

Имплементация норм Основ мирового налогового кодекса в российское налоговое право

*Борзунова О.А.**

Администрирование налогов облегчается, если и администраторам, и налогоплательщикам нужно заглядывать лишь в один документ (Кодекс) как источник всех законов о налогах.

Уорд М. Хасси и Дональд С. Любик

Глобализация, интернационализация, интеграция – эти тенденции характерны для развития экономики и права сегодня. Налоговое право – не исключение в данном процессе. Мировое сообщество пытается унифицировать нормы налогового права, проводить единую налоговую политику, которая обеспечит свободное перемещение товаров, работ и финансовых средств. Основы мирового налогового кодекса (ОМНК) являются одним из таких универсальных инструментов. Имплементация этих норм в российское налоговое право разобрана в данной статье. Автором подчеркивается, что Россия многие нормы Основ мирового налогового кодекса учла в Налоговом кодексе Российской Федерации.

Ключевые слова: налоговая реформа; Налоговый кодекс Российской Федерации; имплементация норм Основ мирового налогового кодекса; принципы построения налоговой системы; страна с переходной экономикой.

В 1993 г. в рамках Программы экономического развития ООН под эгидой Гарвардского института международного развития учеными Гарвардского университета Уордом М. Хасси и Дональдом С. Любиком был подготовлен проект Налогового кодекса для Доминиканской Республики, которая, пройдя через сто лет переворотов, оккупации и диктаторских режимов, в 1961 г. наконец вступила в фазу демократического правления и экономического развития. Простые, универсальные и конкретные принципы и приемы построения налоговой системы страны с переходной экономикой (transition countries), страны,

* Борзунова Ольга Александровна – к.ю.н., консультант Правового управления Государственной Думы Российской Федерации. borzunova@duma.gov.ru

вставшей на путь рыночных реформ, оказались такими понятными и несложными в применении, что авторам было предложено доработать кодекс для утверждения его в качестве рекомендательного акта ООН для стран с переходной экономикой. Что и было сделано в 1996 г. Так родились Основы мирового налогового кодекса (Basic World Tax Code) (далее – Кодекс)¹. При этом удивительно, что в России – стране, для которой, по большому счету, и был переработан Кодекс, – так мало о нем известно!

О сущности имплементации

Анализируя проблему имплементации норм Кодекса в российское налоговое право, необходимо разобраться с самой категорией имплементации.

Термин «имплементация» (implementation) разработан в международном праве и получил широкое распространение в многочисленных резолюциях Генеральной Ассамблеи ООН, во многих международных конвенциях и буквально означает «претворение в жизнь в соответствии с определенной процедурой»², «обеспечение практического результата и фактического выполнения конкретными средствами»³.

Имплементация – одна из самых сложных проблем международного права. Конференция в Рио-де-Жанейро 1992 г. вынуждена была признать неудовлетворительное положение дел с имплементацией. Не раз обращала на это внимание и Генеральная Ассамблея ООН. Поэтому не случайно международные акты стали уделять этой проблеме больше внимания. Повышение уровня имплементации – одна из основных целей Программы действий, принятой в Рио-де-Жанейро.

Имплементация международно-правовых норм возможна двумя способами. Во-первых, государство может включить в свое право нормы, отсылающие к нормам международного права, вследствие чего последние могут действовать внутри страны. Во-вторых, государство может принять новые нормы права, изменить либо отменить уже существующие, исполняя предписания международного права, адаптировать их к особенностям правовой системы государства.

Таким образом, имплементация международно-правовых норм в российское законодательство в наиболее общем виде понимается как

¹ Текст Основ мирового налогового кодекса взят с сайта <http://www.taxanalysts.com>

² Dictionary of English Language. N.Y., 1968. P. 667.

³ Webster's Third New International Dictionary, Camb. (Mass.), 1966. P. 1134.

совокупность процедур и средств, которые способствуют повышению эффективности реализации прав и свобод человека и общей юридической культуры российского общества.

Проблемы имплементации Кодекса

В странах с переходной экономикой, образовавшихся на базе бывшего СССР, самый первый Налоговый кодекс был принят Казахстаном в 1995 г. В этом акте был полностью воспроизведен Мировой налоговый кодекс. Наша страна пошла другим путем. Наш Налоговый кодекс (первая часть) был принят в 1998 г., уже после других республик СНГ, но законодатель ушел от прямого заимствования Кодекса. В настоящее время налоговое право достаточно разработано, над совершенствованием Налогового кодекса работает множество ученых, что позволяет оценивать российские проблемы и брать из зарубежного опыта только то, что действительно нам подходит. Но нельзя сказать, что мы не заимствуем нормы Кодекса; процесс его имплементации как раз и разобран в данной статье. Однако процесс этот достаточно сложный и связан с определенными проблемами.

Во-первых, это проблема перевода⁴ – пожалуй, одна из главных. При использовании Кодекса в России ответственность за достоверность перевода (по большому счету, лишь моральная) и за соответствие смысла русского перевода оригиналу будет лежать исключительно на переводчике.

Вторая проблема заключается в том, что мировоззрение западных юристов и законодателей отличается от российского. Западные документы, в том числе и Кодекс с его специфическими налоговыми терминами, сложны для восприятия. Именно поэтому сравнительное право всегда развивается медленнее, чем соответствующая ей национальная отрасль науки.

Комплексных исследований в данной области не так много⁵. Правда, достаточно работ, посвященных сравнительному анализу отдельных

⁴ Автором использован перевод Михаила Алексева, доцента экономического факультета Индианского университета г. Блумингтон, штат Индиана, США, расположенный на сайте <http://www.taxanalysts.com>.

⁵ Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М., 2001; Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. М.: Закон и право, 1997; Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993; Куфакова Н.А. Социально-правовые аспекты регулирования налогов в развивающихся странах

институтов налогового права⁶. В этой связи следует признать справедливым утверждение, что, в то время как в зарубежных странах по вопросам налогового права (в том числе применительно к проблемам налогового процесса и налогового администрирования) ведутся обширные сравнительно-правовые исследования⁷, организуются публичные дискуссии и круглые столы с участием крупнейших ученых и юристов-практиков, «в России пока отсутствуют комплексные научные исследования, в которых вопросы управления налоговой системой рассматривались бы в критическом ключе, с точки зрения оценки имеющегося в развитых странах опыта и возможности его адаптированного использования в условиях российской действительности...»⁸.

Третья проблема имплементации Кодекса – его неофициальный характер. Данный акт только рекомендован ООН для стран с переходной экономикой. Его нормы даже не относятся к нормам международного права, поскольку не обладают присущими международным нормам признаками⁹.

Income tax, или Кодекс о налогах на доходы

Налог на доходы физических лиц

Кодекс исходит из простоты норм налогового законодательства и механизма налогообложения. Поэтому разработчики, описывая

// Право и социальный прогресс в развивающихся странах / Отв. ред. и авт. предисл. О.А. Жидков: Сб. науч. трудов. М.: Изд-во УДН, 1986; Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. М., 2003; Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. М.: Бератор-Пресс, 2002; Фомина Ж.С. Налоговое право зарубежных стран: Учеб.-метод. комплекс. Волгоград: Изд-во ВАГС, 2005.

⁶ Гончаренко И.А. Особенности предоставления налоговых льгот по НДС в Великобритании и в России (сравнительно-правовой анализ) // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. № 3; Тупанчески Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / Под ред. В.С. Комарова. М.: ЮНИТИ, 2001; Нелесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: Волтерс Клувер, 2007; Елинский А.В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства // Налоги. 2006. № 1; Кабанков А.С. Противодействие уклонению от уплаты налогов: опыт зарубежных стран // Юридический мир. 2007. № 9 и др.

⁷ Дернберг Р.Л. Международное налогообложение: Пер. с англ. М., 1997.

⁸ Гретченко А.И. Предисловие / Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение... С. 12.

⁹ Международное публичное право / Отв. ред. К.А. Бекяшев. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 32.

подходное налогообложение, объединили в рамках одного налога налог на доходы физических лиц и налог на доходы юридических лиц. В России же взимается два самостоятельных налога: налог на доходы физических лиц и налог на прибыль организаций.

Также унифицирован процесс налогообложения всех видов коммерческой деятельности и доходов. Аналогично в России унифицировано налогообложение всех видов деятельности. Этот принцип был одним из главных при разработке глав 23 и 25 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ)¹⁰.

Система налогообложения в Кодексе предполагает прогрессивный подход к установлению ставок в зависимости от величины получаемого дохода. При этом прогрессивность индивидуального подходного налога достигается с помощью введения «нулевого интервала» (zero bracket amount), что исключает из-под налогообложения львиную долю работающего населения. Также каждому налогоплательщику дается личная налоговая скидка в размере 600 долл. США.

К сожалению, в российской практике данная норма не нашла своего отражения: в Налоговом кодексе Российской Федерации отсутствует минимальный необлагаемый доход. Он частично заменен стандартным налоговым вычетом в размере 400 рублей, который не облагается налогом, пока доход налогоплательщика не достигнет нарастающим итогом 40 000 рублей¹¹ (до 1 января 2009 года – 20 000 рублей) (ст. 218 НК РФ).

Администрирование налога облегчается не только резким снижением (из-за существования нулевого интервала) числа лиц, облагаемых налогом, но и тем, что подходный налог будет собираться главным образом путем его удержания при выплате дохода¹². В России используется аналогичный принцип, для этого специально был введен институт налоговых агентов, которыми в основном являются работодатели.

Таким образом, можно сделать вывод, что в сравнении с Кодексом налоговая нагрузка на доходы физических лиц в России различается в зависимости от величины дохода. У физических лиц с низкими доходами налоговая нагрузка намного превышает рекомендуемую

¹⁰ Гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц», гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций».

¹¹ См.: Федеральный закон от 22 июля 2008 г. № 121-ФЗ «О внесении изменений в статью 218 части второй Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 28.07.2008, № 30 (ч. 1). Ст. 3577.

¹² Sec. 171 “Every resident payer paying wages to an employee shall withhold from such wages a tax”.

Кодексом. А у физических лиц с наибольшими доходами налоговая нагрузка будет ниже, чем предусмотрено в Кодексе.

Налог на прибыль организаций

В Кодексе предусмотрена ставка налога на прибыль для корпораций в размере 30 %, для страховых компаний – в размере 10 %. Прибыль, полученная от услуг транспорта и связи, облагается в размере 50 %. Таким образом, Кодекс предполагает льготное налогообложение ряда видов деятельности, развитие которых, по мнению разработчиков, связано с формированием современной рыночной инфраструктуры. В России начиная с 1 января 2002 г. налогообложение всех видов деятельности происходило по единой ставке в 24 %. С 1 января 2009 г. – 20 %. Исключение составляет налогообложение доходов иностранных организаций и налогообложение дивидендов.

До принятия главы 25 Налогового кодекса применяемые в России ставки налога на прибыль были более высокими, чем рекомендовано в Кодексе. Высокие ставки налога на прибыль по страхованию и отсутствие льгот для транспорта и связи не способствовали развитию этих важнейших элементов рыночной инфраструктуры.

В Кодексе вводится принцип, исключающий двойное налогообложение прибыли фирмы и дивидендов ее учредителям. Налог, уплачиваемый фирмой, уменьшается на сумму 30-процентного налога, уплаченного акционером при получении дивидендов. Целью этого налогового зачета (*credit*) является избежание в большинстве случаев двойного обложения налогом распределяемого дохода фирмы. Термин «зачет» означает, что засчитываемая величина списывается с суммы налога, в отличие от «вычета», означающего величину, которая уменьшает сумму дохода, облагаемого налогом. Иногда в счет уплаты одного налога может засчитываться другой¹³.

Например, согласно ст. 311 Налогового кодекса суммы налога, выплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога на прибыль в Российской Федерации.

Зачет налогообложения дивидендов в России, к сожалению, не имплементирован. Таким образом, прибыль организации облагается налогом на прибыль организации, после чего выплачиваются дивиденды, уменьшенные на 9 % – величину налога на доходы физических лиц в отношении дивидендов.

¹³ См.: Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2004. С. 124.

Еще одним элементом в механизме налогообложения фирм является предусмотренная Кодексом упрощенная амортизация (simplified depreciation). В России в 1997 г. предпринимались попытки реализовать аналогичный порядок. Однако предлагаемые нормы амортизации намного превышали действующие, что в условиях принудительной, зачастую весьма завышенной переоценки стоимости физически и морально устаревших основных средств привело бы многие организации к банкротству. Поэтому данные нормы не нашли практического воплощения. Более того, с 1 октября 1998 г. организациям было разрешено использовать понижающие коэффициенты к действующим нормам, если применение последних вело к убыточности производства.

В настоящее время в российском бухгалтерском и налоговом учете предусмотрено деление имущества на 10 амортизационных групп в зависимости от срока полезного использования. В отношении налога на прибыль организаций предусмотрено два метода амортизации: линейный и нелинейный. Амортизационные отчисления, однако, гораздо меньше, чем рекомендовано в Кодексе.

Value Added Tax, или самый востребованный налог

Налог на добавленную стоимость (Value Added Tax) является одним из самых молодых и самых распространенных налогов. Почти ни одна страна мира (исключая офшоры) не обходится без НДС.

Впервые НДС был введен во Франции в 1954 г. и с тех пор является самым востребованным налогом во всем мире вне зависимости от уровня экономического развития государства¹⁴. В частности, он является ключевым общим налогом для 27 государств – членов Европейского союза.

Поскольку Кодекс готовился для стран с переходной экономикой, в том числе для восточно-европейских государств, надеющихся стать членами Европейского союза, разработчики Кодекса уделяли большое значение тому, чтобы его концепция и язык соответствовали применяемому в Шестой Директиве Совета (Sixth Council Directive) Европейского союза от 17 мая 1977 г. Несмотря на то что законов об НДС достаточно много и почти каждый вариант предложен по крайней мере в одной стране, тем не менее простых законов о налоге на добавленную стоимость очень мало. Россия не исключение. НДС является одним из самых сложных и проблемных налогов.

¹⁴ Thuronyi V. The Law Desing and Drafting. The Huaga. Kluwer, 1996.

Налог на добавленную стоимость, содержащийся в Кодексе, основан на следующих принципах:

- в качестве обоснования этой указанной выше разницы должны использоваться счета (invoices). В России с 2000 г. введены счета-фактуры для обоснования сумм налога, уплаченных поставщикам;

- налогом на добавленную стоимость должны облагаться не только производство и оптовая торговля, но также и розничная торговля. В России облагается любая реализация товаров, работ и услуг на территории нашей страны;

- использование нулевой ставки. В отношении экспортируемых товаров Кодексом предусмотрена нулевая ставка¹⁵. Аналогично в России в целях учета требований ЕС о взимании НДС в стране реализации, а не производства товара используется ставка 0 % (п. 1 ст. 164 НК РФ);

- в целях увеличения сборов и для облегчения исполнения закона и его администрирования налог должен охватывать широкий круг товаров и услуг при минимуме исключений. В России согласно ст. 149 Налогового кодекса Российской Федерации НДС не облагаются медицинские услуги, ритуальные услуги, услуги по перевозке пассажиров и др. В общей сложности 88 операций освобождаются от НДС. Как отмечают эксперты, «установление обширного перечня операций, исключенных из-под налогообложения, фактически «уводит» эти объекты из поля зрения государства, что негативно сказывается прежде всего на получении информации о состоянии экономики страны»¹⁶;

- налогом в равной мере должна облагаться и отечественная, и импортная продукция. Подход также полностью имплементирован в российское законодательство: дифференцированное налогообложение в зависимости от страны происхождения товара в Налоговом кодексе Российской Федерации не предусмотрено.

Excise Taxes, или современное налогообложение роскоши

Акциз – один из налогов, предусмотренных Кодексом. Акциз является одним из старейших налогов. Хочется отметить, что экономическая роль акциза заключалась в перераспределении доходов

¹⁵ Sec.: 222: “The rate of tax shall be zero with respect to goods and services exported from country for use or consumption outside of country and with respect to goods and services incidental to the goods and services so exported”.

¹⁶ См.: Гончаренко И.А. Особенности предоставления налоговых льгот по НДС в Великобритании и в России (сравнительно-правовой анализ) // Законы России: опыт, анализ, практика. № 3. 2008. С. 47.

и препятствовании образованию сверхвысокой прибыли. С целью ослабить их негативное влияние на малообеспеченные слои населения в число подакцизных товаров традиционно включают предметы роскоши (ювелирные изделия, легковые автомобили и т.п.) и товары, пользующиеся повышенным спросом, но недорогие в производстве (спиртные и табачные изделия, бензин и т.п.).

Кодекс устанавливает следующие основные принципы взимания акцизов:

– для того чтобы облегчить их сбор, этими налогами должно облагаться относительно малое число налогоплательщиков, относительно малое число товаров, и по относительно немногим налоговым ставкам. В России взимание акцизов регулируется главой 22 Налогового кодекса Российской Федерации. Указанный принцип полностью имплементирован в ст. 181. В число объектов в России включен небольшой перечень товаров;

– акцизные налоги должны основываться на стоимости товара, а не на его объеме в физических единицах (таких как вес, объем, бутылки, упаковки или подобные единицы). Данный принцип не имплементирован в российское законодательство. Исключение составляют акцизы на сигареты и папиросы, для которых налоговая база определяется с учетом расчетной стоимости, исчисляемой исходя из максимальной розничной цены¹⁷.

Таким образом, можно сделать вывод, что в России не произошла имплементация норм Кодекса, регулирующих акцизы. Россия здесь идет своим путем, что объясняется историческими традициями, удобством и отношением большинства населения к налогам.

Property taxes: земля, транспорт, активы

Налогов на собственность в Кодексе три: налог на землю и здания (tax on land and building), налог на транспортные средства (tax on motor vehicles) и налог на валовые активы крупных фирм-резидентов (tax on gross assets of large resident entities).

Стремление уравнивать лиц, использующих имущество производительно и непроизводительно, обусловило необходимость введения налога на имущество.

Аналогичные проблемы имеются и в России, где налог на недвижимость был введен только в некоторых регионах в порядке эксперимента.

¹⁷ Статья 187.1 Налогового кодекса..

Результаты проведенного в недавнем времени эксперимента по налогообложению недвижимости в г. Великом Новгороде и г. Твери¹⁸, который согласно Закону начался в 1997 г. и изначально должен был закончиться уже в 1998 г. (затем сроки неоднократно продлевались – сначала до 2003 г.¹⁹, затем до конца 2005 г.²⁰), являются еще недостаточно определенными, чтобы на их основе принимать ответственные решения относительно того, каким в конечном счете должен быть механизм налогообложения недвижимости на территории России²¹. Хотя по заявлениям заместителя министра финансов С.Д. Шаталова налог на недвижимость планируется ввести в России с 2011 г.²².

Налог на землю и строения предполагает как налоговое обязательство в отношении собственности, так и личное налоговое обязательство собственника. Данный подход хорош для многих стран из-за неадекватного состояния (или вообще отсутствия) регистрации титулов на владение.

Налогообложение производится по каждой отдельной собственности, но вся собственность в стране разделяется на категории и затем на зоны. Для каждой зоны устанавливается стоимость одного квадратного метра земли²³. В России данный метод называется кадастровой оценкой земли, на основе которой вся земля поделена на зоны и для каждой зоны установлена своя кадастровая стоимость, которая и принимается за налоговую базу применительно к земельному налогу.

¹⁸ Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» // Собрание законодательства РФ, 28.07.1997, № 30, ст. 3582.

¹⁹ Федеральный закон от 20 ноября 1999 г. № 196-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» // Собрание законодательства РФ. 1999. № 47. Ст. 5614.

²⁰ Федеральный закон от 28 июля 2004 г. № 92-ФЗ О продолжении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери и внесении изменений в Федеральный закон «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» // Собрание законодательства РФ. 02.08.2004. № 31, ст. 3228.

²¹ См.: Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М.: Волтерс Клувер, 2006.

²² Интернет-интервью С.Д. Шаталова компании «КонсультантПлюс» // <http://www1.minfin.ru/ru/official/index.php?afrom4=25.08.2008&ato4=25.08.2008&1d4=6478>

²³ Sec. 403: “The Property Office shall divide all land in country into broad categories ... after taking into account such factors as prevailing use, location, availability of infrastructure and markets, and quality, establish within each broad category similar characteristic zones”.

В Кодексе устанавливается также вторая оценка – для строений, расположенных на этой земле (которая основывается на их восстановительной стоимости минус амортизация), применяемая к единице полезной площади (или объема) строений. В России данный метод применяется только в отношении налогообложения имущества организаций, при котором налоговой базой признается среднегодовая остаточная стоимость имущества.

Третий налог на собственность – налог на валовые активы крупных коммерческих предприятий – задуман как временный гарант подоходного налога, до тех пор, пока налоговая администрация страны не будет способна справиться со сложностями администрирования обычного подоходного налога. У данного налога есть определенные экономические недостатки, но при определенных потребностях в налоговых поступлениях и невозможности адекватного обеспечения сбора подоходного налога можно ввести налог на валовые активы.

Вместо заключения

Нельзя не согласиться с тем, что многие положения Кодекса просты, понятны и актуальны для нашей страны. Многие вещи можно заимствовать, что уже, в принципе, и сделано. Многие нормы имплементированы в наше налоговое право; это, конечно, не дословное заимствование, но основные начала, принципы и подходы к правовому регулированию налоговых отношений нашли свое отражение в нашем Налоговом кодексе.

Имплементация не окончена: проведенный в данной статье анализ свидетельствует об этом. Но путь трансформации, взятый на вооружение нашими экономистами и юристами, является наиболее приемлемым для России. Мы могли бы пойти по пути Казахстана и полностью включить нормы Кодекса в национальный Налоговый кодекс. Но в нашей стране достаточно специалистов, которые в состоянии оценить, что хорошо, а что плохо...

Библиографический список

Александров И.М. Налоговые системы России и зарубежных стран. М.: Бератор-Пресс, 2002.

Березин М.Ю. Региональные и местные налоги: правовые проблемы и экономические ориентиры. М.: Волтерс Клувер, 2006.

Гончаренко И.А. Особенности предоставления налоговых льгот по НДС в Великобритании и в России (сравнительно-правовой анализ) // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. № 3.

Гретченко А.И. Предисловие // Аронов А.В., Кашин В.А. Налоги и налогообложение.

Дернберг Р.Л. Международное налогообложение: Пер. с англ. М., 1997.

Елинский А.В. Опыт Великобритании и США по разграничению законной и незаконной минимизации налогов и его значение для совершенствования российского законодательства // Налоги. 2006. № 1.

Интернет-интервью С.Д. Шаталова компании «КонсультантПлюс» // <http://www1.minfin.ru/ru/official/index.php?afrom4=25.08.2008&ato4=25.08.2008&1d4=6478>

Кабанков А.С. Противодействие уклонению от уплаты налогов: опыт зарубежных стран // Юридический мир. 2007. № 9.

Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993.

Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. М., 2003. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., Юристь, 2004. С. 124.

Куфакова Н.А. Социально-правовые аспекты регулирования налогов в развивающихся странах // Право и социальный прогресс в развивающихся странах / Отв. ред. и авт. предисл. О.А. Жидков: Сб. науч. трудов. М.: Изд-во УДН, 1986.

Международное публичное право / Отв. ред. К.А. Бекяшев. 5-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2009. С. 32.

Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / Под ред. В.Г. Князева, Д.Г. Черника. М.: Закон и право, 1997.

Непесов К.А. Налоговые аспекты трансфертного ценообразования: сравнительный анализ опыта России и зарубежных стран. М.: Волтерс Клувер, 2007.

Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право: сравнительно-правовое исследование. М., 2001.

Тупанчески Н.Р. Уклонение от уплаты налогов в сравнительном праве / Под ред. В.С. Комарова. М.: ЮНИТИ, 2001.

Фомина Ж.С. Налоговое право зарубежных стран: Учеб.-метод. комплекс. Волгоград: Изд-во ВАГС, 2005.

Dictionary of English Language. N.Y., 1968. P. 667.

Thuronyi V. The Law Desing and Drafting. – The Huaga. Kluwer. 1996.
Webster's Third New International Dictionary, Cambr. (Mass.), 1966.
P. 1134

Realization of Principles of the Basic World Tax Code in Russian Tax System (Summary)

*Olga A. Borzunova**

Globalization, internationalization, integration are a tendency of development of economics and law. Tax law is not an exception in this process. World community tries to unify norms of tax law, to implement a united tax policy, which promotes free transaction of goods, services and financial assets. Basic World Tax Code (BWTC) is one of such universal world instrument; its implementation is developed in this article.

The author emphasizes Russia exercised many norms of Basic world tax code in the Tax Code of Russian Federation.

Keywords: tax reform; Tax Code of Russian Federation; implementation of norms of Basic World Tax Code; principles of construction of a tax system; transition countries.

* Olga A. Borzunova – Ph.D. in Law, adviser of the Legal department of the State Duma of the Russian Federation. borzunova@duma.gov.ru.