

«ВТОРОЙ УРОВЕНЬ» НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА КНР

Значительное место в системе источников налогового права материкового Китая занимают нормативные правовые акты, отличные от законов («первый уровень» налогового законодательства). Информация о них имеет теоретическое и практическое значение.

Иные нормативные правовые акты могут принимать различные формы. Из содержания ст. 2 Инструкции от 15 октября 2002 года «О применении Закона КНР “Об управлении взиманием налогов”» следует, что источниками налогового права материкового Китая являются: Закон КНР от 4 сентября 1992 года (в ред. от 28 апреля 2001 г.) «Об управлении взиманием налогов», названная инструкция, а также налоговые законы и административные узаконения.

В китайской литературе административное узаконение определяется как нормативный документ по административному управлению, разработанный Государственным советом в пределах своей компетенции, а положение – как нормативный документ по административному управлению, разработанный на основании закона государственным административным органом. Термином «положение» обозначают совокупность правовых предписаний, которые объединяются общим заголовком и издаются установленными конституцией или законом органами исполнительной власти. Этот термин означает (в первую очередь) не форму нормативного правового акта, а некое обобщение, отличное, например, от термина «приказ». Существуют два вида положений. Первый вид – это документы нормативного характера, разработанные в пределах своей компетенции на основании закона министерствами и комитетами Государственного совета. Они имеют силу на территории всего государства. Второй вид – это документы нормативного характера, разработанные в пределах своей компетенции провинциями, автономными районами, городами центрального подчинения, а также народными правительствами провинций, автономных районов и сравнительно крупных городов. Они имеют силу на территории, находящейся в ведении разработавшего их органа.

Наряду с терминами «административное узаконение» и «положение» в законодательстве материкового Китая используется термин «публичный документ». Как следует из содержания Уведомления Государственного совета от 24 августа 2000 года «О Методах “Об обращении публичных документов государственных административных органов”», он используется правительствами провинций, автономных районов и городов центрального подчинения, а также ведомствами и подчинёнными органами Государственного совета. Публичный документ – это документ, имеющий юридическую силу и подготовленный в процессе управления, являющийся важным инструментом управления и деятельности в соответствии с законом. В ст. 9 Методов Государственного совета от 24 августа 2000 года «Об обращении публичных документов государственных административных органов» названы такие формы публичных документов, как приказ, решение, сообщение, публикация, циркуляр, предложение, доклад, просьба распоряжений, ответ, мнение, письмо, уведомление.

При рассмотрении нормативных правовых актов, отличных от законов, внимание необходимо обратить на две особенности. Первая особенность состоит в том, что административные узаконения подразделяются на исполнительные и самостоятельные. Исполнительные административные узаконения принимаются во исполнение законов (по отечественной классификации, это подзаконные акты). Например, те же инструкции о применении. Самостоятельные административные узаконения – это несодержащиеся в законах новые положения, разработанные и опубликованные уполномоченным органом. Вторая особенность связана с так называемыми документами нормативного характера.

Административные узаконения Государственного совета имеют двоякое значение. С одной стороны, они конкретизируют содержание законов, принятых Всекитайским собранием народных представителей и его Постоянным комитетом, делают их, как говорит К.А. Егоров, более «удобоваримыми» при проведении в жизнь¹. С другой стороны, они создают определённые правовые нормы по вопросам, возникающим в ходе проведения реформ и модернизации страны. Некоторые китайские комментаторы указывают на то, что самостоятельные административные узаконения являются, в том числе, толкованиями, что, в принципе, не верно.

¹ Егоров К.А. Китайская Народная Республика. Политическая система и политическая динамика (80-е годы). М.: Наука, 1993. С. 149.

Толкование, это всё-таки, в основном, прерогатива суда, хотя в праве материкового Китая есть и на этот счёт некоторые особенности. Так или иначе, но у органов исполнительной власти несколько иные полномочия.

Открытый перечень полномочий Государственного совета закреплён в ст. 89 Конституции КНР от 4 декабря 1982 года (с посл. изм.) и ст. 3 Закона КНР от 10 декабря 1982 года «Об организации Государственного совета». В их числе названы формирование административных мер, разработка административных узаконений, опубликование решений и приказов.

Постоянным комитетом Всекитайского собрания народных представителей 18 сентября 1984 года было принято Решение «О предоставлении Государственному совету права реформировать систему торгово-промышленного налога и разрабатывать проекты налоговых правил для опытного применения». Как в нём указано, это сделано с целью распространения практики, в соответствии с которой государственные предприятия будут уплачивать налоги вместо отчисления прибыли. Предусматривалось, что проект правил будет пересмотрен с учётом опыта, накопленного при его применении. Затем последовало Решение (Всекитайского собрания народных представителей) КНР от 10 апреля 1985 года «О предоставлении права Государственному совету вырабатывать временные установления или правила в области хозяйственной реформы и политики расширения внешних связей». В его последнем предложении закреплено, что по мере приобретения практического опыта и создания необходимых условий Всекитайское собрание народных представителей или его Постоянный комитет разрабатывают законы. Выступая с обоснованием проекта Решения КНР «О предоставлении права Государственному совету вырабатывать временные установления или правила в области хозяйственной реформы и политики расширения внешних связей», Ван Ханьбинь, являвшийся в то время ответственным секретарём Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей и председателем Комитета по законодательству, объяснил предоставление Государственному совету нормотворческих полномочий необходимостью скорейшего юридического закрепления перемен, происходящих в

процессе реформ, а также потребностью в расширении компетенции высшего органа государственного управления².

Практика делегирования полномочий Государственному совету получила закрепление в Законе КНР от 15 марта 2000 года «О законодательстве». В ст. 9 предусмотрено, что по вопросам, по которым Всекитайским собранием народных представителей и его Постоянным комитетом не принято законов, Всекитайское собрание народных представителей и его Постоянный комитет вправе вынести решение о делегировании Государственному совету полномочия, в соответствии с реальной необходимостью, на первоочередное принятие по указанным вопросам административных узаконений. Не может быть делегировано Государственному совету право принятия административных узаконений по вопросам, имеющим отношение к преступлениям и уголовным наказаниям, судебной системе, к мерам пресечения и наказания, связанным с лишением и ограничением личной свободы и т.д.

Следует считать, что именно на основании этих положений Государственный совет занимается нормотворчеством в налоговой сфере. Основной формой самостоятельных административных узаконений Государственного совета являются правила и временные правила. Считается, что они позволяют и оперативно реагировать на требования реальной обстановки, и вносить, при необходимости, соответствующие коррективы в законопроекты до их окончательного утверждения. По своей структуре принятые Государственным советом временные правила, так же как и налоговые законы, разбиты на статьи. Все они имеют довольно незначительный объём и по содержанию схожи с налоговыми законами в той части, что в них закреплены общие положения без особой детализации соответствующих вопросов. Хотя, справедливости ради, следует отметить, что во временных правилах указаны не только основные элементы налога, но и приводятся формулы для его расчёта, а также прилагаются таблицы налогооблагаемых позиций и ставок соответствующего налога.

Исполнительные административные узаконения Государственного совета могут приниматься в форме инструкций и правил о применении. На сегодняшний день их количество определено количеством налоговых законов. Так, в соответствии со ст. 13 Закона КНР от 10 сентября 1980 года (в ред. от 27 октября 2005

² Китайская Народная Республика в 1985 году. Политика, экономика, культура / Гл. ред. М.Л. Титаренко. М.: Наука, 1988. С. 15.

г.) «О подоходном налоге с индивидуумов» были приняты Правила от 28 января 1994 года «О применении Закона КНР “О подоходном налоге с индивидуумов”». Основным подзаконным актом Государственного совета следует считать принятую на основании ст. 93 Закона КНР «Об управлении взиманием налогов» Инструкцию «О применении Закона КНР “Об управлении взиманием налогов”».

Различие между исполнительными и самостоятельными административными узаконениями является в каком-то роде условным. Поскольку, если 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 подзаконными³. В этом случае отличий между принятыми Государственным советом временными правилами и инструкциями о применении нет. Данные нормативные правовые акты следует считать признаком определённого политического режима. Конечно, в предоставлении нормотворческих полномочий отдельным органам исполнительной власти нет ничего предосудительного. Отсутствие каких-либо границ, пределов – безусловный недостаток. Некоторые ограничения есть в ст. 9 Закона КНР «О законодательстве», но их явно недостаточно. Можно было бы ограничить срок действия административных узаконений Государственного совета.

Наряду с административными узаконениями в материковом Китае получила широкое распространение практика издания публичных документов в форме уведомлений. Их ещё называют документами нормативного характера. По налоговым вопросам известны уведомления Государственного совета, Министерства финансов, Главного государственного налогового управления и Главного таможенного управления, а также ведомств местных народных правительств.

Оценить значение таких документов можно на примере Уведомления Государственного совета от 22 февраля 1994 года «О вопросах применения Временных правил КНР “О налоге на добавленную стоимость”, “О потребительском налоге”, “О промысловом налоге” и других налоговых временных правил предприятиями с иностранными инвестициями и иностранными предприятиями», которое было принято в соответствии с Решением Постоянного комитета Всекитайского собрания народных представителей от 29 декабря 1993 года «О

³ Алексеев С.С. Право. Опыт комплексного исследования. М.: Статут, 1999. С. 86.

применении Временных правил “О налоге на добавленную стоимость”, “О потребительском налоге”, “О промысловом налоге” и других налоговых временных правил предприятиями с иностранными инвестициями и иностранными предприятиями». В п. 3 решения закреплено, что применение других налогов (т.е. помимо перечисленных) к предприятиям с иностранными инвестициями и иностранным предприятиям в отсутствие законов осуществляется в соответствии с административными узаконениями. В свою очередь, в п. 1 уведомления предусмотрено, что помимо временных правил, вынесенных в название этого уведомления, и Закона КНР от 9 апреля 1991 года «О подоходном налоге с предприятий с иностранными инвестициями и иностранных предприятий» подлежат применению Временные правила КНР от 3 апреля 1950 года «О налоге со сделок», от 15 декабря 1950 года «О гербовом налоге», от 19 декабря 1950 года «О налоге на забой скота», от 8 августа 1951 года «О налоге на городское недвижимое имущество», от 13 сентября 1951 года «О налоге на номерной знак автотранспортных средств и судов», от 25 декабря 1993 года «О налоге на ресурсы» и от 13 декабря 1993 года «О налоге на добавленную к земле стоимость». Таким образом, п. 1 рассматриваемого уведомления Государственного совета определяет виды налогов, которые подлежат уплате отдельной категорией налогоплательщиков.

Всё изложенное выше касалось первого вида положений. Как уже было отмечено, второй вид положений – это нормативные документы, разработанные в пределах своей компетенции местными органами власти материкового Китая. Их полномочия по управлению налогами определены в нескольких нормативных правовых актах. Условно содержащиеся в них нормы можно разделить на две группы: разрешительные и запретительные. Упоминаются в них, как правило, только местные народные правительства.

К первой группе относится ряд положений ключевых законов. В ст. 35 Закона КНР от 1 октября 1984 года (в ред. от 28 февраля 2001 г.) «О районах национальной автономии» предусмотрено, что при применении национального налогового законодательства органы самоуправления национальной автономии (собрания народных представителей и народные правительства автономных районов, округов и уездов), в дополнение к статьям, по которым освобождение или уменьшение налогов требует проверки и утверждения государством, могут предоставлять освобождения

или уменьшения налогов за счёт некоторых статей доходов местных финансов. К этой группе можно отнести и норму абз. 2 ст. 5 Закона КНР «Об управлении взиманием налогов», но она носит декларативный характер. В этом абзаце местным народным правительствам указано на необходимость усиления руководства и координацию административной работы по взиманию налоговых доходов на местах и поддержки местных налоговых органов в исполнении их обязанностей.

Ко второй группе относятся несколько административных узаконений. В них очерчены пределы налоговых полномочий местных народных правительств. В ст. 6 (абз. 2) Временных правил КНР от 13 декабря 1993 года «О промысловом налоге» предусмотрено, что местные правительства и ведомства не должны регулировать освобождения или уменьшения налога. Аналогичная норма есть в ст. 16 (абз. 2) Временных правил КНР от 13 декабря 1993 года «О налоге на добавленную стоимость». На основании ст. 6 Временных правил КНР от 8 февраля 1985 года «О налоге на содержание и застройку городских территорий» местные народные правительства определяют порядок использования дохода, полученного от взимания налога. Можно назвать также нормы ст. 10 Временных правил КНР «О налоге на городское недвижимое имущество», ст. 9 Временных правил КНР «О налоге на номерной знак автотранспортных средств и судов». В ст. 10 Временных правил КНР «О налоге на городское недвижимое имущество» предусмотрено, что местные народные правительства утверждают и опубликовывают новую оценку недвижимости. Согласно ст. 9 Временных правил КНР «О налоге на номерной знак автотранспортных средств и судов» народные правительства провинций и городов, в пределах ставок налога на номерной знак автотранспортных средств, указанных в ст. 7 этих правил, в свете местных условий разрабатывают приложение, в котором указываются подлежащие применению ставки данного налога.

На практике, несмотря на то что представительные органы власти материкового Китая практически не фигурируют в названных выше законах и административных узаконениях, местное налоговое законодательство материкового Китая образовано положениями, принятыми местными народными правительствами, а также установлениями, содержащимися в узаконениях местного характера, принятыми собраниями народных представителей и их постоянными комитетами.

Узаконения собраний народных представителей, содержащие налоговые нормы, образованы методами и правилами. Их количество на сегодняшний день ограничено, как ограничено и количество налоговых норм в этих источниках налогового права материкового Китая.

В противоположность им, количество нормативных правовых актов постоянных комитетов, содержащих налоговые нормы, значительно больше. Налоговые нормы содержатся в правилах, методах и установлениях. Самая малочисленная группа образована установлениями. Методы собраний народных представителей подразделяются на методы и методы о применении. Наиболее многочисленная группа узаконений постоянных комитетов собраний народных представителей образована правилами. Правила можно разделить на два вида: правила и правила об управлении. Такие подразделения достаточно условны и основаны, в первую очередь, на названии нормативного правового акта. Основная масса правил, принятых постоянными комитетами собраний народных представителей и содержащих налоговые нормы, посвящена льготам для иностранных инвесторов.

Названные формы нормотворчества собраний народных представителей и их постоянных комитетов иногда называют узаконениями местного характера. Наряду с ними и положениями местных народных правительств, а также документами нормативного характера в качестве источников налогового права существуют также правила автономии и отдельные правила. Такая классификация обусловлена предписанием ст. 2 Правил «О регистрации узаконений и положений», утверждённых Приказом Государственного совета от 14 декабря 2001 года № 337. В ней выделяются две составляющие. Первая – узаконения. Узаконения – это узаконения местного характера, разработанные собраниями народных представителей, постоянными комитетами провинций, автономных районов, городов центрального подчинения и сравнительно крупных городов в соответствии с полномочиями и процедурой; узаконения особых экономических районов, разработанные собраниями народных представителей, постоянными комитетами провинций и городов в соответствии с полномочиями и процедурой; правила автономии и отдельные правила, разработанные собраниями народных представителей автономных округов и автономных уездов в соответствии с полномочиями и процедурой. Вторая

составляющая – положения. Они включают в себя положения ведомств и положения местных правительств. Положения ведомств – это положения, разработанные в пределах полномочий ведомствами Государственного совета, комитетами, Банком Китая, Аудиторской комиссией и другими подчинёнными органами с административными полномочиями в соответствии с законами и административными узаконениями, решениями и приказами Государственного совета и Правилами «О процедуре разработки положений», утверждёнными Приказом Государственного совета от 16 ноября 2001 года № 322. Положения местных правительств – это положения, разработанные народными правительствами провинций, автономных районов, городов центрального подчинения и сравнительно крупных городов в соответствии с законами, административными узаконениями, узаконениями местного характера провинций, автономных районов и городов центрального подчинения и Правилами «О процедуре разработки положений».

Особенность положений местных народных правительств заключается в том, что в них присутствуют не только положения, содержащие налоговые нормы, но и налоговые положения, то есть нормативные правовые акты, принятые специально для регламентации того или иного вопроса, связанного с налогообложением. Это обстоятельство составляет отличие положений местных народных правительств от узаконений собраний народных представителей и их постоянных комитетов. Можно сказать, что в составе участников налоговых правоотношений, представленных местными органами власти, ключевым субъектом являются органы исполнительной власти. Центральное место, которое исполнительная власть занимает в механизме налогового регулирования, объясняется не только необходимостью исполнять властные предписания в сфере налогообложения, но и тем, что органы управления значительно потеснили органы представительной власти в формировании местного налогового законодательства и определении основных направлений налоговой политики.

Положения местных народных правительств могут приниматься в форме методов, установлений, временных установлений и дополнительных установлений. Встречаются среди положений местных народных правительств и положения, озаглавленные иероглифами, означающими преференциальную политику. Местные народные правительства принимают также публичные документы – уведомления. В

уведомлениях, в отличие от методов, раскрываются лишь отдельные вопросы налогообложения. Например, в Уведомлении Народного правительства города Шэньчжэнь от 26 августа 1998 года «О продолжении взимания налога со сделок» указано, что подлежащая применению ставка равна 3 %; налогообложением занимаются правительственные финансовые управления, которые вправе поручить агентствам по регистрации недвижимости взимать налог от их имени. Кроме того, в рассматриваемом уведомлении перечислены подлежащие применению нормативные правовые акты. Аналогичный пример – Уведомление Народного правительства провинции Цзянсу от 28 августа 1997 года «О ставке подоходного налога для перечисленных компаний провинции Цзянсу».

Помимо положений и публичных документов, принятых непосредственно местными народными правительствами, значительно и количество публичных документов, принятых подчинёнными им ведомствами (они иногда обозначаются как рабочие ведомства). К таким ведомствам относятся, в первую очередь, финансовые и налоговые управления. Основной формой публичных документов, принятых ведомствами, подчинёнными местным народным правительствам, являются уведомления. В зависимости от принявшего их ведомства они подразделяются на уведомления финансового управления, налогового управления и совместные. Общим, как для совместных уведомлений, так и для уведомлений финансовых управлений и местных налоговых управлений, является наличие адресата. Например, Уведомление Финансового управления города Пекин от 28 октября 1999 года «О сборе налога с купчих» предназначено для руководства земельного управления и управления жильём, а также финансовых управлений районов и уездов. Эта особенность характерна и для уведомлений местных народных правительств.

Итак, рассмотрев отдельные примеры «второго уровня» налогового законодательства КНР, следует констатировать, что существует значительное видовое разнообразие административных узаконений и положений, которое в определённой мере повторяется на разных уровнях. Такая практика означает не только несоблюдение провозглашённого в ст. 56 Конституции КНР принципа установления налогов законами, но и нарушение единства налоговой системы материкового Китая⁴.

⁴ См.: Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М.: Статут, 2006. С. 31-32.

Определённые меры для исправления ситуации уже предприняты. В частности, с конца 90-х годов прошлого столетия ведётся работа по пересмотру узаконений местного характера и положений местных народных правительств.