

УДК 336.221.22

**ЭВОЛЮЦИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ КИТАЯ:  
ТЕОРЕТИЧЕСКИЙ АСПЕКТ****СЯО ЛИСЯ***(Белорусский государственный университет, Минск)*

*Приводится теоретический анализ эволюционных процессов в системе налогообложения Китая. Установлены факторы, определившие их трансформацию. Представлены наиболее известные научные труды российских, китайских и белорусских ученых. Предложен авторский взгляд на результаты реформирования налоговой системы Китая в контексте уже разработанных налоговых теорий.*

**Ключевые слова:** теория налогов, реформа налогообложения Китая, эволюция налоговой системы Китая, налоговая политика Китая.

Необходимость теоретического исследования эволюции налогообложения бесспорна. Для любой страны проблема поиска новых налоговых концепций имеет огромное значение, особенно это актуально для стран с транзитивной экономикой. Поэтому изучение теорий налогообложения в свете происходящих реформ позволяет выявить новые экономические направления, на основе которых могут быть сформированы более совершенные формы налоговых систем.

Задача данного этапа исследования – анализ общих и частных теорий налогов. Чтобы понять значение влияния налоговых теорий на социально-экономическое развитие страны, необходимо, прежде всего, проследить этапы становления теорий налогообложения. Становление науки о налогообложении происходило в тесной зависимости от уровня социализации и развития общественных отношений. Эти процессы позволили видоизменять старые налоговые теории в новые разнообразные концепции.

Таким образом, проследив линию развития теорий налогообложения начиная с их зарождения и заканчивая современными интерпретациями, можно установить новые принципы построения теоретических основ системы налогообложения.

**Основная часть.** Исследование эволюции налоговых теорий на современном этапе разумно связывать с анализом реформирования систем налогообложения. В процессе их реформирования целесообразно выделить следующие этапы: 1) становление, 2) развитие, 3) совершенствование, 4) выбор наиболее оптимальной модели налогообложения. Такое разделение позволяет адекватно отразить трансформационные процессы в налоговой политике, установить факторы, влияющие на развитие налоговой системы и выработать целостную концепцию налогообложения в современных условиях.

Следует отметить, что в равной степени с классическими налоговыми теориями имеют важное значение и новые налоговые концепции основных экономических направлений и рассуждения экономистов нашего времени. Новые налоговые теории формировались в тесной взаимосвязи с эволюцией понимания природы налога, его значения и принципов налогообложения, установления круга основных субъектов, включенных в налоговые механизмы и процессы.

Современные теории налогов, как правило, формировались в процессе разработки и обоснования новых фискальных механизмов, типов и видов налоговой политики. Целью возникновения новых теорий является все более эффективное распределение и перераспределение ресурсов общества. Так, новые исследования налоговых систем зарубежных стран проводили Б.Х. Алиев [1], Х.М. Мусаева [1], Л.Н. Лыкова [9], И.А. Митрофанова [11], Б.И. Соколов [20; 21], Д.В. Новиков [12] и другие.

Специфику развития налоговой системы Китая изучали Б.Х. Алиев и Х.М. Мусаева. Основной акцент авторы делали на институциональной системе управления и развития налогового законодательства. Также авторы описывают традиции, повлиявшие на формирование современной системы налогообложения Китая [1, с. 167]. Другой автор, Л.Н. Лыкова, детально описывает систему налогообложения Китая по элементам управления, субъектам налогообложения и предмету регулирования. В частности, исследуется каждый налог отдельно с изучением налоговой базы и налоговых ставок в тесной взаимосвязи с экономическими результатами Китая [9, с. 305].

Опыт прямого налогообложения корпораций в разрезе ряда стран (США, России и Китая) изучал Д.В. Новиков, при этом указывал на эволюцию налоговых льгот, предоставляемых в данных странах для иностранных корпораций. Большое значение в данной области отводится иностранным корпорациям, производящим инновационные виды продукции. Так, в Китае для них налоговые льготы и дополнительное стимулирование применяется уже более 10 лет. Налоговая ставка по подоходному налогу для китайских предприятий составляла в 2009 году 24%, тогда как для иностранных только 14% [12, с. 179–180].

Особое внимание следует уделить исследованию Б.И. Соколова. Он изучал эволюцию системы налогообложения Китая в контексте экономического развития страны. В частности, автор отмечал, что «важнейшими особенностями налоговых реформ Китая в период создания рыночной экономики является их равномерность, последовательность и постепенность» [21, с. 310]. По нашему мнению, эти особенности присущи реформированию практически всех социально-экономических процессов в Китае, таких как аграрная реформа, территориальное развитие, модернизация экономики и другое. В свою очередь, Б.И. Соколов определил несколько ключевых тенденций реформирования налоговой системы Китая:

- *упрощение*. Если в 1980-е годы в Китае насчитывалось более 37 различных налогов и сборов, то на современном этапе их осталось только 16. Большое влияние на этот процесс оказала налоговая реформа 1994 года;

- *структурные изменения налоговых доходов*. Произошло сокращение доли косвенных налогов в общей структуре налогообложения и увеличение прямых налогов. Так, за 1994–2011 годы налоги на прибыль выросли, а налоги с оборота сократились примерно на 10%;

- *увеличение налоговых льгот*. В связи с тем, что Китаю присуще разнообразие организационных форм хозяйственной деятельности (развитие акционерных и совместных предприятий, а также предприятий с иностранным капиталом), произошли большие изменения в области налогового стимулирования развития ряда отраслей и специализированных территорий [21, с. 311].

Многие ученые исследовали особенности налогообложения и эволюции налогов в контексте институциональной теории и ее взаимосвязи с общей теорией налогов. В частности, И.А. Митрофанова, А.Б. Глисов вывели классификацию налогов Российской Федерации, США и КНР по распределению компетенции по налоговому администрированию. Авторы указывают, что по распределению налоговых поступлений между бюджетами различных уровней налогово-бюджетная система Китая имеет большую схожесть с Россией, тогда как в США в бюджет каждого уровня зачисляются налоги, права по установлению и администрированию которых принадлежат государственным органам управления этого уровня [11, с. 574].

Таким образом, изменение налогообложения в ряде стран в основном обусловлено спецификой территориального строения, налогового законодательства и особенностей государственного управления.

Исследованием особенностей налогообложения юридических лиц в Китае также занимались: П.В. Бажанов [2], Л.В. Попова [13], Е.В. Кинжебаева [4], В.Л. Клюня [5], А.В. Груша [3], Б.М. Лебедев [7], В.А. Ломанчук [8], Н.Г. Прохорова [15], М.В. Романовский [17], В.В. Севальнев [18]. Как правило, исследование теоретических аспектов эволюции налогообложения учеными осуществляется путем перехода от изучения классических теорий и школ к этапам развития объекта исследования.

В своей монографии М.В. Романовский [17] исследовал проблемы возникновения и развития налоговой системы Китая, начиная с формирования архаичной налоговой системы в период первых древнекитайских государств. Исследуя эволюцию системы налогообложения Китая в XX веке, автор выделил три этапа:

- *первый этап налоговых реформ (1983–1984 гг.)*. Результатом данного этапа стало реформирование налога с оборота, системы подоходных налогов, основана система ресурсных и специальных налогов, усовершенствование местных налогов;

- *второй этап коренных реформ* пришелся на 1993–1994 годы. В результате Правительством КНР были осуществлены следующие мероприятия: реформирование налога с оборота на основе принципа сохранения первоначального налогового бремени; реформирование подоходных налогов; реформирование имущественных и других специализированных налогов;

- *третий этап* охватывает период с 2004 г. по настоящее время. В процессе реформы налогообложения введена система возвратов и налоговых вычетов в экспортно-импортной сфере; проведено совершенствование НДС (переход от производственного НДС к потребительскому); осуществлено реформирование потребительского налога; введены унифицированные системы предпринимательского налога; завершена реформа сельскохозяйственных налогов и сборов; внедрено изменение налога на прибыль и подоходного налога [17, с. 47].

Известный белорусский ученый В.Л. Клюня выделил четыре этапа развития налоговой системы Китая:

*1-й этап (1949–1957)* был связан с необходимостью гармонизации финансово-экономической системы на единой платформе программного обеспечения. Задача Правительства Китая была в объединении всех налоговых платежей в единую базу строгих бюджетных поступлений;

*2-й этап (1958–1979)* характеризуется проведением реформирования налоговой системы в промышленной и коммерческой сферах экономики;

*3-й этап (1980–1993)*. Проводились самые масштабные реформы в налоговой политике Китая. Так, претерпели изменения налог на продукцию, налог на добавленную стоимость, налог на бизнес, налог на ресурсы, налог на имущество и другие.

4-й этап (с 1994 г. – до настоящего времени). Реформирование налоговой системы Китая осуществлялось в соответствии с четким Государственным планом Правительства КНР по переходу к рыночной экономике. В результате была преобразована система налогового планирования, произошли изменения в структуре налоговых поступлений и их перераспределении.

Как справедливо отмечает автор, на современном этапе «налоговая система Китая направлена на достижение определенных экономических целей, на взаимный обмен материальными ресурсами, на обязательное управление экономическими отношениями внутри Китая и за его пределами» [5, с. 69].

Представленный взгляд В.Л. Ключни видится наиболее широким и объективно отражающим особенности изменения налоговой системы Китая в связи с тем, что автор увязывает налоговую политику с изменением принципов государственного управления экономикой Китая, тогда как М.В. Романовский делает акцент на внутреннем изменении механизмов инструментов взимания налогов.

Китайский ученый Лю Юйчжо выделяет четыре этапа развития системы налогообложения в Китае:

- *первый этап (1953–1977)* – изменение государственного механизма управления экономикой (экономического строя) и налогового администрирования;

- *второй этап (1978–1993)* – переход плановой экономики к рынку (реформы открытости), который сопровождался применением различных налоговых инструментов (льгот, налоговых вычетов);

- *третий этап (1994–2005)* – кардинальные изменения в налоговой системе (налоговая централизация) и разработка единых для КНР налогового и бухгалтерского стандартов, применение стимулирующих инструментов в налоговой политике;

- *четвертый этап (с 2006 года по настоящее время)* – реформирование налоговой системы в период глобального кризиса и посткризисный период [5, с. 8–9].

Исследуя реформу налоговой системы Китая, Б.М. Лебедев указывал, что полномасштабная перестройка началась с конца 70-х годов XX века, ее результатом стало разграничение налогов по уровням власти. Так, согласно налоговому законодательству были введены «местные (налоги провинций, автономных районов и муниципалитетов) и центральные налоги (налоги государственного бюджета)» [7, с. 144]. В последующем ходе реформирования и в соответствии с программой развития XII китайской пятилетки (2011–2015) налоговая система существенно упростилась. Наибольшее изменение отмечается в сфере исчисления налога на прибыль и НДС, что позволило существенно децентрализовать бюджетную систему страны. Эти преобразования положительно сказались на экономическом развитии и позволили Китаю занять лидирующие позиции на глобальном рынке.

Другой ученый, В.А. Ломанчук, более детально описывал четвертый этап реформирования налоговой системы Китая, особое внимание уделяя институциональным изменениям в государственном управлении. Он указывал, что реформа 1994 года подразделила все налоги в Китае на три отдельные группы:

1) *центральные налоги*, включающие в себя таможенные пошлины, НДС, потребительский налог, бизнес-налог, налог с финансовых организаций, госпредприятий и иностранных корпораций;

2) *совместные налоги*: НДС, ресурсный налог, налог на ценные бумаги, бизнес-налог со специализированных банков и страховых компаний;

3) *местные налоги*, включающие в себя налог на прибыль, бизнес-налог от других видов деятельности, налог на недвижимость, подоходный налог с физических лиц, гербовые сборы и некоторые другие налоги.

Представленная типология видится недоработанной, так как ряд налогов автором отнесено к нескольким типам, а некоторые слабо описаны, что вызывает затруднения в их соотношении. В частности, это касается бизнес-налога [8, с. 58].

В своем исследовании Н.Г. Прохорова утверждает, что Китай раньше европейских стран начал свой переход к рыночной экономике. Отличительной чертой длительного перехода является поэтапность проводимых реформ, в том числе и изменение налоговой системы. Налоговые реформы, по мнению автора, могут способствовать реформированию организационно-экономического механизма государственного управления экономикой и поддерживать новую экономическую систему, что и произошло в Китае после 1994 года. Опыт Китая по реформированию налоговой системы является примером позитивного влияния на транзитивные процессы в экономике страны [14]. В другой работе Н.Г. Прохорова исследует проблемы федерализма в налоговой системе Китая, которая наиболее присуща текущей ситуации. Целью налоговых реформ было содействие деятельности государства. Одним из ключевых факторов такого повышения стало усиление экономической ответственности местных органов власти и постепенный «уход» государства от некоторых сфер экономики Китая [15, с. 32].

В связи с тем, что вопрос эволюции налогообложения достаточно широк, ряд авторов исследуют отдельные виды налогов и субъектов налогообложения с целью более детального разъяснения китайской специфики в данной сфере. Интересный подход в исследовании вопроса развития налогообложения Китая

представлен в работе Е.А. Куклиной. В своих работах она акцентирует внимание на ресурсном налоге, который начал взиматься с 1984 года (дата первой оценки недр). Введение данного налога было обусловлено необходимостью направления больших денежных средств в модернизацию отраслей и отдельных территорий, в построение новой социальной и транспортной инфраструктуры. На начальном этапе этот налог уплачивали компании, добывающие уголь, газ, металлы, руду и соль. Налоговой базой была стоимость добытого из недр ресурса. Только в конце 2010 года в Китае по опыту развитых стран добывающие ресурсы компании стали уплачивать налог по адвалорным ставкам. На перспективу Правительство Китая планирует ввести налог на отходы добывающих предприятий, стимулируя таким образом более эффективное использование ресурсов [6, с. 91].

Правовой аспект исследования теории налогов представляет интерес в сфере управления народным хозяйством, так как государственное управление осуществляется в основном посредством разработки и внедрения новых нормативных правовых документов, регламентирующих данную область. При этом ряд ученых исследуют налоговое законодательство в контексте отдельных государств, что позволяет проводить сравнительный анализ регулирования систем налогообложения различных стран. Это имеет ключевое значение для разработки новых правовых положений и заимствования успешного опыта развитых стран для стран с транзитивной экономикой.

Правовые аспекты ведения бизнеса в Китае изучал П.В. Бажанов. Он указывал, что за последние пять лет налогообложение юридических лиц в Китае сильно изменилось. Если ранее иностранные компании обладали существенными преимуществами, то сейчас условия практически равные: большинство налоговых льгот для иностранных предпринимателей отменено [2, с. 133].

Правовые аспекты налогообложения юридических лиц в инновационной сфере в Китае, в частности особенности налогового законодательства в области применения льгот к налогооблагаемой базе предприятий НИОКР, исследовал ученый-юрист В.В. Севальнев [18; 19].

Китайские исследователи, среди которых Го Линь, Лю Сяомэй, Лю Юйчжо, Цзя Кан, Су Цзинчунь, Чэнь Вэньчао и другие, также большое значение уделяли особенностям налогообложения и эволюции корпоративного налога.

Лю Юйчжо в своей диссертации указывал, что в период перехода к рыночной экономике неотъемлемой особенностью китайских налоговых реформ является их постепенность и осмотрительность, взвешенный подход к намечаемым преобразованиям экономической системы [10, с. 6]. По мнению автора, итогом проводимых реформ налоговой системы в Китае должно стать создание биполярной налоговой структуры, составляющими элементами которой будут выступать налог на прибыль предприятий и подоходный налог с физических лиц, все прочие налоги будут нести вспомогательную функцию [10, с. 18].

Цзя Кан на основе аналитических данных по структуре налогов и анализа бюджета КНР за 2009 год показал, что в Китае более 85% доходной части бюджета формируют налоговые поступления. Большая роль отводится налогу на прибыль. Причем в 2008 году он был разделен на 2 подтипа: налог на прибыль для национальных и иностранных компаний. Это обусловлено тем, что Правительство Китая стремилось привлечь больше инвестиций в экономику страны, и иностранным корпорациям были предложены существенные льготы. Однако уже в 2010 году налог на прибыль был полностью унифицирован [22, с. 64].

Таким образом, работы китайских исследователей носят больше практический характер, указывая на китайскую специфику реализуемых реформ налоговой системы с подтверждением экономических результатов приведенными статистическими данными. Как показало исследование, современные налоговые теории намного глубже и точнее описывают взаимоотношения государства и налогоплательщиков в процессе их хозяйственной деятельности, сохраняя при этом причинно-следственные связи и сходство с методологическими результатами классических теорий. Современные налоговые теории опираются на экономическую теорию, которая описывает процессы налогообложения с точки зрения экономической эффективности и развития.

На текущий момент налоговое регулирование выражается в усилении вмешательства органов исполнительной власти в хозяйственную деятельность. Эти обстоятельства требуют своего теоретического осмысления. На практике в социально-регулируемой рыночной среде действуют как нормы национального права, так и международные нормативные акты в различных сферах.

Следовательно, государственное регулирование в данной сфере и международное регулирование существенно отличаются друг от друга. Государственному регламентированию подвержены отношения по уплате налогов, защита интересов производителей, обеспечение прав собственности и страхование денежных накоплений и имущества, инвестирование средств и многое другое.

Международное регулирование направлено на выравнивание условий ведения бизнеса на международных торговых площадках на принципах недискриминации и равенства, а также точного исполнения условий международных соглашений всеми участниками экономических правоотношений.

В этой связи целесообразно рассматривать общие концепции налогового регулирования не только в рамках влияния рыночных факторов современной глобальной экономики, но и влияния национального законодательства. Под воздействием юридических норм и регламентов происходит преобразование налоговых отношений и их принципов, которые отличаются от описываемых в классических теориях экономического либерализма. Для совершенствования теоретических налоговых концепций необходимо оптимизировать структурный состав объекта научных исследований. Необходимо сменить вектор исследования от принципов регулирования до анализа системы налогообложения, ее трансформаций и органов регулирования, в компетенцию которых входят функции координации и контроля.

**Заключение.** Рассмотренные теории свидетельствуют о том, что на современном этапе практически невозможно определить точные границы развития системы налогообложения, однако можно проследить ключевые тенденции взаимосвязи между развитием экономики, долей налоговых поступлений в бюджет и структурой налогов, что позволяет избежать негативных последствий действия налогов либо перераспределить их в определенной экономической ситуации.

Теоретическим инструментам и механизмам управления развитием систем налогообложения, которые предлагают ученые различных экономических направлений, используемых в управлении народным хозяйством, необходимы согласованность и направленность на решение наиболее важных задач в развитии общества и государства. Следовательно, сам организационно-правовой механизм реформирования налогообложения должен быть тщательно продуман и скорректирован для успешного достижения желаемого результата.

#### ЛИТЕРАТУРА

1. Алиев, Б.Х. Налоговые системы зарубежных стран : учебник / Б.Х. Алиев, Х.М. Мусаева. – М., 2015. – 215 с.
2. Бажанов, П.В. Ведение бизнеса в Китае: правовые аспекты : кн. для юристов, сопровождающих бизнес / П.В. Бажанов. – М., 2015. – 198 с.
3. Груша, А.В. Анализ налога на прибыль в Китайской Народной Республике и Республике Беларусь / А.В. Груша // Беларусь – Китай : сборник / Белорус. гос. ун-т, Республик. ин-ут китаеведения имени Конфуция, Ин-т непрерывного образования. – Минск, 2011. – Вып. 9. – С. 179–185.
4. Кинжебаева, Е.В. Эволюция механизма правоприменения НДС во внешнеэкономической практике Китая / Е.В. Кинжебаева // Изв. Иркут. гос. эконом. акад. – 2011. – № 6. – С. 162–166.
5. Ключня, В.Л. Налоговая политика и основные формы налогового регулирования в КНР / В.Л. Ключня, Ван Сюемэн, И.В. Зенькова // Вестн. Полоц. гос. ун-та. Сер. D, Экон. и юрид. науки. – 2015. – № 6. – С. 69–71.
6. Куклина, Е.А. Ресурсные налоги в экономике современного Китая / Е.А. Куклина // Финансовый журн. – 2015. – № 2. – С. 89–97.
7. Лебедев, Б.М. Реформирование налогообложения в Китайской Народной Республике / Б.М. Лебедев, Т.В. Колесникова // Вестн. С.-Петерб. ун-та. Сер. 5, Экономика. – 2012. – № 4. – С. 144–152.
8. Ломанчук, В.А. Особенности налогообложения в Китае / В.А. Ломанчук, Ю.В. Кислинских // Социальное и экономическое развитие АТР: опыт, проблемы, перспективы. – 2015. – № 1. – С. 56–68.
9. Лыкова, Л.Н. Налоговые системы зарубежных стран : учебник / Л.Н. Лыкова, И.С. Букина. – М., 2015. – 428 с.
10. Лю Юйчжо. Особенности развития налоговой системы в период рыночной трансформации национальной экономики: на примере КНР : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.10 / Лю Юйчжо. – СПб., 2013. – 19 с.
11. Митрофанова, И.А. Компаративный анализ налоговых систем РФ, США и КНР / И.А. Митрофанова, А.Б. Тлисов // Молодой ученый. – 2015. – № 8. – С. 573–578.
12. Новиков, Д.В. Развитие инновационных производств в Китае, США и ЕС: опыт прямого налогообложения корпораций / Д.В. Новиков // Бизнес. Образование. Право. Вестн. Волгогр. ин-та бизнеса. – 2011. – № 3. – С. 178–187.
13. Попова, Л.В. Налоговые системы зарубежных стран : учеб.-метод. пособие / Л.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов. – М., 2011. – 418 с.
14. Прохорова, Н.Г. Роль налоговой системы в переходных экономиках: опыт России и Китая [Электронный ресурс] / Н.Г. Прохорова // Open Academic Journals Index. – Режим доступа: <http://oaji.net/articles/2015/7431440148054.pdf>. – Дата доступа: 14.03.2016.

15. Прохорова, Н.Г. Федерализм без федерации: проблемы налогового федерализма в Китае / Н.Г. Прохорова // Азия и Африка сегодня. – 2015. – № 6. – С. 28–33.
16. Родина, Л.А. Налоговое регулирование инвестиционной активности в Китае / Л.А. Родина // Вестн. Омского ун-та. Сер. Экономика. – 2014. – № 1. – С. 173–177.
17. Романовский, М.В. История налоговой системы Китая / М.В. Романовский, Н.Г. Прохорова. – СПб., 2012. – 103 с.
18. Севальнев, В.В. Правовое регулирование налогообложения инновационного сектора КНР : автореф. дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / В.В. Севальнев. – М., 2012. – 30 с.
19. Севальнев, В.В. Эволюция правоотношений в сфере налогообложения инновационного сектора в Китайской Народной Республике / В.В. Севальнев // Адвокат. – 2012. – № 4. – С. 50–58.
20. Соколов, Б.И. Налоговые реформы: опыт Китая – выводы для России / Б.И. Соколов, Лю Юйчжо // Междунар. бухгалтерский учет. – 2014. – № 30. – С. 26–41.
21. Соколов, Б.И. Стадии роста и налоговые реформы в КНР / Б.И. Соколов, Лю Юйчжо // Проблемы современной экономики. – 2014. – № 2. – С. 309–314.
22. Цзя Кан. Некоторые аспекты налоговой политики в КНР / Цзя Кан, Су Цзинчунь // Свободная мысль. – 2011. – № 6. – С. 63–72.

Поступила 03.04.2017

**THE EVOLUTION OF TAXATION OF CHINA:  
THEORETICAL ASPECT**

**XIAO LIXIA**

*In the article the theoretical analysis of evolutionary processes in the taxation system of China is given. The factors that determined their transformation are established. The most famous scientific works of Russian, Chinese and Belarusian scientists are presented. An author's view on the results of reforming China's tax system in the context of already developed tax theories is suggested.*

**Keywords:** Tax theory, China's tax reform, the evolution of China's tax system, China's tax policy.