

А. И. ПОГОРЛЕЦКИЙ

**ВНЕШНИЕ ФАКТОРЫ
ФОРМИРОВАНИЯ
НАЦИОНАЛЬНОЙ
НАЛОГОВОЙ
ПОЛИТИКИ**



ИЗДАТЕЛЬСТВО С ПЕТЕРБУРГСКОГО УНИВЕРСИТЕТА

САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

А. И. ПОГОРЛЕЦКИЙ

ВНЕШНИЕ ФАКТОРЫ
ФОРМИРОВАНИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ
НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ



ИЗДАТЕЛЬСТВО
С.-ПЕТЕРБУРГСКОГО УНИВЕРСИТЕТА
2004

ББК 65.261.4
П43

Рецензенты: д-р экон. наук, проф. В. В. Иванов (С.-Петербург, гос. ул-т),
д-р экон. наук, проф. С. Э. Исаев (С.-Петербург, гос. ул-т эко-
номики и финансов)

*Печатается по постановлению
Редакционно-издательского совета
С.-Петербургского государственного университета*

Погорлецкий А. И.

П43 Внешние факторы формирования национальной налого-
вой политики. — СПб.: Изд-во С.-Петерб. ун-та, 2004. — 204 с.
ISBN 5-288-03512-1

В книге анализируются внешние факторы, воздействующие на формирование национальной налоговой политики на рубеже XX–XXI вв.: глобализация системы мирохозяйственных связей, современные концепции экономического развития и налогообложения, социально-экономические изменения в обществе в эпоху новой волны глобализации. Исследуется процесс взаимодействия национальных налоговых юрисдикций в условиях международной налоговой конкуренции и международного налогового арбитража. Дается оценка процесса международной налоговой координации (гармонизации), включая гармонизацию налогообложения операций электронной коммерции. Представлен пример адаптации национальной налоговой системы к влиянию внешних изменений (опыт Швейцарской Конфедерации).

Для экономистов и юристов, работников налоговых служб и налоговых консультантов, специалистов по внешнеэкономической деятельности, а также для всех интересующихся проблемами международного налогообложения.

ББК 65.261.4

© А. И. Погорлецкий,
2004

© Издательство
С.-Петербургского
университета, 2004

ISBN 5-288-03512-1

ВВЕДЕНИЕ

Развитие современной системы мирохозяйственных связей, движимой процессом глобализации, позволяет по-новому оценить традиционную роль налогов и налоговой политики, характерную для национальных государств. Происходящая глобализация мировой экономической системы делает необратимым процесс интеграции национальных хозяйств в единое всемирное экономическое пространство, меняет приоритеты в разработке стратегий макроэкономического развития. Национальным правительствам, еще совсем недавно прочно опиравшимся на принцип государственного суверенитета, теперь все чаще приходится считаться с действием факторов внешней среды, учитывать их влияние в своей макроэкономической политике.

Не составляет исключения и налоговая сфера. Суверенитет национальной налоговой политики, безусловно господствовавший в экономико-правовых отношениях между странами в течение столетий, подвергается все большей эрозии из-за усиливающегося воздействия на финансовую систему любого государства различных факторов внешней среды. Наряду с конкуренцией на мировых рынках товаров, услуг и капиталов правомерно говорить и о налоговой конкуренции между странами. Международная налоговая конкуренция предполагает соперничество национальных налоговых юрисдикций за право облагать глобальные доходы налогоплательщиков, а также привлекать на свою территорию важнейшие факторы производства и налогооблагаемые доходы субъектов внешнеэкономической деятельности (ВЭД).

Существенный вклад в развитие процесса международной налоговой конкуренции внес конец XX века (период 1980–1990-х гг.). Налоговые реформы, проведенные в ведущих развитых странах мира, поставили другие государства перед фактом неизбежности сокращения налогового бремени в конкурентной борьбе за привлече-

ние иностранных инвестиций и квалифицированных специалистов. Благоприятный налоговый климат страны стимулирует внутреннее капиталовложение и прерывает отток за рубеж отечественных высокооплачиваемых работников. В глобальной системе мировых хозяйственных связей ни одна страна больше не вправе действовать так, как ей диктуют собственные взгляды на путь экономического развития. Национальную макроэкономическую политику все чаще приходится согласовывать с интересами других стран — субъектов мировой экономики, причем все более важной составляющей данного координационного процесса становится сфера налогообложения.

В мире постоянно растущей взаимозависимости конфликты суверенных налоговых юрисдикций, погоня национальных налоговых администраций за глобальными доходами налогоплательщиков обостряются подрывом налоговой базы государств за счет возросшей мобильности субъектов ВЭД и их нежелания мириться с высоким уровнем налогового бремени в данной стране. Механизмы международного налогового планирования и международных налоговых арбитражных операций¹ вынуждают национальные налоговые администрации не просто учитывать внешние факторы, следовать ведущим тенденциям в сфере налогообложения, но и идти на контакт друг с другом, способствуя конвергенции и гармонизации налоговых систем различных стран.

Не случайно именно к концу XX столетия активизировался процесс заключения международных налоговых соглашений, призванных также координировать налоговую политику двух или более стран, а также расширили программы сотрудничества в налоговой сфере по линии деятельности международных организаций и интеграционных сообществ. Приоритет в данной области по праву принадлежит Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) и Европейскому Союзу (ЕС), соответствующие комитеты и департаменты которых задают темп в межгосударственном сотрудничестве по налоговому вопросам. Кроме того, реализуется идея гармонизации (координации) налоговых систем государств, состоящих в однородных интеграционных группировках, о чем сви-

¹ В данном контексте имеется в виду финансовый, а не правовой арбитраж, основанный на разнице в уровне налогов между странами ведения внешнеэкономических операций.

детельствует опыт тех же ОЭСР и ЕС. Подобные меры не только способствуют большему взаимопониманию между фискальными службами договаривающихся государств, но и содействуют снижению уровня налогового бремени для физических и юридических лиц-субъектов ВЭД.

Современная налоговая политика любого государства не оставляет в стороне раскрытие и преследование налоговых преступлений. Несомненно, что в глобальной экономике у налогоплательщиков появилось больше возможностей стать поистине «исчезающими» для налоговых служб определенных государств с той целью, чтобы легализовать доходы, скрытые от налогообложения, в странах с наиболее либеральным, зачастую попустительствующим фискальным преступлением, налоговым режимом. Вместе с тем по мере развития процесса конвергенции и гармонизации национальных фискальных систем и роста числа заключенных между различными странами международных налоговых соглашений скрываться от налоговых служб подобным злостным налогоплательщикам налогов становиться все труднее.

Свой вклад в процесс предотвращения налоговых преступлений вносит и информационная революция. Развитие систем телекоммуникаций, платежных систем и компьютерных сетей позволяет контролировать правильность уплаты налогов и соответственно расходовать легально заработанным доходам, а также значительно сокращает время на обмен информацией между налоговыми органами заинтересованных стран.

Научно-техническое развитие на рубеже XX–XXI вв. ознаменовалось бумом Интернет-технологий, последствия которого не остаются без внимания налоговых служб. Данный процесс способствует более эффективному налоговому администрированию. Действительно, в современном мире высоких компьютерных технологий учет и контроль со стороны национальных налоговых служб принимает тотальный характер: все данные о транзакциях, совершенных налогоплательщиками, считываются, обрабатываются и хранятся в соответствующих электронных досье, доступных для спецслужб. Кроме того, совсем не за горами появление новой формы налогообложения — налогообложения виртуальных сделок. Некогда страны мира, в частности Франция и США, находятся уже на пороге введения подобного налога.

Не следует забывать и о глобальных проблемах современности, последствия которых находят отражение в современной налоговой политике. Наиболее тревожные знаки, в частности, исходят от процесса постепенного уменьшения коренного населения развитых стран мира, стран Центральной и Восточной Европы, России, Украины и Беларуси. Продолжает оставаться актуальной экологическая тематика, предотвращение отрицательного влияния промышленности на окружающую среду. Постоянно напоминает о себе неустойчивость глобальной финансовой системы, которая способна вызвать губительный для мировой экономики валютно-финансовый кризис, первыми знаками которого уже стали кризисы конца 1990-х гг. в Латинской Америке, Юго-Восточной Азии и России. Беспokoящей тенденцией становится распространение смертельных заболеваний, оказывающих влияние на темпы развития мировой экономики. Так, первая половина 2003 г. вызвала поистине глобальную панику вокруг эпидемии атипичной пневмонии, заставив руководство стран, затронутых ее распространением, задуматься над использованием налоговых регуляторов экономического спада, происходящего на данной волне.² Очевидно, что дальнейшая налоговая политика страны должна способствовать нейтрализации влияния глобальных проблем современности на национальное хозяйство.

Говоря о глобализирующемся мире, стоит упомянуть о новом характере развития национальных налоговых систем. Взаимозависимость и взаимообусловленность национальных хозяйств способствуют активному заимствованию наиболее успешного опыта в налоговой сфере, удерживают от повторения чужих ошибок. В данном контексте следует отметить, что значительный рост индивидуальных доходов на протяжении всего XX в. изменил принцип построения налоговых систем. Теперь для ведущих стран мира, а также всех государств, претендующих на передовые позиции в мировой экономике, центральной фигурой налоговой политики стано-

²К примеру, правительство Китая было вынуждено на период с 1 мая по 30 сентября 2003 г. на 3% снизить налог на доходы авиакомпаний от пассажирских перевозок, чтобы поддержать отрасль, оказавшуюся в чрезвычайной сложной финансовом положении из-за глобальных последствий эпидемии атипичной пневмонии (см., напр.: *Dickie M., McGregor R. Beijing Unveils Tax Cuts to Aid Business Hit by SARS* // *Financial Times*. 2003. May 13).

вится индивидуальный налогоплательщик — подлинное ядро сложной хозяйственной системы. Ведь именно конкретный человек-налогоплательщик не только создает своим трудом материально-вещественные блага, доходы от реализации которых облагаются налогами, но и является конечным получателем значительной доли налоговых трансфертов (социальных пособий, общественных товаров и услуг). Преобладание индивидуальных подоходных налогов в структуре налоговых поступлений ведущих стран мира означает персонализацию налогообложения, появление реального ответственного за уплату налогов лица вместо обезличенной корпоративной структуры. Для государства это означает большую ответственность перед своими гражданами за правильность использования социальных налоговых средств, фискальную подотчетность выборных органов управления.

Другое глобальное изменение структуры налоговых систем связано с современной тенденцией придания большей роли косвенным налогам, уплату которых трудно избежать и легче проконтролировать. Так, «революционный налог XX в.» — налог на добавленную стоимость (НДС) — уже стал неотъемлемой частью национальных налоговых систем многих стран мира. Относительная простота расчета и сбора НДС привела к популярности данной формы налогообложения как в развитых, так и в развивающихся странах, а также способствовала распространению НДС в сфере электронной коммерции — сравнительно новой области международной торговли.

Глобальные перемены не обходят стороною и Российскую Федерацию. Наша страна вступила в третье тысячелетие с новыми планами экономического развития, причем реформа отечественной налоговой системы находится в центре проходящих преобразований. Вполне понятно, что, не оставаясь в стороне от зарубежного опыта в данной сфере, нам не следует полностью копировать путь фискальных преобразований в других странах (большинство стран, к опыту которых мы слишком часто апеллируем, имеет совершенно отличные от российской модели развития, структуру экономики и уровень доходов населения). Но точно так же очевидно, что в глобальной экономике Россия органично связана с окружающим миром, поэтому ее налоговая система может на равных участвовать в процессе международной налоговой конкуренции, поощрять

инвестиции в отечественную экономику и предотвращать «бегство» капитала российских резидентов за рубеж.

Необходима также и тесная координация работы российских налоговых служб и фискальных органов других стран, для того чтобы отечественный налогоплательщик был защищен от дискриминационного налогообложения за рубежом, а иностранные налогоплательщики не страдали бы от высоких налогов в России. Кроме того, обмен информацией между фискальными службами России и иностранных государств будет способствовать поиску и возвращению в Россию капиталов, вывезенных за рубеж с нарушением закона. При этом активы российских резидентов, хранящиеся в сомнительных, с точки зрения международного налогового права, юрисдикциях, смогли бы работать на благо отечественной экономики. Проблема — в том, чтобы лица, ответственные за российскую налоговую политику, осознавали ее взаимосвязь и взаимозависимость с соответствующей налоговой политикой иностранных государств и чтобы изменения в российской налоговой системе проводились с учетом не только мирового опыта фискальных преобразований, но и влияния на российскую налоговую политику самых различных факторов глобальной экономической среды.

Цель автора настоящей книги — исследовать факторы, которые играют решающую роль в процессе разработки национальной налоговой политики в условиях глобализации и являются внешними детерминантами модификации налоговых систем различных стран. В связи с этим: в первой главе рассматриваются внешние факторы, оказывающие влияние на разработку национальной налоговой политики, а именно глобальные общеэкономические факторы, а также факторы глобальной налоговой среды. Глобализация мировой экономики способствовала существованию трансформации национальных налоговых систем под влиянием конкуренции фискальных юрисдикций, ранее локализованных национальными границами.

Во второй главе исследуется процесс конкуренции суверенных налоговых юрисдикций, в частности соперничество стран за привлечение налогоплательщиков в границы данной фискальной территории. Конечное следствие международной налоговой конкуренции в сфере модификации национальных налоговых систем — стремление к конвергенции принципов налогообложения, налоговых ставок и порядка определения налоговой базы, а также тенден-

ция к постепенной гармонизации национальных налоговых систем.

В третьей главе характеризуется процесс координации (гармонизации) национальных налоговых систем, который, хотя и далек от воплощения на практике своих амбициозных задач, все же имеет все необходимые предпосылки для поэтапного развития. В качестве примеров осуществления гармонизации в сфере международного налогообложения выбраны фискальная конвергенция стран-членов Европейского Союза, а также налоговое регулирование международной электронной коммерции.

То, как национальные налоговые системы реагируют на глобальные изменения, приспосабливаются к международной налоговой конкуренции, составляет предмет исследования четвертой главы. В частности, анализируется налоговая система одной отдельно взятой страны — Швейцарской Конфедерации. Швейцария, по мнению ее собственных специалистов, — своеобразная «европейская фискальная лаборатория», поэтому швейцарский опыт модификации национальной налоговой системы под воздействием факторов внешней среды довольно поучителен.

И, наконец, в заключении представлена схема-алгоритм разработки и осуществления национальной налоговой политики с учетом влияния на нее факторов внешней среды.

Материалы, составляющие основу книги, представлены по состоянию на 2003 г. и частично на начало лета 2004 г. Конечно, автор осознает, что с момента подачи рукописи в издательство и до выхода книги в международном налогообложении возможны изменения (налогообложение — достаточно динамично развивающаяся область политических, экономических и правовых отношений). Вместе с тем хочется надеяться, что основные тенденции формирования национальной налоговой политики в глобализирующемся мире, отмеченные автором, будут соответствовать происходящим изменениям и подтвердят результаты представленного исследования.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	3
ГЛАВА 1. Влияние глобальной экономической среды на национальную налоговую политику	10
1.1. Глобализация и национальные налоговые системы	—
1.2. Характеристика глобальных факторов, воздействующих на национальную налоговую политику	19
1.2.1. Национальная налоговая политика и глобальные общеэкономические факторы	—
1.2.2. Факторы глобальной налоговой среды в системе мирохозяйственных связей	42
ГЛАВА 2. Международная налоговая конкуренция и необходимость координации национальных налоговых политик	53
2.1. Причины возникновения, сущность и формы международной налоговой конкуренции	—
2.1.1. Международная налоговая конкуренция и ее основные субъекты	—
2.1.2. Равноправная международная налоговая конкуренция: положительные и отрицательные последствия	62
2.1.3. Губительная налоговая конкуренция и необходимость ее предотвращения	74
2.2. Международный налоговый арбитраж и необходимость межгосударственной координации налоговых политик	82
2.2.1. Сущность международного налогового арбитража	—
2.2.2. Международный налоговый арбитраж на разнице в уровне налоговых ставок	86
2.2.3. Международный налоговый арбитраж на разнице принципов налогообложения	88

ГЛАВА 3. Глобализация и координация национальных налоговых систем	96
3.1. Конвергенция налоговых систем и налогового координация в странах Европейского Союза	—
3.1.1. Налоговая конкуренция или налоговая координация?	—
3.1.2. Опыт гармонизации налоговых систем в Европейском Союзе	100
3.1.3. Налоговая координация в Европейском Союзе: современные задачи и способы их реализации	108
3.2. Электронная коммерция и гармонизация налоговых систем в мировой экономике	118
3.2.1. Особенности налогообложения виртуальных операций	—
3.2.2. Международная координация налогообложения электронных операций	124
ГЛАВА 4. Адаптация национальной налоговой системы к внешним изменениям: опыт Швейцарской Конфедерации	134
4.1. Общие принципы формирования и функционирования налоговой системы Швейцарии	—
4.1.1. Налоговая система Швейцарской Конфедерации и ее международная конкурентоспособность	135
4.1.2. Фискальный федерализм и гармонизация налоговых налогов	148
4.2. Налоговая система Швейцарской Конфедерации: адаптация к внешним изменениям	156
4.2.1. Международное налоговое право Швейцарии	157
4.2.2. Реформа системы налогообложения компаний	169
4.2.3. Тенденция к налоговой конвергенции с Европейским Союзом	175
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	185
ЛИТЕРАТУРА И ИСТОЧНИКИ	192
СОКРАЩЕНИЯ	199

Научное издание

Александр Игоревич Погорлецкий

**Внешние факторы
формирования национальной
налоговой политики**

Директор Издательства СПбГУ
проф. *Р. В. Светлов*

Главный редактор
Т. Н. Пескова

Редактор *Л. А. Картова*
Обложка художника *Е. А. Соловьевой*
Верстка *Е. М. Ворониковой*

Лицензия ИД № 05679 от 24.08.2001

Подписано в печать 14.09.2004. Формат 60×84¹/16.
Бумага офсетная. Печать офсетная.
Усл. печ. л. 11,86. Уч.-изд. л. 12,4. Заказ № ~~384~~.

Издательство СПбГУ.
199034, С.-Петербург, Университетская наб., 7/9

Тел. (812) 328-96-17; факс (812) 328-44-22
E-mail: editor@unipress.ru
www.unipress.ru

По вопросам реализации обращаться по адресу:
С.-Петербург, 6-я линия В. О., д. 11/21, к. 21
Телефоны: 328-77-63, 325-31-76
E-mail: post@unipress.ru

ЦОП типографии Издательства СПбГУ.
199061, С.-Петербург, Средний пр., 41

А. И. ПОГОРЛЕЦКИЙ

ВНЕШНИЕ ФАКТОРЫ ФОРМИРОВАНИЯ НАЦИОНАЛЬНОЙ НАЛОГОВОЙ ПОЛИТИКИ

В книге анализируются внешние факторы, воздействующие на формирование национальной налоговой политики на рубеже XX–XXI вв.: глобализация системы мирохозяйственных связей, современные концепции экономического развития и налогообложения, социально-экономические изменения в обществе в эпоху новой волны глобализации. Исследуются процессы международной налоговой конкуренции и международной налоговой координации (гармонизации). На опыте Швейцарии показана адаптация национальной налоговой системы к влиянию внешних изменений.



9 785288 035128 >