь устанавливает, что граждане обязаны принимать участие в формировании государственных расходов путем уплаты государственных налогов, пошлин и иных платежей. Следует обратить внимание на ст. 132 Конституции, определяющую структуру финансово-кредитной системы Республики Беларусь, включающей бюджетную систему, банковскую систему, а также финансовые средства внебюджетных фондов, предприятий, учреждений, организаций и граждан. Отмечается, что доходы бюджета формируются за счет налогов, определяемых законом, других обязательных платежей, а также иных поступлений.

4. Статьей 3 Конституции Грузии к исключительному ведению высших государственных органов относится налоговое законодательство. Статья 94 является ключевой в регулировании налоговых правоотношений, так как в ней сформулированы три основных положения: во-первых, закрепляется обязанность всех платить налоги и сборы в количестве и в порядке, установленном законом; во-вторых, указывается, что структура и порядок введения налогов и сборов устанавливаются только законом; в-третьих, освобождение от уплаты налогов, а также выплаты из государственной казны допускаются тоже только на основании закона. В Конституции определяется компетенция Палаты Контроля Грузии, в частности, она вправе представлять Парламенту предложения по совершенствованию налогового законодательства.

5. Согласно ст. 35 Конституции Республики Казахстан уплата законно установленных налогов, сборов и иных обязательных платежей является долгом и обязанностью каждого. В ст. 54 закрепляется, что Парламент в раздельном заседании Палат путем последовательного рассмотрения вопросов вначале в Мажилисе, а затем в Сенате принимает конституционные законы и законы, в том числе по вопросам установления и отмены государственных налогов и сборов.

6. На территории Кыргызской Республики действует единая налоговая система. В ст. 11 Конституции Кыргызской Республики закрепляется, что право установления налогов принадлежит Жогорку Кенешу. Законы, устанавливающие новые налоги и ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. К компетенции Правительства относится обеспечение проведения финансовой, ценовой, тарифной, инвестиционной и налоговой политики. Устанавливается, что органы местного самоуправления самостоятельно управляют муниципальной собственностью, формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, вводят местные налоги и сборы, содействуют охране общественного порядка, а также решают иные вопросы местного значения. Местные кенешы в соответствии с законом вводят местные налоги и сборы, а также в случаях и порядке, предусмотренных законом, устанавливают льготы по ним.

7. Статьей 37 Конституции Латвийской Республики закрепляется только запрет на всенародное голосование по вопросам о налогах. Других статей, регулирующих вопросы налогообложения, нет.

8. К обязанностям Сейма Конституция Литовской Республики относит установление государственных налогов и других обязательных платежей. Согласно ст. 121 советы самоуправлений имеют право в предусмотренных законом случаях и порядке устанавливать местные сборы, предусматривать за счет своего бюджета льготы по налогам и сборам. Статьей 127 устанавливается, что доходы государственного бюджета формируются за счет налогов, обязательных платежей, сборов, доходов от государственного имущества и иных поступлений. Налоги, другие платежи в бюджет и сборы устанавливаются законами Литовской Республики.

9. В 90-е гг., в период коренных экономических и политических преобразований, налогообложение в России шло по пути "проб и ошибок".

В Конституции РФ 1993 г. в отличие от конституций советского периода наиболее полно закреплены основополагающие нормы налогового права: предмет ведения Российской Федерации и ее субъектов в области налогообложения; компетенция в области налогов высших органов государственной власти (ст. 71, 72, 74-76, 80, 83-85, 90, 103-107, 114) и полномочия органов местного самоуправления в области налогообложения (ст. 132.); основы правового статуса налогоплательщика (ст. 25, 35, 40, 41, 43, 46, 52, 53, 57)

К основным статьям Конституции РФ, содержащим налогово-правовые нормы, относятся следующие статьи: 8,15,34,35,46,57,71,72, 74-76,90,104, 106, 114 и др.

10. В Конституции Республики Молдова содержатся две статьи, касающиеся вопросов налогообложения. Статья 58 "Участие в финансовых расходах" определяет, что граждане обязаны участвовать в общественных расходах посредством уплаты налогов и сборов, закрепляет запрет на установление любых налогов, за исключением определяемых законом. Налоговая система, предусмотренная законом, должна обеспечивать справедливое распределение налогового бремени. Согласно ст. 132 ("Налоговая система") налоги, сборы и любые доходы государственного бюджета, бюджета государственного социального страхования и бюджетов районов, городов и сел устанавливаются согласно закону соответствующими представительными органами. Подчеркивается также, что иное налогообложение запрещено.

11. Согласно ст. 45 Конституции Республики "Таджикистан уплата налогов и сборов, определяемых законом, является обязанностью каждого. При этом законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение Налогоплательщика, обратной силы не имеют. Законы об установлении и отмене налогов вносятся в Меджлиси намояндагон Правительством Республики Таджикистан. Меджлис народных депутатов утверждает местные налоги и платежи в соответствии с законом.

12. В ст. 42 Конституции Туркменистана закрепляется обязанность каждого человека платить государственные налоги и иные платежи в порядке и размерах, установленных законами.

13. Статья 51 Конституции Республики Узбекистан закрепляет обязанность платить законно установленные налоги и местные сборы. Установление налогов и других обязательных платежей относится к совместному ведению Законодательной палаты и Сената Олий Межлиса Республики Узбекистан. Согласно ст. 123 на территории Республики Узбекистан действует единая налоговая система. Право установления налогов принадлежит Олий Межлису Республики Узбекистан.

14. Конституция Украины также закрепляет обязанность платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом (ст. 67). Кроме того, указывается, что все граждане ежегодно подают в налоговые инспекции по месту жительства декларации о своем имущественном положении и доходах за истекший год в порядке, установленном законом. Устанавливается также запрет в отношении законопроектов по вопросам налогов, бюджета путем проведения референдума. Закрепляется, что исключительно законами Украины устанавливаются система налогообложения, налоги и сборы. Статья 143 закрепляет, что государство финансирует осуществление полномочий в полном объеме за счет средств государственного бюджета Украины или путем отнесения к местному бюджету в установ-

ленном законом порядке отдельных общегосударственных налогов.

15. Статья 106 Конституции Эстонской Республики устанавливает запрет на введение референдумом налогов. Отмечается, что Указом Президента не могут быть введены в действие или отменены ни Конституция, ни законы, а также законы, устанавливающие государственные налоги, и государственный бюджет. Государственные налоги, повинности, пошлины, штрафы и платежи по обязательному страхованию устанавливаются законом. Согласно ст. 157 местное самоуправление имеет самостоятельный бюджет, основы и порядок формирования которого устанавливаются законом.

Таким образом, отдельными положениями рассмотренных конституций устанавливаются обязанность уплаты налогов на основании закона; запрет на проведение референдума по вопросам налогообложения, а также отдельные полномочия органов в сфере налогообложения.

Несмотря на негативные тенденции распада единого народно-хозяйственного комплекса СССР, в том числе и налоговой системы, государства - члены СНГ сохранили общие черты и связи. В этом плане важной проблемой стран является гармонизация налоговых отношений, в частности, объединение и унификация внутреннего рынка, интенсификация интеграционных процессов; упразднение налоговых границ и создание условий для свободного перемещения товаров; рационализация структур налоговых систем и унификация порядка их исчисления и взимания.

В настоящее время между странами СНГ действует единая "Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности СНГ", двусторонние соглашения России с отдельными странами СНГ об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество, о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства, о снятии ограничений в хозяйственной деятельности и др. При осуществлении торговли в пределах СНГ налог на добавленную стоимость взимается по принципу "страны происхождения товара". Это означает, что налогом облагаются экспортируемые и не облагаются импортируемые товары.

Вместе с тем различия в национальных законодательствах препятствуют формированию общего рыночного пространства стран СНГ. В частности, налог на прибыль, налог на добавленную стоимость, акцизы, подоходный налог с физических лиц, налог на недвижимость, земельный налог имеют место в налоговых ставках стран СНГ. Однако налоговая система каждой страны имеет свои особенности, что и является препятствием на пути интеграционных процессов между странами СНГ.

Важнейший косвенный налог – налог на добавленную стоимость. Общий порядок исчисления НДС всеми странами СНГ позаимствован из опыта западноевропейских стран, хотя и с национальными особенностями. В рамках СНГ была достигнута унификация ставки в размере 20%. В то же время

существуют различия в перечнях товаров, облагаемых по ставке 10% и нулевой ставке.

При взимании акцизов в рамках Таможенного союза имеет место проблема двойного налогообложения, что ведет к искусственному повышению цен на импортируемые виды товаров и препятствует развитию взаимной торговли. Имеются различия в перечнях подакцизных товаров, их ставках, что препятствует оформлению таможенных пошлин. В каждой стране установлены на большинство товаров специфические ставки акцизов, причем в национальных валютах, что усложняет процесс выравнивания этих ставок.

Налог на прибыль и подоходный налог с юридических лиц является неотъемлемой частью налоговой системы всех стран СНГ, хотя имеются и некоторые особенности. В большинстве стран плательщиками данных видов налогов являются все юридические лица, в том числе иностранные. В Кыргызстане уплачивают только юридические лица-резиденты, в Белоруссии в качестве плательщиков выступают участники договоров о совместной деятельности, в России прибыль от совместной деятельности учитывается у каждого участника Договора и облагается по общей ставке.

Имеются существенные различия и в ставках налогов. В России, Казахстане, Кыргызстане и Таджикистане основная ставка налога на прибыль установлена в размере 30% (в настоящее время в России 24%), в Белоруссии - 25% и т.д.

Местные органы власти устанавливают фиксированные суммы налогов на прибыль с учетом товарооборота, ассортимента товара и вида торговой организации. Объектом налогообложения в России является валовая прибыль, в Белоруссии - балансовая прибыль, в Казахстане и Кыргызстане совокупный облагаемый доход, в Таджикистане - разница между валовым доходом и вычетами.

Наиболее унифицированный налог в рамках Таможенного союза - налог на имущество юридических лиц. Он взимается во всех странах кроме Кыргызстана. Плательщиками налога являются все предприятия и организации. Ставка налога достаточно низкая и составляет в Таджикистане 0,5%, в Белоруссии и Казахстане 1%, в России - 2% в пределах которых власти субъектов РФ устанавливают конкретную ставку налога.

Поэтому на современном этапе реформирования налоговых систем стран СНГ необходимы следующие коррективы.

Во-первых, при налогообложении экономической деятельности упор следует перенести с производства на торговлю. Это означает либо ввести дифференциацию ставок НДС (аналогично нулевой ставке налога на экспортную деятельность), либо заменить НДС торговыми налогами с оборота или продаж.

Во-вторых, при налогообложении предприятий следует перейти от концепции прибыли к концепции

отрицательного денежного потока. Налоговая отчетность о прибыли вызывает искажения в финансовых отчетах предприятий (или дорогостоящую двойную систему отчетности), а широкое применение налоговых льгот нарушает принцип нейтральности налогообложения. В связи с этим объектом обложения рекомендуется избрать не прибыль, а исключительно выводимые из оборота предприятия финансовые ресурсы независимо от цели, формы и того, кто это осуществляет (распределение прибыли, изъятие капитала, инвестиции в финансовые активы, премии и льготное кредитование директоров компаний и т.д.).

В-третьих, при налогообложении доходов граждан необходимо перейти от концепции вычетов к концепции всеобщего необлагаемого минимума дохода. Это означает введение единого минимума дохода, необлагаемого налогами (включая социальные налоги), для всех граждан и видов доходов. Этот минимум должен устанавливаться с учетом реальных прожиточных потребностей в каждой стране. Он должен быть увязан и с законодательно установленным минимумом заработной платы в стране - быть равным ему или выше его на 20-25%.

В-четвертых, следует отказаться от концепции достаточности при определении размеров социальных пособий и пенсий и заменить ее концепцией предельного минимума. Это означает, что за счет централизованных общественных фондов будет предоставляться только единообразно низкий минимум пенсий и пособий, а достаточность дохода для проживания их получателя должна обеспечиваться за счет использования других источников (собственных накоплений, помощи других членов семьи, дополнительного личного и корпоративного страхования и т.д.). При этом уменьшение общей налоговой нагрузки, связанной со снижением подоходных и социальных налогов, позволит активизировать использование гражданами этих дополнительных источников доходов.

Построение новой налоговой системы, основанной на использовании предлагаемых моделей, не только обеспечит дополнительные стимулы экономического развития и частных накоплений в странах СНГ, но и укрепит конкурентные позиции Содружества на мировом рынке.

Литература:

1. *Марченко М.Н.* Теория государства и права: учебник. М.: Проспект, 2009.
2. История Советской Конституции (в документах). 1917-1956. М.: Юридическая литература, 1957.
3. *Маклаков В.В.* Конституции зарубежных государств // учебное пособие, М: Вольтере Клувер, 2003; *Окуньков Л.А.* Конституции государств Европы. М: Норма, 2001.
4. *Гриценко В.* Проблемы конституционно-правового регулирования налогообложения на постсоветском пространстве // Ежегодник: "Публичные финансы и налоговое право", Воронеж, 2010.

Рецензент: д.ю.н. Джаянбаев К.И.