Особенности налоговых систем развивающихся стран Африки,Азии и Латинской Америки

------------------------------------------------

Налоговая система в развивающихся странах Азии и Африки начала складываться в условиях колониализма. Первые нормативные акты по установлению налогов принимались непосредственно либо колониальными властями, либо законодательными органами метрополий. В колониях Британской империи, которых в Африке и в Азии было много, налоги вводились специальными ордонансами.

Первые такие налоги были установлены на рубеже XIX-XX веков: британские колониальные власти в 1896 году ввели налог на жилище в Сьерра-Леоне, в 1901 году - в Кении. Налог взимался с каждого жилища местного жителя в твёрдой сумме, вначале она составляла 2 рупии, а к 1920 году уже была увеличена до 10 рупий. В последующем в таком же порядке был введён подушный налог. Данные налоги выполняли не столько фискальную, сколько важную социальную роль. Налоги выступали средством привлечения африканского населения к работам на плантациях колонизаторов. Чтобы уплатить налоги, африканцы должны были наниматься на работу за заработную плату,труд за деньги стал с их стороны необходимостью. Эти налоги были прямыми реальными и имели простую форму исчисления по твёрдым ставкам.

В дальнейшем метрополии вводили в своих колониях и более современные - прямые личные налоги, главным образом подоходный налог. Так,в Нигерии первый Закон "О подоходном налоге" был принят в 1940 году. Затем ещё при колониальном режиме был принят декрет о двойном налогообложении 1958 года, декрет о местном подоходном налоге 1959 года. Тем самым в этой стране была заложена английская система налогообложения.

Налоговое законодательство относится к компетенции высших органов государственной власти - это положение закреплено почти во всех конституциях освободившихся стран. Например,в ст.71 Конституции Республики Йемен записано, что Верховный Народный Совет законодательным путём регулирует "...установление общегосударственных налогов". Конституция Индии в ст.265 закрепляет: "Налоги устанавливаются только на основании закона. Ни один налог не устанавливается и не взимается иначе, как в силу закона". Так как в этой стране действует сложная система налогов, то конституция конкретизирует право установления налогов, которое осуществляется как Союзом, так и штатами. К исключительной компетенции Союза относится установление налогов на доходы, на корпорации, капиталы компаний, операции на фондовых и товарных биржах; сборы с наследуемого имущества, с недвижимости, таможенные сборы; налоги на плату за проезд и перевозку грузов по железной дороге, транспортные налоги, налоги на продажу и покупку газет. Тут же определена компетенция законодательных органов штатаов. Они устанавливают следующие налоги и сборы: налоги с с/х доходов, налоги на земли и здания, налоги на право разработки полезных ископаемых, налоги на животных, налоги на профессии, на ремёсла, промысел и работу по найму. Во франкоязычных странах Африки обычно действуют налоговые кодексы, регулирующие либо группу налогов, либо все налоги. Так, налоговое законодательство Алжира состоит из кодексов, объединяющих однородную группу налогов, принятых в 1976 году: Кодекс прямых налогов и приравненных к ним платежей, Кодекс платежей на товарооборот, Кодекс регистрационных сборов, Кодекс гербовых сборов. К указанным кодексам имеются поправки и дополнения. Источниками налогового законодательства являются также финансовые законы Алжира, которыми утверждается бюджет страны на каждый год.

В Республике Мали действует Общий налоговый кодекс 1986 года, включающий в себя все налогово-правовые нормы, как материальные, так и процессуальные. Он состоит из четырёх частей: прямые налоги, косвенные налоги, регистрационные сборы и гербовые сборы. Всего 988 статей.

Налоги освободившихся стран можно подразделить по различным основаниям. Главными из них является деление налогов на прямые и косвенные, на государственные и местные.

Прямыми называются те налоги, при уплате которых налогоплательщик непосредственно вступает в налоговые правоотношения с органами государства, между ними нет посредников. К косвенным налогам относятся такие, при взимании которых в правоотношениях участвуют три субъекта: два плательщика - фактический и юридический - и орган государства. Фактическим плательщиком выступает покупатель, юридическим - производитель или продавец товара, который в финансовых органах зарегистрирован в качестве плательщика налога. Таким образом, уплата налога производится косвенно через цену товара.

Прямые налоги, в свою очередь, подразделяются на реальные и личные. Реальными налогами облагается имущество по внешним признакам, то есть по факту наличия, независимо от его стоимости. К реальным налогам, действующим в развивающихся странах, относятся поземельный, подомовый, промысловый и налог на ценные бумаги. Последний, впрочем, пока не играет важной роли в силу слабой развитости кредитно-денежных отношений. Зато поземельный налог взимается во всех без исключения освободившихся странах.

К личным налогам относятся такие,плательщиками которых являются физические и юридические лица. Личные налоги делятся на: подоходный, поимущественный, налог с наследств и дарений, подушный налог. Все они также действуют в развивающихся странах.

Одной из важнейших особенностей налоговой системы освободившихся стран Азии и Африки является преобладание косвенных налогов, которые получатель уплачивает в виде повышенной цены товара. Косвенным налогами облагаются зрелищные, транспортные услуги, сфера бытового обслуживания. К косвенным налогам относятся акцизы, фискальные монополии и таможенные пошлины. Они составляют значительный удельный вес в доходах бюджета. Косвенное обложение в некоторых странах достигает 60-70% всех налоговых поступлений. Рекорд принадлежит Индии, где косвенные налоги дают 83% прироста общей суммы доходов.

В налоговой системе развивающихся стран имеются также местные налоги, которые уплачиваются гражданами и юридическими лицами и поступают в местные бюджеты. Эти налоги крайне разнообразны. К ним относятся подушный, поимущественный, земельный, промысловый, а также косвенные налоги на товары и услуги.

В Индии местные налоги подразделяются на обязательные и факультативные, последние устанавливаются по усмотрению местных органов. К обязательным относятся налоги на жилище, на профессии, на транспорт, на обрабатываемую землю. К факультативным относятся налоги на скот, воду, торговлю, освещение, плата за пользование каналами и другие. Такое деление можно считать условным, так как каждый штат с учётом социально-экономических факторов теперь сам устанавливает, какие налоги считать обязательными, а какие - факультативными.

Богатая практика местного налогообложения сложилась в странах Латинской Америки, где развито муниципальное управление. При этой системе муниципалитеты, обладая местной автономией или самоуправлением, как определяет Конституция Мексики, "самостоятельно распоряжаются своими доходами, полученными от принадлежащего им имущества, а также от налогов и их поступленй, которые устанавливаются законодательными органами в пользу муниципалитов". Косвенные налоги поступают в бюджет также в виде импортных и экспортных пошлин, твёрдого налога на импорт, налогов на потребительские товары национального производства. В то же время в некоторых странах Латинской Америки как положительный фактор отмечается, что в косвенном налогообложении возрастает роль акцизов. Так, в Аргентине, Бразилии и Мексике они в среднем составляют 25% всех налоговых поступлений.

В прямом налогообложении освободившихся стран самым значительным и наиболее распространённым выступает подоходный налог, он взимается как с граждан, так и с компаний. В разных странах он имеет различные наименования: налог на торгово-промышленную прибыль, налог на заработную плату, налог с компаний и так далее. В каждой стране по этому налогу принимается множество поправок и изменений, неоднократно трансформируются условия действия данного налога, но основные признаки его остаются неизменными. В налоговой практике действуют две системы построения подоходного налога: шедулярная и глобальная. Различие этих систем сводится к следующему. При шедулярной системе все доходы в зависимости от источников подразделяются на части (шедулы), при этом каждый вид дохода облагается отдельно по своим ставкам. При глобальной системе налог исчисляется и взимается со всей совокупности доходов, независимо от их источника.

При шедулярной системе различные виды доходов могут облагаться единым подоходным налогом или несколькими самостоятельными. В первом случае будет действовать единый закон о подоходном налоге, во втором - несколько законов по подоходному обложению. Таким образом, при шедулярной системе плательщик фактически может уплачивать несколько подоходных налогов в зависимости от разнообразия его доходов. Эта система проста по учёту доходов и исчислению с них налогов, а, значит, более доступна налогоплательщику; она выражает сущность теории социальной справедливости в налогообложении, так как каждый вид дохода облагается дифференцировано. Но в то же время шедулярная система требует более многочисленного налогового аппарата без высокой квалификации.

Глобальная система налогообложения рассчитана на более квалифицированный аппарат, так как при данном исчислении налогов производится много подсчётов, что требует привлечения большого числа компьютерной техники, но зато при этой системе происходит обезличивание источников доходов налогоплательщиков.

Развивающиеся страны в большинстве своём применяют шедулярную систему как более целесообразную в их условиях. Так, в законе о подоходном налоге Непала, принятом в 1963 году перечисляются следующие источники доходов:

1) торговля;

2) заработная плата;

3) профессиональная деятельность;

4) денежная или реальная инвестиция;

5) земледелие;

6) аренда домов и земли;

7) страховая деятельность;

8) посредничество как профессия;

9) другие.

По каждой шедуле даётся подробное объяснение. Перечисленные шедулы являются типичными и для других стран. В некоторых государствах применяется смешанная система, когда отдельные виды доходов облагаются самостоятельно, а некоторые из них объединяются в общую группу. В этом случае налогоплательщиком обязательно составляется декларация.

В Алжире подоходный налог выступает в виде налога с заработной платы и дополнительного налога на доход в целом. Первый уплачивается только гражданами, второй - физическими и юридическими лицами. Плательщиками подоходного налога в Египте являются лица, получающие доходы на территории данной страны, независимо от места постоянного проживания. Ставка налога зависит от размеров дохода, семейного положения плательщика (холост,вдовец или женат) и количества иждивенцев.

Плательщиками подоходного налога в Афганистане являются торговцы, кустари, ремесленники, частные предприниматели. С купцов взимается налог по ставкам в размере от 4 до 60% в зависимости от размера их дохода и вида деятельности.

Фискальное значение подоходного налога с граждан в развивающихся странах невелико, удельный вес его в бюджете незначителен. Например, все прямые налоги в бюджете Афганистана составили в 1984/85 финансовом году 11,9% от внутренних доходов. Главная причина - низкий уровень доходов подавляющего большинства населения. К тому же в развивающихся странах достаточно высок необлагаемый минимум. Он исключает из налогообложения не только трудовые слои населения с низкими доходами, но даже и средние слои общества.

Примером такого положения может служить подоходный налог Индии, принятый в 1961 году. Он является единым налогом для граждан и юридических лиц. Исчисляется по шедулярной системе, всего шедул в налоге - 11. Его объекты обложения подразделяются на заработанные доходы (заработная плата, доходы от предпринимательской и иной профессиональной деятельности) и незаработанные (доходы от ценных бумаг). Этот налог не охватывает большинства рабочих и служащих, его плательщиками являются менее 3% населения. Заработная плата рабочих и служащих колеблется от 150 до 4000 рупий, в то время, как необлагаемый минимум в Индии достаточно высок и составляет 10 000 рупий. Любой доход ниже этой суммы не подлежит налогообложению. Доходы свыше 25 тысяч рупий облагаются по ставке в 30%. Максимальная ставка в 66% применяется к доходам свыше 100 тысяч рупий. Практически это означает, что плательщиками подоходного налога в Индии являются лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью. Действующим законодательством предусматривается довольно широкий перечень доходов, исключённых из обложения этим налогом. К ним относятся доходы от с/х производства, лотерейные выигрыши не свыше 1000 рупий, проценты с вкладов в сберегательных кассах, пенсии, стипендии, выходные и другие пособия. По льготным ставкам облагаются доходы населения из районов, относящихся к бедным.

Налоги с капиталов не имеют широкого применения в развивающихся странах в силу всеобщей экономической отсталости и недостаточного развития кредитно-банковской системы.

Подушный налог действует в некоторых освободившихся странах, главным образом африканских и арабских. Этим налогом облагается "душа", то есть физическое лицо, независимо от его дохода или имущества. В условиях колониализма данный налог вынуждал африканцев трудиться в качестве наёмной рабочей силы. В настоящее время социально-экономическое значение подушного налога изменилось. Его фискальное значение теперь невелико, он больше выполняет функции административного характера, позволяет учитывать население в городах и других местностях, а также его передвижение. Лицу, уплатившему подушный налог, вручается налоговое свидетельство, дающее ему право на включение в реестр избирателей, пользование медицинскими учреждениями, его дети получают возможность учиться в местных школах. Плательщиками подушного налога являются, как правило, только мужчины. Исчисляется он по твёрдым ставкам из годового расчёта для работающих и безработных отдельно, взимается он местной полицией и поступает в местный бюджет.

В мусульманских странах в соответствии с законами шариата действует сложная система исламских налогов, которые можно охарактеризовать как религиозные, взимающиеся в целях обеспечения нужд мусульманской общины, оказания помощи бедным, ведения религиозных войн и т.д. лее. Среди исламских налогов значительное место занимает налог с собственности, он берётся в натуральной и денежной форме с семи видов собственности и прибыли:

1) заработной платы;

2) рудников;

3) вкладов;

4) имущества, приобретённого законным путём;

5) драгоценностей, добытых со дна моря;

6) военных трофеев;

7) земли, купленной у мусульманина.

Особое место в системе исламских налогов занимает закят, плательщиками которого являются только мусульмане. Уплачивается этот налог согласно нормам мусульманского права один раз в году по лунному календарю в строго установленный день во время мусульманского праздника рамадана. Закят имеет целевое назначение, он используется для передачи бедным мусульманам, нищим и сборщикам закята. В ряде стран он стал практически обычным государственным налогом, уплачиваемым главой семьи (Пакистан, Бангладеш). Он взимается лишь с имущих мусульман, владельцев скота, драгоценностей, имеющих торговую прибыль, и уплачивается из расчёта 2,5% от годового дохода.

В Саудовской Аравии объектом обложения закятом является капитал, не вложенный в производство, чистый доход и замороженные источники. Если мусульманин скончался, не выплатив закята, то прежде всего из его средств платится налог, а затем уже выполняются все другие обязательства.

В налоговом законодательстве развивающихся государств обязательно рассматривается вопрос о гражданстве плательщика. Обычно таким плательщиком выступает как гражданин своей страны, так и всякое другое лицо, проживающее постоянно или временно в этом государстве и осуществляющее разрешённую законом деятельность. Вместе с тем имеются некоторые различия. Например, в Алжире субъектами налогообложения являются иностранцы, прожившие в этой стране не менее пяти лет. В Нигерии субъектом налогообложения иностранец становится, лишь осуществляя торговую, производственную и иную профессиональную деятельность или работая по найму. В Индии иностранцы облагаются подоходным налогом при условии, если они прожили в этой стране более 180 дней и имеют самостоятельные источники дохода.

Большое внимание в налоговом законодательстве развивающихся государств уделяется регулированию налогов с частных национальных и иностранных компаний. В этом случае решается задача не только создания доходной базы государства, но и одновременно принимаются меры стимулирования экономического развития страны.

В налоговом законодательстве Нигерии введено понятие "компания-пионер". Данный статус распространяется только на национальные частные компании, которые с целью развития отечественного производства наделяются рядом преимуществ и льгот. Пионерные компании действуют только в стимулирующих отраслях производства и выпускают товары, ранее не производившиеся в Нигерии. Они полностью освобождаются от уплаты налогов на один-два года. Эта льгота применяется с учётом сферы использования производимых товаров, масштабов их производства и степени развития компании. Кроме того, пионерные компании должны использовать в процессе производства местное сырьё и производить обучение национальных кадров в соответствующей отрасли производства. Также освобождаются от уплаты налогов с полученных дивидентов акционеры пионерных компаний.

Стимулирование развития национальной экономики осуществляется также путём полного или частичного освобождения от уплаты налогов в течение первых шести лет деятельности малых предприятий с небольшим капиталом. В зависимости от сферы и условий деятельности не облагаются налогом на прибыль от 33,3 до 100% доходов этих предприятий. Доля дохода, подлежащая освобождению, непостоянна, она, как правило, меняется каждый год. Это обстоятельство делает нигерийское налоговое законодательство мобильным, механизм его исполнения должен быть достаточно чётким, чтобы учитывать все изменения.

Освобождение от налогообложения использовалось в Нигерии также как средство активизации жилищного строительства в городах. Доходы от домов, построенных частными застройщиками за счёт собственных средств по типовым проектам, по разрешению Министерства финансов освобождаются от подоходного налога с прибыли от эксплуатации жилищного фонда.

Налогообложение иностранных компаний в большинстве развивающихся стран регулируется теми же законодательными актами, что и налогообложение национальных компаний. В то же время применяемые налоговые нормы различаются в зависимости от того, является иностранное юридическое лицо резидентом или нерезидентом данного государства. В качестве резидентов на них полностью распространяется налоговое законодательство принимающей страны. Как нерезиденты они облагаются местными налогами.

Так, налог с корпораций в Кении взимается по ставке 45% с резидентов, а с нерезидентов - 52,5%, в Аргентине - 33% и 45%; налогами на доходы от капитала в Сирии резиденты и нерезиденты облагаются по ставкам соответственно 7,5 и 15%, на Филиппинах - 10 и 30%, в Колумбии - 20 и 40%, Перу - 25 и 30%.

С иностранных компаний взыскиваются налоги с доходов от предпринимательской деятельности и доходов с капиталов. Ставки обложения налогами крайне разнообразны, начиная от 5 до 44% в Ливане и от 11 до 66% в Сирии. Средний уровень ставок подоходного налога в странах Ближнего Востока и Латинской Америки составляет около 30%, в странах Азии и Африки - 40%.

Иногда для иностранных компаний устанавливается исключительно льготный режим, причём более благоприятный, чем для национальных предприятий. Производится полное или частичное освобождение от уплаты подоходного налога, налога с корпораций, освобождение от таможенных пошлин и сборов на длительный срок, вплоть до 15 лет. В Иордании законом "О регистрации иностранных компаний" 1975 года предусматривается, что иностранная компания при наличии законной регистрации освобождается от уплаты подоходного налога, налога за оказание услуг и других.

В Алжире предприятия со смешанным капиталом освобождаются в течение пяти лет деятельности от налогов на прибыль, на доходы от недвижимости и даже не платят сборы за технические услуги.

Как экономическая категория финансы развивающихся стран выполня-

ют важную функцию - мобилизацию, распределение и последующее использование денежных фондов,представляющих собой часть национального дохода. Они занимают важное место в системе производственных отношений общества. Во-первых, финансы служат материальной основой всех мероприятий по борьбе с хозяйственной отсталостью. Во-вторых, они призваны сократить разрыв в уровнях получаемых доходов между различными слоями населения. В-третьих, финансы играют важную роль в развитии отдалённых, главным образом сельскохозяйственных, районов, что является составной частью правительственных программ по ликвидации нищеты населения.

В развивающихся странах существует несколько методов мобилизации внутренних ресурсов. И прежде всего это налогообложение, т.к. налоги представляют собой важнейшую статью бюджетных поступлений. Современная организация налоговых систем формировалась под воздействием ряда характерных особенностей экономики молодых государств: зависимости от внешней торговли, отсталости с/х, слабого развития промышленности и инфраструктуры.

Налоговая структура развивающихся стран во второй половине 70-х годов:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Страны | Индивид.  подоход. | Корпорац. налог | НДС | Акцизы | Внешторг. налог |
| Бразилия  Колумбия  Перу  Венесуэла  Мексика | 1,2  13,7  3,9  2,8  19,9 | 7,3  15,4  11,7  56,9  20,3 | -  15,3  28,8  -  10,4 | 29,2  6,4  14,4  3,2  19,2 | 5,5  22,3  24,5  6,7  9,6 |
| Индонезия  Малайзия  Филиппины  Шри-Ланка  Таиланд | 2,8  8,7  9,6  4,6  7,7 | 58,2  27,1  13,5  10,5  9,7 | 8,2  4,9  16,9  11,4  19,9 | 5,0  14,5  16,3  23,5  22,8 | 10,1  32,5  24,6  37,3 |
| Гана  Кения  Замбия | 9,6  35,0  19,5 | 13,2  21,3  15,3 | 6,1  11,7  11,5 | 21,7  17,2  31,7 | 36,7  24,2  6,2 |

За последние десятилетия заметный сдвиг в сторону увеличения удельного веса подоходного налога за счёт снижения доли налогов на собственность. Растёт доля акцизов и налога на продажи при одновременном уменьшении значения внешнеторговых налогов. Это соответствует распространённому мнению, что по мере экономического развития в освободившихся странах будет постепенно возрастать роль прямого обложения - подоходного и корпорационного налогов.

В странах с низким и средним уровнем развития экономики основными создателями национального дохода являются мелкие товаропроизводители - крестьяне и ремесленники, которых даже чисто технически трудно облагать современными прямыми налогами, особенно в условиях поголовной неграмотности; ограничены пределы взимания с этих слоёв и косвенных налогов, так как потребление ещё часто базируется на натуральном хозяйстве, а их покупательная способность - минимальна.

Работающие по найму рабочие и служащие здесь также не могут выступать в качестве массовых налогоплательщиков, во-первых, из-за своей сравнительно небольшой численности, и, во-вторых, из-за крайне низкого уровня заработной платы, как правило, не обеспечивающей прожиточного уровня и часто не достигающей величины необлагаемого налогами минимума в этих странах.

В ряде государств Азии всё ещё невелико налогообложение доходов и так называемых средних слоёв (военная и гражданская бюрократия, лица свободных профессий - юристы, врачи и т.д.), которым принадлежит всё более заметное место в социальной структуре развивающихся стран.Однако средние слои, представляющие наиболее образованную и влиятельную часть населения, занимают в известной степени привилегированное положение в государстве, широко представлены в правительствах и административном аппарате. Это облегчает им возможность пользоваться разнообразными налоговыми льготами, особенно, при уплате личных налогов. В гораздо большей степени на их материальном положении сказывается рост косвенных налогов, так как они являются главными потребителями продукции массового спроса, в особенности товаров длительного пользования и предметов роскоши, обычно облагаемых высокими налогами. Однако средним слоям во многих развивающихся странах легче, чем низкооплачиваемым трудящимся удаётся компенсировать свои материальные потери, вызванные дороговизной и ростом косвенных налогов. Представители свободных профессий повышают плату за оказываемые ими услуги, а государственные служащие добиваются периодического пересмотра своих должностных окладов. Как считают некоторые экономисты,при более последовательном жёстком налогообложении средние слои населения могли бы взять на себя вещую роль в финансировании государственных расходов. А это означает, что налоговые системы развивающихся стран ещё до конца не оформлены и требуют корректировки.