



ЮРИДИЧЕСКИЕ ПРЕЗУМПЦИИ И ИХ ВЛИЯНИЕ НА НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ

Евгений СМЫЧОК,

соискатель кафедры финансового права
Национального юридического университета имени Ярослава Мудрого

Summary

The article is devoted to prospects of development of presumptive taxation, which has its own and its own distinctive features. Focuses on the fact, that presumptive taxation increases the number of tax revenue, but at the same time helps to reduce the accuracy of determining the tax liability of the taxpayer. Under presumptive taxation used indirect methods of determining tax liability, the tax base goes beyond the classical scheme based on the financial statements of the taxpayer. It is noted that presumptive taxation is not something new in international tax law. Methods of presumptive taxation are used in virtually all developed economies of the world. The positive aspect of the introduction of such innovative approaches is that the state, therefore, expands access to financial resources of taxpayers and increase tax revenues to the budget. In Ukraine, presumptive taxation today is identified with the Institute of special tax regimes and the existence of the simplified system of taxation, accounting and reporting.

Key words: taxation, presumption, tax, tax regime, tax laws.

Аннотация

Статья посвящена перспективам развития презумптивного налогообложения, которое имеет собственные и присущие только ему особенности. Акцентируется внимание на том, что презумптивное налогообложение способствует увеличению количества налоговых поступлений, но в то же время уменьшается точность определения налоговых обязательств налогоплательщика. При презумптивном налогообложении используются косвенные методы определения налоговых обязательств, определение налоговой базы происходит за пределами классической схемы, основанной на финансовой отчетности плательщика налогов. Отмечается, что презумптивное налогообложение не является чем-то новым в международном налоговом праве. Методы презумптивного налогообложения используются практически во всех развитых экономиках мира. Положительным моментом введения таких инновационных подходов есть то, что государство таким образом расширяет доступ к финансовым ресурсам налогоплательщиков и увеличивает налоговые поступления в бюджет. В Украине презумптивное налогообложение на сегодня отождествляется с институтом специальных налоговых режимов и существования упрощенной системы налогообложения.

Ключевые слова: налогообложение, презумпция, налоги, налоговый режим, налоговое законодательство.

Постановка проблемы. Существующие сегодня методы борьбы с агрессивным налоговым планированием, а также с уклонением от уплаты налогов, требуют законодательного усовершенствования. Практически для всех налоговых систем характерным является уменьшение налогоплательщиками собственной налоговой базы за счет использования неточностей и пробелов налогового законодательства. В такой ситуации, презумптивные методы определения базы налогообложения приобретают все большее значение.

Актуальность темы исследования подтверждается степенью ее научного изучения – в настоящее время на территории СНГ практически нет ни одной фундаментальной работы,

посвященной исследованию правовой природы презумпций в налоговом праве, регулированию, влиянию таких презумпций на налогообложение, установлению роли презумптивных методов налогообложения в функционировании налоговой системы.

Состояние исследования. Научный анализ проблем влияния презумпций и презумптивных методов налогообложения на построение и функционирование налоговой системы, осуществили многие зарубежные ученые. Среди них следует выделить работы таких исследователей: М. Алле, Е. Ахмад, А.В. Демин, С.М. Моран, Н.И. Сальтцман, К. Сано, Д.М. Щекин и др. Работы указанных авторов послужили фундаментальной базой для дальнейшего исследования рассматриваемых вопросов.

зависит от усовершенствования действующего уголовного, уголовного процессуального законодательства, их согласования с соответствующими международно-правовыми актами по защите прав лиц с психическими расстройствами, положениями законов Украины «О психиатрической помощи», «О прокуратуре», ведомственными актами Генеральной прокуратуры Украины и усиления надзора за деятельностью органов, которые проводят оперативно-розыскную деятельность, дознание и досудебное следствие.

Список использованной литературы:

1. Кримінальний процесуальний кодекс України від 13.04.2012 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2013. – № 9–10. – С. 88.
2. Конституція України від 28.06.1996 р. // Відомості Верховної Ради України. – 1996. – № 30. – С. 141.
3. Про прокуратуру : Закон України від 05.11.1991 р. № 1789-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 53. – С. 793.
4. Назаров В.В. Особливості діяльності органів прокуратури щодо захисту прав громадян у кримінальному провадженні / В.В. Назаров // Держава та регіони. Серія «Право». – 2009. – № 3. – С. 98–105.
5. Конференція Генеральних прокурорів Європи (6 сесія), організована Радою Європи за сприяння прокуратури Угорщини : підсумковий висновок (Будапешт, 29 квіт. – 1 трав., 2005). – Страсбург, 2005. – 5 с. // Веб-сайт Української асоціації прокурорів [Електронний ресурс].
6. Кримінальний кодекс України від 05.04.2001 р. // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 25–26. – С. 131.
7. Про психіатричну допомогу : Закон України від 22.02.2000 р. № 1489-ІІІ // Відомості Верховної Ради України. – 2000. – № 19. – С. 143.
8. Галаган А.И. Особенности расследования органами внутренних дел общественно опасных деяний лиц, признаваемых невменяемыми : учеб.-практ. пособие / А. И. Галаган. – К. : НИИРИО КВШ МВД СССР, 1986. – 84 с.
9. Ларин А. Следствие и суд по делам о невменяемых / А. Ларин // Советская законность. – 1969. – № 2. – С. 45–46.
10. Михайлова Т.А. Производство по применению принудительных мер медицинского характера / Т.А. Михайлова // Советское государство и право. – 1989. – № 12. – С. 72.



Целью и задачей статьи является исследование особенностей влияния юридических презумпций на налогообложение, выяснение преимуществ и недостатков функционирования презумптивного налогообложения как в Украине, так и в странах Европейского Союза. Новизна работы заключается в том, что впервые проведен сравнительно-правовой анализ особенностей использования презумптивных методов налогообложения в Украине и в странах Европейского Союза.

Изложение основного материала. Как отмечает С.М. Моран, налогово-правовые презумпции помогают облегчить быстрый и надлежащий сбор налогов. В то же время ученый рассматривает презумпции как некий регулятор процесса обеспечения баланса интересов в сфере налогообложения. При таком научном подходе презумпции могут рассматриваться как явление, призванное уменьшать количество налоговых споров, снижать количество судебных дел, сторонами которых выступают налогоплательщик и контролирующий орган [16]. Налогово-правовые презумпции изучены и американским исследователем Н.И. Сальтцманом в его работе «Служба внутренних доходов США: практика и процедуры» [10]. Так, Н.И. Сальтцман обращает внимание на определенные процессуальные особенности презумпций. К таким особенностям ученый относит связь презумпций с процессом доказывания практически всех предположений, положенных в их основу.

Мы можем лишь частично согласиться с утверждением Н.И. Сальтцмана относительно такой правовой природы налогово-правовых презумпций. Необходимо помнить и о существовании презумпций, которые не подлежат опровержению. Такие презумпции, соответственно, и не требуют их доказывания. В сфере налогообложения к такой презумпции можно отнести общеправовую презумпцию невиновности, налогово-правовую презумпцию правомерности решений налогоплательщика. Процесс доказывания последней, кстати, сводится лишь к ссылке на конкретную норму Налогового кодекса Украины, в силу чего такой процесс фактически не соответствует критериям процесса дока-

зывания. В такой ситуации указывать на необходимость доказывания всех презумпций невозможно. Достаточно основательное рассмотрение налогово-правовых презумпций в аспекте их влияния на судебное доказывание и трансформацию судебных доктрин в США проводят П.А. Лоуи и Ж.Ф. Вассекс [14].

На необходимость разграничения правовых презумпций и других смежных категорий, в частности фикций, обращают внимание А. де Купис [2] и П. Фориерс [13]. Довольно обстоятельное определение «фикции» дает И.И. Бабин. Под правовой фикцией исследователь понимает, технико-юридический прием, с помощью которого несуществующему положению (отношениям) предоставляется статус существующего и это положение становится обязательным вследствие закрепления его в правовой норме [12, с. 320]. Д.Н. Лизлов определяет юридическую фикцию как предположение, которое заключается в признании существующего несуществующим и, наоборот, несуществующего существующим [19, с. 176]. Наиболее известной правовой фикцией является «юридическое лицо» как искусственно созданный субъект права.

Некоторые ученые выделяют критерии разграничения правовых презумпций и фикций. По мнению А.В. Ульяновской, общим у юридических презумпций и фикций есть то, что они являются технико-юридическими приемами формулировки правовых положений в текстах нормативно-правовых актов, в основе которых лежит предположение [18, с. 101–103]. Положение же, которое фиксируется в презумпции, вероятно, нельзя назвать истинным. Их истинность или неистинность познается вместе с конкретной ситуацией. В самой же презумпции, заложены истинные знания, в ее основе лежат проверенные общественной практикой закономерности. По мнению Ю.А. Серикова, с предоставлением презумпции высокой степени вероятности связана основная проблема разграничения юридических презумпций и юридических фикций в юридической науке. Юридические презумпции могут иметь как высокую, так и низкую степень вероятности, что не меняет их правовой природы. Ма-

ловероятные юридические презумпции в юридической литературе принято называть «квази-презумпциями» [15, с. 227].

Налогово-правовые презумпции в странах Европейского Союза рассматривает К. Сано [7]. Исследовательница при характеристике налогово-правовых презумпций опирается на общетеоретические наработки относительно определения понятия «презумпция». Так, К. Сано говорит, что юридическими презумпциями есть выводы, которые содержатся в законе и которые опираются на известный факт при другом неизвестном факте [7]. Рассматривая современное налоговое законодательство европейских стран, М. Алле отмечает, что такое законодательство сегодня, в большинстве случаев, не соответствует ни одному из основополагающих принципов гуманистического и прогрессивного общества [1, с. 24]. Ученый обращает внимание на то, что такое законодательство опирается на философскую концепцию социальной жизни, которая в большей степени антилиберальная и направлена против индивидуума.

Существующие налоговые системы в странах Европейского Союза М. Алле называет дискриминационными по сути. Такие системы бесосновательно наказывают наиболее эффективные предприятия и виды деятельности. В то же время игнорированию подлежат полностью или частично доходы, законность которых вызывает сомнения. Для обоснования таких утверждений М. Алле обращается к налоговому законодательству Франции, где ставка налога на прибыль компаний составляет примерно 50%. И действительно, такая чрезмерная налоговая нагрузка на налогоплательщиков фактически означает соответствующее уменьшение их доходов, которые, в свою очередь, могли быть направлены на повышение заработных плат работникам, повышение стандартов и качества осуществления коммерческой деятельности конкретными субъектами хозяйствования [1, с. 25].

Вообще анализ налоговых систем европейских стран показывает их определенное тождество в вопросах борьбы за увеличение финансовых поступлений в бюджеты. В Германии



например, совокупная налоговая нагрузка на налогоплательщиков – юридических лиц – формируется путем уплаты такими плательщиками не только подоходного налога, но и надбавки на солидарность и промышленного налога. Корпоративный налог с прибыли и надбавка на солидарность всегда имеют фиксированную ставку, тогда как размер промышленного налога варьируется в зависимости от региона. По этой причине общая ставка налога на прибыль корпораций в некоторых регионах Германии может составлять, примерно, 23%. Средний показатель корпоративной налоговой нагрузки в Германии составляет примерно 30%. Корпоративный налог с прибыли взимается унифицированной общегосударственной ставкой в размере 15% от налогооблагаемой прибыли корпораций. Уплачивать корпоративный налог с прибыли обязаны все немецкие корпорации, учрежденные в форме общества с ограниченной ответственностью (GmbH) или акционерного общества (AG), а также все филиалы иностранных корпораций в Германии.

Надбавка на солидарность (Solidaritätszuschlag) является единственным и фиксированным общегосударственным компонентом налогообложения компаний. Она была введена в 1995 г. для финансирования воссоединения двух частей Германии. Эта надбавка составляет 5,5% от начисленной суммы корпоративного налога с прибыли. То есть размер ставки надбавки на солидарность, с учетом размера корпоративного налога, составляет 0,825%. Промысловый налог в Германии, относится к числу муниципальных. В связи с этим ставка этого налога определяется индивидуально каждым муниципалитетом. Следовательно, размер промышленного налога в том или ином регионе играет важную роль при формировании совокупного налогового бремени. Ставка промышленного налога не должна быть ниже 7%. Ее максимальный предел законодательством не регламентируется. Однако в среднем по Германии эта ставка равна 14%. Как правило, в городах размер промышленного налога обычно оказывается выше, чем в сельской местности. Надбавка на солидарность с промышленного налога не взимается [6].

Рассматривая правовое регулирование налогообложения прибыли компаний (корпораций) в Великобритании, необходимо отметить, что с 1 апреля 2015 г. базовая ставка налога на прибыль (корпоративного налога) составляет 20%. В то же время в борьбе за увеличение налоговых поступлений и с целью упорядочения процессов агрессивного налогового планирования в Великобритании, с 1 апреля 2015 г. введен налог на переадресованную прибыль (Diverted Profits Tax). Особенность налогообложения таким налогом заключается в том, что его будут платить те компании в Великобритании, которые выводят собственную прибыль в низконалоговые юрисдикции. Прибыль, полученная компанией, но выведенная в другие юрисдикции, будет облагаться по ставке 25% [5]. Как видим, размер ставки налога на переадресованную прибыль на 5% больше, чем размер базовой ставки корпоративного налога в Великобритании.

Безусловно, среди стран Европейского Союза, нужно выделять и страны, в которых система налогообложения в первую очередь направлена на привлечение инвестиций и повышение собственной экономической привлекательности, чем и обусловлены ее особенности. В большинстве случаев такие особенности выражаются в пониженных ставках налога на прибыль предприятий, налога на дивиденды, упрощенной системе налогового учета и отчетности. К таким странам следует отнести Республику Кипр, Ирландию, Нидерланды и ряд других стран. Так, определенный интерес вызывает налогообложение прибыли предприятий в Республике Кипр. Все компании, которые являются налоговыми резидентами Кипра, должны уплачивать налог на прибыль, начисленный или полученный из налогооблагаемых источников на Кипре и за его пределами. В свою очередь, компании нерезиденты Кипра, являются плательщиками налога на прибыль, начисленную или полученную от предпринимательской деятельности собственного постоянного представительства на Кипре, а также на некоторые виды доходов, полученных из источников на Кипре. Нужно отметить, что компания считается налоговым резидентом Кипра,

если управление компанией и контроль над ней осуществляются на Кипре. Налоги, уплаченные за рубежом, могут быть вычислены по налогу на прибыль подлежащего уплате на территории Кипра. Ставка налога на прибыль предприятий для всех компаний составляет 12,5% [11]. Вместе с этим необходимо подчеркнуть, что наряду с налогом на прибыль предприятий на Кипре существует и ряд других обязательных платежей для юридических лиц. К таким платежам можно отнести так называемый ежегодный регистрационный сбор, размер которого на сегодня составляет 350 евро.

Следовательно, налогообложение прибыли предприятий и определение базы налогообложения может осуществляться как на основании реальных данных, которые содержатся в налоговой и бухгалтерской документации налогоплательщика, так и на основании косвенных методов определения такой базы, основанных на определенных предположениях. Так, С. Македонский, рассматривая такие опосредованные средства определения базы налогообложения налогоплательщика, называет их специальным презумптивным налогообложением [9, с. 26]. В некоторых случаях при налогообложении, гораздо легче конкретно не измерять базу налогообложения, а выделить ее из тех показателей, которые гораздо легче измерить, чем саму базу. На такую правовую и экономическую специфику определения базы налогообложения, с учетом использования презумптивных процедур, обращают внимание Е. Ахмад и Н. Стерн [3, с. 276].

Рассмотрение презумптивного налогообложения нужно проводить с учетом его конкретных особенностей. Так, В. Турони говорит об использовании косвенных методов определения налоговых обязательств при презумптивном налогообложении. Ученый определяет, что именно с таким подходом происходит расширение и выход за пределы классической схемы определения налоговой базы [17, с. 404]. Сразу нужно уточнить, что по общему правилу, как уже отмечалось, определение налоговой базы происходит на основании сведений, которые содержатся в финансовой отчетности налогоплательщика. Мировой опыт применения презум-



птивного налогообложения является достаточно длительным, а методы презумптивного налогообложения известны многим высокоразвитым странам со сложившимися веками налоговыми законодательствами. В США например, в последние годы наблюдается активное развитие законодательных процессов по внедрению отдельных презумптивных режимов налогообложения [8, с. 149].

На постсоветском пространстве достаточно содержательное изучение презумптивного налогообложения проводится в трудах А.В. Демина. К причинам использования презумптивных методов налогообложения ученый относит: упрощение системы налогового учета и порядка исчисления налогов; борьбу с налоговыми правонарушениями; уменьшение расходов на администрирование налогов и сборов; справедливое распределение налогового бремени [4, с. 167].

Выводы. Суммируя все вышеизложенное, мы можем говорить о презумптивном налогообложении как о процессе, который способствует увеличению количества налоговых поступлений, но в то же время такой процесс уменьшает точность определения налоговых обязательств налогоплательщика. Сегодня презумптивное налогообложение в Украине отождествляется с институтом специальных налоговых режимов и существования упрощенной системы налогообложения, учета и отчетности.

Список использованной литературы:

1. Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / М. Алле ; пер. с франц. Т.А. Карлова ; под. ред. И.А. Егорова. – М. : ТЕИС, 2001. – С. 24.
2. Adriano De Cupis, Sulla distinzione tra presunzioni legali assolute e finzioni giuridiche, 227, Giust. Civ. 5 / De Cupis Adriano. – 1982.
3. Ahmad E. The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries / E. Ahmad, N. Stern. – Cambridge, 1991. – P. 276.
4. Демин А.В. Неопределенность в налоговом праве и правовые средства ее преодоления : моногр. / А.В. Демин. – М. : РИОР: ИНФРА-М, 2013. – 246 с.
5. Diverted Profits Tax: interim guidance HM Revenue & Customs, March 2015, v. 1.0.
6. Шён К., Зельхаст У. Алфавит инвестора: создание предприятия в Германии [Электронный ресурс] / К. Шён, У. Зельхаст // Germany Trade&Invest. – Вып. 2014/2015. – октябрь. – Режим доступа : <https://www.gov.uk/corporation-tax-rates/rates>.
7. Sanò C. National Tax Law Presumptions and EU Law. EC TAX REVIEW 2014/4 ; Kluwer Law International BV ; The Netherlands.
8. Logue K.D. Narrowing the Tax Gap Through Presumptive Taxation / K.D. Logue, G.G. Vettori // Columbia Journal of Tax Law. – 2011. – Vol. 2, № 1. – 101–149 pp.
9. Македонский С. Применение специального режима налогообложения: зарубежный опыт / С. Македонский // Рынок ценных бумаг. – 2005. – № 6. – С. 26.
10. Saltzman Michael I. IRS Practice and Procedure, Warren, Gorham&Lamont/ Michael I. Saltzman. – California, 1991.
11. Налоги в цифрах фактах 2015 – Кипр, Налоговая система Кипра. – Pricewater house Coopers Ltd, 2015. – январь.
12. Бабін І.І. Презумпції та фікції в податковому праві : навч. посіб. / І.І. Бабін. – Чернівці : Рута, 2009. – 320 с.
13. Foriers P. Présomptions et Fictions, in Les présomptions et les fictions en droit 7 / P. Foriers ; C. Perelman & P. Foriers eds. – Bruylant, 1974.
14. Peter A. Lowy and Juan F. Vasquez, Jr., Interpreting tax statutes: when are statutory presumptions justified? / A. Peter // Houston business and tax law journal. – 2004.
15. Сериков Ю.А. Процессуальные функции правовых презумпций в гражданском судопроизводстве : дис. ... канд. юрид. наук : спец. 12.00.15 / Ю.А. Сериков. – Екатеринбург, 2005. – 227 с.
16. Sean M. Moran. The Presumption of Correctness: Should the Commissioner be Required to Carry the Initial Burden of Production / Moran Sean M. // 55 Fordham L. Rev. – 1987. – № 1 087.
17. Thuronyi V. Presumptive Taxation / V. Thuronyi // Tax Law Design and Drafting. – Washington, 1996–1998. – Vol. 1. – P. 404.
18. Ульяновська О.В. Правові фікції і правові презумпції: єдність та відмінність / О.В. Ульяновська // Право України. – 2005. – № 6. – С. 101–103.
19. Юридическая техника : учебное пособие / Д.Н. Лызлов, В.Ю. Картухин – М. : 2009. – 176 с.