

В.В. Севальнев

ИСТОЧНИКИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ИННОВАЦИОННОГО СЕКТОРА КНР

Аннотация. Статья посвящена вопросам анализа источников правового регулирования налогообложения инновационного сектора Китайской Народной Республики. Автор рассмотрены также некоторые аспекты классификации источников правового регулирования налогообложения в Китае, предложена система их иерархии, проанализированы общие тенденции развития налогового законодательства.

Ключевые слова: налогообложение, инновационный сектор, правовое регулирование, налоговое законодательство, источники налогового законодательства, Конституция КНР, налоговый закон, подзаконный правовой акт, международный договор

В правовой системе КНР понятие «налоговое законодательство» определяется как «общее обозначение правовых норм, определяющих права и обязанности, возникающие между государством и налогоплательщиком по вопросам взимания и уплаты сумм налогов; оно является правовой основой взаимоотношений государства с налогоплательщиком»¹.

Налоговое законодательство Китая состоит из правовых актов различного уровня, в которых содержатся соответствующие налоговые нормы. К таким нормам относятся положения, регулирующие отношения, возникающие в налоговой сфере, формально закрепленные государственными органами представительной или исполнительной власти.

В российской юридической литературе, в целом, поддерживается такой подход, но отметим, что «Различные исследователи вопросов теории права приводят самые разные источники права»².

По законодательству КНР к источникам налогового законодательства можно отнести конституцию, законы, решения, временные правила и правила (положения), инструкции, уведомления, специальные акты под названием «методы», в том числе временные, а также международные договоры, ратифицированные КНР. Следует учесть, что при рассмотрении данной проблемы необходимо принять во внимание специфику китайского языка, в котором, к примеру, один и тот же иероглиф 税 (shui) обозначает и налог, и пошлину, и даже сбор, довольно часто получается, что одни и те же

законные и подзаконные нормативные правовые акты в русском переводе называются по-разному. Такая же ситуация и с общими понятиями. Например, такие понятия как «правовое регулирование», «налогообложение» и «налоговое администрирование».

Основополагающим источником правового регулирования налогообложения КНР является конституция. Первая конституция была принята в Китае 20 сентября 1954 года, всего лишь через пять лет после образования нового государства. Конечно, в то время по ряду объективных причин, а именно из-за неразвитости налоговых институтов, отсутствия частной собственности и иностранных инвестиций в ее тексте и не могли быть закреплены положения о налоговых льготах или инновациях, стоит еще добавить и то, что положения данной конституции во многом дублировали соответствующие положения Конституции СССР от 1936 г. Однако, как можно увидеть из содержания конституции, китайский законодатель уже в то время уделял большое внимание налоговым отношениям, из 106 статей, которые были призваны регламентировать все сферы общественных отношений нового государства, включая компетенцию высших органов власти, права, обязанности граждан, государственную символику и т.д. налоговым отношениям была посвящена целая статья конституции. Статья 102 Конституции гласила, что «граждане Китайской Народной Республики обязаны в соответствии с законом платить налоги»³. Таким образом, была закреплена всеобщность и обязательность уплаты налогов для граждан КНР, но, к сожалению, никаким образом не было затронуто регулирование налоговых

¹ Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М.: «Муравей», 2001. С. 9.

² Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М.: Издательский Дом «Городец», 2009. С. 46.

³ См.: URL: http://china.findlaw.cn/info/guojiafa/xfl/95747_11.html 中华人民共和国宪法全文(1954年)(на китайском языке).

отношений между предприятиями и центральным и местными правительствами.

Ввиду объективных исторических причин в двух последующих конституциях КНР от 1975 и 1978 гг. нет упоминаний о налоговых отношениях не только граждан или предприятий, но и граждан с публичной властью. Это не удивительно, так как Конституция 1975 г., в основном, закрепила установки «культурной революции» 1956-1966 гг., а это время китайские и российские специалисты⁴ часто называют периодом «правового нигилизма», поэтому в то время и не могло быть принято никаких значимых документов для рассматриваемой темы. Конституция 1978 г. тоже не могла стать сколько-нибудь долговременным документом, так как представляла собой попытку законодательно имплементировать некоторые основные установки «культурной революции» и примирить ее с новым политическим курсом, основываясь на сиюминутной политической конъюнктуре и политических амбициях китайских руководителей. Поэтому вопросы регулирования налоговых отношений в государстве в то время отошли на второй план и не получили закрепления в главном документе — Конституции.

И только лишь в тексте ныне действующей Конституции КНР, принятой 4 декабря 1982 г. (с изменениями 1988, 1993, 1999, 2004 и 2007 гг.)⁵, юридическая норма, регламентирующая общественные отношения, связанные с уплатой налогов и сборов была включена вновь. Статья 56 Конституции Китая гласит, что «граждане Китайской Народной Республики обязаны в соответствии с законом платить налоги». Интересно отметить, что формулировка этой статьи, вошедшей в конституцию 1982 г., ничем не отличается от формулировки, которая была использована в тексте конституции 1954 г., формулировка повторяется слово в слово или точнее иероглиф в иероглиф. Особо отметим, что конституция 1982 г. всего насчитывала 99 статей, а конституция 1954 г. уже 106. Как можно заметить, количество статей в основополагающем документе сократилось на семь, а статья, закрепляющая налоговую обязанность граждан, остается в тексте ныне действующей конституции, что еще раз доказывает значимость

указанной юридической нормы для правовой системы Китая. Также отметим, что в конституции 1982 г. положение о необходимости уплаты налогов гражданами КНР нашло свое закрепление в статье, которая относится ко второму разделу рассматриваемого документа под названием «Основные права и обязанности граждан». Таким образом, китайский законодатель показал возрастающую значимость вопросов налогообложения для страны в период начала проведения политики реформ и открытости. Из содержания статьи 56 можно выделить два важнейших юридических положения, характеризующих налоговое право и систему его источников — это всеобщность налогообложения и законность установления налогов.

Конечно, с точки зрения современной юридической науки, такая формулировка представляет собой рамочную конструкцию, в тексте конституции нет положений об обязанности уплаты налогов предприятиями государственного или частного сектора, но повторное закрепление положения, связанного с обязанностью уплаты законно установленных налогов, явилось важным шагом по восстановлению правовой системы Китая, после более чем двадцатилетнего периода отрицания основных принципов современного права. Наличие положений, связанных с регламентацией налоговых отношений граждан и государства играет важную роль в дальнейшей законотворческой деятельности по регулированию налоговых отношений между предприятиями и государством. Оно имеет большое значение для рассматриваемой сферы, затрагивающей вопросы налогообложения инновационного сектора, так как в настоящее время основными субъектами инновационной деятельности в КНР являются предприятия и компании. Дополнительно отметим, что «Конституция КНР 1982 г. Перегружена нормами–принципами, нормами декларациями, нормами–лозунгами, нормами–программами. Порой трудно провести четкую грань между указанными нормами и классическими юридическими нормами»⁶.

В основном нормативном правовом акте Китая, заложившем фундамент для развития не только налогового, но и других отраслей права, содержится еще несколько статей, косвенно связанных с налоговыми отношениями. Эти статьи закрепляют полномочия государственных

⁴ См.: URL: http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Pravo/istrp/56.php Библиотека Гумер – Право и Юриспруденция История государства и права зарубежных стран. Глава 23. Право Китая.

⁵ См.: URL: <http://www.people.com.cn/GB/shehui/1060/2391834.html> 中华人民共和国宪法 (на китайском языке).

⁶ Конституции стран Азии: в 3-х тт. / под ред. Т.Я. Хабриевой. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ: Норма, 2010. Т. 3: Дальний Восток. С. 212.

органов, принимающих законы, в том числе и связанные с налоговыми институтами.

Согласно ст. 62 Конституции «Всекитайское собрание народных представителей принимает уголовные и гражданские законы, законы о государственной структуре и другие основные законы и вносит в них необходимые изменения»⁷; в ст. 67 определяется, что «Постоянный комитет Всекитайского собрания народных представителей в период между сессиями Всекитайского собрания народных представителей вносит некоторые дополнения и изменения в законы, принятые Всекитайским собранием народных представителей»⁸; в соответствии со ст. 89 «Государственный совет КНР издает установления по исполнению законов, нормативные акты временного применения»⁹.

Важнейшим документом, посвященном правотворческой деятельности в КНР является Закон «О правотворчестве» от 2000 г. Данный правовой акт разработан на основании положений Конституции в целях нормализации правотворческой деятельности, оздоровления государственной правотворческой системы, построения и совершенствования системы законов социализма с китайской спецификой, защиты и развития социалистической демократии, управления государством в соответствии с законом, строительства социалистического правового государства. В соответствии с п. 8 ст. 8 указанного правового акта, законы в КНР могут приниматься по вопросам «основ экономической системы, а также основ финансовой системы, налоговой системы, таможенной системы и системы внешней торговли»¹⁰.

Данное положение вводит следующий уровень источников налогового законодательства Китая, а именно — законы. Их можно определить как обладающие наибольшей юридической силой нормативно-правовые акты, принятые в специальном порядке высшим представительным органом государства и регулирующие наиболее важные общественные отношения в затрагиваемой сфере.

До сих пор в КНР отсутствует налоговый кодекс, это является важной особенностью при ха-

рактеристике источников правового регулирования налогообложения, в том числе и инновационного сектора.

Важно подчеркнуть, что в современной правовой системе КНР до настоящего времени также не приняты Гражданский и Административный кодексы, поскольку «...китайский законодатель предпочитает идти по пути принятия локальных нормативных правовых актов, в то же время скрупулезно работать над тестом необходимого для страны документа»¹¹.

В теории права законодательные источники налогового права принято разделять на налоговые законы и законы, неналогового характера, но затрагивающие налоговые отношения.

Самым важным налоговым законом, принятым в КНР и относящемся к рассматриваемой тематике, является Закон КНР от 4 сентября 1992 г. (с последующими изменениями от 28 февраля 1995 г. и 28 апреля 2001 г.) «Об управлении сбором налогов»¹². Этот Закон состоит из девяти статей, сгруппированных в шесть глав. Он был принят в целях улучшения администрирования налогов, упорядочивания деятельности по сбору и уплате налогов, обеспечения налоговых доходов государства, защиты законных прав и интересов налогоплательщиков и стимулирования экономического и социального развития. Закон состоит из следующих глав: гл. 1 «Общие положения», ст. 1-14; гл. 2 «Налоговое администрирование» (разд. 1 «Регистрация в налоговых органах», разд. 2 «Ведение бухгалтерских книг и бухгалтерской документации», разд. 3 «Налоговая декларация»), ст. 15-27; гл. 3 «Сбор налогов», ст. 28-53; гл. 4 «Налоговая проверка», ст. 54-59; гл. 5 «Юридическая ответственность», ст. 60-88 и гл. 6 «Заключительные положения», ст. 89-94. Как явствует из названия глав и разделов данного закона, он определяет базовые положения системы налогообложения в Китае и является основополагающим законодательным актом, регламентирующим администрирование налогообложения в КНР и в частности администрирование налогообложения инновационного сектора.

Согласно ст. 4 данного закона, под налогоплательщиками понимаются физические и юридические лица, на которых лежит обязанность по уплате налогов, установленных законами или адми-

⁷ См.: URL.: <http://www.lawtime.cn/zhishi/fagui/2007031747933.html> 中国最新宪法全文 (1982年发布, 2004年修正, 至2007年为止最新) (на китайском языке).

⁸ См.: Там же.

⁹ См.: Там же.

¹⁰ См.: URL.: http://chinalawinfo.ru/other/law_legislation Закон КНР «О правотворчестве» 2000 г. (Перевод: к.ю.н., с.н.с. ЦПКИ ИДВ РАН Трошинский П.В.).

¹¹ Трошинский П.В. Юридическая ответственность в праве Китайской Народной Республики. М.: ИДВ РАН, 2011. С. 211.

¹² См.: URL.: http://www.gov.cn/banshi/2005-08/31/content_146791.htm 中华人民共和国税收征收管理法 (на китайском языке).

нистративно-правовыми актами. Особо отметим абз. 2 ст. 8 данного закона, который гласит, что «налогоплательщики в соответствии с законом обладают правом подать заявление об уменьшении налоговых платежей, освобождении от уплаты налогов или возврате уплаченных налогов». Тем самым китайский законодатель формально закрепил механизм льготного налогообложения, который будет широко использоваться субъектами инновационного сектора экономики.

Следует отметить, что в данный налоговый закон несколько раз вносились изменения. Самые значительные изменения были в 2001 г., количество статей с первоначальных 62 было увеличено до 94, то есть почти на 30%. Это показывает то большое внимание, которое китайский правотворец уделяет вопросам налогообложения, а также то, что процесс совершенствования налогового законодательства в КНР, не стоит на месте и постоянно движется вперед наряду с изменением общественных отношений, происходящими в стране.

К налоговым законам, обладающим большим значением, для регулирования налогообложения инновационного сектора на этом уровне также можно отнести следующие законодательные акты: уже упоминавшиеся Закон КНР «О налоге на доходы физических лиц» (принят на 5-ой сессии Всекитайского собрания народных представителей третьего созыва 10 сентября 1980 г., с последующими изменениями от 31.10.1993 г., 30.08.1999 г., 27.10.2005 г., 29.06.2007 г., 29.12.2007 г. и 30.06.2011 г.); Закон КНР «О стимулировании малых и средних предприятий» (принят на 28-ой сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей восьмого созыва 29 июня 2002 г.); Закон КНР «О подоходном налоге с предприятий» (принят на 5-ой сессии Всекитайского собрания народных представителей десятого созыва 16 марта 2007 г.).

Еще отметим, что среди налоговых законов КНР есть несколько законодательных актов, посвященных конкретным налогам. В отдельную группу источников правового регулирования налогообложения мы их не выделяем, но, с точки зрения юридической техники, они обладают некоторыми интересными особенностями. Например, Закон КНР «О налоге на доходы физических лиц». Данный закон состоит из 15 статей, примечательно, что в его тексте отсутствует преамбула, также закон не делится ни на главы, ни на разделы.

Структура таких законов в целом строится по аналогичному принципу. По мнению автора, такие законы являются переходной формой в развитии

источников налогового законодательства КНР, и постепенно будут заменяться законодательными актами с традиционной сложной структурой. Можно предположить, что такие законы принимались для своевременного реагирования на изменяющуюся социально-экономическую обстановку в государстве при претворении в жизнь политики реформ и открытости. Поэтому количество статей в таких законах небольшое, как правило, не больше 30, а структура текста самого закона достаточно простая, и не подлежит разделению на отдельные разделы или параграфы.

В качестве подтверждения своего предположения о тенденции по замене таких законов с простой структурой на законодательные акты с традиционной структурой, можно привести в качестве примера Закон КНР от 1 июля 1991 г. «О подоходном налоге с предприятий с иностранными инвестициями и иностранных предприятий»¹³ (сразу же оговоримся, что данный закон уже утратил свою юридическую силу в связи с принятием 01.01.2008 г. Закона КНР «О подоходном налоге с предприятий»).

Текст закона состоял из 30 статей, без разделения на параграфы. Поэтому не удивительно, что этот закон был заменен новым законодательным актом с традиционной структурой, разделенной на параграфы.

В китайской юриспруденции вопрос о характере таможенных пошлин остается дискуссионным, так некоторые авторы считают их видом налогов, относящихся к налогам с оборота, которые издревле использовались в Китае, а после вступления КНР в ВТО, стала осуществляться имплементация требований указанной организации в отношении таможенных пошлин¹⁴. В своей монографии известный специалист по налоговому праву Китая — д.ю.н., Шепенко Р.А. приводит мнение китайского автора начала XX-го в. Шао Ванчена¹⁵, который считает, что таможенная пошлина является косвенным налогом. Поэтому мы согласимся с указанными авторами и примем эту точку зрения, тогда помимо Уголовного кодекса КНР¹⁶, ряд

¹³ См.: URL: <http://www.js-n-tax.gov.cn/Page/StatuteDetail.aspx?StatuteID=2385> 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法 (此文件2008年1月1日起废止) (на китайском языке).

¹⁴ 王曙光, 税法学. 第二版. 东北财经大学出版.: 2007.180页.

¹⁵ Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М.: «Муравей», 2001. С. 13.

¹⁶ Отличительной особенностью действующего уголовного законодательства КНР является наличие в нем норм, уста-

статей которого относятся к рассматриваемому вопросу (параграф 6 «Преступления против порядка сбора налогов»), в качестве неналоговых законов, выступающих в качестве источников налогообложения можно еще назвать и Таможенный кодекс КНР и Общие положения гражданского права (в КНР еще не принят Гражданский кодекс). В Таможенном кодексе, в рамках рассматриваемой темы, интерес представляет, прежде всего, гл. 5 «Таможенные пошлины», в которой закреплены основополагающие правила таможенного обложения, в том числе указаны лица, обязанные платить таможенную пошлину, сроки платежа, база для исчисления, льготы и другие вопросы.

Некоторые специалисты по правовой системе Китая называют данный правовой акт «законом», так Шепенко Р.А. в своей монографии использует термин «Таможенный закон КНР от 22 января 1987 г.»¹⁷, следует отметить, что такой подход возможен, но мы не согласимся с такой трактовкой и будем придерживаться традиционной терминологии, широко используемой в среде специалистов по правовой системе КНР, согласно которому этот правовой акт несет в себе черты единого кодифицированного документа и правомочно передается в русском переводе как «Таможенный кодекс».

В Общих положениях гражданского права следует отметить гл. 2 «Предприятия», в которой определяется, что предприятия не только несут ответственность как юридические лица, но также и в отношении их законных представителей могут приниматься меры административного воздействия, налагаться штрафы, а в случае совершения преступлений они могут привлекаться к уголовной ответственности за сокрытие от органов регистрации, налоговых органов действительного положения вещей, обман.

Эти примеры показывают, что правовые нормы, так или иначе регулирующие налоговые правоотношения, могут содержаться не только в общих и специальных налоговых законах, но и в законах неналогового характера. Подчеркнем, что положения налогового и таможенного законодательства Китая в части, касающейся вопросов налогов, пошлин и сборов довольно тесно переплетаются между собой.

навливающих уголовную ответственность юридических лиц (организаций), в том числе и за совершение налоговых преступлений (см.: Трошинский П.В. Юридическая ответственность в праве Китайской Народной Республики. М.: ИДВ РАН, 2011. С. 109-114.

¹⁷ Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. М.: Статут, 2004. С. 43.

К наиболее значимым законам, неналогового характера, регулирующим вопросы налогообложения инновационного сектора, также еще можно отнести такие правовые акты как: Закон КНР «О научно-техническом прогрессе», (принят на 2-ой сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей восьмого созыва 2 июля 1993 г., изменена редакция на 31-ой сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей десятого созыва 29 декабря 2007 г.), в нем декларативно закрепляется возможность предоставления налоговых вычетов и льгот, не называя виды соответствующих налогов, для предприятий, которые тратят средства на НИОКР и технические инновации, но, не называются конкретные сферы (ст. 33 и 36); Закон КНР «О внедрении научно-технических достижений» (принят на 19-ой сессии Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей восьмого созыва 15 мая 1996 г.), в этом акте закрепляется возможность предоставления налоговых льгот для определенных групп организаций (ст. 17).

Следующим уровнем источников налогового законодательства КНР являются нормативные правовые акты, отличные от законов. Мы будем исходить из того, «что законы являются нормативными правовыми актами высшей юридической силы, то требование верховенства законов означает, что все иные акты находятся «под» законом, то есть являются подзаконными»¹⁸.

Профессор, д.ю.н. Р.А. Шепенко в одной из своих работ, посвященных налоговому праву Китая¹⁹, предлагает называть их «вторым уровнем» налогового законодательства КНР, подразумевая, что первый уровень составляют законы. Следует подчеркнуть, что такой подход приемлем для характеристики источников налогового законодательства, но оставляет несколько вопросов без ответа: к какому уровню тогда относить Конституцию КНР; и если в конечном итоге в КНР будет принят единый кодифицированный правовой акт — Налоговый кодекс, то, как тогда разделить источники налогового законодательства на соответствующие уровни? В российской юриспруденции данный вопрос тоже не решен, поэтому поднятые проблемы представляют сугубо теоретический интерес и не имеют

¹⁸ Алексеев С.С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования. М.: «Статут», 1999. С. 86.

¹⁹ Шепенко Р.А. «Второй уровень» налогового законодательства КНР \URL.: http://www.vestnik.mgimo.ru/files/01/vestnik_01-06.pdf

прямого отношения к диссертационной теме, поэтому в данной статье автор оставит их без ответа. Возможно, это станет темой следующего научного исследования.

Иные нормативные правовые акты, выступающие в роли источников правового регулирования налогообложения, могут принимать различную внешнюю форму.

В соответствии со ст. 4 Закона КНР «Об управлении сбором налогов», налоги, кроме законов, в Китае еще могут устанавливаться административно-правовыми актами.

Согласно ст. 5 Закона КНР «Об организации Госсовета» от 10.12.1982 г., Госсовет правомочен принимать постановления (决定), распоряжения (命令) и административно-правовые акты (行政法规). Эти акты принимаются Госсоветом, наряду с законами государства, служат основой для принятия различными министерствами и государственными комитетами в пределах своей компетенции приказов (命令), инструкций (指示) и правил (规章).

Согласно статье 56 Закона КНР «О правотворчестве», Государственный совет в соответствии с Конституцией и законом принимает административно-правовые акты. Административно-правовые акты могут приниматься:

1) по вопросам, по которым необходимо принятие административно-правовых актов для исполнения положений закона;

2) по вопросам компетенции Государственного совета, установленной ст. 89 Конституции.

По вопросам, в отношении которых существует необходимость в принятии Всекитайским собранием народных представителей и его Постоянным комитетом закона, первоначально принятые Государственным советом на основании решения Всекитайского собрания народных представителей и его Постоянного комитета о делегировании полномочий административно-правовые акты проходят проверку на практике. В случае, когда условия для принятия закона созрели, Государственный совет должен своевременно ходатайствовать перед Всекитайским собранием народных представителей и его Постоянным комитетом о принятии закона.

Подписывает административно — правовые акты премьер Государственного совета.

Административно-правовые акты Госсовета могут публиковаться в форме положений (条例), временных положений (暂行条例), положений о применении (实施条例) и подробных правил применения (实施细则).

Такие акты позволяют детализировать соответствующий налоговый закон, оперативно реагировать на требования реальной обстановки, и вносить при необходимости соответствующие коррективы в правоприменительную практику до момента внесения изменений или принятия нового законодательного акта. С точки зрения юридической техники, структура принятых Государственным советом административно-правовых актов похожа на структуру налоговых законов, часть из них имеет деление на разделы и статьи, другие делятся только на соответствующие статьи.

Основным подзаконным актом Государственного совета, относящимся к рассматриваемой сфере подзаконных источников налогового законодательства, следует считать «Подробные правила применения Закона КНР “Об управлении взиманием налогов”» от 15.10.2002 г.²⁰ принятые на основании ст. 93 Закона КНР «Об управлении взиманием налогов».

Подробные правила состоят из ста тринадцати статей, сгруппированных в девять глав. Отметим, что эти правила были приняты через один год после принятия Закона «Об управлении взиманием налогов», то есть после анализа имеющейся практики применения данного закона, были выявлены слабые места и «белые пятна» указанного акта и после этого на основе всестороннего анализа приняты Подробные правила, которые дополнили и уточнили отдельные положения закона. Такая процедура является одной из особенностей характерных для «второго уровня» источников налогового законодательства КНР.

Подробные правила состоят из следующих глав: гл. 1 «Общие положения», ст. 1-9; гл. 2 «Регистрация в налоговых органах», ст. 10-21; гл. 3 «Ведение бухгалтерских книг и бухгалтерской документации», ст. 22-29; гл.4 «Налоговое декларирование», ст. 30-37; гл. 5 «Сбор налогов», ст. 38-84 и гл. 6 «Налоговая проверка», ст. 85-89; гл. 7 «Юридическая ответственность», ст. 90-100, гл. 8 «Предоставление документов», ст. 101-107 и гл. 9 «Заключительные положения», ст. 108-113. Как видно из структуры этого подзаконного документа, особое внимание уделено вопросам сбора налогов (самое большое количество статей) и добавил порядок предоставления документов в налоговые органы (в самом законе отсутствовал

²⁰ См.: URL: http://www.chinacourt.org/flwk/show.php?file_id=146391 中华人民共和国个人所得税法实施条例(2011年) (на китайском языке).

этот раздел), тем самым, были более детально регламентированы указанные процедуры в целях их единообразного правоприменения и решения практических вопросов, связанных с техническими деталями.

Представляется целесообразным отметить ст. 32 и 43 рассматриваемого документа, которые посвящены вопросам уменьшения налоговых платежей, освобождения от уплаты налогов или возврата уплаченных налогов. Так, в ст. 32 определяется, что налогоплательщик, обладающий правами на уменьшение налоговых платежей, освобождение от уплаты налогов или возврат уплаченных налогов обязан подать заявление об этом в соответствующий налоговый орган. А согласно ст. 43 определено, что налогоплательщики, которым в соответствии с законом, административно-правовыми актами или органами, уполномоченными на это законом, предоставлены налоговые льготы или освобождение от уплаты налогов, обязаны самостоятельно представить соответствующие документы в налоговые органы. Тем самым китайский законодатель детализировал процедуру льготного налогообложения, которая широко использоваться субъектами инновационного сектора экономики.

К административно-правовым актам, принятым Госсоветом, относящимся к источниками правового регулирования налогообложения инновационного сектора еще можно отнести такие подзаконные документы: Совместное Постановление ЦК КПК и Госсовета “Об ускорении научно-технического прогресса” (от 6 мая 1985 г.); Постановление Госсовета “О комплексе мер по реализации государственной “Программы среднесрочного и долгосрочного развития науки и техники на 2006-2020 гг.” (от 26 февраля 2006 г.); Правила применения Закона КНР “О подоходном налоге с предприятий” (приняты на 197 заседании ПК Госсовета 28 октября 2007 г., вступили в силу 1 января 2008 г.); “Подробные правила применения Временной инструкции о НДС” (вступили в действие с 1 января 2009 г.).

Кроме административно-правовых актов к источникам правового регулирования налогообложения подзаконного характера еще относятся различные уведомления, совместные уведомления, принимаемые министерствами, управлениями и другими соответствующими органами в рамках своих полномочий по вопросам налогообложения субъектов инновационного сектора.

Таким образом, на практике происходит широкое использование подзаконных нормативных

актов в экспериментальном порядке, которые предоставляют различные налоговые льготы субъектам инновационного сектора. Подобные нормы содержатся в различных разрозненных актах правотворчества, в многочисленных подзаконных актах, ведомственных Приказах, Инструкциях, Правилах Министерства финансов, Главного налогового управления и некоторых других государственных органов.

К значимым документам этой группы можно отнести такие акты как: Совместное Уведомление Министерства финансов и Главного налогового управления “О финансово-налоговых вопросах, касающихся стимулирования предприятий к научно-техническому прогрессу” (от 7 апреля 1996 г.); Совместное Уведомление Министерства науки и техники, Министерства торговли и экономического сотрудничества, Министерства финансов, Главного налогового управления и Главного таможенного управления “О перечне экспортной продукции, относящейся к сфере новых и высоких технологий” (принято 12 июля 1999 г.); Уведомление Министерства науки и техники “О перечне продукции, относящейся к сфере новых и высоких технологий” (принято в 2000 г., изменена редакция в 2005 г.); Совместное Уведомление Министерства науки и техники, Министерства финансов и Главного налогового управления “О порядке признания предприятий, относящихся к сфере новых и высоких технологий” (вступило в действие с 1 января 2008 г.); “Области новых и высоких технологий, поддерживаемые государством” (Приложение к Совместному Уведомлению Министерства науки и техники, Министерства финансов и Главного налогового управления “О порядке признания предприятий, относящихся к сфере новых и высоких технологий” (вступило в действие с 1 января 2008 г.); Совместное Уведомление Министерства финансов, Главного налогового управления и Комитета по развитию реформ “О перечне вторичных ресурсов, на которые распространяются налоговые льготы по уплате налога на доходы предприятий” (принято 1 января 2008 г.); “Руководство по отнесению предприятий к сфере новых и высоких технологий” (принято 8 июля 2008 г.).

Достаточно большую группу источников налогового законодательства, отличных от законов, составляют подзаконные акты местных правительств и собраний народных представителей (СНП).

В соответствии со ст. 63 Закона КНР «О правотворчестве» СНП и их постоянные комитеты провинций, автономных районов, городов центрального подчинения, с учетом конкретной обстановки и реальной необходимости в своем административном районе, при отсутствии противоречия с Конституцией, законом, административно-правовыми актами, могут принимать местное законодательство.

СНП и их постоянные комитеты сравнительно крупных городов, с учетом конкретной обстановки и реальной необходимости в своем городе, при отсутствии противоречия с Конституцией, законом, административно-правовыми актами и местным законодательством данной провинции, автономного района, могут принимать местное законодательство. Такое законодательство применяется после утверждения постоянным комитетом собрания народных представителей провинции, автономного района. Постоянный комитет собрания народных представителей провинции, автономного района, в отношении переданного на утверждение местного законодательства, должен провести проверку его законности, соответствия Конституции, закону, административно-правовым актам и местному законодательству данной провинции, автономного района и в четырехмесячный срок утвердить его.

Если в ходе рассмотрения постоянным комитетом собрания народных представителей провинции, автономного района переданных на утверждение местного законодательства сравнительно крупных городов обнаружилось противоречие с правилами народных правительств данной провинции, автономного района, то должно быть вынесено постановление о приведении его в соответствие.

Из вышеизложенного можно увидеть, что современной правовой политике китайского государства в сфере налогообложения инновационного сектора свойственно достаточно широкое местное правотворчество, при котором органам власти на местах центральной властью предоставляются полномочия по принятию собственных актов для регулирования инновационного сектора.

СНП и местные народные правительства в целях привлечения зарубежных инвестиций в инновационный сектор активно принимают различные Правила и Положения, направленные на предоставление особых налоговых режимов иностранному инвестору.

Пласт таких источников налогового законодательства, отличных от законов очень большой. Более того, такие подзаконные акты постоянно обновляются и изменяются. В качестве примеров можно привести: «Правила инвестирования в науку и технику г. Нанчан» от 14 сентября 2000 г. (приняты ПК СНП г. Нанчан); «Правила научно-технического прогресса особой экономической зоны Сямэнь» от 1 сентября 2008 г.; «Некоторые правила города Пекина “По дальнейшему стимулированию развития отрасли новых и высоких технологий” от 2002 г.»; «Некоторые правила города Шанхая “По внедрению новых и высоких технологий” от 2004 г.»; «Решение провинции Чжэцзян “Об оказании всемерной поддержки индустриализации новых и высоких технологий” от 1999 г.»; «Решение правительства провинции Гуандун “Об улучшении структуры промышленности за счет научно-технического прогресса” от 2004 г.»

Представляются интересными принятые в 2001 г. «Некоторые правила города Пекина «По дальнейшему стимулированию развития отрасли новых и высоких технологий»²¹. Рассматриваемый документ состоит из 24 статей без деления на разделы. Отметим некоторые статьи, обладающие важным значением для рассматриваемого вопроса. Проекты по внедрению новых и высоких технологий делятся на обычные и особой важности. После признания проекта местными органами государственной власти, относящимся к внедрению новых и высоких технологий (ст. 1), предприятия, участвующие в его осуществлении, получают налоговые льготы по уплате налогов на хозяйственную деятельность, на доходы предприятия и НДС. Региональную составляющую этих налогов предприятию компенсирует специальный городской фонд: первые три года полностью, а следующие два года по 50% ставке (ст. 9). А если предприятие отнесено к участникам особо важного проекта из сферы новых и высоких технологий, то специальный городской фонд пять лет возвращает ему вышеперечисленные налоги полностью, а следующие три года возвращает 50% от них. При этом особо оговаривается, что 80% из возвращенных средств может использоваться предприятием только для технических инноваций, а 20% для концентрации на технических инновациях (ст. 14).

²¹ См.: URL: <http://www.investsjs.gov.cn/a/province/401.html> 北京市关于进一步促进高新技术产业发展的若干规定 (на китайском языке).

Также предприятиям, участвующим в таких проектах с 2001 г. в течение пяти лет из специального фонда возвращались уплаченные ими налоги на недвижимость, полученные средства можно было использовать только для технических инноваций (ст. 17).

Предусматриваются определенные льготы и для предприятий, начинающих свою хозяйственную деятельность в специальных экономических зонах на территории города. Предприятия, участвующие в проектах по внедрению новых и высоких технологий налог за использование земли платят в размере 75% от обычной ставки, а расходы по подключению предприятия к водным, газовым, канализационным и теплосетям платятся в размере 50% от обычной ставки. В то же время, предприятия, участвующие в особо важных проектах по внедрению новых и высоких технологий освобождаются от уплаты налога за использование земли, а расходы по подключению предприятия к водным, газовым, канализационным и теплосетям платятся в размере 50% от обычной ставки (ст. 19).

Поддерживаются и организации, предоставляющие научно-технические посреднические и консультационные услуги для предприятий сферы высоких технологий. Если такие организации внесли большой вклад во внедрение новых и высоких технологий, то из специального городского фонда им возвращается 50% от уплаченных налогов в части налогов, зачисленных в местный бюджет (ст. 20).

Еще одна группа источников правового регулирования налогообложения инновационного сектора это договоры КНР с иностранными государствами. В соответствии с положениями ст. 59 закона КНР «Об управлении сбором налогов» «Китай заключает с иностранными государствами договоры о налогообложении и положения таких соглашений имеют приоритет в отношении данного закона». Как правило, международные договоры относятся к взаимоотношениям КНР с другими государствами в части, касающейся администрирования прямых налогов.

По состоянию на 28 марта 2011 г., КНР заключила 96 соглашений с различными странами об избежании двойного налогообложения²², самое раннее соглашение было подписано 06.09.1983 г. с Японией (вступило в силу 26.06.1984 года, а применяется с 01.01.1985 г.). Одно из самых последних

подобных соглашений было подписано 31.10.2010 г. с Сирией, но данное соглашение в силу ряда политических и технических причин пока еще не вступило в законную силу. Как можно увидеть, КНР заключила соглашения об избежании двойного налогообложения практически со всеми более менее важными участниками международной торговли, в том числе с США (30.04.1984 г.), Францией (05.30.1984 г.), Великобританией (26.07.1984 г.), ФРГ (10.06.1985 г.), Республикой Южная Корея (28.03.1994 г.) Республикой Казахстан (12.09.2001 г.), Финляндией (25.05.2010 г.) и другими государствами.

27 мая 1994 г. было подписано такое соглашение и между Китайской Народной Республикой и Российской Федерацией. Правительства обеих стран подписали Соглашение «Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы»²³.

Это соглашение применяется как к лицам с постоянным местопребыванием в КНР или РФ или в двух государствах.

Отдельно подчеркнем, «термин «Китай» означает Китайскую Народную Республику, при использовании в географическом смысле, означает всю территорию Китайской Народной Республики, включая ее территориальное море, на которые распространяются законы Китая, касающиеся налогообложения.

Такие территории как Гонконг, Макао и Тайвань, имеющие самостоятельную налоговую систему и на которые не распространяются законы Китая, касающиеся налогообложения, не входят в зону действия данного Соглашения²⁴. Об этой особенности автор уже упоминал во введении к диссертации.

Данное соглашение применяется в отношении налогов, взимаемых у источника — начиная с 1 января 1998 г.; в отношении других налогов — за налогооблагаемый период, начинающийся с 1 января 1998 г.²⁵

²³ СЗ РФ: 03.03.1997. № 9. Ст. 1020. Российская газета. № 43-44, 04.03.1997.

²⁴ Информационное сообщение Минфина РФ от 06.06.2008 «О территориальной сфере применения Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы», документ опубликован не был. По данным СП Консультант плюс.

²⁵ Письмо Госналогслужбы РФ от 11.12.1997 № ВГ-6-06/856 «О применении соглашений об избежании двойного

²² См.: URL: <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8687294/8688432.html>我国对外签订避免双重征税协定一览表 (на китайском языке).

Согласно статье 2 рассматриваемого Соглашения, его действие охватывает «налоги на доходы, взимаемым от имени Договаривающегося Государства или его местных органов власти, независимо от способа их взимания».

Для целей соглашения к налогам на доход относятся все налоги, взимаемые с общей суммы доходов или с отдельных их элементов, включая налоги с доходов от отчуждения движимого и недвижимого имущества, а также налоги на прирост стоимости имущества.

К налогам в Китае, на которые распространяется действие Соглашения, относятся налог на доходы физических лиц и налог на доход предприятий. В России указанный порядок распространяется на налог на прибыль предприятий и организаций и подоходный налог с физических лиц. В тексте Соглашения устанавливаются методы устранения двойного налогообложения (ст. 22).

Принятие и ратификация представительными органами обеих стран рассматриваемого Соглашения, представило собой важный шаг в оформлении налоговых взаимоотношений физических и юридических лиц КНР и РФ, осуществляющих свою деятельность на территории одной страны или обеих сразу. Действие указанного соглашения в полной мере относится к предприятиям, принадлежащим к инновационному сектору КНР и РФ.

Хотя описываемое соглашение не содержит специальных положений регламентирующих налогообложение инновационного сектора Российской Федерации и КНР, но оно позволяет использовать законодательные механизмы для устранения коллизий по налогообложению, в тех случаях, когда предприятие, создает например, представительства или центры разработки новых технологий и инноваций на территории другой страны.

В настоящее время это особо актуально, в связи с все более и более очевидным фактом необходимости взаимодополнения экономик КНР и РФ, проведения совместных прорывных фундаментальных научных исследований, трансфера инновационных технологий и осуществления другого сотрудничества в рассматриваемой сфере.

Обобщая вышеизложенное, отметим, что налоговое законодательство КНР не является кодифицированным. В этой связи широко используется подзаконное регулирование. Значительный объем нормативных правовых актов по налоговому регулированию инновационного сектора экономики страны принят Государственным Советом КНР.

Граница распределения полномочий между субъектами (органами центральной и местной государственной власти), осуществляющими правовое регулирование налогообложения инновационной деятельности, в том числе в части установления отдельных элементов налогообложения, носит достаточно подвижный характер и динамично изменяется в зависимости от конкретных экономических условий.

На основе анализа источников налогообложения инновационного сектора КНР, можно сделать вывод, что особенностью налогово-правовой системы КНР в инновационном секторе экономики, является активное применение экспериментального порядка, подразумевающего осуществление правовой регламентации посредством принятия подзаконного нормативного правового акта неограниченного по времени действия. В последующем периодически проводится анализ его правоприменительной практики на предмет социальных и экономических последствий. На основе полученных данных уполномоченный орган принимает решения о закреплении на законодательном уровне или отказе от такового апробированной экспериментальной модели правового регулирования налогообложения.

Существенная роль в правовом регулировании налогообложения инновационной деятельности в КНР принадлежит органам местной государственной власти, при отсутствии центрального регулирования им предоставляются полномочия по принятию собственных актов для регулирования исследуемого сектора экономики. Местные народные правительства в целях привлечения зарубежных инвестиций в инновационный сектор активно принимают различные правила и положения, направленные на предоставление особых налоговых режимов иностранному инвестору.

Библиографический список:

Монографии:

1. Алексеев С.С. Право: азбука — теория — философия: Опыт комплексного исследования. М.: «Статут», 1999. 712 с.
2. Васильев С.В. Правовые средства налогового стимулирования инновационной деятельности. М.: Торгово-промышленная палата Российской Федерации, 2008. 120 с.
3. Конституции стран Азии: в 3-х тт./ под ред. Т.Я. Хабриевой. М.: Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ: Норма, 2010. Т. 3: Дальний Восток. 1040 с.
4. Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. М.: АО «Центр ЮрИнфоР», 2003. 374 с.
5. Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России: Учебное пособие. М.: Издательский Дом «Городец», 2009. 208 с.
6. Современное законодательство Китайской Народной Республики. Сборник нормативных актов / Составитель, редактор и автор предисловия Л.М. Гудошников. М.: ИКД "Зерцало-М", 2004. 432с.
7. Трощинский П.В. Юридическая ответственность в праве Китайской Народной Республики. М.: ИДВ РАН, 2011. 272 с.
8. Шепенко Р.А. Налоговое право Китая: источники и субъекты. М.: Статут, 2004. 414 с.
9. Шепенко Р.А. Правовое регулирование налогообложения в Китайской Народной Республике. М.: «Муравей», 2001. 200 с.
10. 王曙光, 税法学. 第二版. 东北财经大学出版.: 2007. 479页.

Нормативные правовые акты:

1. Закон КНР «О правотворчестве» (Перевод: к.ю.н., с.н.с. ЦПИК ИДВ РАН Трощинский П.В.) 2000 г. URL: http://chinalawinfo.ru/other/law_legislation.
2. Информационное сообщение Минфина РФ от 06.06.2008 «О территориальной сфере применения Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Китайской Народной Республики об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы», документ опубликован не был. По данным СП Консультант плюс.
3. Письмо Госналогслужбы РФ от 11.12.1997 г. № ВГ-6-06/856 «О применении соглашений об избежании двойного налогообложения», документ опубликован не был. По данным СП Консультант плюс.
4. СЗ РФ: 03.03.1997. № 9. Ст. 1020. «Российская газета». № 43-44. 04.03.1997.
5. 中国最新宪法全文 (1982年发布, 2004年修正, 至2007年为止最新) URL.: <http://www.lawtime.cn/zhishi/fagui/2007031747933.html> (на китайском языке).
6. 中华人民共和国个人所得税法实施条例(2011年) URL: http://www.chinacourt.org/flwk/show.php?file_id=146391 (на китайском языке).
7. 中华人民共和国税收征收管理法(на китайском языке) URL.: http://www.gov.cn/banshi/2005-08/31/content_146791.htm.
8. 中华人民共和国外商投资企业和外国企业所得税法 (此文件2008年1月1日起废止) URL: <http://www.js-n-tax.gov.cn/Page/StatuteDetail.aspx?StatuteID=2385> (на китайском языке).
9. 中华人民共和国宪法URL: <http://www.people.com.cn/GB/shehui/1060/2391834.html> (на китайском языке).
10. 中华人民共和国宪法全文 (1954年) URL: http://china.findlaw.cn/info/guojiafa/xffl/95747_11.html (на китайском языке).
11. 北京市关于进一步促进高新技术产业发展的若干规定URL: <http://www.investsjs.gov.cn/a/province/401.html> (на китайском языке).

Источники сети интернет:

1. Библиотека Гумер — Право и Юриспруденция История государства и права зарубежных стран Глава 23. Право Китая. URL:http://www.gumer.info/bibliotek_Buks/Pravo/istrp/56.php

2. Шепенко Р.А. «Второй уровень» налогового законодательства КНР \URL.: http://www.vestnik.mgimo.ru/files/01/vestnik_01-06.pdf
3. 我国对外签订避免双重征税协定一览表 URL: <http://www.chinatax.gov.cn/n8136506/n8136593/n8137537/n8687294/8688432.html> (на китайском языке).

References (transliteration):

1. Alekseyev S.S. Pravo: azbuka — tyeoriya — filosofiya: Opyt kompleksnogo issledovaniya. M.: «Statut», 1999. 712 s.
2. Konstitutsii stran Azii: v 3-h tt. / pod red. T.YA. Khabrievoi. M.: Institut zakonodatelstva i sravnitel'nogo pravovedeniya pri Pravitelstve Rossiiskoi Federatsii: Norma, 2010. T. 3: Dalnii Vostok. 1040 s.
3. Orlov M.YU. Desyat lektcii o nalogovom prave Rossii: Uchebnoe posobie. M: Izdatelskii Dom «Gorodets», 2009. 208 s.
4. Sovremennoe zakonodatel'stvo Kitaiskoi Narodnoi Respubliki. Sbornik normativnykh aktov / Sostavitel', redaktor i avtor predisloviya L.M. Gudoshnikov. M.: IKD "Zertsalo-M", 2004. 432 s.
5. Troshchinskii P.V. Yuridicheskaya otvetstvinnost' v prave Kitaiskoi Narodnoi Respubliki. M.: IDV RAN, 2011. 272 s.
6. Kucherov I.I. Nalogovoe pravo zarubezhnykh stran: Kurs lektcii. M.: AO «Tsentr YurInfoR», 2003. 374 s.
7. Vasil'ev S.V. Pravovye sredstva nalogovogo stimulirovaniya innovatsionnoi dyeyatel'nosti. M.: Torgovopromyshlennaya palata Rossiiskoi Federatsii, 2008. 120 s.
8. Shepenko R.A. Nalogovoe pravo Kitaya: istochniki i subekty. M.: Statut, 2004. 414 s.
9. Shepenko R.A. Pravovoe regulirovanie nalogooblozheniya v Kitaiskoi Narodnoi Respublike. M.: «Muravyei», 2001. 200 s.