ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ АВТОНОМНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«МОСКОВСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ ИНСТИТУТ
МЕЖДУНАРОДНЫХ ОТНОШЕНИЙ (УНИВЕРСИТЕТ)
МИНИСТЕРСТВА ИНОСТРАННЫХ ДЕЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

На правах рукописи

Айдаева Дина Зиявдиевна

ПРИНЦИП РЕГУЛЯРНОСТИ ПЕРЕСМОТРА НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ГОСУДАРСТВАХ ОБЩЕГО ПРАВА

Специальность 12.00.04 – Финансовое право;
налоговое право; бюджетное право

Диссертация на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Научный руководитель:
доктор юридических наук, профессор
Шепенко Р.А.

Москва - 2017

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение…… 3

Глава 1. Теоретические основы и становление порядка ежегодного пересмотра налогового законодательства в государствах общего права…..…….……...…. 17

§1. Теоретические основы ежегодного пересмотра налогового законодательства…… 17

§2. Становление порядка ежегодного пересмотра налогового законодательства……..……..... 46

Глава 2. Источники правового регулирования и механизм реализации принципа регулярности пересмотра налогового законодательства……. 70

§1. Источники правового регулирования изменения и дополнения налогового законодательства в рамках бюджетного процесса……..……... 70

§2. Механизм реализации принципа регулярности пересмотра налогового законодательства…… 101

Глава 3. Юридическая техника актов о финансах и объекты регулирования, подчиненные принципу регулярности пересмотра налогового законодательства……..... 127

§1. Юридическая техника изменения и дополнения налоговых норм……… 127

§2. Элементы налогообложения, подлежащие пересмотру……..……. 156

Заключение……...…… 183

Список литературы…….……..... 190

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования обусловлена необходимостью разработки системного и обоснованного подхода к налоговому регулированию для обеспечения стабильности и предсказуемости налогообложения и повышения качества юридической техники налоговых законов. Качество правового регулирования налоговой системы является одним из ключевых показателей развития государства и инвестиционной привлекательности экономики и имеет важнейшее значение как для государственного аппарата, нуждающегося в налоговых источниках пополнения бюджета, так и для отдельных налогоплательщиков, чьи экономические интересы находятся в прямой зависимости от качества налоговых правил и уровня налогового бремени.

Поскольку налоговая система любого государства непрерывно эволюционирует в ответ на изменение экономических процессов и развитие государственного устройства, налоги также подлежат регулярной адаптации и пересмотру. Необходимость регулярного пересмотра налоговых норм обусловлена постоянным изменением экономической действительности, стремительным развитием коммерческой сферы и появлением новых объектов налогообложения. Вместе с тем эффективность налоговых реформ во многом зависит от их своевременности и проведения комплексного анализа воздействия предлагаемых изменений на всю налоговую систему. Механизм изменения налоговых правил должен быть направлен на сохранение баланса между гибкостью налогообложения и его стабильностью и предсказуемостью. Бессистемность изменения правовых основ налогового регулирования подрывает доверие налогоплательщиков к государственной власти, увеличивает коммерческие риски и повышает нестабильность экономической обстановки в государстве.

В этой связи исследование зарубежной практики по вопросам установления и пересмотра налогов представляет значительный научный и практический

интерес, позволяет проанализировать особенности налоговой политики иностранных государств, которые также могут быть использованы при определении направлений совершенствования российской налоговой системы.

Ряд государств общего права, к которым относятся, в частности, Великобритания, Австралия, Индия и Новая Зеландия, отличаются особым механизмом регулирования налоговых отношений, который находится в тесной взаимосвязи с бюджетным процессом и предусматривает возможность регулярного пересмотра и оперативного изменения отдельных элементов налогообложения.

Изучение правовых основ налогообложения в государствах общего права позволяет утверждать о формировании в них особого принципа периодичности (регулярности) пересмотра налогового законодательства, в результате чего ежегодно в рамках принятия бюджетных актов у государства существует возможность вносить изменения в налоговую систему и корректировать налоговую политику с учетом текущей социально-экономической и финансовой обстановки на глобальном и национальном уровне.

Принцип регулярности пересмотра налогового законодательства в государствах общего права выражается в систематическом изменении и пересмотре норм налогового законодательства для обеспечения эффективности налоговых правил и приведения правовых предписаний в соответствие с изменениями правоотношений, являющихся объектом налогового регулирования. В рассматриваемых государствах вместе с ежегодным рассмотрением и принятием закона о государственном бюджете принимается комплекс мер, направленных на пересмотр и изменение действующих норм налогового законодательства. Закрепление основных налоговых изменений в начале налогового года и ограничение возможности последующих поправок в налоговое законодательство делают более предсказуемой и стабильной налоговую политику государства и предоставляют налогоплательщикам возможность заранее

ознакомиться с планируемыми изменениями и учесть их при планировании своей деятельности.

Этот механизм представляет безусловный интерес для России, где налоговое законодательство регулярно подлежит пересмотру[1], однако изменения, вносимые в источники налогового права, зачастую отличаются противоречивым характером, а несовершенства юридической техники нивелируют эффективность предлагаемых нововведений. В Послании Президента Федеральному Собранию РФ 1 декабря 2016 г. прямо была отмечена необходимость создания стабильных, устойчивых, предсказуемых правил ведения бизнеса, включая налоговую систему[2].

Описанные выше обстоятельства определяют научный интерес к изучению порядка установления и регулярности пересмотра налогов на примере отдельных государств общего права, учитывая накопленный данными государствами опыт налогового регулирования, а также специфику финансовых систем указанных государств. Необходимость исследования правового регулирования и практики регулярности пересмотра налогового законодательства в государствах общего права определяют проблематику темы диссертации. Целесообразным при этом представляется рассмотреть указанные вопросы на примере Великобритании как исторически первого государства общего права, в котором рассматриваемый принцип был реализован, а также ряда государств из числа ее бывших колоний

---

[1] Только за 2014 г. Государственной Думой РФ было рассмотрено более 222 поправок в Налоговый кодекс РФ, из которых, согласно Пояснительной записке к проекту федерального закона «О внесении изменений в статью 5 части первой Налогового кодекса Российской Федерации», было принято 66 (URL: http://sozd.parlament.gov.ru/bill/703551-6 (дата обращения: 22.08.2017)). Для сравнения - в течение 2016 г. в Государственную Думу РФ было внесено и рассмотрено 82 законопроекта о внесении изменений в Налоговый кодекс РФ (по данным сайта www.duma.gov.ru), а принято было в итоге около 50 федеральных законов, которые предусматривали внесение изменений в Налоговый кодекс РФ (см.: Сюбарева И.Ф. Налоговое законодательство России на современном этапе развития // Налоги. 2017. № 4. С. 26).

[2] Для повышения эффективности налоговой системы и стимулирования деловой активности Президентом также была отмечена необходимость комплексного изменения налогового законодательства в течение 2018 года, которое должно предусматривать вступление в действие новых норм с 1 января 2019 года и зафиксировать новые, стабильные правила на долгосрочный период (Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 01.12.2016 // Российская газета. 01.12.2016).

(на примере Австралии, Индии и Новой Зеландии), которые также позаимствовали данный принцип.

Степень научной разработанности проблемы. В рамках современных исследований отечественных авторов упоминание о необходимости периодического пересмотра налоговой системы встречается в работах, посвященных принципам налогового права: так, И.И. Кучеров, описывая принципы организации и функционирования налоговой системы, упоминает такой принцип, как подвижность (эластичность) налогообложения, выражающийся в том, что налоговая система должна учитывать социально-экономические изменения в жизни общества (отмечая при этом, однако, данный принцип поддерживается лишь на теоретическом уровне)[3].

А.Н. Козырин и О.И. Фомина также признают существование данного принципа[4]. При этом, несмотря на детальное освещение и изучение системы принципов правового регулирования налогообложения в отечественной науке, значительное количество российских исследователей даже не упоминают данный принцип в своих работах, равно как и не рассматривают возможность регулярного пересмотра налоговых правоотношений, а также взаимосвязь между налоговым регулированием и бюджетным процессом. Аналогичная ситуация сложилась и в сфере сравнительно-правовых исследований: несмотря на наличие целого ряда работ, посвященных налогообложению в отдельных государствах общего права, в них зачастую игнорируется существование механизма регулярного пересмотра налогообложения в указанных государствах, а акты о финансах лишь периодически упоминаются в качестве элементов системы источников налогового права данных государств[5].

---

[3] Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 75.

[4] Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М.: Манускрипт, 1993. С. 77 - 80; Фомина О.И. Закон в системе источников налогового права (на примере англосаксонской правовой системы). Автореферат дисс. ... канд. юр. наук. М., 1997. С. 16.

[5] Необходимо отметить, что сложность проведения исследования в данной области связана в том числе с особенностями правовых систем государств общего права и, прежде всего, сложной для восприятия

В зарубежной научной литературе необходимость регулярного пересмотра налогообложения со стороны государства рассматривалась целым рядом ученых, среди которых можно выделить таких авторов как Ч. Бастабль (Ch. Bastable), А. Вагнер (A. Wagner), А. Лаффер (A. Laffer), Дж.Ф. Ширраз (G.F. Shirras) и др.[6], в работах которых данный вопрос анализировался прежде всего с точки зрения экономики. В области юриспруденции особенности правового регулирования налогообложения в отдельных государствах общего права, связанные с ежегодным пересмотром налогового законодательства в рамках бюджета, исследовались в работах Б. Арнольда (B. Arnold), Дж. Малькольма (J. Malcolm), Дж. Тили (J. Tiley), С.Н. Чанда (S.N. Chand) и др[7].

Таким образом, можно констатировать, что в отечественной финансовой науке принцип регулярности пересмотра налогового законодательства не являлся предметом самостоятельного комплексного исследования, в рамках которого были бы всесторонне рассмотрены такие вопросы, как элементы налогообложения, подлежащие пересмотру, механизм и юридическая техника внесения соответствующих изменений. Необходимость проведения самостоятельного исследования обусловлены описанной выше практической значимостью регулярности пересмотра налогового законодательства как фактора, имеющего непосредственное значение для обеспечения эффективности налогообложения.

Объект исследования. Объектом диссертационного исследования являются урегулированные нормами права общественные отношения, связанные с

системой источников налогового и бюджетного права, включающей в себя, в том числе, правовые обычаи и судебные прецеденты.

[6] Wagner A. Finanzwissenschaft, II Teil, 2 Aufgabe. Leipzig, 1890. S. 207; Laffer A. Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice. The Laffer Center at the Pacific Research Institute, 2014. P. 9; Shirras G.F. Indian Finance and Banking. London: Macmillan and Co. Ltd, 1920. P. 105.

[7] Tiley J., Loutzenhiser G. Revenue Law: Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2012. P. 305; Comparative Income Taxation: A Structural Analysis: 3rd ed. / ed. by H.J. Ault, B.J. Arnold. Kluwer Law International, 2010. P. 157; Chand S.N. Public Finance. New Delhi: Atlantic Publishers and Distributors Ltd., 2008. P. 102; Malcolm J. Introduction to the UK Tax System. London: Spiramus Press, 2009. P. 1;

особенностями ежегодного пересмотра налогового законодательства в ходе бюджетного процесса государственными органами таких государств общего права, как Великобритания, Австралия, Индия и Новая Зеландия.

Предметом диссертационного исследования является совокупность правовых норм, определяющих порядок ежегодного пересмотра правовых основ налогообложения, которая содержится в источниках бюджетного, налогового и конституционного права Великобритании, Австралии, Индии и Новой Зеландии (включая законы и подзаконные акты), а также разъяснения и комментарии финансовых и налоговых органов зарубежных стран, конституционные обычаи и доктринальные исследования, касающиеся регулярного пересмотра налогового законодательства.

Цель диссертационного исследования заключается в комплексном изучении правового регулирования установления и изменения налогов в Великобритании, Индии, Австралии, Новой Зеландии, выявлении положительных и отрицательных сторон регулярного пересмотра налогового законодательства в указанных государствах, а также формулировании предложений по совершенствованию законодательства в Российской Федерации.

Указанные цели в рамках диссертационного исследования достигаются посредством решения следующих поставленных **задач**:

- дать определение принципу регулярности пересмотра налогового законодательства;

- проанализировать особенности отражения принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в правовой доктрине и его признание в качестве одного из критериев эффективности налоговой системы;

- выявить предпосылки возникновения и формирования принципа периодичности пересмотра источников налогового права в государствах общего права;

- определить задачи и цели разработки и принятия ежегодных актов, вносящих изменения в налоговое законодательство, а также изучить и дать оценку практическим механизмам их воплощения;

- рассмотреть особенности бюджетно-налоговой политики избранных государств общего права на примере ежегодно принимаемых актов о финансах, проанализировать положения ежегодных бюджетных актов, направленных на регулирование налоговых правоотношений;

- изучить возможности применения положительного опыта государств общего права в налоговой сфере для формулирования возможных рекомендаций по совершенствованию отечественного налогового регулирования.

Методологическую основу исследования составили общенаучные (диалектический, формально-логический, лингвистический и иные методы) и специальные методы познания, которые были использованы для проведения анализа с учетом специфики темы исследования (в частности, сравнительно-правовой, формально-юридический и иные методы, применяемые в юридической науке).

Теоретическую основу работы составили труды иностранных и российских ученых.

В целях проведения диссертационного исследования автором анализировались работы таких иностранных ученых, как Б. Арнольда (B. Arnold), Н. Батта (N. Butt), А. Вагнера (A. Wagner), С. Джеймса (S. James), Дж. Малькольма (J. Malcolm), А. Лаффера (A. Laffer), И. Линерта (I. Lienert), Х. Олта (H. Ault), Дж. Тили (J. Tiley), С.Н. Чанда (S.N. Chand), и др.

Несомненную значимость при подготовке диссертации имели исследования отечественных специалистов по финансовому и налоговому праву, в том числе, Е.М. Ашмариной, О.В. Болтиновой, Д.В. Винницкого, И.А. Гончаренко, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, А.В. Демина, А.Н. Козырина, И.И. Кучерова, С.Г. Пепеляева, Г.В. Петровой, Г.П. Толстопятенко, Н.И. Химичевой, А.А. Шахмаметьева, Р.А. Шепенко, Д.М. Щекина и др. Автором также были

использованы работы отечественных и зарубежных исследователей истории государства и права: в частности, Дж. Алдера (J. Alder), А.В. Дайси (A.V. Dicey), М.А. Исаева, В.В. Кучмы, М.И. Левиной, В.А. Томсинова, З.М. Черниловского, В. Энсона (W. Anson), и др. Кроме того, в рамках изучения бюджетных правоотношений автором были проанализированы работы Г. Жеза, М.И. Пискотина, С.Д. Цыпкина, Р. Штурма.

Нормативная и информационная база исследования образована источниками налогового и бюджетного права Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Индии, а также аналитическими и справочными материалами, подготовленными государственными органами рассматриваемых государств в связи с принятием ежегодного бюджета и вступающими в силу в этой связи изменениями налогового законодательства. Кроме того, в рамках подготовки работы автором исследовались доклады, отчеты, рекомендации и комментарии межправительственных организаций, иностранных профессиональных ассоциаций и комитетов, в которых анализировалась подвижность (регулярность пересмотра) налогового законодательства.

Научная новизна диссертации состоит в том, что настоящая работа является первым самостоятельным комплексным исследованием правового регулирования и реализации принципа регулярности пересмотра налогового законодательства на примере зарубежного опыта. В рамках настоящей работы определены предпосылки зарождения механизма гибкости налогообложения в Великобритании, рассмотрены причины формирования данного принципа в ряде государств общего права, проанализированы задачи и цели регулярного пересмотра налогового законодательства с точки зрения государственной финансовой политики и налогового администрирования. На основании выводов, сделанных в ходе проведенного исследования, сформулированы рекомендации по совершенствованию российского налогового регулирования.

Новизна и практическое значение диссертационного исследования выражается в следующих **положениях и выводах, выносимых на защиту:**

1. Принцип регулярности пересмотра налогового законодательства выражается в ежегодном изменении и дополнении норм налогового законодательства, если это необходимо для обеспечения эффективности налогообложения и соответствия правовых предписаний изменениям финансовых правоотношений, являющихся объектом налогового регулирования. Данный принцип может быть рассмотрен не просто в качестве доктринальной основной идеи, исходного начала налогового права, а в качестве одного из ключевых элементов, обеспечивающих эффективность налоговой системы.

Реализация на практике принципа регулярности пересмотра налогового законодательства позволяет оперативно адаптировать правовые нормы к изменениям в экономической сфере и налоговой политике государства. Напротив, игнорирование государством состояния национальной экономики и отдельных ее отраслей, а также положения налогоплательщиков может привести к снижению налоговых доходов бюджета, негативно сказаться на результативности налогового администрирования, нарушить баланс публичных и частных интересов.

2. Принцип регулярности пересмотра налогового законодательства реализуется в Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Индии посредством ежегодного пересмотра норм налогового законодательства в рамках подготовки бюджетных актов, содержащих положения о налоговых доходах и планируемых изменениях (акты о финансах в Великобритании, Индии и Новой Зеландии, бюджет в Австралии), которые регулируют широкий спектр вопросов в сфере налогообложения. При этом предложения по пересмотру налогового законодательства провозглашаются и принимаются в названных и в других государствах общего права ежегодно в ходе первых трех стадий бюджетного процесса, что обеспечивает предсказуемость налоговых правил на очередной финансовый год.

Изучение положений бюджетных актов по вопросам налогового регулирования позволяет сделать вывод о том, что в государствах общего права

налог выступает в качестве инструмента государственной политики, посредством которого может быть осуществлено оперативное регулирование и стимулирование экономических процессов в направлении, приоритетном для государства, а также решение и достижение заранее определенных задач и целей.

3. Предпосылкой формирования нормативных основ регулярного пересмотра налогового законодательства в Великобритании стало противостояние между исполнительной и законодательной властью за право установления налогов. Сформировавшийся механизм подготовки и принятия ежегодного бюджета (акта о финансах и акта об ассигнованиях) определил развитие финансовых правоотношений в данном государстве и лег в основу регулярности пересмотра налогового законодательства в ходе бюджетной процедуры.

Особенности налоговой политики Великобритании в отношении ее колоний, включая Австралию, Новую Зеландию и Индию, а также влияние правовой системы метрополии сказались на процедуре подготовки и содержании бюджетных актов в государствах общего права, относящихся к числу бывших британских колоний, и привели к тому, что определенные особенности правовой системы и налогового регулирования Великобритании были заимствованы рядом государств, из числа ее бывших колоний, которые стали следовать принципу регулярности пересмотра налогового законодательства и после обретения независимости.

4. Предложения по пересмотру налогового законодательства в ходе составления, обсуждения и утверждения проекта закона о бюджете исходят, как правило, от правительства или требуют положительного заключения с его стороны для направления в парламенте. При этом, как показывает практика государств общего права, при выдвижении налоговых инициатив органы исполнительной власти регулярно привлекают к обсуждению представителей юридического сообщества.

Субъект законодательной инициативы, который обладает достаточной компетенцией в сфере налогового регулирования и администрирования,

требуемыми сведениями о состоянии экономики и необходимости пересмотра налогового законодательства и материализации соответствующих законодательных инициатив, повышает качество юридической техники предлагаемых норм. Подход к формулированию предложений по пересмотру налогового законодательства, который ограничивает полномочия членов парламента по выдвижению законодательных инициатив в налоговой сфере или, по крайней мере, требует положительное заключение правительства, снижает количество налоговых законопроектов, которые не имеют перспектив к принятию, и в целом, оказывает положительное влияние на стабильность налогового законодательства.

5. Правовые основы, цели и механизм регулярного пересмотра налогового законодательства в Великобритании, Австралии, Индии и Новой Зеландии закрепляются в целом комплексе правовых источников, включая специализированные акты, регулирующие финансовую деятельность правительства и основы бюджетного планирования.

Данные источники (Акт Великобритании 2011 г. «О бюджетной ответственности и государственном аудите», Хартия бюджетной достоверности Австралии 1998 г., Акт Новой Зеландии 1994 г. «О фискальной ответственности») определяют, в частности, полномочия должностных лиц по подготовке предложений по изменению налогового законодательства, устанавливают процедуру рассмотрения и одобрения соответствующих предложений, закрепляют принципы финансовой деятельности государства, в том числе, стабильность, информационную открытость и обоснованность налогового регулирования.

6. Разработка предложений по пересмотру налогового законодательства в рамках разработки проекта бюджета предполагает опубликование органами исполнительной власти финансово-экономических обоснований предлагаемых изменений, целей введения новых, пересмотра или дополнения текущих налоговых норм, а также прогнозов дальнейшего экономического развития. По

общему правилу, принцип регулярности пересмотра налогового законодательства не предполагает императивное ежегодное изменение правовых норм и элементов налогообложения. Его реализация подчинена необходимости оперативного регулирования.

Реализация рассматриваемого принципа государственными органами, участвующими в подготовке предложений по пересмотру налогового законодательства в ходе разработки государственного бюджета, предполагает доведение экономических обоснований до сведения налогоплательщиков и заблаговременное информирование их о планируемых изменениях. Заблаговременное раскрытие данных, лежащих в основе государственного регулирования, повышает стабильность налогообложения, оказывает положительное влияние на положение налогоплательщиков и реализацию их права на получение информации, а полученные сведения могут быть использованы при планировании экономической деятельности.

7. Принцип регулярности пересмотра налогового законодательства может быть провозглашен и реализован независимо от формы государственного устройства и ему могут следовать не только органы центральной власти. В силу этого, данный принцип может быть признан универсальным. Учет этого принципа обеспечивает достоверность информации о правовом регулировании налогообложения отдельных государств.

Рассмотренный принцип является исторической категорией, выработанной на протяжении относительно длительного периода развития налоговых права, воплощающего в себе особенности и специфику регулирования налогообложения в государствах общего права. Автоматическое (единовременное) внедрение принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в правовую систему, например, Российской Федерации представляется нецелесообразным. Вместе с тем, нормативное закрепление необходимости синхронизации по времени рассмотрения и принятия закона о бюджете и внесения основных изменений и дополнений в налоговое законодательство, а также ограничение

возможности последующих поправок в течение определенного периода может способствовать утверждению стабильности налогообложения и предсказуемости налоговой политики государства.

Теоретическая значимость исследования определяется тем, что настоящая работа является первым исследованием, посвященным исследованию принципа регулярности пересмотра налогообложения как самостоятельного принципа налогового права, а также правовых основ реализации данного принципа в некоторых государствах общего права. Была предпринята попытка провести всесторонний анализ ежегодного пересмотра налогового законодательства, а также дать оценку эффективности данного механизма в рамках налоговой системы. Теоретическая значимость исследования связана также с введением в научный оборот такого термина, как «принцип регулярности пересмотра налогового законодательства».

Практическая значимость исследования заключается в том, что материалы проведённого диссертантом исследования могут быть использованы при формировании направлений дальнейшего развития налоговой системы Российской Федерации и для совершенствования российского налогового законодательства, использоваться в преподавательской деятельности при чтении общих и специальных курсов по финансовому и налоговому праву, а также при проведении дальнейших научных исследований при работе с источниками налогового права государств общего права.

Апробация результатов диссертационного исследования. Диссертация была подготовлена и прошла обсуждение на кафедре административного и финансового права МГИМО МИД России. Отдельные положения и выводы, сформулированные по результатам исследования, нашли отражение в четырех статьях автора, опубликованных в российских научных изданиях, включенных в Перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий ВАК Министерства образования и науки РФ по юридическим специальностям.

Материалы диссертации и основные положения и теоретические выводы также использовались автором в ходе обсуждений в научном сообществе в рамках научно-практических конференций (в частности, на VIII Международной научно-практической конференции молодых ученых и студентов «Актуальные проблемы налоговой политики» 2 апреля 2016 г. в МГИМО (У) МИД РФ; V Международной научно-практической конференции «Актуальные вопросы юридических наук в современных условиях» 11 января 2017 г., г. Санкт-Петербург).

Структура диссертационной работы сформирована с учетом целей и задачей исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, каждая из которых разделена на два параграфа, заключения и списка литературы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И СТАНОВЛЕНИЕ ПОРЯДКА ЕЖЕГОДНОГО ПЕРЕСМОТРА НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ГОСУДАРСТВАХ ОБЩЕГО ПРАВА

§ 1. Теоретические основы ежегодного пересмотра налогового законодательства

Начиная с древнейших времен, вопрос установления и правового регулирования налогообложения является одним из основных объектов исследования как иностранных, так и отечественных правоведов. Несмотря на то, что взгляды на содержание налогового законодательства, задачи и цели налогового администрирования менялись с течением времени в зависимости от исторического, политического и экономического контекста, неизменным оставался интерес, проявляемый к данной проблематике представителями юридического сообщества. При этом исследование принципов налогового права также является предметом дискуссии и отражают неоднозначность подходов к функционированию налоговой системы.

Изучение принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в государствах общего права необходимо начать с методологического рассмотрения используемых терминов. В настоящее время в исследованиях, посвященных финансовому праву, применяются такие термины, как «принципы налогообложения», «принципы налогового права» и «принципы налогового законодательства»[8]. Кажется целесообразным на данном этапе определить, какой термин и в каком значении будет применяться в рамках настоящей работы. Несмотря на то что во многих исследованиях, посвященных принципам налогообложения, термины «принципы налогового права» и «принципы налогового законодательства» употребляются зачастую в качестве

[8] Необходимо отметить, что задача определения места налогового права в правовых системах государств общего права, при проведении настоящего исследования, не ставится.

тождественных, в отношении принципа эластичности или подвижности полностью провести такую аналогию кажется не совсем точным [9]. Более обоснованной кажется точка зрения, согласно которой принципы налоговой системы и налогового права взаимосвязаны, но не тождественны. Эта взаимосвязь иногда описывается следующим образом: 1) принципы налогового права являются элементом принципов налогообложения; 2) принципы налогообложения отражаются в правовом регулировании налоговых правоотношений[10].

Принцип регулярности пересмотра налогового законодательства как свойство налоговой системы означает способность государственных органов своевременно вносить необходимые изменения в источники налогового права и свидетельствует об эластичности или гибкости налогообложения. В связи с использованием данных терминов кажется необходимым выделить понятие «регулярности пересмотра налогового законодательства» и «принципа эластичности (гибкости, подвижности) налогообложения»[11]. Несмотря на то что данные термины имеют отношение к одному и тому же механизму, они характеризуют разные его элементы: применительно к отдельным источникам налогового права (в частности, к налоговому законодательству) может быть применено словосочетание «регулярность пересмотра», в то время, как термины «гибкость» или «подвижность» в отношении налогообложения могут быть использованы для описания пересмотра элементов налогообложения.

Налогообложение, как и любая иная отрасль человеческой деятельности, строится на определенных универсальных системообразующих принципах, исходных императивных идеях, лежащих в основе налоговой системы

---

[9] Кучеров И.И. Указ. соч. С. 27.

[10] См.: Лопатникова Е.А. К вопросу о соотношении принципов налогового права с принципами налогообложения // Финансовое право. 2011. № 3. С. 32-36.

[11] В англоязычной литературе применяется, главным образом, термин "principle of flexibility" или "principle of elasticity" (к примеру, см.: Chand S.N. Public Finance. New Delhi: Atlantic Publishers and Distributors Ltd., 2008. P. 102; Laffer A. Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice. The Laffer Center at the Pacific Research Institute, 2014. P. 9 и т.д).

государства[12]. Данные идеи призваны играть роль ориентира при проведении налоговой политики и формировании системы налогообложения и направлены на поиск компромисса между противоположными интересами государства и налогоплательщиков[13]. Подходы к формулированию и классификации принципов налогового права, несмотря на свое различие, призваны выступать в качестве методологических основ совершенствования права, а также средств оценки эффективности определенной налоговой системы.

Принципы налогового права имеют основополагающее значение в налоговой теории. Налоговое регулирование строится на ряде основополагающих идей, олицетворяющих общественные представления о разумной и эффективной налоговой системе, и направленных на обеспечение справедливого взимания налогов одновременно с удовлетворением фискальных интересов государства. Перечень данных принципов не является исчерпывающим и менялся на различных этапах развития государства и правового регулирования: так, первоначальные теории в этой сфере были связаны прежде всего с понятием разумности и справедливости налогообложения и затрагивали в основном вопрос того, какая часть доходов должна направляться в государственную казну[14]. Возникшие на более поздних этапах развития налоговой теории идеи о функциях налогов и потенциальной возможности более широкого применения налоговых инструментов в качестве инструмента государственного регулирования стали

---

[12] См.: Демин А.В. Общие принципы налогообложения (анализ судебно-арбитражной практики) // Хозяйство и право. 1998. № 2. С. 95.

[13] Налоговое право: Учебник / отв. ред. С.Г. Пепеляев. М.: ИД ФБК-Пресс, 2000. С. 74.

[14] Так, А. Смит отмечал, что подданные государства должны делать взносы с целью поддержания деятельности правительства, пропорционально доходам, которые они получают благодаря государственному устройству общества. Кроме принципа справедливости А. Смит также сформулировал принципы определенности, удобства и эффективности налоговой системы и указал на то, что государственно-правовой механизм должен обладать инструментами для достижения всех указанных выше целей (см.: Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М: Соцэкгиз, 1962. С. 611).

объектом исследования уже в современных условиях развития государства и права и усложнения правовой теории[15].

Некоторые ученые (к примеру, П. Леруа-Болье, Д. Рикардо и др.) скептически оценивали возможность подобного использования налогов и склонялись исключительно к фискальному предназначению налогообложения[16]. Другие исследователи, напротив, указывали на необходимость и значимость применения налогов в качестве средства социально-политического регулирования[17]. Так, в XVIII в. работы экономистов сводились к изучению количественных показателей налогового бремени: так, один из основоположников теории финансовой науки, И. Юсти рассчитал налоговое бремя как соотношение между бюджетом и национальным доходом государства, указывая, что бюджет не должен превышать 1/6 части национального дохода[18].

Анализ доктринального отражения регулярности пересмотра налогового законодательства в зарубежной и отечественной налоговой науке позволяет выделить несколько направлений, в рамках которого обсуждается необходимость реализации данного принципа. Изучение доктринальных исследований в сфере принципов налогового права позволяет отметить, что данный принцип нельзя отнести к классическим, общепризнанным принципам наряду с такими

---

[15] См.: Соколов А.А. Теория налогов. М.: ЮрИнфоР, 2004. С. 224. Г.В. Петрова выделяет наряду с фискальной функцией налога также координирующую, стимулирующую, контрольную, правовую, конституционную, межотраслевую и внешнеэкономическую функции (Петрова Г. В. Налоговое право: Учебник для вузов. М.: Издательство НОРМА, 2000. С. 11).

[16] См.: Тривус А.А. Налоги как орудие экономической политики. М.: Москва, 1925. С. 7.

[17] Ш.Л. Монтескье в своем сочинении «О духе законов» утверждал, что «ничто не должно столь точно регулироваться мудростью и разумом, как соотношение между той частью, которую забирают у подданных, и той, которую им оставляют» (цит. по: Все началось с десятины / под общ. ред. Ланина Б.Е. М.: Прогресс, 1992. С. 198-199). П.А. Гольбах отмечал, что мерилом налогового обложения должна быть «общественная польза: размер той доли владения и благ, которыми пользуется каждый член общества, определяет степень, в которой он обязан способствовать общему благу», а основным преимуществом свободного народа является право брать на себя такие обязательства, которые он сам считает необходимыми для нужд государства (см.: Гольбах П.А. Избранные произведения: в 2 т. Т. 2. М.: Соцэкгиз, 1963. С. 194; Зуйков И.С. Философские аспекты истории налогообложения // Налоговый вестник. 1997. № 11. С. 57).

[18] Von Justi J.H.G. System des Finanzwesens – nach vernünftigen aus dem Endzweck der bürgerlichen Gesellschaften, und aus der Natur aller Quellen der Einkünfte des Staats hergeleiteten Grundsätzen und Regeln ausführlich abgehandelt. Berlin, 1766 (цит. по: Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. М.: ИНФРА-М, 1996. С. 150).

принципами, как принцип равенства и всеобщности или определенности налогообложения и установления налога законом, однако, в последнее время данная картина постепенно меняется. Об этом свидетельствует увеличивающаяся частота упоминания данного принципа в работах, посвященных оценке эффективности налоговой системы. Необходимо также отметить, что в рамках настоящего исследования не ставится задача определения состава принципов налогового права, поскольку данной теме посвящено значительное количество исследований как в отечественной, так и в зарубежной налоговой науке и представляется невозможным качественно рассмотреть данный вопрос в рамках исследования, посвященного одному из принципов налогового права. В силу этого кажется наиболее целесообразным рассмотреть вопрос системы принципов налогового права лишь фрагментарно и исключительно в связи с принципом регулярности пересмотра налогового законодательства.

Изучение подходов к признанию и оценке принципа регулярности пересмотра налогового законодательства позволяет выделить, в зависимости от субъекта и объекта исследования:

1) признание указанного принципа на уровне межправительственных организаций и профессиональных ассоциаций;

2) признание указанного принципа в работах отдельных исследователей (как в исследованиях, посвященных принципам организации налогообложения, так и в рамках более широкого исследования финансовой системы).

1) Признание принципа подвижности (регулярности пересмотра) налогового законодательства на уровне межправительственных организаций и профессиональных ассоциаций. Признание данного принципа осуществляется как на национальном уровне (в лице профессиональных образований, комитетов и правительственных органов), так и на международном (в форме международных докладов, отчетов и рекомендаций, подготавливаемых международными межправительственными организациями). В качестве примера исследования механизма эластичности как принципа налогового права на международном

уровне может быть приведено изучение данного вопроса в рамках Организации Экономического Сотрудничества и Развития - ОЭСР.

В 2014 г. в рамках Плана мероприятий по противодействию размыванию налогооблагаемой базы и выводу прибыли из-под налогообложения (включающего в себя рекомендации по 15 направлениям налогообложения, в которых должна вестись работа в отдельных юрисдикциях, чтобы их налоговые системы отвечали глобальным вызовам современности) рабочая группа ОЭСР подготовила и опубликовала свои комментарии по вопросам налогообложения цифровой экономики[19]. Данное исследование освещает трудности налогового регулирования в свете развития цифровой экономики, а также описывает мероприятия, направленные на противодействие соответствующим новым налоговым вызовам в сфере прямого и косвенного налогообложения. Глава 2 комментариев посвящена фундаментальным принципам налогового права, в число которых включены нейтральность налогообложения, эффективность, определенность и понятность налоговых правил, справедливость, а также гибкость налогообложения, и содержит ссылку отчет Комитета ОЭСР по финансовым делам, в котором в 1998 г. были сформулированы аналогичные принципы в отношении налогообложения электронной торговли[20]. Данные принципы были одобрены в 1998 г. в качестве Оттавских рамочных условий налогообложения[21].

---

[19] Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, Paris, 2014. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314251ec005.pdf?expires=1476798718&id =id&accname=guest&checksum=700426F4A8ACDA574B2B4935AB5E49FC (дата обращения: 17.07.2017).

[20] BEPS Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Appropriate Circumstances (Comments submitted on 9 April 2014 by ICAEW Tax Faculty in response to OECD public discussion draft BEPS Action 6). URL: http://www.icaew.com/~/media/corporate/ files/technical/tax/tax%20faculty/taxreps/2014/taxrep%2018%2014%20beps%20action% 206%20preventing %20the% 20granting%20of%20treaty%20benefits%20in%20inappropriate%20circumstances.ashx (дата обращения: 17.07.2017).

[21] Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realising the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998. URL: http://oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf (дата обращения: 05.11.2016).

Принцип гибкости также был упомянут в Рекомендациях ОЭСР 2011 г., посвященных НДС и налогу на товары и услуги[22]. Как отмечается в данном исследовании, изначально принцип гибкости был упомянут в исследованиях ОЭСР, посвященных электронной торговле, однако позднее этот принцип приобрел глобальное значение для налоговых правил в большинстве государств. В исследованиях ОЭСР в отношении принципа гибкости отмечается следующее: налоговые системы должны быть достаточно гибкими и динамичными для обеспечения соответствия развитию технологий и бизнеса. Налоговая система должна быть достаточно динамичной, чтобы обеспечить финансовые потребности правительства и в то же время постоянно приспосабливаться к изменяющимся потребностям. Это означает, что государство должно иметь инструменты для пересмотра определенных налогов или отдельных элементов юридического состава налога по мере необходимости, учитывая непредсказуемость экономических и финансовых процессов, в том числе на глобальном уровне.

Изучение данного принципа осуществляется также на уровне профессиональных объединений, проводящих исследования и готовящих рекомендации по совершенствованию налогообложения, в том числе по запросу государственных органов. Так, принцип гибкости был провозглашен еще в 1966 г. в качестве одного из признаков эффективной налоговой системы в отчете, который был подготовлен канадской Королевской комиссией налогообложения[23]. В отчете Комиссии было отмечено, что налоговая система может служить достижению экономических и социальных задач, в том числе посредством обеспечения гибкости налогообложения. Несмотря на дискреционную природу данного принципа, провозглашалась его значимость для эффективности налоговой системы.

---

[22] OECD International VAT/GST Guidelines (Guidelines on neutrality) approved by the Committee on Fiscal Affairs, 28 June 2011. URL: http://www.oecd.org/tax/consumption/ guidelinesneutrality2011.pdf (дата обращения: 05.11.2016).

[23] Report of the Royal Commission on Taxation (Ottawa: Queen’s Printer and Controller of Stationery, 1967). Don Mills, Ont.: C.C.H. Canadian Limited, 1967. P. 17.

В 1999 г. Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса сформулировал 10 принципов для усовершенствования налогообложения: так, налоговая система должна быть определенной, простой, стабильной, справедливой, конкурентоспособной, направленной на достижение определенных целей, а также подлежать регулярному пересмотру [24]. Последний принцип направлен на сохранение простоты и определенности налогообложения, а также понятности налоговых правил. При этом, работа над налоговым законодательством должна проводиться с учетом сохранения неизменной основы налоговой системы. Без регулярного пересмотра налоговой системы создается возможность существования явно устаревших и отживших положений в налоговом законодательстве. Так, лишь в 1998 г. из английского законодательства были исключены нормы, регулирующие налогообложения расходов работника на использование лошадей. Данное положение было введено в 1799 г., и в дальнейшем его применение не распространялось на иные виды транспорта, для которых были предусмотрены отдельные нормы, содержащие при этом аналогичные положения. Другим примером явно устаревших норм является освобождение от налогообложения талонов на питание, выдаваемых работодателями своим работникам. Стоимость таких талонов, освобождаемая от налогообложения, не должна превышать 15 пенсов в день. По мнению представителей Института, данная схема должна была быть пересмотрена в сторону увеличения необлагаемой стоимости талонов.

В 2009 г. Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров подготовила для Парламента Великобритании обзор принципов, лежащих в основе эффективной налоговой системы, в котором также упоминался регулярный пересмотр налогового законодательства и при необходимости –

---

[24]Towards a Better Tax system: A Discussion Paper Prepared by the Tax Faculty of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales. URL: https://www.icaew.com/~/media/corporate/archive/files/technical/tax/tax%20policy/ten%20tenets%20for%20a%20better%20tax%20system.ashx (дата обращения: 17.07.2017).

консолидация налоговых норм, направленная на их систематизацию, упрощение и отмену устаревших норм[25]. Отдельно отмечается необходимость закрепления срочности действия некоторых норм. По мнению представителей Ассоциации, это касалось прежде всего норм, направленных на уклонение от налогообложения. Требуются четкие критерии для определения того, подлежит ли налоговая система регулярному пересмотру в требуемой мере.

В ноябре 2013 г. Рабочая группа при налоговой комиссии подготовила и предоставила на рассмотрение Правительства Шотландии доклад, посвященный принципам развития современной и эффективной налоговой системы Шотландии[26]. Одним из принципов, провозглашенных в докладе, был принцип гибкости, который означал, что налоговая система должна отличаться достаточной гибкостью и изменчивостью, чтобы отвечать новым вызовам современности, в том числе в сфере глобальной экономики и цифровых технологий. Отмечалось, что эффективная налоговая система должна сохранять баланс между подвижностью и стабильностью, так, чтобы регулярное внесение требуемых изменений не влияло негативно на стабильность и предсказуемость налогообложения для налогоплательщиков.

2) Признание принципа подвижности (регулярности пересмотра) налогового законодательства в работах отдельных исследователей. В качестве следующего уровня изучения данного вопроса следует выделить анализ принципа регулярности пересмотра налогового законодательства, содержащийся в работах отдельных ученых.

Значительный вклад в развитие признания принципа подвижности налогообложения внес немецкий исследователь А. Вагнер. Он первым включил в

---

[25] The Principles of Tax Policy: Written Evidence Submitted by ACCA. URL: http://www.publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/cmtreasy/memo/taxpolicy/m21.htm (дата обращения: 17.07.2017).

[26] Fiscal Commission Working Group: Principles for a Modern and Efficient Tax System in an Independent Scotland. The Scottish Government, Edinburgh. 2013. URL: http://www.gov.scot/resource/0043/00434977.pdf (дата обращения: 17.07.2017).

систему принципов налогового права такие принципы, как принцип достаточности и эластичности налогообложения[27]. А. Вагнер утверждал, что наряду с фискальной функцией налога может быть выделена регулирующая функция, которая превращает налог в социально-политическое явление[28]. Если принцип достаточности налогообложения сводится к покрытию государственных расходов доходами, в том числе налоговыми, то подвижность налогообложения проявляется в том, что налогообложение должно оперативно адаптироваться к нуждам государства в определенный период времени с минимальными при этом затратами в соответствии с возможностями государственного аппарата[29].

А. Вагнер определил принцип подвижности или эластичности налогообложения как способность государства адаптировать налогообложение путем введения новых и отмены действующих налогов, а также изменения текущих налоговых ставок. Данный принцип может быть реализован на практике путем (1) понижения или повышения ставок, введения или отмены налоговых льгот и иных аналогичных методов регулирования; или путем (2) закрепления нескольких показателей определенного налогового элемента, выбирая из которых законодатель может фиксировать на определенный период то или иное значение, исходя из финансовой ситуации на момент принятия акта[30].

Интересно отметить, что задолго до А. Вагнера вопросы подвижности налогообложения и регулярности пересмотра налогового законодательства анализировались и в отечественной финансовой доктрине. В России одним из первых исследователей налогообложения, который рассматривал в том числе эти вопросы, стал В.Н. Татищев. В силу непростой экономической и политической обстановки в Российской империи в начале XVIII в. необходимость пополнения

---

[27] См.: Миляков Н.В. Налоговое право: Учебник. М.: Инфра-М, 2005. С. 66.
[28] Wagner A. Finanzwissenschaft, II Teil, 2 Aufgabe. Leipzig, 1890. S. 207.
[29] Миляков Н.В. Указ. соч. С. 67.
[30] Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения: учеб. пособие. СПб.: Европ. дом, 2002. С. 161; Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие. М.: Финансы и статистика, 2001. С. 103.

государственной казны стала особенно актуальной. При этом растущее налоговое бремя не учитывало реального благосостояния налогоплательщиков и изменений экономической обстановки в государстве[31]. Практическое решение проблемы нехватки средств чиновники находили во введении все новых налогов[32]. В своих исследованиях В.Н. Татищев указывал на необходимость экономического обоснования налогового бремени, а также справедливого распределения налогового бремени среди населения[33]. Он призывал власти оценивать как реальные возможности подданных, так и текущую экономическую обстановку, а также учитывать в фискальной политике изменения в экономическом положении налогоплательщиков и события, происходящие в обществе и государстве[34].

Анализируя налоговую политику в прошлом, В.Н. Татищев отмечал, что в зависимости от реального экономического положения определенной области необходимо периодически пересматривать возлагаемые на население подати. Периодический пересмотр состава государственных доходов и расходов требуется для того, чтобы учитывать изменение состояния торговли и ремесел, уменьшение или увеличение населения в результате определенных событий (таких, как войны, эпидемии, неурожаи и т.д.) - то есть, для того, чтобы подстраивать финансовую систему государства под положение населения (в том числе под определенные его категории - к примеру, жителей завоеванных земель кочевое население степей, северные народов, купцов и т.д.)[35] В качестве примера недостаточно гибкого налогового регулирования В.Н. Татищев приводил Псков, в котором до Северной войны между Россией и Швецией проживало

---

[31] См.: Торопицын И.В. Взгляды Татищева на налоговую политику Российского государства // Налоговый вестник. 2000. №2. С. 169–171; Юхт А.И. Государственная деятельность В.Н. Татищева в 20-х – начале 30-х годов XVIII в. М.: Наука, 1985. С. 86.

[32] В 1745 году Татищев писал о многочисленных сборах и податях, собираемых губернаторами в разных уголках Российской Империи, включая «орешный, свешной, извозный, водовозный, дворянский» и иные сборы (см.: Соловьев С.М. История России с древнейших времен. Сочинения. М.: Мысль, 1993. Т. 22. С. 321).

[33] См.: Татищев В.Н. Указ. соч. С. 361.

[34] Торопицын И.В. Указ. соч. С. 169–171; Троицкий С.М. Финансовая политика русского абсолютизма в XVIII веке. М.: Москва, 1966. С. 59.

[35] Татищев В.Н. Указ. соч. С. 363.

многочисленное купеческое сословие и велась активная торговля[36]. Однако вследствие резкого сокращения и обеднения населения, доходы псковской казны упали и город обеднел[37].

В качестве разумной альтернативы исследователь приводил подход, который практиковался властями Швеции, где подати пересматривались каждые семь лет. При этом В.Н. Татищев отмечал, что шведские власти, будучи заинтересованными в максимально эффективном наполнении казны, заранее планируют уровень поступления налогов, заблаговременно рассчитывая доход, который возможно собрать с подданных в форме податей и сборов. Такой пересмотр осуществлялся выбранными представителями разных сословий[38]. В.Н. Татищев рекомендовал применить аналогичный подход и в России для предотвращения излишнего налогообложения и регулярного пересмотра не только состава податей, но и отдельных налоговых элементов (к примеру, объектов подушного налогообложения, путем периодической переписи населения)[39].

Таким образом, В.Н. Татищев стал первым российским исследователем, который уже в XVIII в. пришел к выводу о необходимости регулярного пересмотра налогов для изменения налоговой системы с учетом фактических обстоятельств и экономического положения налогоплательщиков[40]. При этом

---

[36] См.: Татищев В.Н. Указ. соч. С. 400.

[37] В результате войны, нескольких эпидемий, пожаров и иных бедствий, последовавших одно за другим, местное торговое население сократилось практически в несколько раз, многие купцы разорились, а расквартированные в Пскове войска были выведены в другие города. В результате этих событий население города резко сократилось, Псков перестал быть крупным торговым центром и резко упали доходы от торговли, что привело к обнищанию населения и снижению налоговых поступлений в казну.

[38] Также В.Н. Татищев описывает римского императора Константина Великого, который пересматривал налоги каждые 15 лет для того, чтобы в случае необходимости изменить их. В течение этих 15 лет «все должны были положенные оброки и дани и сусще в сентябре месяце, когда плоды собирали, неотменно платить, а в исходе онаго, то есть в 15 лет, разсматривано, где прибавить или убавить, ибо чрез оное время может многое перемениться». Царь Алексей Михайлович также несколько раз (в 1646 г. и 1678 г.) пересматривал подати, устраивая перепись населения в тех землях, которые пострадали от войн или иных бедствий (см.: Татищев В.Н. Указ. соч. С. 363).

[39] См.: Торопицын И.В. Указ. соч. С. 174.

[40] Следует отдельно отметить, что усилия В.Н. Татищева не пропали даром. Петр I, отметив важность обеспечения собираемости средств в государственную казну и изучив данный вопрос, посчитал

автор также указывал на возможность использования налогов в качестве мер поддержания населения, стимулирования торговли и ремесел.

Другой отечественный дореволюционный исследователь - И.И. Янжул, ссылаясь на опыт иностранных государств, также отмечал особое значение принципа подвижности налогообложения, который подразумевает возможность адаптации налогов к государственным нуждам. По мнению И.И. Янжула, все налоги по природе своей не могут быть подвижными, однако налоговая система должна включать в себя и такие виды налогов, которые могли бы легко увеличиваться и покрывать дефицит государственной казны [41] . Поскольку «идеального» налога, который одновременно отвечал бы всем этим условиям, не существует, государство стремится достичь указанных целей комплексно, то есть комбинируя разные виды налогов в рамках налоговой системы[42]. На практике, однако, по мнению ученого, описанный механизм, реализуется не до конца, даже если ему в принципе уделяется внимание. Зачастую законодатель вводит налоги без какого-либо финансового плана или обоснования, а лишь в силу финансовой необходимости и недостаточности средств в казне[43].

Таким образом, вопросы подвижности и гибкости налогообложения, несмотря на недостаточность их освещения в современной отечественной финансовой науке, поднимались в работах российских налоговедов, начиная с XVIII в. При этом упоминание о принципе подвижности происходило не только применительно к иностранным налоговым системам (как в случае И.И. Янжула)

необходимым позаимствовать опыт Швеции и приказал каждые 15 лет проводить пересмотр доходов и окладов, то есть пересматривать размер собираемых с подданных налогов и сборов (см.: Торопицын И.В. Указ. соч. С. 177.)

[41] Янжул И.И. Указ. соч. С. 283.

[42] При этом И.И. Янжул отмечал, что в финансовой науке задача построения податной системы оставалась без должного внимания ученых: лишь А. Вагнер, Л. Штейн и К. Гок попытались в свое время изучить данный вопрос и сформулировать принципы ее формирования.

[43] Характеризуя иностранные налоговые системы, И.И. Янжул в том числе пытался оценить их с точки зрения подвижности. Например, оценивая квартирный налог, действующий в Великобритании и Германии, И.И. Янжул выделял в качестве достоинства его подвижность в качестве налога, который может в значительной мере приспосабливаться к местным условиям и может быть адаптирован к изменению наемной платы.

для оценки эффективности той или иной налоговой системы или определенного налога, но и в качестве ориентира для совершенствования отечественной налоговой системы (в случае В.Н. Татищева).

Изучение и систематизация более поздних исследований выявляет разницу подходов представителей разных правовых систем к проблеме своевременного пересмотра налоговых правил. В частности, признание и развитие вопросов регулярности пересмотра налогового законодательства было отражено прежде всего в работах авторов государств общего права – Великобритании, а также ее бывших колоний – Австралии, Индии, Ирландии и т.д. Так, в 1892 г. Ч. Бастабль в своей работе, посвященной публичным финансам, отмечал, что налоговая система должна быть эластичной по своей природе[44]. Принцип эластичности способствует наиболее эффективному извлечению налоговых доходов[45]. Для достижения эластичности налогообложения некоторые налоги, по мнению исследователя, должны взиматься по варьирующимся ставкам, обеспечивающим возможность изменения ставок в случае необходимости.

Принцип гибкости также признается А. Лаффером, который понимает его как способность налоговой системы отвечать изменениям в экономических условиях путем адаптации и приспособления к текущей экономической обстановке, к примеру, путем применения пониженных ставок в период экономической рецессии[46]. Эффективная налоговая система должна также обеспечивать гибкость изменения налоговых ставок. Если пересмотр налоговых элементов требует значительного времени и происходит с опозданием, существует риск того, что к моменту вступления в силу изменений новая ставка будет уже неэффективной и может еще больше ухудшить положение

---

[44] Bastable Ch.F. Public Finance. London: Macmillan and Co., Limited, 1917. P. 16.

[45] В качестве примера автор приводит ситуацию, которая сложилась в США по окончании Гражданской войны, где значительный профицит бюджета, который имел место до ее начала, сменился тяжелой экономической ситуацией, бюджетным дефицитом и финансовой нестабильностью. Причину этого исследователь видел именно в недостаточной эластичности американской налоговой системы.

[46] Laffer A. Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice. The Laffer Center at the Pacific Research Institute, 2014. P. 9.

налогоплательщиков. По мнению исследователя, особое внимание следует уделять инструментам реализации гибкости налогообложения[47].

Необходимо отдельно отметить, что Ч. Бастабль, А. Лаффер и И.И. Янжул сходятся в том, что эластичность присуща не всем налогам, а лишь некоторым из них. Опираясь именно на такие "эластичные" по своей природе налоги, государство может адаптировать налоговую систему к внешним изменениям. При этом некоторые налоги гибкими быть не могут и, напротив, должны обеспечивать стабильность и предсказуемость налоговой системы. От совокупности и баланса тех или иных налогов зависит эффективность налоговой системы в государстве.

Индийские исследователи также в основном поддерживают необходимость выделения принципа эластичности в качестве одного из основных принципов налогового права. С.Н. Чанд, Дж.Ф. Ширраз, Т.Р. Джаин, О.П. Ханна и Н. Батт в своих работах, посвященных индийской налоговой системе, опубликованных в период между 1920 г. и 2011 г., выделяли принцип эластичности налогообложения, отмечая, что налогообложение по своей природе должно быть эластичным в том смысле, что налоговые доходы должны находиться в непосредственной зависимости от благосостояния населения. Для этого налоговая система должна иметь возможность реагирования на изменение ключевых экономических показателей и положения налогоплательщиков[48].

---

[47] По мнению А. Лаффера, косвенные налоги неспособны обеспечить достаточную гибкость в отношении экономического цикла, поскольку их ставки не предусматривают изменения в зависимости от экономических и социальных показателей. Так, в Австралии ставки акцизов на табак были повышены в связи с ростом заработной платы. Однако, как отмечает исследователь, в случае снижения заработных плат (к примеру, в случае экономической рецессии) размер ставок автоматически не снизится. По сравнению с прямыми налогами акцизы могут пересматриваться достаточно легко, и многие государства прибегают к пересмотру акцизных ставок как к самому простому и быстрому механизму для повышения налоговых доходов в рамках бюджета. Таким образом, в отношении акцизов принцип гибкости может привести к тому, что вместо разработки более сложного механизма адаптации налоговой системы правительство может при необходимости просто повышать ставки акцизов. Как верно отмечает Лаффер, наиболее распространена ситуация, когда акцизы используются для повышения доли налоговых доходов и намного реже правительство понижает ставки акцизов (см.: Laffer A. Op. cit. P. 11).

[48] См.: Chand S.N. Public Finance. New Delhi: Atlantic Publishers and Distributors Ltd., 2008. P. 102; Shirras G.F. Indian Finance and Banking. London: Macmillan and Co. Ltd, 1920. P. 105; Butt N. Conceptual Approach to Taxes. Aman Publications Company, 2005. P. 9; Jain T.R., Khanna O.P. Development Problems and Policies. New Delhi: V.K. Publications, 2009. P. 431.

Интересно, что Н. Батт разделяет принцип эластичности и принцип гибкости. Под принципом эластичности понимается способность налоговой системы адаптироваться. Эффективная налоговая система должна состоять из налогов, которые могут легко изменяться в зависимости от необходимости изыскать дополнительное финансирование государственных расходов. Примером такого налога является, по мнению автора, налоги на доходы. Налоги, элементы которых могут оперативно изменяться государством, способствуют поддержанию социального равенства и справедливому распределению богатств, а также достижению иных значимых для государства целей. наряду с принципом эластичности автором выделяется принцип гибкости, который характеризует возможность оперативно уменьшать или повышать налоги в рамках простой процедуры, то есть внесение изменений в отдельные налоговые нормы не должно требовать существенных усилий со стороны уполномоченных государственных органов в случае необходимости в дополнительном финансировании. Напротив, когда экономика находится в стагнации, снижение налогов для поддержания налогоплательщиков не должно сопровождаться практическими трудностями с точки зрения процедуры пересмотра существующих налоговых норм[49].

Таким образом, иностранные ученые признают в качестве необходимого качества налоговой системы способность своевременно реагировать на увеличение фискальных потребностей государства, снижение налогового потенциала налогоплательщиков или на иные обстоятельства, существенно изменяющие условия налогообложения. При этом некоторые исследователи

---

[49] Подход к разграничению гибкости и эластичности встречается в работах иных индийских исследователей. Так, под эластичностью понимается возможность повышать или уменьшать налоговые доходы в зависимости от интересов государства. Особое значение налогов, отвечающих принципу эластичности, заключается в том, что без введения новых налогов, а лишь путем коррекции существующих налогов, государство может удовлетворить свои финансовые потребности. Гибкость налогообложения означает способность быстрой адаптации к изменяющимся внешним условиям. Гибкость, по мнению исследователя, является условием эластичности. Чтобы быть эластичным, налог должен быть гибким. Принцип эластичности должен выражаться в том, что требуемые изменения вносятся не только вовремя, то есть с минимальными временными затратами, но и с минимально возможными расходами на внедрение таких изменений (см.: Kennedy M.M.J. Public Finance. New Delhi: PHI Learning Pvt. Ltd., 2012. P. 46; Jain T.R., Khanna O.P. Op. cit. P. 431).

разграничивают принцип эластичности и принцип гибкости: первый, по мнению ряда авторов, характеризует способность быстро и эффективно адаптировать налоги, второй – сам механизм адаптации и простоту внесения требуемых изменений. Как отмечается в ряде работ, одним из примеров подобного механизма регулярного внесения изменений в налоговое законодательство является ежегодный закон о бюджете, который в определенных государствах содержит в себе новые налоговые нормы, а также предусматривает изменение действующего налогового законодательства[50].

Значительная часть российских ученых, напротив, не выделяет принцип эластичности или гибкости налогообложения или же ограничивается формальным перечислением данного принципа в составе принципов налогового права[51]. И.И. Кучеров является одним из немногих отечественных исследователей, указывающих, что налоговая система должна учитывать текущее состояние экономики и положение налогоплательщиков[52]. Данное свойство налоговой системы определяется исследователем как принцип подвижности (эластичности) налоговой системы. При определении условий налогообложения необходимо учитывать изменения в составе налогоплательщиков, их экономическое положение, отношение к своим налоговым обязанностям и т.д. И.И. Кучеров противопоставляет принципу подвижности принцип стабильности налоговой системы, который означает, что регулярная адаптация и изменение налоговой системы должны перемежаться периодами относительной стабильности условий налогообложения. Как отмечается, принцип эластичности налогообложения не нашел своего законодательного закрепления в российском налоговом праве.

---

[50] См.: Pohjola M. Built-in flexibility of progressive taxation and the dynamics of income: stability, cycles or chaos? // Public Finance. 1985. Vol. 40. Pp. 263 - 273; Malme J.H., Youngman J.M. The Development of Property Taxation in Economies in Transition: Case Studies from Central and Eastern Europe. Washington D.C.: World Bank Publications, 2001. P. 74.

[51] См.: Налоговое право: Учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 106; Борзунова О.А. Теория и практика кодификации в налоговом праве. М.: Юнити-Дана, 2009. С. 200-201; Бланкенагель А. Экономическая сущность налога и ее правовое значение // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 года. М., 2010. С. 55;

[52] См.: Кучеров И.И. Указ. соч. С. 75.

А.С. Емельянов отмечает зависимость основных источников финансового права от текущего закона о бюджете, выражающуюся в регулярном пересмотре налоговых законов [53]. Как отмечается автором, данный принцип позволяет государству пересматривать налоговое законодательство таким образом, чтобы адекватно реагировать на изменения финансовой ситуации в государстве и мире. В силу этого во многих государствах внесение изменений в налоговые законы и иные акты финансового законодательства синхронизировано по времени с принятием бюджета на текущий год. Такой подход оценивается исследователем как предоставляющий возможность оценить все планируемые изменения с точки зрения сбалансированности доходной и расходной части бюджета.

Некоторые ученые также отмечают исключительно процессуальное или организационное значение данного принципа [54]: так, А.А. Храбров относит принцип регулярности пересмотра налоговых законов к процессуальным принципам налогового права, которые регулируют механизмы установления, изменения и отмены налоговых платежей[55]. Регулярность пересмотра налогового законодательства, по мнению автора, позволяет объединить в налогообложении стабильность и гибкость.

М.О. Клеменова также выделяет среди принципов организации налогообложения принцип эластичности (подвижности) налогообложения[56]. По мнению Е.Н. Евстигнеева, к организационным принципам, регулирующим построение и функционирование налоговой системы, относятся принцип единства и стабильности налоговой системы, множественности налогов и закрытого списка

---

[53] См.: Емельянов А.С. Функции финансового права и механизм финансово-правового регулирования // Реформы и право. 2009. № 4. С. 16-35.

[54] Тем не менее даже простое признание данного принципа свидетельствует об увеличивающемся значении механизмов адаптации налоговой системы к изменяющимся внешним условиям.

[55] См.: Храбров А.А. Правовое регулирование принципов налогового права (теоретический аспект) // Очерки налогово-правовой науки современности / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой, Н.П. Кучерявенко. М., Харьков, 2013. С. 55.

[56]См.: Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие. М.: Московский финансово-промышленный университет "Синергия", 2013. С. 36.

налогов, а также принцип подвижности (эластичности) налогообложения[57]. Под последним понимается возможность оперативного изменения налоговых норм и налогового бремени. В качестве примера подобных вынужденных мер исследователь приводит изменение экспортных таможенных пошлин в зависимости от колебания мировых нефтяных цен.

А.В. Брызгалин указывает на то, что подвижность налогообложения находит свое практическое выражение в заполнении правовых лакун в налоговом законодательстве и проявляется в противодействии уклонению от исполнения налогоплательщиками обязанности по уплате налогов[58]. Как отмечается, под данным принципом понимается не просто адаптация налоговой системы, а адаптация к новым способам и механизмам уклонения от уплаты налогов[59]. Скорость подготовки таких ответных мер характеризует, насколько государственные органы в курсе экономических реалий и поведения налогоплательщиков.

А.А. Пилипенко, упоминая в своем исследовании принцип подвижности налогов, указывает, что он проявляется в том, что вся налоговая система должна обладать способностью реагировать на изменения окружающей социально-экономической ситуации и в случае необходимости положительно на нее влиять[60]. При этом, как отмечается, принцип подвижности характерен для широкого круга государств – как с переходной экономикой, так и тех, чьи налоговые системы сформировались достаточно давно[61].

---

[57] См.: Евстигнеев Е.Н. Налоги и налогообложение. СПб.: Питер, 2008. С. 21.

[58] См.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 188.

[59] Примером таких мер, по мнению А.В. Брызгалина, являются правила тонкой капитализации, правила налогообложения иностранных контролируемых компаний, концепция бенефициарного собственника и иные нормы и положения, применяя которые государства пытаются отреагировать на новые методы и приемы, используя которые налогоплательщики пытаются обойти существующие налоговые правила и уменьшить размер налогов, подлежащих уплате.

[60] См.: Пилипенко А.А. Экономико-правовые начала формирования налоговой системы // Финансовое право. 2006. № 10. С. 21-30.

[61] Работа А.А. Пилипенко является своего рода шагом вперед в изучении данного принципа: исследователь не просто включает принцип подвижности в систему принципов налогового права, но и

Стоит также отметить, что анализ работ, посвященных принципам налогового права, свидетельствует об отсутствии единообразия не только в отношении перечня таких принципов, но и в отношении их классификации[62]. Так, некоторые исследователи (в частности, И.И. Кучеров, Е.Н. Евстигнеев, А.В. Брызгалин) придерживаются деления принципов на юридические, организационные и экономические[63]. Д.А. Смирнов отмечает существование принципов налогового права, выраженных в налоговом законодательстве, принципов налогового правосознания и принципов формирования или реализации налоговой системы[64]. Н.П. Кучерявенко выделяет принципы налогового права, принципы построения налоговой системы, принципы налогового законодательства и принципы налога[65]. *Изучение принципа эластичности (или, как его иногда называют, принципа гибкости или подвижности) налогообложения позволяет рассмотреть данный принцип именно в качестве организационного принципа, то есть принципа, характеризующего порядок формирования, организации и функционирования налоговой системы, механизмы адаптации налоговой системы в целом и ее отдельных элементов к изменяющимся внешним условиям.*

При этом принцип подвижности противопоставляется многими учеными принципу стабильности. С одной стороны, как отмечалось выше, налоговая система должна быть гибкой и обеспечивать возможность быстрой реакции на

пытается дать данному принципу оценку, раскрыть его практическое значение и сформулировать механизм его реализации.

[62] Так, среди принципов налогообложения выделяются принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя; принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков; а также принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма (см.: Налоговое право: Учебник для вузов / под ред. Пепеляева С.Г. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 105).

[63] См.: Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Указ. соч. С. 120-162; Кучеров И.И. Указ. соч. С. 74-75; Брызгалин А.В. Организационные принципы российской налоговой системы // Финансы. 1998. № 3. С. 33-35.

[64] См.: Смирнов Д.А. Принципы современного российского налогового права : монография / под ред. Химичевой Н.И. М.: Юрлитинформ, 2009. С. 159-160.

[65] См.: Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. Харьков: Консум, 1997. С. 53-55.

изменение внешних условий. С другой стороны, действующая налоговая система должна стабильно функционировать и обеспечивать уверенность налогоплательщика в его правах и обязанностях в отношении уплаты налога. Неопределенность налогообложения и стихийное бессистемное внесение изменений приводят к тому, что субъекты налоговой обязанности не успевают уследить за изменениями налоговой системы[66].

Оценка регулярности пересмотра налогового законодательства в рамках изучения принципов определенности и стабильности налогообложения. Стабильность и предсказуемость налогообложения выделяется в качестве одного из основных принципов налогового права, в соответствии с которым налоговая система должна отличаться неизменностью основных налоговых платежей и правил налогообложения в течение длительного периода времени, а также экономической и правовой логичностью вносимых в налоговое законодательство изменений [67] . Принцип стабильности является одним из общепризнанных и неоспоримых принципов налогового права.

Е.Н. Евстигнеев характеризует принцип стабильности как способность налоговой системы функционировать в течение многих лет без необходимости проведения налоговых реформ. Д.М. Щекин отмечает, что определенность и предсказуемость налогового законодательства имеют принципиальное значение для инвестиционного климата страны[68]. Этого же мнения придерживается С.Э. Шевелев, который указывает на то, что стабильность налогообложения чрезвычайно важна для привлечения инвесторов в национальную экономику[69].

---

[66] См.: Налоги, налогообложение и налоговое законодательство: учеб. пособие / под ред. Е.Н. Евстигнеева. СПб.: Питер, 2000. С. 119; Сюбарева И.Ф. Указ. соч. С 29.
[67] См.: Финансовое право: учебник для бакалавров / под ред. Е.Ю. Грачевой. М.: Проспект, 2014. С. 233.
[68] См.: Щекин Д.М. Влияние неопределенности законодательства о налогах и сборах на рыночные отношения // Налоги и налогообложение. 2005. № 1. С. 3-5.
[69] См.: Шевелев С.Э. Принцип действия налоговой нормы во времени: проблемы применения и значение для инвестиционной привлекательности России // Закон. 2012. № 12. С. 177-188.

А.В. Демин указывает, что налоговым предписаниям должны быть присущи логичность, завершенность и стабильность[70]. Отмечая повышенную сложность и высокую динамику вносимых в налоговое право изменений, автор признает желание законодателя привести налоговые нормы в соответствие с социально-экономической обстановкой и постоянную изменчивость объектов налогообложения, вследствие чего налоговое законодательство зачастую не поспевает за изменениями, связанными с объектом правового регулирования[71]. Однако, по мнению автора, попытки справиться с правовой неопределенностью в сфере налогообложения не являются в достаточной мере эффективными[72]. Как отмечается, напротив, невозможность абсолютно точно предсказать направление дальнейшего развития социальных связей на фоне усложнения экономических отношений и глобализации, а также появления новых форм ведения бизнеса приводит к тому, что возможности законодателя предвосхищать изменения общественных отношений на практике в значительной мере ограничены[73].

По мнению М. ван Хука, правовые системы не могут быть завершенными. Поскольку социальная реальность находится в постоянном изменении, правовая система должна постоянно к ней адаптироваться, однако, по мнению исследователя, этого невозможно добиться путем пересмотра и изменения

---

[70] См.: Демин А.В. Принцип определенности налогообложения. М.: Статут, 2015. С. 14-21.

[71] Демин А.В. Указ. соч. С. 35.

[72] Существует точка зрения, согласно которой, непрерывные налоговые реформы приводят к напряженности из-за отсутствия определенности, последовательности, стабильности и предсказуемости налогово-правового регулирования. В свою очередь стабильность налогового регулирования позволяет налогоплательщикам заблаговременно планировать свою деятельность, а также гарантирует им защиту их прав и законных интересов.

[73] А.В. Демин предполагает, что адаптация налогового права может осуществляться либо путем постоянного пересмотра налоговых норм, либо же путем передачи части нормотворческих полномочий в пользу исполнительных органов. Первый путь автор отвергает, отмечая что из-за экономически обусловленного объекта налогового регулирования и постоянных трансформаций налоговое право отличается повышенной сложностью и высокой динамикой его изменений. Как показывает сегодняшняя практика, скорость этих изменений приводит к недостаточному и несвоевременному правовому регулированию фактических отношений. Непрерывность налоговых реформ порождает напряженность и требует определенности, стабильности и предсказуемости налогово-правового регулирования. Вместо адаптации законодательства автор предлагает осуществить децентрализацию налогового правотворчества, расширить круг субъектов и наделить соответствующими полномочиями суды, правоприменительные органы, международные организации и даже отдельных частных лиц.

законодательства, поскольку невозможно предусмотреть универсальную правовую систему[74].

А.И. Бабкин, признавая необходимость адаптировать налогообложение к социально-экономическим изменениям, одновременно указывает на необходимость закрепления периода стабильности налогового законодательства[75]. Объявление периода стабильности налогового законодательства, по мнению автора, должно создать положительную основу для дальнейшего совершенствования налогового законодательства и необходимо для гарантирования прав налогоплательщиков[76].

С критикой частоты изменений, вносимых в российское налоговое законодательство, выступал также С.Г. Пепеляев, который отмечал необходимость повышения стабильности в данной сфере регулирования и предлагал ряд мер, направленных на уменьшение количества поправок в Налоговый кодекс РФ, указывая в том числе на необходимость внесения в Конституцию РФ соответствующих дополнений в части порядка принятия налоговых законов[77].

Приведенные выше призывы российских налоговедов обеспечить стабильности налогового законодательства вызваны отчасти ситуацией, сложившейся в сфере российского налогового законодательства, которое ежегодно подлежит многочисленным изменениям: для примера, в 2012 и 2013 г. были приняты 30 законов, вносящих изменения в часть вторую Налогового кодекса РФ, которые затронули значительную часть статей второй части Налогового кодекса[78]. Это, в свою очередь, оказывает негативное воздействие на

---

[74] См.: Ван Хук М. Право как коммуникация. СПб.: ООО Университетский издательский консорциум, 2012. С. 80.

[75] См.: Бабкин А.И. Соотношение частного и публичного в налоговом споре // Налоги. 2015. № 1. С. 3-7.

[76] См.: Баценков Н.Н. Гарантии прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля // Финансовое право. 2015. № 8. С. 42-45.

[77] См.: URL: https://republic.ru/economics/pepelyaev_nado_menyat_konstitutsiyu_radi_nalogov-1055352.xhtml (дата доступа: 30.01.2016).

[78] См.: Алимбекова А.С. Налоговый нормотворческий процесс как разновидность налоговой деятельности государства // Очерки налогово-правовой науки современности / под общ. ред. Е.Ю.

предсказуемость положения налогоплательщиков и стабильность налоговых правоотношений, а также привлекательность экономики для иностранных инвестиций.

Наконец, можно отметить, что некоторые ученые занимают менее категоричную позицию и считают, что нельзя противопоставлять принципы эластичности и стабильности налогообложения. Так, А.А. Пилипенко считает, что стабильность налогообложения не должна восприниматься в качестве однозначной догмы, так как налоговое законодательство по сути является непостоянным в силу перманентной изменчивости экономических отношений[79]. Н.В. Сильченко также отмечает, что стабильность налогового закона является лишь его временным, переходным состоянием, в то время как изменчивость выступает основой его жизнеспособности и эффективности[80].

Анализ взглядов отдельных исследователей позволяет отметить некоторую долю осторожности, с которой отечественные ученые относятся к идее регулярного пересмотра налогообложения, обусловленную особенностями российской налоговой системы и опасениями, что данный принцип приведет к общей нестабильности в налоговой системе и ухудшению положения налогоплательщиков. Однако в то же время необходимо отметить, что регулярный пересмотр налогового законодательства является неизбежным явлением: будучи связанным с экономическими отношениями, налоговое законодательство является динамичным по своей природе и требует регулярной корректировки отдельных налоговых норм. Эффективность налоговой системы должна в том числе определяться простотой и легкостью изменений налоговых норм в условиях постоянно развивающейся экономики.

Грачевой, Н.П. Кучерявенко. М., Харьков, 2013. С. 113. Как отмечает автор, непрекращающееся реформирование налоговой системы приводит зачастую к тому, что законы, изменяющие Налоговый кодекс, требуют немедленной доработки сразу же после их принятия вследствие невысокого уровня законодательной техники.

[79] Пилипенко А.А. Указ. соч. С. 21 - 30.

[80] См.: Сильченко Н.В. Закон: проблемы этимологии, социологии и логики / под ред. С.Ф. Сокола. Минск: Наука и техника, 1993. С. 60.

Регулярность пересмотра налоговой системы как механизм финансовой системы. Вопрос регулярности пересмотра налогового законодательства рассматривается также зачастую исключительно в рамках исследования финансовой системы. Ряд иностранных и отечественных авторов не признают основополагающего значения данного принципа формирования и функционирования налоговой системы, но в то же время отмечают, что налоговая система должна предусматривать возможность внесения требуемых изменений в отдельные элементы налогообложения. Так, Д. Фэйр и К. Буасье отмечают, что эффективность налогообложения определяется мобильностью налоговой базы[81]. Дж. Тили и Г. Лултценхисер в исследовании, посвященном налоговому праву Великобритании, описывают процедуру ежегодного пересмотра налоговой системы в рамках бюджетного планирования[82]. Указанные авторы определяют британский налог на доходы физических лиц и корпорационный налог в качестве «ежегодных налогов», отмечая, что данные налоги по сути устанавливаются заново каждый год Парламентом путем принятия акта о финансах[83]. Х. Олт и Б. Арнольд отмечают, что британский Парламент принимает решение о принятии налога на доходы физических лиц и корпорационного налога, что предоставляет возможность одновременного реформирования налоговой системы[84]. На практике возможность ежегодного пересмотра налоговых норм используется государством для достижения целого ряда целей: от введения новых льгот, изменения налоговых ставок, пороговых значений и т.д. до внедрения новых инструментов противодействия злоупотреблениям налогоплательщиков.

---

[81] См.: Fair D.E., Boissieu Ch. Fiscal Policy, Taxation and the Financial System in an Increasingly Integrated Europe. Boston: Kluwer Academic Publishers, 1992. P. 267.

[82] См.: Tiley J., Loutzenhiser G. Revenue Law: Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax. Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2012. P. 305.

[83] Причины этого явления авторы видят в необходимости предотвратить самовольное установление новых налогов без одобрения Парламентом. Кроме того, этот механизм напоминает о том, что подоходные налоги первоначально были временными налогами, которые устанавливались для достижения заданных целей, например, финансирования военных действий.

[84] См.: Comparative Income Taxation: A Structural Analysis: 3rd ed. / ed. by H.J. Ault, B.J. Arnold. Kluwer Law International, 2010. P. 157.

Можно предположить, что авторы, изучающие практические аспекты налогообложения, рассматривают регулярность пересмотра налогового законодательства в качестве неотъемлемой составляющей эффективной налоговой системы [85] . Для них эластичность и гибкость налогообложения являются объективной реальностью, не заслуживающей особого акцентирования или исследования в своих работах. Подобные исследования позволяют изучить особенности реализации данного подхода к формированию эффективной налоговой системы: а именно - какие элементы подлежат пересмотру и какие последствия для налогоплательщиков и бюджета данные изменения могут иметь.

Иностранный подход к регулярности пересмотра налогового законодательства предлагалось внедрить и в отечественную практику. Так, по мнению Т.А. Вершило, необходимо пересмотреть подход к установлению налоговых льгот, предусмотрев временный срок их действия для оценки эффективности [86]. Компетентные органы должны провести оценку эффективности введенных льгот на основе имеющихся у них данных и принять решение о возможном продлении их действия на новый период. Законодательные органы на основе данных, полученных от налоговой службы, смогут принять решение, отвечают ли текущие льготы экономическим и социальным отношениям, и скорректировать их соответствующим образом, продлить или отменить.

Необходимо также упомянуть рассмотрение данного вопроса в рамках изучения бюджетного процесса. Г. Жез отмечал, что бюджет представляет собой акт политического значения. Рассмотрение же бюджета исключительно как свода операций счетного порядка не дает полного понимания о нем, поскольку в настоящее время бюджет стал полноценным инструментом воплощения в жизнь

---

[85] Характеризуя эффективность налоговый системы, Г.П. Толстопятенко отмечает, что одним из условий эффективности является уровень законодательства, который в свою очередь предполагает соответствие правовых норм содержанию регулируемых данными нормами социально-экономических отношений и целям дальнейшего развития (см.: Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. М.: Норма, 2001. С. 255).

[86] См.: Вершило Т.А. К вопросу об устойчивости бюджетной системы как основы финансовой безопасности государства // Финансовое право. 2016. № 8. С. 14-18.

определенной политической программы [87]. Именно с особым политическим значением бюджета автор связывает постепенное усиление бюджетных полномочий исполнительной власти. В этой связи Г. Жез отмечает, что значение имеют такие вопросы, как изыскание налоговых доходов, методы распределения налогового бремени среди налогоплательщиков и при этом соблюдение социальной справедливости и защита экономических интересов как государства, так и налогоплательщиков. Р. Штурм, характеризуя в свое время французский бюджет, писал, что в нем доходам посвящено два вида распоряжений: разрешение и исчисление, которое следует вслед за разрешением налоговых и иных доходов[88]. Интересно, что в свое время И.Т. Тарасов указывал в качестве одного из самых главных принципов финансового права принцип закрепления размера государственных доходов и расходов в законодательном порядке на определенный период времени в форме государственной росписи[89].

С.Е. Десницкий еще в 1768 г. в своем исследовании о публичных финансах отметил, что издержки государства необходимо определять до того, как речь пойдет о доходах[90]. Сумма государственных расходов является определяющей, и в соответствии с ней необходимо изыскивать государственные доходы, отталкиваясь от нее в целях расчета требуемых государству доходов[91]. В работах С.Е. Десницкого находит свое отражение подход Великобритании в части ежегодного формирования государственного бюджета.

Д.Л. Комягин в рамках исследования бюджетной политики отмечал, что бюджет содержит не только роспись расходов, но и закрепление заранее известного объема требуемых государству доходов [92]. По мнению автора,

---

[87] См.: Жез Г. Общая теория бюджета. М.: Государственное финансовое издательство СССР, 1930. С. 10.
[88] Штурм Р. Бюджет. СПб.: Общественная польза, 1907. С. 15.
[89] Тарасов. И.Т. Очерк науки финансового права. М.: Статут, 2004. С. 148.
[90] Гаджиев Р.М. Проблемы развития финансово-правовой мысли России XVII–XVIII вв. // Финансовое право. 2007. №3. С. 7 - 11.
[91] Избранные произведения русских мыслителей второй половины XVIII в. С 326.
[92] Комягин Д.Л. Бюджет как элемент стратегического планирования // Финансовое право. 2012. № 9. С. 11-17.

современное бюджетное законодательство как в России, так и за рубежом не содержит ежегодного определения бюджетных доходов. Если в отношении России с данным утверждением невозможно не согласиться (задачи закона о бюджете сводятся к формальному расчету и прогнозированию поступлений в него на соответствующий финансовый год)[93], то в отношении целого ряда зарубежных государств, включая государства общего права во главе с Великобританией, оно кажется излишне категорическим: в Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Индии в рамках осуществления бюджетной политики и разработки бюджетных актов государство может в ту или иную сторону влиять на размер доходной части бюджета, а налоговая система и бюджетная находятся в особой взаимосвязи[94].

Исследование отражения принципа регулярного пересмотра налогового законодательства в правовой доктрине позволяет сделать вывод о том, что данный принцип признается как иностранными правоведами, так и отечественными, однако, сравнение отечественной и зарубежной доктрины отражают разницу подходов к его изучению и оценке его значения.

Иностранные ученые не просто включают данный принцип в систему принципов налогового права, но и связывают принцип регулярности пересмотра налогового законодательства с эффективностью налоговой системы, а также анализируют методы его реализации и возможные негативные последствия отсутствия систематического пересмотра налоговых норм. Зарубежные исследователи относят указанный принцип к системообразующим принципам функционирования эффективной налоговой системы и отмечают необходимость

---

[93] Стоит отметить еще существующее с советских времен положение в отечественной доктрине, касающееся определения границ действия бюджетного и налогового права в контексте определения доходной части бюджета. Как отмечают многие авторы, бюджетное право определяет в том числе состав и объем доходов государственного бюджета и распределение доходов между бюджетами (см.: Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М.: Юридическая литература, 1973. С. 17; Пискотин М.И. Советское бюджетное право (основные проблемы). М.: Юридическая литература, 1971. С. 51; Бесчеревных В.В. Развитие советского бюджетного права. М.: Издательство Московского Университета, 1960. С. 16).

[94] См.: Болтинова О.В. Соотношение системы налогов и сборов и бюджетной системы // Очерки налогово-правовой науки современности / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой, Н.П. Кучерявенко. М., Харьков, 2013. С. 239.

адаптировать налоговые нормы к экономической обстановке и ситуации на финансовых рынках. Отмечается также взаимосвязь регулярного пересмотра налоговых норм с ежегодным законом о бюджете.

Изучение отечественный правовой доктрины и, в частности, исследований, посвященных принципам налогового права, показывает отсутствие широкого признания принципа регулярности пересмотра налогового законодательства. Немногочисленные работы отечественных ученых, в которых упоминается данный принцип, ограничиваются простой констатацией его существования, относя принцип эластичности (подвижности) налогообложения к числу организационных принципов. В то же время в некоторых исследованиях отмечается, что в целях налогового регулирования законодателю следует учитывать изменения, происходящие в жизни государства и общества и прежде всего в экономической сфере. Многими авторами принцип регулярности пересмотра налогового законодательства противопоставляется принципу стабильности: рекомендуется сочетать систематический пересмотр налоговых норм для обеспечения их соответствия изменениям, происходящим в регулируемых ими правоотношениям, с периодами стабильности.

Исследование доктринального отражения и оценки принципа регулярности пересмотра налогового законодательства позволяет отметить, что под ним понимается необходимость периодического изменения и дополнения норм налогового законодательства для обеспечения эффективности налогообложения и соответствия налоговых правил изменениям в экономической сфере и государственной политике.

§ 2. Становление порядка ежегодного пересмотра налогового законодательства

Комплексный анализ регулярного пересмотра налогового законодательства в определенных государствах общего права требует исследование предпосылок формирования данного механизма. Развитие процедуры пересмотра и закрепления элементов налогообложения в рамках формирования бюджетной политики на примере Великобритании позволяет определить значение принципа регулярности пересмотра налогового законодательства, проанализировать его связь с бюджетным процессом и выделить основные черты правовой процедуры установления налогов, зарождение которой в Великобритании имело место еще в Средних веках.

Механизм регулярного пересмотра налогообложения в Великобритании, возникновение которого на определенном этапе развития государства было обусловлено характером взаимоотношений отдельных ветвей власти, позднее повлиял на формирование финансовой системы и взаимосвязь налогового и бюджетного регулирования в государствах общего права. В этой связи интересно также проследить, как некоторые механизмы и институты, возникшие в Великобритании, были позаимствованы бывшими британскими колониями.

Предварительное изучение формирования финансовой системы в Великобритании позволяет выделить следующие черты и особенности зарождения налоговой и бюджетной систем:

- светский характер налогового законодательства;
- временный характер и целевое назначение податей, собираемых монархом со своих подданных;
- существенный период действия отдельных нормативно-правовых актов или определенных положений данных нормативно-правовых актов;

- формирование бюджетной системы как результат взаимодействия различных ветвей власти в целях разграничения фискальных полномочий.

Светский характер установления налогов в европейских государствах, начиная с позднего Средневековья, позволяет провести различия между процедурой введения и пересмотра светских налогов в данных государствах и механизмом установления клерикальных налогов, а также возможностью произвольного пересмотра отдельных налоговых элементов по воле государства в том и в другом случае. Примерами податей, необходимость уплаты которых была обусловлена не распоряжением государства, а божественной волей, являются церковная десятина или мусульманские налоги, которые устанавливаются и регулируются нормами религиозного права, существенно ограничивая или делая невозможной возможность дискреционного усмотрения со стороны государственных органов[95]. В случае «закята» (мусульманского налога, который был широко распространен в целом ряде государств в качестве обязательного платежа, и до сих пор в некоторых государствах обязателен к уплате, в то время как в других он был сохранен в качестве добровольных пожертвований) значительную роль в его закреплении играют священные тексты (Коран, Сунна – первичные источники мусульманского права [96]), а также «фикх» –доктрина, выработанная учеными-богословами, толковавшими священные тексты (вторичный источник)[97].

---

[95] Ислам: Краткий справочник. М.: Наука, 1986. С. 53.

[96] Как отмечается, необходимость мусульман уплачивать закят (обязательное для мусульман пожертвование в пользу неимущих) основывается на следующих положениях Корана: «А тем, кто копит золото и серебро, не расходуя во имя Аллаха, возвести о мучительном наказании» (сура 9, айат 34), «Веруйте в Аллаха и Его Посланника и расходуйте то, в чем Он сделал вас наследниками» (сура 57, айат 7), «Им было велено лишь одно - поклоняться Аллаху в искренней вере, как ханифы, выстаивать молитву и выплачивать закят. Это - вера твердая!» (сура 98, айат 5). Цит. по: Коран. Прочтение смыслов. М.: АСТ, 2016. С. 199, с. 545, с. 613 (см.: Сюкияйнен Л.Р. Мусульманское право собственности: юридическое осмысление религиозных постулатов // Отечественные записки. 2004. № 6(21). С. 21-28; Сюкияйнен Л.Р. Ислам и права человека в диалоге культур и религий. М.: Садра, 2014. С. 30).

[97] Как показывает изучение исламских первоисточников, они содержат самые общие, системообразующие положения, устанавливающие систему мусульманских налогов, в то время как размер налогов, механизм расчета, взимания и распределения налогов устанавливается фикхом. На более поздних этапах развития исламских государств бесспорной оставалась необходимость уплаты

В средневековой Англии формирование налоговой системы было связано не с религиозными воззрениями, а прежде всего с постепенным разграничением компетенции и полномочий между английским Парламентом и монархом, то есть формированием разделения властей и зарождением конституционного и бюджетного механизмов.

Первоначально государственный бюджет в Англии совпадал с казной, которая находилась в распоряжении короля. Государственные финансы формировались за счет королевских доменов и ленов и расходовались как на личные нужды короля, так и на управление государством. На что именно и каким образом король расходовал средства из казны, не подлежало раскрытию и никоим образом не контролировалось подданными. Однако, по мере расширения объема функций государственных органов и увеличения расходов короля (в том числе на ведение войн и содержание государственного аппарата) доходы короля из личных источников более не могли удовлетворять этим возрастающим потребностям, и монарх все чаще был вынужден обращаться к подданным для изыскания финансирования[98].

Изучение системы государственных доходов на данном этапе позволяет отметить, что налоги в это время носили чрезвычайный характер и чаще всего вводились в те моменты, когда государству угрожала внешняя опасность[99]. В качестве примера подобного налога может быть приведен сбор, вошедший в

данных налогов, которая обеспечивалась не только волей государства и государственным аппаратом принуждения, но и божественным предписанием, разумность которого не подлежала оспариванию (см.: Сюкияйнен Л.Р. Взаимодействие исламской и европейской правовых культур: современный опыт // Ежегодник либертарно-юридической теории. 2009. № 2. С. 171-188).

[98] Как отмечается, в период феодализма финансовые средства поступали непосредственно в собственность правителя и им использовались для покрытия своих расходов. По мнению исследователя, в силу этого ошибочными являются попытки воссоздать и проанализировать налоговую систему феодального государства в этот период (в Англии IX - XIV вв.), поскольку ее как таковой не существовало. Зарождение налогов связано с трансформацией и эволюцией феодальных прав, зарождением постоянной армии, на содержание которой требовалось изыскивать средства, и увеличивающимися расходами на государственный аппарат, что в совокупности вело к установлению системы денежных и неденежных податей с населения (см.: Plehn C.C. Introduction to Public Finance. London: Macmillan and Co., Ltd, 1902. P. 123).

[99] См.: Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 154.

историю английских финансов под названием «датские деньги», изначальной целью которого было аккумулирование средств на ведение войны с датчанами[100]. Анализ обстоятельств введения данного сбора позволяет охарактеризовать обстоятельства его введения: монарх, который еще не нуждался в системе постоянно действовавших налогов, обращался к подобным временным источникам финансирования лишь как к чрезвычайной мере аккумулирования денежных средств для покрытия определенных расходов, если его собственных доходов с принадлежащих ему ленных владений было не достаточно[101].

Другими налогами, действовавшими в это период, были «корабельные деньги»[102], «налог с очага»[103], а также «талья», которую обязано было уплачивать население, проживавшее на королевских землях, в целях финансирования чрезвычайных королевских расходов[104]. Как и «датские деньги», которые просуществовали до 1163 г., данные налоги не были постоянными и фактически не покрывали расходов короны, финансирование которых в основном осуществлялось за счет доходов от земельных владений короля, податей вассалов королю и королевских прерогатив. Временный и целевой характер налогов был поддержан и последующими правителями. Так, Генрих II до 1322 г. на разные цели трижды собирал «щитовые деньги», базой для расчета которого выступала земля, находившаяся в собственности лица. Кроме прямых налогов английские короли зачастую прибегали к сбору многочисленных косвенных пошлин на ввоз или вывоз определенных товаров (вина, шерсти и т.д.). В отличие от прямых

---

[100] Данный сбор, который взимался с владельцев земли в размере от 1 до 4 шиллингов с каждого фунта дохода, стал одним из самых продолжительно действовавших налогов того периода, так как он взимался в течение 36 лет, несмотря на то, что был первым налогом, подлежащим ежегодному продлению (см.: Dowell S. History of Taxation and Taxes in England. London: Routledge, 2013. P. 67; Янжул И.И. Опыт исследования английских косвенных налогов. М.: Тип. А.И. Мамонтова и Ко, 1874. С. 2)

[101] Интересно, что в случае необходимости введения налогов созывался т.н. «совет мудрых мужей», то есть элемент общественного вотирования существовал уже на данном этапе и теоретически может рассматриваться в качестве прообраза парламента (Dowell S. Op. cit. P. 69.).

[102] Налог на содержание флота, собираемый с каждой административно-территориальной единицы (шира) в зависимости от количества проживающих там людей.

[103] Традиционный налог, существующий со времен саксонского владычества в Британии, на очаг - т.н. «подымная подать».

[104] Dowell S. Op. cit. P. 73; Plehn C.C. Op. cit. P. 132.

налогов пошлины собирались на регулярной основе, и кроме исключительно фискальных целей они зачастую выступали первыми инструментами экономического регулирования (к примеру, применяясь в протекционистских целях)[105].

На XIII - XIV вв. в Англии пришлось начало политической борьбы за право установления налоговых доходов, явившейся реакцией английского общества на постоянно увеличивающиеся финансовые запросы монархов, в том числе на финансирование крестовых походов[106]. Бессистемная королевская податная политика, возрастающие расходы и все увеличивающееся налоговое бремя вылились в неоднократные попытки представителей высших сословий английского общества ограничить права монарха произвольно собирать с населения чрезмерные и необоснованные поборы[107]. Итогом данных процессов стало формирование бюджетной системы Великобритании, в которой пересмотр налоговых норм становится частью ежегодного вотирования бюджетного акта[108]. В основу этого процесса в Англии лег принцип, согласно которому, налог обязательно должен получать одобрение со стороны представителей налогоплательщиков, что фактически означало необходимость вотирования доходов короны и ограничение фискального произвола короля со стороны Парламента.

Исходной точкой данного процесса стало подписание королем Иоанном в 1215 г. Великой Хартии Вольностей, в соответствии с которой король взял на себя

---

[105] Plehn C.C. Op. cit. P. 135.

[106] Примером такого налога является «саладинова десятина», которую в 1188 г. собирал Генрих II на ведение третьего крестового похода. «Десятина» предусматривала передачу свободным населением Англии в пользу казны десятой части своего движимого имущества и десятой части годового дохода и стала прообразом налога на имущество.

[107] Как отмечал еще в начале XVII в. (т.е. еще до английской революции) сэр Энтони Бэлл, «причиной всех столкновений и конфликтов в наше время являются не что иное, как сбор податей и налогов, а вовсе не наши жизни, свободы и свобода наших детей» (Цит. по: Brooks C.W. Law, Politics and Society in Early Modern England. Cambridge: Cambridge University Press, 2010. P. 190). Уже по одному этому замечанию можно судить, какое значение придавалось фискальной справедливости и необходимости ограничить произвол государства в налоговой сфере.

[108] Озеров И.Х. Финансовое право. Вып. II. М.: изд. О-ва Взаимопомощи Студентам - Юристам Моск. Ун-та, 1905, 1905. С. 19.

обязательство не взимать с подданных налоги без одобрения их представителями[109]: ст. 12 Хартии указывала, что «ни щитовые деньги, ни пособия не должны взиматься иначе, как по «общему совету королевства»[110]. Ст. 14 Хартии определила, что «общий совет королевства» должен был состоять из архиепископов, епископов, аббатов, графов и старших баронов, которые должны были быть заранее оповещены о собрании королем совета[111].

Хартия традиционно признается исследователями английского права в качестве фундамента английского парламентаризма[112]. Бесспорно утверждение о том, что Хартия 1215 г. сыграла особую роль в истории Великобритании, заложив основы парламентаризма и вынудив монархов периодически созывать совет из числа своих подданных для одобрения новых налогов или продления старых[113]. Так, по мнению Н.И. Кареева, Хартия 1215 г. стала фундаментом построения всего здания английских политических свобод[114]. В. Томсинов называет Хартию

---

[109] Дмитричев Ф.М. Великая хартия вольностей: дисс. … канд. юрид. наук. М., 1948; Есаян Э.С. Великая хартия вольностей и ее место в истории английского права: дисс. … канд. юрид. наук: 12.00.01. Тбилиси, 1988. С. 43.

[110] McKechnie W.S. Magna Carta: A Commentary on the Great Charter of King John with an Historical Introduction. Glasgow, UK: James Maclehose and Sons, 1914. P. 232.

[111] В Хартии перечислялись в качестве исключения три случая, когда король мог ввести такой сбор без одобрения подданных: сбор денег на выкуп короля из плена, сбор по поводу возведения старшего сына короля в рыцари и свадьбы старшей дочери короля. Но даже в этих случаях налоги должны были носить умеренный размер (Хрестоматия по истории государства и права зарубежных стран / под ред. З.М. Черниловского. М.: Юрид. лит., 1984. С. 98). Такое же ограничение было установлено ст. 15 Хартии, которая, как и ст. 12, применялась в отношении взимания пособий со всех свободных людей и предписывала взимание умеренного пособия. Таким образом, король в вопросах взимания податей со своих подданных был уравнен с баронами, а фискальные полномочия и короля и баронов ограничивались в пользу законодательного установления налогов и сборов в целях предотвращения злоупотреблений.

[112] Proceedings in the Case of Ship-Money, between the King and John Hampden, esq. In the Exchequer, 13 Charles I A. D. 1637 // Cobbet's Complete Collection of State Trials and Proceedings for High Treason and Other Crimes and Misdemeanors from the Earliest Period to the Present Time. Vol. 3. London, 1809. Col. 898.

[113] После своего принятия Хартия неоднократно подтверждалась, что свидетельствует о неоднократных попытках британских монархов нарушить или оспорить ее положения, после чего подданные вынуждены были силой принуждать короля к ее выполнению (Stubbs W. The Select Charters of the Magna Carta Libertatum. Oxford: Claredon Press, 1890. P. 143-153; Романовская В.Б., Минеева Т.Г. Великая хартия вольностей и законодательство английского Парламента позднего Средневековья // Вестник КГУ м. Н.А. Некрасова. 2014. №5. С. 189).

[114] См.: Кареев Н.И. Поместье – государство и сословная монархия Средних веков. Очерк развития социального строя и политических учреждений в Западной Европе. СПб.: Тип. М.М. Стасюлевича, 1909. С. 161.

правовым памятником данной эпохи, отмечая значение, которое Хартия сыграла для своего времени[115]. После принятия Хартии монархи были уже не в состоянии обходиться без налоговых источников финансирования своей деятельности и вынуждены были периодически созывать Парламент для пополнения казны путем санкционирования новых налоговых доходов[116]. Вместе с тем короли обладали правом наложить абсолютное вето на законопроекты, одобренные Парламентом[117], а деятельность Парламента все еще характеризовалась высокой степенью зависимости от личной воли короля[118].

Постепенно английский Парламент не только добился права санкционировать введение налогов, но и последовательно расширял свою компетенцию в данной области. По мере усиления влияния подданных на короля, все новые и новые налоговые источники государственных доходов подпадали под обязательное одобрение и вотирование со стороны представителей всего общества в лице Парламента: Статут 1340 г. запретил взимание прямых налогов и аналогичных податей без одобрения Парламентом[119]. В 1353 г., 1362 г. и 1371 г. положение об обязательном одобрении Парламентом постепенно распространялось на отдельные виды косвенных налогов[120]. Однако, вплоть до

---

[115] См.: Томсинов В.А. История государства и права зарубежных стран: Древность и Средние века. Учебно-методическое пособие. М.: Зерцало-М, 2016. С. 75.

[116] Так, за сорок лет на рубеже XIII и XIV вв. английский Парламент созывался 13 раз: в 1273 г., 1275 г., 1280 г., 1282 г., 1283 г., 1290 г., 1292 г., 1293 г., 1295 г., 1302 г., 1304 г., 1306 г. и 1307 г. (См.: Rothwell H. The Confirmation of the Charters, 1297 (Continued) // The English Historical Review. 1945. Vol. 60. № 238. P. 306; Key N., Bucholz R. Sources and Debates in English History: 1485-1714. London: J. Wiley & Sons, 2009. P. 155; Дмитриевский Н.П. Законодательство английской революции 1640-1660 годов. М.: Изд-во АН СССР, 1946. С. 23; Петрушевский Д.М. Великая хартия вольностей и конституционная борьба в английском обществе во второй половине XIII в. М.: Изд. М. и С. Сабашниковых, 1918. С. 24).

[117] См.: Сажина В.В., Тагунов Д.Е. История государства и права зарубежных стран. Минск: Тетра-Системс, 2006. С. 138.

[118] Так, Эдуард I, не желавший прибегать к одобрению своих финансовых распоряжений со стороны Парламента, свел созыв Парламента к минимуму и предпочитал использовать добровольные дары подданных и принудительные займы от них, несмотря на прямой запрет таких действий, прописанный в Хартии 1215 г. (Сажина В.В., Тагунов Д.Е. Указ. соч. С. 139; Хрестоматия по истории государства и права зарубежных стран. Новое и Новейшее время / сост. Томсинов В.А. М.: Зерцало-М, 2012. С. 5).

[119] В 1340 г. при Эдуарде III в полную зависимость от одобрения Парламентом было поставлено введение прямых налогов (см.: Кучма В.В. Государство и право Древнего мира и Средних веков. Волгоград: Издательство Волгоградского государственного университета, 2001. С. 391).

[120] Thompson F.A Short History of Parliament, 1295-1642. U. of Minnesota Press, 1953. P. 73.

XVII в. некоторые виды косвенных налогов (к примеру, ввозные пошлины) рассматривались в качестве лицензий (патентов) на право осуществления определенных видов деятельности для регулирования национальной торговли, и их установление не требовало законодательного одобрения Парламентом[121].

В 1407 г. Генрих IV нарушил сложившуюся процедуру вотирования финансовых ассигнований и сообщил Палате общин уже результат проведенных им обсуждений с лордами. В результате жалоб представителей Палаты общин король объявил, что ни одна из палат Парламента не имеет права самостоятельно выступать перед королем с докладом по вопросу рассмотренных финансовых вопросов без получения согласия другой палаты, причем с докладом выступал спикер Палаты общин. Таким образом, в этом году было закреплено, что законодательная процедура по установлению новых налогов должна осуществляться Палатой общин[122]. Фактически аналогичное положение лежит в основе рассмотрения проектов актов о финансах в британском Парламенте и сегодня.

Как и ранее особенностью данного периода была непродолжительность действия налогов и относительная редкость введения постоянных налогов: налог вводился обычно на несколько лет и служил для сбора средств на вполне определенные цели. Необходимым стал ежегодный созыв Парламента, особенно в период Столетней войны, что привело к росту политического влияния Парламента и укреплению его позиций[123].

Переломным моментом в истории развития английского финансового права стал конфликт между Карлом I и британским Парламентом, вызванный многочисленными попытками короля изыскать дополнительные источники средств в обход законно установленной процедуры: от принудительных

---

[121] Hood Phillips O., Jackson P., Leopold P. Constitutional and Administrative Law. 8th edition. London: Sweet&Maxwell, 2001. P.43.
[122] Петрушевский Д.М. Очерки из истории Англии. М.: Гос. соц.-экон. изд-во, 1937. С. 230.
[123] Озеров И.Х. Подоходный налог в Англии. М.: т-во скоропеч. А.А. Левенсон, 1898. С. 6; Stubbs W. The Constitutional History of England in its Origin and Development. Oxford: Clarendon Press, 1903. P. 486.

заимствований у подданных [124] (пропорционально их предполагаемому состоянию)[125] до введения в 1635 г. королевским указом «корабельных денег»[126]. Карл I попытался придать данному налогу легитимность, обратившись в Суд Казначейства в 1637 г. с просьбой подтвердить свое право на его установление *(R. v. Hampden (Case of Ship-Money))*[127], а также четыре раза собирал Парламент, чтобы получить с его стороны одобрение на введение данного налога, однако согласия так и не получил[128]. Также в 1628 г. Парламент постановил, что никто из свободных людей не может быть насильно принужден к дару, ссуде или налогу без соответствующего акта Парламента[129]. Кроме того, королем были введены многочисленные акцизы и был существенно расширен перечень товаров, торговля которыми требовала уплаты акцизной пошлины[130].

---

[124] Исаев М.А. История государства и права зарубежных стран. Т. 2. М.: Издательство Юрайт, 2017. С. 228.

[125] В 1627 г. в результате подобного принуждения несколько лиц, отказавшихся предоставить требуемый от них заем, оказались в тюрьме (дело Дарнела - *Darnel`s Case (The Five Knights` Case)*). Ответом на это стала Петиция о правах 1628 г., направленная Карлу I и принятая им (см.: Holdsworth S.W. Some Lessons from Our Legal History. New York: Macmillan Co., 1928. Pp. 124 - 125), которая может рассматриваться как провозвестница Билля о правах. В соответствии с Петицией 1628 г., были запрещены принудительная финансовая помощь, займы, налоги и иные похожие сборы, которые не были санкционированы актом Парламента.

[126] Как отмечают английские исследователи, взимание данного налога рассматривалось как исконное право английское короля, который, выступая защитником своих подданных, нуждался в средствах на содержание военного флота. Изначально данный налог уплачивался жителями прибрежных городов, которые освобождались от иных налогов. До Карла I корабельные деньги собирала с подданных Елизавета I, однако, в период ее правления, законность данного налога не оспаривалась, принимая во внимание угрозу испанского вторжения. Карл I в 1620 - 1630 гг. восстановил этот налог, мотивируя его необходимость опасностью, исходящей от пиратов, и распространил территорию его взимания с исключительно прибрежных территорий на все государство (см.: Brooks C.W. Op. cit. P. 201; Swales R.J.W. The Ship Money Levy of 1628 // Bulletin of the Institute of Historical Research. 1970. № 50. P. 164).

[127] Суд признал налог законным и отметил, что поскольку речь идет о безопасности и защите государства, принцип обязательного вотирования налогов Парламентов может не соблюдаться, при этом король вправе сам давать оценку ситуации в отношении грозящей опасности и требуемым ему финансовым средствам. Однако, как показывает дальнейшее развитие событий, эта мера не изменила мнение налогоплательщиков и не подтвердила законность налога (см.: Brooks C.W. Op. cit. P. 203). В 1641 г. это решение было отменено Парламентом.

[128] Янжул И.И. Опыт исследования английских косвенных налогов. С. 5.

[129] Озеров И.Х. Финансовое право. С. 19.

[130] В 1606 г. Суд Казначейства рассматривал иск торговца (*Bate`s Case (Case of Impositions)),* требовавшего признать пошлину на ввоз изюма незаконной на основании того, что данный сбор не был санкционирован Парламентом и посему нарушал статут Эдварда III, в соответствии с которым подобные сборы также подлежали утверждению Парламентом. Однако, Суд Казначейства вынес единогласное решение в пользу короля, аргументировав это тем, что иностранные дела, включая иностранную

Результатом нестабильных социально-политических условий между Славной революцией и Реставрацией Стюартов стало то, что Парламент для контроля над налогообложением ежегодно устанавливал список государственных доходов и расходов по цивильному листу для того, чтобы король вынужден был его созывать в следующем году[131]. Формирование предпосылок формирования современной финансовой процедуры произошло в период Славной революции 1688 г., когда Палата общин стала ежегодно рассматривать финансовое положение государства и давать рекомендации по его изменению. Король окончательно лишился права устанавливать налоги самостоятельно, а государственные расходы стали оформляться издаваемыми специально для таких случаев актами о расходах. В соответствии с Актом 1689 г. «О правах и свободах подданных и порядке наследования Короны» (более известным как Билль о правах 1689 г.)[132], королю было запрещено самостоятельно устанавливать налоги под предлогом прерогатив в иные сроки и иными способами, чем это установлено Парламентом[133].

торговлю, находятся в абсолютной власти короны (См.: Holdsworth S.W. History of English Law. Vol. VI. London: Methuen & Co. Ltd., 1909. Pp. 42-48; Hall G.D.G. Impositions and the Courts 1554 - 1606 // Law Quarterly Review. № 60. 1953. P. 200; Sinclair J. The History of Public Revenue of the British Empire. 1783-90. Vol. I. P. 165 (цит. по: Лавровский В.М., Барг М.А. Английская буржуазная революция XVII века. М.: Издательство социально-экономической литературы, 1958. С. 200-220)).

[131] Левина М.И. Указ. соч. С. 94; Озеров И.Х. Подоходный налог в Англии. С. 66; Гензель П.П. Указ. соч. С. 184.

[132] An Act declaring the Rights and Liberties of the Subject and Settling the Succession of the Crown, 1689. URL: http://www.legislation.gov.uk/aep/WillandMarSess2/1/2/introduction (дата обращения: 19.05.2017). Стоит отметить, что некоторые положения Билля действуют до сегодняшнего дня, в отличие от Хартии 1215 г., большая часть положений которых была отменена или заменена иными нормативно-правовыми актами на более поздних этапах развития государства и права в Великобритании (см.: дело Woolwoch Building Society 1992 - цит. по: Tiley J., Loutzenhiser G. Op. cit. P. 71).

[133] Примером нарушения данного запрета, совершенного Иаковом II, стало продление действия акта, одобренного ранее английским Парламентом в период правления Карла II, которым устанавливались ставки таможенных пошлин. Взимание данных пошлин было ограничено сроком правления Карла II, и, продлив действие данного акта в самом начале своего правления в 1685 г., Иаков II фактически нарушил волю Парламента, что в свою очередь послужило основанием для принятия Билля 1689 г. (см.: Snape J. The Political Economy of Corporation Tax: Theory, Values and Law Reform. Oxford, Portland, Oregon: Hart Publishing, 2011. P. 39; Wolgast E. Geschichte der Menschen- und Bürgerrechte Vol. 580. Stuttgart: Kohlhammer, 2009. P. 28). См.: Исаев М.А. Указ. соч. С. 240.

Таким образом, за представительными органами окончательно было закреплено право утверждать список государственных расходов и доходов[134]. В этот же период источники государственных доходов постепенно стали формироваться в отдельные группы в зависимости от периода их взимания: в первую группу входили постоянно действующие налоги (в частности, имущественные), во вторую – ежегодно пересматриваемые пошлины и сборы, состав которых менялся в зависимости от нужд государства. Данный подход лежит в основе функционирования и современной налоговой системы Великобритании[135].

Так, в 1671 г. английский Парламент путем издания закона принял налог на процессуальные действия[136]. После того, как истек девятилетний срок, на который был принят данный закон, он не был возобновлен в силу разногласий, возникших по его поводу между королем и Парламентом[137]. В период войны с Францией в 1694 г. Парламент вотировал на четырехлетний срок ряд штемпельных налогов, которые предусматривали уплату пошлин с определенных документов[138]. Акт 1694 г. несколько раз возобновлялся (в последний раз до 1806 г.) с последовательным увеличением ставок налога. Другим примером временного налога, который взимался в этот период, является так называемый налог «на похороны», который взимался с 1695 г. по 1706 г. и был введен в силу острой необходимости финансирования государственных нужд. Целевой и временный характер налога нашел отражение в его названии: «Акт для дарования Его Величеству некоторых налогов и пошлин на бракосочетания, рождения и

---

[134] См.: Налоги и налоговое право. Учебное пособие / под ред. Брызгалина А.В. М.: Аналитика-Пресс, 1997. С. 20.

[135] В конце XVII в. по мере увеличения государственных расходов государственные доходы сокращались из-за медленного, но верного истощения доменов короля, в результате чего все чаще прибегали к изысканию средств посредством установления новых налогов, однако до революции 1688 г. все налоги сохраняли чрезвычайный и временный характер и не являлись основным источником формирования бюджета. Первый постоянный налог был введен только после Реставрации и им стал акциз на наследование (см.: Жез Г. Указ. соч. С. 19.).

[136] См.: Гензель П.П. Налог с наследства в Англии. М.: Университетская типография, 1907. С. 174.

[137] См.: Dowell St. History and Explanation of the Stamp Duties. L., 1873. P. 16.

[138] См.: Гензель П.П. Указ. соч. С. 175.

погребения, а также на холостяков и вдовцов на пятилетний срок для упорного продолжения войны против Франции»[139].

К XVIII в. под контроль законодательных органов в Великобритании попали все государственные доходы. К этому времени также складывается бюджетная процедура, существующая и на сегодняшний день, когда в рамках подготовки бюджетного акта принимаются решения в отношении налоговой системы. Планы о введении нового налога или пересмотре действующих налогов провозглашались в бюджетной речи, проходили череду дебатов и включались в случае одобрения в проект бюджета, как это происходит и сегодня, когда ключевые решения объявляются до подачи бюджетных актов на рассмотрение Парламента[140]. Интересно отметить также, что уже примерно с этого периода правительство прибегает к публичным обсуждениям и консультациям[141].

Таким образом, систематическое одобрение налогов стало гарантией существования Парламента и обеспечило его регулярный созыв королем, который в противном случае остался бы без источников финансирования своих расходов. Итоговым этапом формирования бюджетного процесса практически в современном виде стала постоянность и регулярность вотирования государственных доходов и расходов. Сложившиеся по поводу установления и пересмотра налогов и отдельных налоговых элементов в рамках бюджетной

---

[139] См.: Dowell St. Op. cit. P. 46.

[140] В частности, в рамках бюджетной процедуры 1795 г. премьер-министр В. Питт в бюджетной речи объявил о введении налога на наследство, а также предложил увеличить налог на роскошь, лошадей, ткани, табак, соль и сахар. В 1804 г. в бюджетной речи премьер-министр Г. Аддингтон выступил с предложением увеличить штемпельные налоги и налоги на передачу имущества. В 1816 г. Канцлер Казначейства выступил с бюджетной речью, где предложил сохранить уже введенный несколько лет до этого премьер-министром Питтом подоходный налог, но понизить размер обложения доходов фермеров с 75% до 33%, а также полностью освободить от налога фермеров, рента которых не достигала 100 фунтов стерлингов (см.: Гензель П.П. Указ. соч. С. 198; Annual Register 1816. Vol. 58. P. 26).

[141] Прообразом этого процесса стала реакция на выход в 1776 г. исследования А. Смита о природе и причинах богатства народов, в котором в том числе содержалась критика существующей системы налогов в Великобритании, после чего уже в первом бюджете, который был внесен в Парламент после издания книги, премьер-министр Ф. Норт для финансирования увеличивающихся расходов на ведение войны с северо-американскими колонистами ввел новые налоги, которые были рекомендованы А. Смитом (налог на мужскую прислугу и налог на аукционы) (см.: Rae J. Life of Adam Smith. London: Macmillan, 1895. P. 294).

процедуры процессуальные правоотношения были в окончательном виде закреплены в начале XX в. путем принятия Акта 1911 г. «О Парламенте», а также в результате установления правил обеих палат Парламента и конституционных обычаев в данной сфере.

Вопросы бюджетного и налогового регулирования нашли свое закрепление в Великобритании в рамках финансовой процедуры. Налоговые нормы, основные направления развития и совершенствования налоговой системы закрепляются как в налоговых статутах, так и ежегодных финансовых биллях, которые касаются налогообложения, распределения полученных доходов и контроля за их расходованием[142]. Регулярность пересмотра налоговых законов обеспечивается в Великобритании в рамках процедуры формирования бюджета, в котором закрепляется перечень государственных расходов и доходов, а также источники формирования доходной части бюджета.

Отражение финансовой процедуры, сформировавшейся в Великобритании, в практике колоний. Необходимо также рассмотреть законотворчество Парламента в отношении колоний, специфику процедуры установления налогов на подконтрольных короне Великобритании заморских территориях (которая во многом определила финансовые системы современных государств, образованных на этих территориях), а также исторические особенности налоговой политики Великобритании в отношении отдельных своих колоний (для сравнения – Австралии и Индии), которые могли послужить объяснением тому, что многие колонии позаимствовали в сфере установления налогов подход, выработанный Великобританией.

Некоторые исследователи отмечают, что контроль Великобритании над налогообложением колоний привел к многочисленным столкновениям интересов[143]. Результатом ожесточенной политической борьбы колоний за свои права стало закрепление в английском праве положения о том, что внутренний

---

[142] См.: Левина М.И. Указ. соч. С. 86.
[143] См.: Жуков Д.С. Империя и власть: Южная Африка в 70-е гг. XIX в. М.: МИЭЭ, 2006. С. 54.

налог может быть распространен на колонии только с согласия налогоплательщиков, то есть с согласия представителей колоний. В 1778 г. британский Парламент принял Акт «Об обложении колоний», согласно которому всякий налог, устанавливаемый на территории колоний, должен был получить одобрение представителей налогоплательщиков[144]. Акт Великобритании 1778 г. предусматривал, что Парламент не должен облагать колонии, провинции и плантации в Северной Америке или в Вест-Индии никакими повинностями, налогами или податями, за исключением тех пошлин, которые будут полезны для регулирования торговли[145]. Чистый доход с этих пошлин всегда должен употребляться на нужды той территории, которая уплачивает пошлину, точно так же, как употребляется доход от других пошлин, собираемых властью общих судов или общих собраний этих колоний, провинций или плантаций[146]. Данное положение, ставшее результатом негативного опыта Великобритании в северо-американских колониях в части установления и взимания с колонистов налогов, а также негативного отношения колоний к финансовым прерогативам монополии, легло в основу формирования системы взаимоотношений метрополии с колониями.

Отсутствие единой финансовой системы метрополии и колоний делало невозможным их дальнейшую интеграцию. Неуплата колониями налогов в пользу метрополии воспринималась как обоснование того, что колонии не имели представителей в Парламенте Великобритании, поскольку избирательное право было неотделимо от налоговой обязанности[147]. Таким образом, отсутствие унифицированной финансовой системы и единого бюджета, а также общего

---

[144] См: Дайси А.В. Основы государственнаго права Англіи. Введение въ изученіе англіской конституціи / пер. Полторацкой О.В. 2-е изд. М.: 1907. С. 77.
[145] Barnett H. Constitutional and Administrative Law. London: Cavendish Publishing, 2002. P. 213.
[146] Дайси А.В. Указ. соч. С. 77-78.
[147] Борьба североамериканских колоний с Великобританией за независимость, которая началась со споров о праве английского Парламента облагать колонистов налогами, развернулась под лозунгом «Нет налогов без представительства в Парламенте» (Налоговое право: Учебник для вузов / под ред. Пепеляева С.Г. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 90; Жуков Д.С. Указ. соч. С. 69).

парламента во многом стало препятствием для дальнейшего объединения Великобритании и ее колоний.

Вместе с тем самостоятельность колоний в налоговых вопросах, заложенная Актом 1778 г., привела к тому, что Британская империя стала стабильным и устойчивым образованием[148]. Такая политика была вызвана в первую очередь нежеланием центральных властей обострять отношения между метрополией и колониями[149]. Г. Беркли (губернатор Капской колонии с 1870 г.) на заседании Парламента колонии в 1872 г. заявлял, что представительные учреждения и парламентская система правления – это единственная система, которая обеспечивает эффективный баланс интересов местного населения колоний и внутрипартийных споров[150]. Непосредственный контроль над финансами в колониях должно осуществлять колониальное правительство[151]. Положения Акта 1778 г. нашли свое отражение практически во всех конституциях бывших британских колоний, которые пользуются сегодня правом на самоуправление (ст. 53 Федеральной конституции Австралии, ст. 53 Конституции Трансвааля, ст. 60 Конституции Южной Африки и т.д.).

---

[148] А. Тодд так описал сложившуюся систему взаимоотношений британского Парламента и колониальных легислатур: «… когда были введены права самоуправления в лидирующих британских колониях, Парламент… воздерживается от любого проникновения в надлежащие функции колониальных легислатур» (см.: Todd A. Parliamentary Government in the British Colonies. 2nd edition. London: Longmans, Green & Co., 1894. P. 684). Г. Дженкинс формулирует похожую идею следующим образом: «Кроме отстранения от вопросов налогообложения Парламент метрополии по причинам отчасти практическим и отчасти конституционным никогда не принимает законы для управления внутренними делами колоний, за исключением тех актов, которые затрагивают политику Великобритании или касаются вопросов, отнесённых к ее компетенции. Внутренние вопросы и контроль за законодательными актами сохраняется в ведении законодательных органов колоний» (см.: Jenkyns H. British Rule and Jurisdiction beyond the Seas. Oxford, 1902. P. 11).

[149] Примером подобной практики ограничения вмешательства метрополии в бюджетно-налоговые вопросы колонии является политика центральной власти по отношению к австралийским территориям. Изначально в Австралии основу налоговой системы составляли косвенные налоги. В соответствии с положениями Акта 1778 г., в начале XIX в. главным источником денежных поступлений в казну австралийских колоний были косвенные налоги (налог на импорт шерсти в метрополию). Первым прямым налогом, введенным в Австралии в 1839 г., стал земельный налог, который, несмотря на небольшой размер (2 шиллинга за 100 акров в год), вызвал ожесточенные протесты со стороны австралийских поселенцев (см.: Скоробогатых Н.С. История Австралии. М.: Институт стран Востока, 2011. С. 28). Отсутствие налогов на имущество и на доходы в данный период привело к тому, что Австралия, начиная с середины XIX в., стала привлекать экономических мигрантов со всей Европы.

[150] Цит. по: Theal G.M. History of South Africa since September 1795. London, 1908. Vol. 5, P. 71.

[151] См.: Jenkyns H. Op. cit. P. 10.

Власти Великобритании придерживались несколько иного подхода в отношении налоговой политики, проводимой в Индии. И.Х. Озеров описывает практику формулирования финансовой политики в Индии на примере подоходного налога [152]. Подоходный налог, введенный в 1860 г., за весьма короткий период времени (т.е. с 1860 г. по до 1873 г.) несколько раз коренным образом пересматривался: начиная с объекта налогообложения (временами налог применялся ко всем видам доходов, временами (в частности, с 1867 по 1869 г.) - исключительно к доходам от торговли) и заканчивая формой взимания налога (так, в 1867 г. применялось обложение как в форме лицензий, которых предусматривалось шесть видов, в то время как с доходов госслужащих налог удерживали при выплате заработной платы, а ряд налогоплательщиков уплачивал налог самостоятельно). В 1869 г. данный налог снова был пересмотрен и распространен на все виды доходов свыше 500 рупий по ставке в размере 1% от доходов, однако уже в течение этого же года ставка была поднята до 2%. В 1871 г. ставка была поднята до 3,3%, в 1872 г. ставка налога была понижена, а необлагаемый минимум повышен до 750 рупий. В 1873 г. минимум был повышен уже до 1000 рупий, но уже в конце этого года налог был отменен и вовсе не применялся вплоть до 1880 г.

Подобная нестабильная практика привела к тому, что местное население не успевало отследить многочисленные изменения налогового законодательства, а местные финансовые чиновники злоупотребляли этой ситуацией [153]. Интересно, что И.Х. Озеров, описав негативное восприятие подоходного налога индийским населением, делает вывод о том, что подвижность налогообложения, изменчивость налоговых элементов и возможность подстраивать подоходный налог к меняющимся бюджетным потребностям применимы далеко не ко всем стадиям экономического развития общества[154]. Обществу, которое не отличается

---

[152] См.: Озеров И.Х. Подоходный налог в Англии. С. 429-472.
[153] См.: Strachey J. The Finance and Public Works of India: From 1869 to 1881. London: Trench, 1882. P. 206.
[154] См.: Озеров И.Х. Указ. соч. С. 429-457.

достаточным уровнем экономического и политического развития, эластичность квоты обложения будет приводить к непониманию налогоплательщиками сущности налога. В итоге в Индии возникла необходимость предусмотреть устойчивость налогообложения в противовес английскому подходу[155].

В 1894 г., в соответствии с Актом Великобритании «О финансах», была урегулирована ситуация, когда один и тот же объект подлежит обложению налогом как на уровне метрополии, так и на уровне колонии. В этом случае, согласно ст. 20 Акта 1894 г., налоговые комиссионеры по запросу налогоплательщика вправе были вычесть сумму местного налога на наследство из колониального налога в отношении того же имущества, переходящего к наследнику, если к нему применяются налоги как в колонии, так и метрополии[156]. Таким образом, ст. 20 Акт 1984 г. была направлена на предотвращение двойного налогообложения и создание справедливой налоговой системы в Британской империи[157].

В 1949 г. данное положение было переформулировано в связи с утратой колониального статуса рядом территорий. В соответствии с Актом 1949 г. «О финансах» (ст. 28), из наследственной массы, передача которой облагается в Великобритании налогом на наследство, исключается имущество, расположенное

---

[155] См.: Strachey J. Op. cit. P. 210.

[156] Finance Act 1894. URL: http://www.irishstatutebook.ie/eli/1894/act/30/enacted/en/print.html (дата обращения: 23.07.2017). См. подробнее: Шепенко Р.А. Законодательство в системе международных налоговых правил // Вестник МГИМО Университета. 2010. № 6. С. 181 - 186.

[157] Для применения указанного освобождения требовалось, чтобы в соответствии с действующим налоговым законодательством колонии, налог на наследство не применялся в принципе к имуществу, расположенному в метрополии, либо предусматривалась возможность зеркального зачета. Позднее королевским приказом был установлен перечень таких колоний, в число которых вошли Новая Зеландии и австралийские колонии (см.: Гензель. Указ. соч. С 530). Интересно отметить также, что первоначально проект акта о финансах, который был подан канцлером казначейства на рассмотрение Палаты общин в рамках бюджета, который предусматривал введение налога на наследство, не содержал механизма зачета, так как предполагалось, что ценой повышенного налогообложения своего имущества колонии будут компенсировать расходы метрополии на их оборону. Однако, представители колоний и парламентская оппозиция воспротивились такой формулировке, указав на то, что в этом случае будет иметь место двойное налогообложение одного и того же имущества, что будет противоречить конституционным принципам, а фактическая ставка налога будет составлять 20% в некоторых колониях. В результате парламентского давления канцлер был вынужден дополнить проект акта положением о возможности зачета налога (см.: Гензель. Указ. соч. С 531).

за пределами Великобритании, если к нему применяется соответствующее иностранное налогообложение, и при условии, что наследодатель не обладал статусом домициля в какой-либо части Великобритании[158].

Таким образом, налоговая политика Великобритании в ее колониях могла принимать формы как регулирования отдельных налоговых вопросов в отношении колоний (как происходило в отношении Австралии), так и полноценного налогового регулирования и администрирования (как в случае с Индией). При этом установление соответствующих налоговых норм, распространявшихся в отношении определенных территорий, осуществлялось Великобританией также путем принятия ежегодного акта о финансах. Налоговая политика метрополии также могла характеризоваться недостаточностью стабильности и предсказуемости: как показывает пример Индии, излишняя подвижность налогообложения могла рассматриваться как недостаток налоговой системы. Тем более примечательно, что вне зависимости от степени воздействия Великобритании на налоговую политику ее колоний, и Индия и Австралия позаимствовали по сути регулярности пересмотра налогового законодательства и имплементировали данный принцип в своих финансовых системах после получения политической и фискальной независимости от Великобритании.

Пример Индии позволяет рассмотреть, как в первых бюджетных актах, последовавших после обретения данным государством независимости нашел свое отражение выработанный в Великобритании принцип подвижности налогообложения. В индийском бюджете на 1947 г. предложения по пересмотру действующего налогообложения были сведены к минимуму и были направлены исключительно на поддержание экономики в переходный период восстановления после Второй Мировой войны (так, в качестве временных мер были введены

---

[158] Finance Act 1949. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1949/47/pdfs/ukpga_ 19490047_en.pdf (дата обращения: 23.07.2017).

новые налоги - налог на прирост капитала и налог на прибыль компаний)[159]. Бюджеты 1947 - 1953 гг. содержали целый ряд принципиальных налоговых изменений, направленных на борьбу с инфляцией, поощрение производства, поддержание неимущих слоев населения, сокращение расходов физическими лицами (путем введения налогов на потребление). Однако, в целом налоговая политика отличалась высокой степенью нестабильности: если в 1947 г. прямые налоги были повышены, то в 1951 г. произошло их понижение, налог на прирост капитала, введенный в 1947 г., был отменен в 1949 г. и восстановлен уже в 1956 г.[160] Результатом этого стали отчеты индийской Комиссией по налогообложению 1951 г. [161] профессора кембриджского университета Н. Калдором 1956 г., подготовленные по просьбе Правительства Индии и содержавшие рекомендации по совершенствованию индийской налоговой системы[162]. Так, в отчете Н. Калдора предлагалось в течение следующих 5 лет предпринять ряд налоговых мер, направленных на стимулирование и поддержание национальной экономики, включая введение новых налогов, расширение налоговой базы действующих налогов и пересмотр текущих ставок.

Первым бюджетным актом, который содержал совокупность предложений по пересмотру налоговых норм и внесению требуемых изменений в источники налогового законодательства, стал бюджет 1957 г. При этом индийским Министром финансов было объявлено о том, что государственный бюджет должен содержать инициативы по совершенствованию налогового законодательства для обеспечения соответствия налоговых доходов бюджета экономическому положению налогоплательщиков, создания условия для надлежащего развития экономики с учетом социальных задач, стоящих перед правительством, а также способствовать устранению пробелов и недостатков в

---

[159] Murty S. Structural Transformation of Indian Economy. New Delhi: Atlantic Publishers, 1996. P. 98.
[160] Murty S. Op. cit. P. 101.
[161] Report of the Taxation Enquiry Commission. New Delhi: Ministry of Finance, 1953.
[162] См.: Kaldor N. Indian Tax Reform: Report of a Survey. New Delhi: Department of Economic Affairs, Ministry of Finance, Government of India, 1956. P. 103.

налоговом законодательстве[163]. Результатом этого, как отмечал Катт Дж. в 1969 г., стало то, что практически каждый год в рамках индийского бюджета пересматриваются отдельные элементы подоходного налога.

Австралия, как и Индия, позаимствовала многие особенности фискальной системы Великобритании. Дж. А. Л. Ганн и М. Маас, характеризуя в 1951 г. налогообложение в Австралии, указывают на то, что налоговые ставки устанавливаются ежегодными актами[164]. Данные источники предусматривают, что ставки, действующие в течение указанного финансового года, продолжает действовать и в следующих периодах, до принятия акта, предусматривающего размер ставки на следующий год. Похожим образом происходит ежегодное изменение правовых основ налогообложения в ряде иных государств и территорий, ранее являвшихся британскими колониями - к примеру, в Новой Зеландии и в Гонконге[165].

В заключение стоит отметить, что становление финансовой системы и формирование отдельных элементов налоговой и бюджетной политики в Великобритании и ряде ее бывших колониях во многом может быть объяснено политическими процессами. Предпосылкой зарождения парламентаризма в средневековой Англии стала конкуренция между монархом и сословиями по вопросу определения источников публичных финансов, закрепления отдельных налогов и пересмотра их элементов. *Поскольку первоначально налоговая система Англии состояла в основном из временных налогов, действовавших в течение определенного периода, необходимость наличия парламента, требуемого королю для одобрения налогов и пополнения казны, легла в основу регулярного созыва*

---

[163] Налоговая политика должна способствовать росту публичных доходов, обеспечивать условия для аккумулирования сбережений населением, сдерживать потребительскую способность населения в некоторых областях и т.д. (См.: Murty S. Op. cit. P. 100).

[164] См.: Gunn J.A.L., Maas M. Guide to Commonwealth Income Tax. Sydney, Melbourne, Brisbane: Butterworths, 1961. Pp. 2, 425; Cutt J. Taxation and Economic Development in India. London: Frederick A. Praeger, Publishers, 1969. Pp. 84-107.

[165] Шепенко Р.А. Офшорные финансовые центры - налоговые гавани // Налоги и налогообложение. 2009. № 8. С. 46 - 52.

парламента - единственного государственного органа, который имел право вотировать структуру публичные доходы, и систематического одобрения и пересмотра парламентом налоговых норм.

Данный принцип лег в основу формирования современной финансовой системы Великобритании и позднее был заимствован бывшими британскими колониями, которые сохранили его и после обретения независимости. Особенности британской налоговой политики в колониях и влияние правовой системы Великобритании на ее зависимые территории обеспечило заимствование ключевых правовых принципов и институтов бывшими британскими колониями, образующими сегодня группу государств общего права.

В настоящем исследовании в качестве объектов для изучения выступают источники правового регулирования Великобритании, которая по сути стала родиной формирования данного принципа налогового права, а также ряда ее бывших колоний, которые относятся к числу государств общего права. Из числа последних для изучения принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в рамках бюджетного процесса были выбраны Индия и Новая Зеландия, где предложения по пересмотру налогового законодательства содержатся в бюджетных актах о финансах, а также Австралия, где налоговые инициативы провозглашаются в рамках подготовки бюджета, но не выделяются в отдельный акт (что позволяет распространить опыт Австралии и на иные государства общего права из числа бывших британских колоний, где бюджет представляет из себя единый акт - к примеру, Соединенные Штаты Америки и Канаду). Таким образом, настоящее исследование позволяет на примере некоторых государств общего права рассмотреть формирование и развитие принципа регулярности пересмотра налогового законодательства.

Выводы к главе

1. Изучение правовой доктрины по вопросу отражения принципа регулярности пересмотра налогового законодательства показывает, что данный

принцип признается в исследованиях иностранных и российских правоведов в качестве процессуального (организационного) принципа налогового права, который имеет принципиальное значение для формирования и функционирования налоговой системы и служит показателем эффективности налогового регулирования. Многими исследователями отмечается значение принципа регулярности пересмотра налогового законодательства для обеспечения адекватного и оперативного внесения изменений в налоговые нормы в соответствии с развитием социально-экономических отношений, регулируемых соответствующими налоговыми нормами.

Регулярный пересмотр налогового законодательства, реализуемый в некоторых государствах в рамках подготовки и принятия закона о бюджете, признается рядом авторов в качестве инструмента налогового регулирования. Сближение налогового и бюджетного права в указанных государствах позволяет провести комплексную оценку планируемых изменений с учетом сбалансированности доходной и расходной части бюджета, обосновать необходимость корректировки налогового регулирования.

Признание принципа регулярности пересмотра налогового законодательства может быть отмечено как в работах отдельных ученых, так и в исследованиях межправительственных организаций (в частности, ОЭСР) и профессиональных ассоциаций, представленных объединениями правоведов и налоговедов. Рекомендации, подготовленные ОЭСР, позволяют рассмотреть, как регулярность пересмотра налогового законодательства, провозглашаемая изначально в качестве принципа налогообложения цифровой экономики и электронной торговли (начиная с 1998 г.), позднее стала признаваться в качестве фундаментального принципа, применимого к налоговой системе в целом. В рекомендациях и отчетах межправительственных организаций и профессиональных ассоциаций неоднократно отмечается, что регулярный пересмотр налогового законодательства является одним из признаков эффективного налогового регулирования.

Отечественными учеными, специализирующимися на налоговом регулировании, начиная с В.Н. Татищева, также отмечается необходимость систематического пересмотра действующих налоговых норм. В работах современных российских исследователей (И.И. Кучерова, А.С. Емельянова, А.А. Храброва, Е.Н. Евстгинеева, А.В. Брызгалина и т.д.) также встречается указание на необходимость учитывать в целях налогового регулирования изменения в экономической обстановке и благосостоянии налогоплательщиков. При этом некоторыми отечественными исследователями регулярность пересмотра налогообложения противопоставляется стабильности и предсказуемости налогового регулирования. Данная позиция может быть объяснена особенностями реформирования и частотой пересмотра налогового законодательства в России.

2. Особенности регулирования бюджетных и налоговых правоотношений в Великобритании и государствах общего права из числа бывших британских колоний, которые позаимствовали принцип регулярности пересмотра налогового законодательства, позволяют отметить, что современная финансовая система изучаемых государств основывается на:

– возможности ежегодного пересмотра отдельных налогов;

– множественности источников бюджетного и налогового права, отсутствии кодифицированных источников налогового права;

– ориентированности при формулировании налоговой политики на экономические реалии и положение налогоплательщиков;

– временном характере действия некоторых налогов или отдельных элементов налогообложения.

Зарождение принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в государствах общего права связано с формированием налоговой и бюджетной системы Великобритании, берущим свое начало еще в Средних веках и обусловленным рядом исторических и политических особенностей, определивших характер взаимодействия английского парламента и монарха в рамках зарождения принципа разделения властей. Фундаментальные

источники правового регулирования (Великая Хартия Вольностей 1215 г., Статут 1297 г. «О неналожении податей», Билль о правах 1689 г.) заложили основы регулярного созыва парламента для установления налогов, предложенных королем, путем принятия соответствующего законодательства. Итогом данного процесса стало формирование современной финансовой системы Великобритании, в рамках которой возможность ежегодного пересмотра налоговых правил лежит в основе формирования государственного бюджета и предусмотрена ежегодным актом о финансах.

Позднее ежегодный акт о финансах в Великобритании играл роль инструмента налогового регулирования в отношении ее колоний и зависимых территорий: акты о финансах содержали в том числе налоговые нормы, касающиеся регулирования налоговых правоотношений на территории британских колоний. Так, Акт Великобритании 1894 г. «О финансах» заложил правовые основы предотвращения двойного налогообложения имущества, переходящего по наследству, в Великобритании и ее колониях.

Влияние налоговой политики и правовой системы Великобритании на ее колонии привело к тому, что ключевые характеристики правовой системы и налогового регулирования Великобритании были позаимствованы рядом государств общего права, которые возникли на территории ее бывших колоний и сохранили принцип регулярного пересмотра налоговых норм и после обретения независимости.

ГЛАВА 2. ИСТОЧНИКИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ И МЕХАНИЗМ РЕАЛИЗАЦИИ ПРИНЦИПА РЕГУЛЯРНОСТИ ПЕРЕСМОТРА НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

§ 1. Источники правового регулирования изменения и дополнения налогового законодательства в рамках бюджетного процесса

Исследование регулярного пересмотра налогового законодательства в рамках бюджетного процесса невозможно без изучения источников правового регулирования данного механизма. Представляется необходимым рассмотреть в этой связи как особенности закрепления механизма регулярного пересмотра налогового законодательств в правовых источниках исследуемых государств, так и значение ежегодных актов о финансах в системе источников налогового права[166]. Система регулирования финансовых правоотношений, действующая в государствах общего права позволяет объединить их в отдельную группу, которая получила название Вестминстерской модели[167]. Государства, принадлежащие к данной модели парламентаризма, отличаются кроме определенных особенностей взаимодействия парламента и правительства меньшим влиянием статутов на бюджетные процессы, большим значением конституционных обычаев [168], существенным значением для регулирования бюджетной процедуры парламентских внутренних правил[169].

---

[166] А.А. Шахмаметьев определяет «источники правовой системы» как признаваемые и воспроизводимые непосредственно самой национальной системой права в качестве формы выражения и закрепления юридических норм (См.: Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право: Учебно-методический комплекс. М.: Тровант, 2009. С. 39).

[167] Финансовый контроль в Российской Федерации: проблемы организации и управления: Материалы «круглого стола» от 26 декабря 2001 г. М.: Институт экономики РАН, 2002. С. 133.

[168] Как было упомянуто, в силу существенной исторически обусловленной роли конституционных обычаев на них основываются многие значимые элементы функционирования государственного аппарата и законодательного процесса.

[169] См.: Майоров В.И., Андреева Ю.А. О кодификации норм административного судопроизводства в России и в Англии // Вестник ННГУ. 2017. №1. С. 135-142.

Особое значение при рассмотрении законодательных основ регулярного пересмотра налогообложения имеют следующие вопросы[170]:

- являются ли налоги постоянно действующими или налоги и отдельные их элементы подлежат ежегодному пересмотру и утверждению;

- кто является автором налоговых инициатив в рамках бюджетного процесса;

- должны ли налоговые предложения сопровождаться финансовым обоснованием;

- как соотносится регулярность пересмотра налогообложения с принципом стабильности[171].

Правовое регулирование регулярности пересмотра налогового законодательства и источники регулирования налогообложения в Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Индии существенно отличаются от российского опыта, что делает весьма ценным изучение данных вопросов.

Источники регулирования пересмотра налогообложения в рамках бюджетного процесса. Как было отмечено ранее, формирование бюджетного процесса в Великобритании было обусловлено попытками ограничить финансовую власть монарха и систематизировать процедуру установления налогов. С течением времени и по мере развития и усложнения функций государственного аппарата полномочия в финансовой сфере британского

---

[170] См.: Lienert I., Moo-Kyung J. The legal framework for budget systems: An international comparison // OECD Journal on Budgeting. 2004. №4(3). P. 133. URL: http://www.oecd.org/dataoecd/48/48/35933542.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

[171] В государствах, бюджетная система которых делает возможным регулярный пересмотр налогообложения, принцип стабильности означает, что для обеспечения предсказуемости государственной политики неизменными или хотя бы прогнозируемыми должны быть такие ключевые показатели, как налоговые ставки и налоговая база. В государствах общего права попытки реализовать данный принцип на практике воплощаются в одновременном вынесении на рассмотрение парламента бюджетного плана на текущий год и прогнозов на следующие периоды. Зачастую складывается ситуация, когда ранее озвученные прогнозы не поддерживаются следующим правительством, пришедшим к власти, и попросту не включатся в будущем в бюджетные акты.

Парламента были расширены и стали включать в себя контроль как доходной, так и расходной части бюджета[172].

Регулирование налоговых и бюджетных правоотношений в Великобритании строится на значительном массиве правовых источников, формирование которого происходило в течение значительного периода времени по сравнению с аналогичными источниками российского права. Нормы данных источников закладывают правовую основу пересмотра налогового законодательства в рамках бюджетного процесса. В отличие от кодифицированных и унифицированных актов налогового и бюджетного права государств континентальной правовой семьи[173] свод источников налогового и бюджетного регулирования Великобритании состоит из совокупности источников, включая отдельные акты и статуты, регламенты и подзаконные акты, а также судебные решения и конституционные обычаи[174], что объясняет практическую сложность работы с законодательством Великобритании[175].

Д. Малькольм, отмечая доминирующую роль налогового законодательства в качестве источников налогового регулирования в Великобритании, указывает на то, что оно состоит из ряда законов, регулирующих налоговое администрирование (Акт 1970 г. «Об управлении налогами», Акт 1979 г. «Об управлении пошлинами и акцизами»), механизм расчета и уплаты отдельных налогов (например, Акт 1988 г. «О подоходном и корпорационном налогах», Акты 2003 г, 2005 г, 2007 г., регулирующие особенности налогообложения отдельных доходов физических

---

[172] См.: Рассыльников И.А. Основы правового регулирования бюджетной деятельности в Великобритании // Северо-Кавказский юридический вестник, 2012. № 1. С 96; Бельский К.С. Государство и налоги // Государство и право. 2007. № 11. С. 56-63.

[173] Например, Закон ФРГ 1969 г. «О бюджетных принципах», Федеральный бюджетный кодекс ФРГ 1969 г., Органический бюджетный закон Франции 2001 г.

[174] См.: Barendt E. Is there a United Kingdom Constitution? // Oxford Journal of Legal Studies. 1997. 17. Pp. 137–146.

[175] Как отмечается, сложность работы с британским законодательством вызвана прежде всего такими факторами, как непрерывность, преемственность и формализм законодательных актов, значительное количество актов делегированного законодательства, и отсутствие единого налогового кодекса (См.: Шередеко Е.В., Алисевич М.В. Законодательство Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии в сфере налогообложения: синтез прошлого и настоящего // Финансовое право. 2015. № 8. С. 31).

лиц, Акт 1994 г. «О налоге на добавленную стоимость», Акт 2010 г. «О корпорационном налоге», Акт 1984 г. «О налоге на наследство», Акт 1992 г. «О налоге на прирост капитала», Акт 1992 г. «О социальных взносах» и т.д.), а также актов о финансах[176]. Последние вносят дополнения и изменения (в том числе отменяют определенные положения предшествующих актов) в законы, посвященные регулированию отдельных налогов или отдельным вопросам налогообложения[177].

В 1969 г. в исследовании Государственной канцелярии, посвященном британской налоговой системе, отмечалось, что ежегодные акты о финансах являются основным законодательным средством внесения изменений в налоговое законодательство, объединяя в себе все бюджетные предложения Канцлера Казначейства в части пересмотра налогов на текущий налоговый период, предлагаемые на рассмотрение Палаты общин[178]. В течение финансового года принимается как минимум один акт о финансах, если же экономические обстоятельства изменились и требуют соответствующей реакции государства, возможно принятие второго акта в этом же году[179].

---

[176] См.: Malcolm J. Introduction to the UK Tax System. London: Spiramus Press, 2009. P. 1.

[177] Автор также отмечает трудности, связанные с одновременным действием значительного количества разрозненных источников налогового законодательства (не упоминая акты делегированного законодательства), в результате чего по мере накопления актов о финансах законодатель прибегает к консолидации: в отдельный налоговый закон добавляются положения актов о финансах, посвященные пересмотру определенного налога (Malcom J. Op. cit. P. 2). Так, Акт 2001 г. «О налоговых вычетах» стал результатом объединения Акта 1990 г. «О налоговых вычетах» и положений актов о финансах, принятых с 1991 г. по 2000 г. Консолидация изменений, касающихся подоходного налога, производилась в 1918 г., 1951 г., 2003 г., и результатом ее становилось принятие Акта «О подоходном налоге» в очередной редакции. Необходимо отметить, что подобная консолидация практикуется и в иных государствах общего права: так, в США Кодекс внутренних доходов 1939 г. стал результатом объединения Акта 1916 г. «О доходе» (с учетом изменений и дополнений, внесенными ежегодными актами, касающимися государственных доходов) и актов о иных налогах (см. Бернам У. Правовая система США. М.: Новая юстиция, 2006. С. 985). Позднее изменения, которые вносились ежегодными актами о доходах, были кодифицированы и вошли в редакции Кодекса 1954 г. и 1986 г. Таким образом, Кодекс внутренних доходов США подлежит ежегодному пересмотру и дополнению, что может быть рассмотрено в качестве продолжения традиции, сложившейся в Великобритании.

[178] The British System of Taxation. Op. cit. P. 5.

[179] Как отмечается в этом же исследовании, акты о финансах являются не единственными инструментами пересмотра налоговой системы. Так, изменения, касающиеся пошлин, обычно вводятся в Великобритании отдельными актами: Акт 1954 г. «О реорганизации электрической системы (в Шотландии)» предусматривает, что в некоторых случаях передача недвижимости может быть

Основными документами, которые касаются регулярного пересмотра налогового законодательства, в Великобритании являются Билль 1689 г. «О правах»[180], Акт 1816 г. «О консолидированном фонде»[181], Акты 1866 г. и 1921 г. «О департаменте казначейства и аудита»[182], Акты 1911 г. и 1949 г. «О Парламенте»[183], Акт 1968 г. «О государственных заимствованиях»[184], Акт 1978 г. «О Палате общин»[185], Акт 2000 г. «О правительственных ресурсах и счетах»[186], Акт 2011 г. «О бюджетной ответственности и государственном аудите»[187], а также уже упомянутые ежегодные акты о финансах, регламентирующие доходную часть бюджета, акты об ассигнованиях, закрепляющие расходную часть, а также ряд иных актов (включая акты 1972 и 1982 г., регулирующие местные финансы). Кроме того, соответствующее регулирование содержится в значительном количестве разрозненных подзаконных нормативных актов, таких как постановления, инструкции и иных актах, которые регулируют процессуальные особенности принятия бюджета, полномочия органов и должностных лиц, участвующих в нем, контроль за исполнением бюджета и т.д. Многие аспекты

освобождена от государственной пошлины; в 1965 г. Акт «О пошлинах на жидкие нефтепродукты» повысил таможенные пошлины на бензин, дизель и некоторые иные виды нефтепродуктов. Также в некоторых ситуациях изменение пошлин может осуществляться Казначейством в результате принятия Приказов (также подлежащих одобрению Палаты общин).

[180] Bill of rights 1689. URL: http://www.legislator.narod.ru/txt/bill1689-1.main.html (дата обращения: 19.05.2017).

[181] Consolidated Fund Act 1816. URL: legislation.gov.uk/ukpga/Geo3/56/98/data.pfd (дата обращения: 19.05.2017).

[182] Exchequer and Audit Departments Act 1866. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1866/39/pdfs/ukpga_18660039_en.pdf (дата обращения: 19.05.2017); Exchequer and Audit Departments Act 1921. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1921/52/pdfs/ukpga_19210052_en.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

[183] Parliament Acts 1911, 1949. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo1-2/13 (дата обращения: 19.05.2017).

[184] National Loans Act 1968. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1968/13/pdfs/ ukpga_19680013_en.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

[185] House of Commons (Administration) Act 1978. URL: https://www.publications.parliament.uk/pa/cm197879/cmacts/036/19780036.htm (дата обращения: 19.05.2017).

[186] Government Resources and Accounts Act 2000. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/20/contents (дата обращения: 19.05.2017).

[187] Budget Responsibility and National Audit Act 2011. URL: http://www.legislation.gov.uk/ ukpga/2011/4/pdfs/ukpga_20110004_en.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

бюджетного процесса закрепляются во внутренних регламентах и правилах обеих палат Парламента Великобритании[188].

Подобная системы правового регулирования, состоящая из законодательных актов, дополненных сложившейся практикой и конституционными обычаями, отличается значительной степенью гибкости в части формирования бюджетной политики и одновременной сложностью для работы с правовыми нормами, которые содержатся в значительном количестве разрозненных источников[189].

В отличие от многих других государств, включая Россию, в Великобритании бюджет является не единым документом, содержащим доходную и расходную часть финансового плана правительства, а состоит из двух отдельных частей[190]: акта об ассигнованиях, определяющего направление и размер государственных расходов, и акта о финансах, устанавливающего структуру и состав государственных доходов, формируемых за счет налогов и сборов, которые пополняют Консолидированный фонд Великобритании, каждый из которых рассматривается Парламентом отдельно[191].

Акт о финансах, который содержит предложения Правительства, касающиеся регулирования государственных доходов и корректировки налоговой системы, является документом, обеспечивающим ежегодный пересмотр налогового законодательства в Великобритании. В зависимости от целей и задач

---

[188] Brazier A. Parliament and the Public Purse: Improving Financial Scrutiny // Hansard Society Discussion Paper No. 3. London: Scrutiny Commission, 1999. P. 30.

[189] Рассыльников И.А. Указ. соч. С. 96.

[190] Акты 1866 г. и 1921 г. «О департаменте казначейства и аудита» не содержат в себе принцип единства бюджетного акта, что означало бы утверждение публичных расходов и доходов в рамках единого бюджетного акта. В отличие стран континентальной Европы, термин «бюджет» в Великобритании означает не бюджетный законопроект, подлежащий одобрению легислатурой, а скорее относится к речи Канцлера Казначейства, с которой он выступает перед Парламентом в т.н. «бюджетный день» и впервые объявляет о планируемых изменениях в части государственных расходов или налогообложении. Фактически в этот день объявляются все налоговые изменения, которые позже принимаются в рамках Акта о финансах, при этом считаются вступившими в силу именно с «бюджетного дня» (см.: Alder J. Constitutional and Administrative Law. London: Palgrave Macmillan, 2015. P. 297).

[191] Griffith J.A.G., Blackburn R., Ryle M., Kennon A. Parliament: Functions, Practice and Procedures. London: Sweet & Maxwell, 2002. P. 358-359.

фискальной политики, лежащих в основе формирования бюджета (к примеру, требуется ли пересмотреть доходную часть бюджета по сравнению с предшествующим финансовым периодом, и в зависимости от этого, необходимо ли увеличить налоговую базу или сложившиеся обстоятельства позволяют предоставить налогоплательщикам налоговые льготы или снизить налоговую ставку), Правительство Великобритании включает в проект акта о финансах соответствующие налоговые положения.

Процессуальные особенности подготовки и рассмотрения бюджета в Парламенте, соотношение полномочий Палаты общин и Палаты лордов, сроки рассмотрения бюджета в Парламенте и иные вопросы процедуры, которые касаются в том числе акта о финансах, регулируются Актом 1911 г. и 1949 г.[192], а также внутренними регламентами (Постоянными правилами) палат Парламента[193]. Британское законодательство не устанавливает временных рамок процесса подготовки бюджета и направления его на рассмотрение Парламентом, при этом немногочисленные ограничения и требования, касающиеся особенностей бюджетной процедуры, регулируются именно на уровне подзаконных актов, в частности, уже упомянутыми Постоянными правилами[194].

Так, Постоянные правила Палаты общин (ст. 55) устанавливают, что изменения в налоговое законодательство вносятся ежегодным актом о финансах,

---

[192] Акты 1866 г. и 1921 г. «О департаменте казначейства и аудита» заложили многие основы бюджетной процедуры (в частности, Акт 1866 г. предусмотрел, что бюджет принимается на один финансовый год, создание единого консолидированного бюджетного фонда и т.д.), однако в основном данные акты регулируют контрольные полномочия государственных органов по финансовым вопросам, процедуру имплементации бюджета и не касаются налоговых предложений в рамках бюджетных документов, поэтому в данном исследовании детально не анализируются.

[193] Последний вид регулирования, который имеет особое значение в странах Вестминстерской системы, в Великобритании был воплощен в форме Постоянных правил Палаты общин (см.: Lienert I. Op. cit. P. 14).

[194] Необходимо отметить, что определенные процедурные вопросы в последнее время в государствах общего права регулируются отдельными положениями кодифицированных актов, регулирующих финансовую политику (акты о фискальной ответственности Великобритании, Индии и Новой Зеландии, Хартия бюджетной достоверности Австралии).

который должен быть принят до 5 августа[195]. Как показывает практика, акты о финансах принимаются Парламентом задолго до этой даты (как правило, в период от одного до трех месяцев после начала финансового года). Согласно ст. 50 Постоянных правил Палаты общин, Палата не уполномочена рассматривать финансовые билли, целью которых является установление нового налога или сбора или изменение уже существующего налога и сбора, если данная инициатива исходит не от монарха, который рекомендует предложение к рассмотрению и передает его через министра Короны, которым в случае бюджетного процесса является Казначей[196].

Акт 1911 г. «О Парламенте» также существенно ограничил полномочия Палаты лордов налагать вето на финансовые акты, одобренные Палатой общин[197], и определил, в каких случаях рассмотрение актов может быть задержано Палатой лордов на месяц. Речь идет финансовых биллях, которые, как указано в ст. 1 Акта 1911 г., получили соответствующее заключение спикера Палаты общин. Акт 1911 г. предусматривает, что такие билли по истечении месячного срока автоматически передаются на рассмотрение короны без одобрения Палаты лордов. Таким образом, Акт 1911 г. практически ограничил полномочия Палаты лордов по пересмотру ежегодных актов о финансах.

Стоит также отметить, что многие основополагающие принципы бюджетного и налогового права, традиционно закрепляемые в писаных источниках права в государствах континентальной Европы, в Великобритании не имеют формального воплощения и основываются на сложившейся практике. Так, несмотря на то, что формально бюджетные полномочия принадлежат Короне, на

---

[195] UK Parliament Standing Orders 2016. URL: http://publications.parliament.uk/pa/cm201516/cmstords/0002/body.htm (дата обращения: 19.05.2017).

[196] Standing Orders of the House of Commons. URL: https://www.publications.parliament.uk/ pa/cm201314/cmstords/900/900.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

[197] Акт 1911 г. стал результатом политического кризиса 1909 г., когда Палата лордов отказалась одобрить бюджет на 1910 г. Для предотвращения данной коллизии Акт 1911 г. лишил Палату лордов каких-либо полномочий по отношению к любым финансовым законопроектам, включая проект бюджета. Однако, как отмечают исследователи, полномочия Палаты общин также достаточно ограничены (см.: Lienert I. Op. cit. P. 17).

практике они осуществляются Канцлером Казначейства, который несет всю полноту ответственности за принятые решения[198]. В соответствии с Постоянными правилами Палаты общин, Короне принадлежит формальное право инициировать процедуру рассмотрения бюджетных законопроектов, в том числе в части регулирования налогового законодательства. По сложившемуся конституционному обычаю Корона сообщает Палате общин о своих финансовый планах через Канцлера Казначейства, входящего в состав Правительства, после чего Парламент начинает процедуру одобрения бюджетной росписи, предоставленной Правительством. Без официальной просьбы Короны Парламент не может по собственной инициативе ни внести на рассмотрение, ни увеличить размер налогов[199].

Сложная система взаимодействия отдельных ветвей власти в рамках бюджетного процесса строится в Великобритании на сложившихся с течением времени конституционных обычаях, которые, к примеру, устанавливают, что: (1) финансовая инициатива в части установления государственных доходов и расходов исходит исключительно от монарха, который действует через своих министров (от которых и исходят предложения по установлению новых налогов или пересмотру отдельных элементов существующих налогов) [200] , а (2)

---

[198] Казначейство редко упоминается в законодательных актах, регулирующих бюджетную систему и бюджетный процесс. Полномочия данного органа также основываются во многом на королевской прерогативе (т.е., конституционном обычае), особенно по вопросам, касающимся состава доходов и расходов, контроля за исполнением бюджета и т.д. (см.: Daintith T., Page A. The Executive in the Constitution: Structure, Autonomy, and Internal Control. Oxford: Oxford Univesrity, 1999. P. 35; Lienert I., Moo-Kyung J. Op. cit. P. 406-408). Л. Бриджес объясняет это тем, что многие элементы бюджетного регулирования и полномочия государственных органов существовали задолго до издания соответствующих законов на более поздних этапах развития государства и права (см.: Bridges L. The Treasury. The New Whitehall Series No. 12. London: George Allen and Unwin Ltd., 1964. P. 25).

[199] Энсон В. Английский Парламент, его конституционные законы и обычаи. СПб., 1908. С. 250.

[200] В Великобритании Правительство наделено исключительным правом предлагать бюджет для рассмотрения Парламентом. Процедура законодательной инициативы строится на Постоянных правилах Палаты общин, начиная с 1713 г. Положение о том, что рекомендация Короны необходима для рассмотрения финансового предложения Парламентом, не закреплена в каком-либо законе (см.: Erskine M. Treatise on the Law, Privileges, Proceedings and Usage of Parliament. London: Butterworth, 1997. P. 740).

фактическими полномочиями по составлению проекта бюджета наделен Канцлер Казначейства[201].

Отдельно стоит прокомментировать ситуацию, когда акт о финансах не был принят на начало соответствующего налогового периода. Значительная часть налогов в Великобритании является постоянно действующими и не требует ежегодного подтверждения Парламентом. Практически это означает, что основная часть налогов устанавливается постоянными статутами, которые не нуждаются в ежегодной пролонгации, и британская налоговая система продолжит действовать в своем текущем виде, если Правительство и Парламент Великобритании не примут решение об обратном. Однако определенные налоги должны ежегодно утверждаться для возникновения у налогоплательщиков налоговой обязанности[202]. К числу таких ежегодной вотируемых налогов в Великобритании относятся налог на доходы физических лиц, налог на добавленную стоимость и корпорационный налог, которые автоматически будут считаться утратившими силу, если период их действия не будет продлен на еще один финансовый год следующим актом о финансах[203].

Поскольку процессуальные сроки подготовки бюджета Казначейством и направления его в Парламент в Великобритании законодательно не закреплены[204], на практике это может означать, что между началом финансового года и

---

[201] Как отмечается, бюджетные полномочия Премьер-министра и Канцлера Казначейства строятся на древней конституционной традиции (См.: Lienert I. British Influence on Commonwealth Budget Systems: The case of the United Republic of Tanzania // IMF Working Paper. 2007. P. 6. URL: http://www.imf.org/external/pubs/ ft/wp/2007/ wp0778.pdf (дата обращения: 19.05.2017)).

[202] Malcom J. Op. cit. P. 3.

[203] К примеру, в ст. 4 Акта 2007 г. «О подоходном налоге» указано, что подоходный налог действует в течение финансового года, который начинается 6 апреля и заканчивается 5 апреля следующего календарного года, если это прямо предусмотрено Актом о финансах (Income Tax Act 2007. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ ukpga_20070003_en.pdf (дата обращения: 19.05.2017)).

[204] Отдельные стадии бюджетной деятельности и их сроки не находят законодательного регулирования в Великобритании: несмотря на то, что начало финансового года в Великобритании приходится на 1 апреля, обычно до этой даты, в марте, в Бюджетный день Канцлером Казначейства озвучиваются основные бюджетные предложения правительства на грядущий финансовый год и результаты прошедшего финансового периода. Бюджетные документы направляются на рассмотрение Палаты общин в течение нескольких следующих после Бюджетного дня недель. До 2017 г. рассмотрение подготовленного правительством бюджета происходило до 5 августа.

вступлением в силу акта о финансах пройдет время, в течение которого требуемое регулирование будет фактически отсутствовать[205]. Для решения данной ситуации Актом 1913 г. (в редакции 1968 г. «О временном взимании налогов»[206]), а также Постоянными правилами Палаты общин (п. 51–53)[207] был предусмотрен механизм временного установления налогов.

В соответствии со ст. 1 Акта 1968 г., его положения распространяются на подоходный налог, корпорационный налог, НДС, государственные пошлины и иные налоги. Если акт о финансах не был принят вовремя, Палата общин может путем принятия резолюции скорректировать действие любого налога (кроме продления действия налога возможен пересмотр налоговых ставок или иных элементов, или прекращение действия налога). Данная временная резолюция будет иметь силу закона, аналогичную актам Парламента, и будет действовать в течение 7 месяцев после принятия.

Акт 1968 г. также перечисляет случаи, при наступлении которых соответствующая резолюция считается утратившей силу:

- законопроект, предусматривающий продление, изменение или отмену налога, в отношении которого была принята резолюция, прошел хотя бы второе чтение в Палате общин или же был отклонен;

- уже действующий налоговый закон пересматривается Палатой общин и дополняется положениями о продлении, изменении или отмене налога, аналогичными тем, что содержатся в резолюции;

- Парламент был распущен или деятельность его была приостановлена;

- в течение 30 дней с начала следующей парламентской сессии в Палату общин не был направлен законопроект, содержащий положения, аналогичные содержанию резолюции.

---

[205] The British System of Taxation. Op. cit. P. 6.
[206] Provisional Collection of Taxes Act 1968. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1968/2/contents (дата обращения: 19.05.2017).
[207] Standing Orders of the UK House of Commons. URL: https://www.publications.parliament.uk/pa/cm201314/cmstords/900/900.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

При этом, п. 7 ст. 1 Акта 1968 г. предусматривает, что если налог, действие которого было продлено резолюцией, изменяется последующим актом Парламента, сумма переплаты по налогу, которая была вызвана действием резолюции, должна быть возвращена налогоплательщику, как если бы резолюция не применялась вовсе.

Новая Зеландия в целом заимствовала подход Великобритании в отношении бюджетной и налоговой политики. Система налогов, которая применяется к доходам физических и юридических лиц, устанавливается в Новой Зеландии Актом 2007 г. «О подоходном налогообложении»[208], а также Актом 1994 г. «Об управлении налогами» [209] . Данные акты являются основными источниками налогового права, однако из-за того, что каждый год налогообложение в Новой Зеландии, как и в Великобритании, подлежит многочисленным изменениям, новозеландское налоговое законодательство представляет собой одну из самых сложных отраслей законодательства. После принятия бюджета данные изменения становятся частью соответствующего акта. Таким образом, определенные аспекты налогообложения пересматриваются на ежегодной основе в рамках бюджетного законодательства и налоговые акты должны применяться с учетом последующих изменений[210]. Так, согласно ст. 1 Акта 2007 г. «О подоходном налогообложении», налог уплачивается физическими лицами по ставкам, предусмотренным ежегодным актом о налогообложении[211], в соответствии с Актом 2007 г. и Актом 1994 г. «Об управлении налогами».

Как и в Великобритании, в Новой Зеландии фактически отсутствует единый конституционный акт [212] . Одним из основных конституционных источников

---

[208] Income Tax Act 2007. URL: http://www.legislation.govt.nz/act/public/2007/0097/ latest/DLM1512301.html (дата обращения: 19.05.2017).

[209] Tax Administration Act 1994. URL: http://www.legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/ latest/DLM348343.html (дата обращения: 19.05.2017).

[210] New Zealand Master Tax Guide for Students. CCH editors, 2009. P. 10.

[211] Акт 2007 г. определяет, что актом о налогообложении признаются положения любого законодательного источника, предусматривающие налоговую ставку на определенный финансовый год.

[212] Конституция состоит из целого ряда актов Парламента, приказов исполнительной власти, договоров, решений судов и неписаных конституционных обычаев, касающихся большей частью порядка

является Конституционный акт Новой Зеландии 1986 г.[213], согласно ст. 22 которого, Корона не имеет права без соответствующего акта Парламента устанавливать новые налоги. Основные аспекты бюджетного процесса регулируются Актом 1989 г. «О публичных финансах»[214], а также Актом 1988 г. «О публичном секторе»[215]. Согласно ст. 26I Акта 1989 г., Премьер-министр должен каждый финансовый год предоставлять в Палату представителей финансовый план на следующий финансовый год, в котором будут изложены основные принципы фискальной стратегии правительства на следующий финансовый год. При этом содержание данного акта также определяется указанной статьей и должно заключать в себе такие показатели, как: общие доходы и расходы государства; уровень ВВП и размер государственного долга; иные экономические показатели и расчеты; основные принципы финансовой политики; долгосрочные цели и меры, которые правительство намерено принять для их достижения; период времени, который потребуется для достижения обозначенных правительством целей; непосредственные изменения норм законодательства, необходимые для достижения данных целей; общемировые и региональные веяния, которые повлияли на данные изменения и т.д. Именно бюджетный процесс позволяет правительству Новой Зеландии устанавливать цели финансового планирования; сохранять и поддерживать необходимый уровень финансового контроля путем составления плана на следующий налоговый и финансовый период; распределять доступные ресурсы согласно задачам правительства; а также получать разрешение от Парламента на расходование средств и т.д.[216]

деятельности государственного аппарата (Joseph P. Constitutional and Administrative Law in New Zealand. Wellington: Brookers, 2007. P. 12).

[213] Constitution Act 1986. URL: httm:// www. Legislation.co.nz/act/public/1986/ 0114/latest/DLM94204.html (дата обращения: 19.05.2017).

[214] Public Finance Act 1989. URL: httm:// www. Legislation.co.nz/act/public/1989/0044/ latest/DLM160809.html (дата обращения: 19.05.2017).

[215] State Sector Act 1988. URL: httm:// www. Legislation.co.nz/act/public/1988/4560/ latest/DLM74538.html(дата обращения: 19.05.2017).

[216] Op. cit. P. 53.

Особую роль в регулировании бюджетного процесса в Новой Зеландии также играют подзаконные акты, в частности регламенты Парламента: так, Постоянные правила Палаты представителей предусматривают, что любые предложения Парламента пересмотреть и изменить проект бюджета, подготовленный Правительством, могут быть вовсе отклонены Правительством (в случае применения им так называемого «финансового вето»), если оно посчитает, что данные предложения повлияют на предложенный им бюджетный план или уменьшение заложенных в бюджет расходов может негативно повлиять на государственную политику[217].

Бюджетный план в форме положения о бюджетной политике должен быть подготовлен Правительством и направлен в Парламент не позже 31 марта для его одобрения путем принятия соответствующих актов[218]. Бюджетный план ежегодно вносит изменения в Акты 2007 г. и 1994 г.

Индия также унаследовала от Великобритании особое положение бюджетного акта в системе источников налогового законодательства. Согласно ст. 112 Конституции Индии, ежегодно по распоряжению президента Индии обеим палатам Парламента предоставляется на рассмотрение годовой расчет доходов и расчетов правительства Индии, то есть бюджетный акт, или годовой финансовый баланс[219]. Индийский бюджет состоит из акта о финансах (который и содержит предложения в сфере налогообложения) и акта об ассигнованиях. Однако, в отличии от Великобритании, в Индии срок внесения бюджета в Парламент (последний рабочий день февраля) закрепляется в Конституции.

Основные изменения, предлагаемые бюджетным актом, касаются самых разных элементов налогообложения и направлены на достижение самых разных

---

[217] Standing Orders of the House of Representatives of New Zealand. URL: https://www.parliament.nz/media/2669/standing-orders-of-the-house-of-representatives-new-zealand-2014.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

[218] Op. cit. P. 67.

[219] В соответствии со ст. 265 и 266 Конституции Индии, налоги устанавливаются и взимаются исключительно в силу закона, принятого Парламентом.

целей, упоминаемых чаще всего в вступительной речи Министра финансов, которая предваряет внесение бюджета в Парламент. Бюджетным актом вносятся изменения в отдельные положения действующих налоговых законов, которые остаются в силе и после завершения финансового года, на который принимается соответствующий бюджетный акт. Так, основным источником регулирования подоходных налогов в Индии является Акт 1961 г. «О подоходных налогах». В Акте 2015 г. «О финансах», состоящем из 188 статей, 77 статей посвящены внесению изменений именно в Акт 1961 г.

В Австралии, где в отличие от Великобритании, Индии и Новой Зеландии бюджет представляет собой единый сводный акт о государственных доходах и расходах, регулярность пересмотра налогового законодательства воплощается в том, что ключевые налоговые изменения провозглашаются в рамках мероприятий, предлагаемых в рамках бюджета и касающихся доходных или расходных мер (в частности, предложения правительства, касающиеся доходов и расходов бюджета включаются традиционно в раздел бюджета, носящий название: «Budget Paper No. 2: Budget Measures»). Как и в Великобритании, отличительной чертой регулирования процесса подготовки проекта федерального бюджета в Австралии, является делегирование значительного объема полномочий органам исполнительной власти. Данная особенность выражается в том, что по сравнению с Великобританией, значительно больший объем вопросов регулируется подзаконными нормативными актами Казначейства[220].

Основными источниками бюджетного права в Австралии являются Конституционный Акт Австралийского союза 1900 г., Хартия бюджетной

---

[220] Gruen D., Sayegh A. The Evolution of Fiscal Policy in Australia // Oxford Review of Economic Policy. 2005. Vol. 21. Iss. 4. Pp. 618-635; McLean I. Fiscal Federalism in Australia // Public Administration. 2004. Vol. 82, Iss. 1. Pp. 21–38; Pike A., Tomaney J. The State and Uneven Development: the Governance of Economic Development in England in the Post-devolution UK // Cambridge Journal of Regions, Economy and Society. 2009. Vol. 2, Iss. 1. P. 13; Pickernell D., Bristow G., Kay A., Ryan N. The Primacy of Politics: Intergovernmental Fiscal Relations in the UK and Australia // Public Money and Management. 2008. Vol. 28. P. 115.

достоверности 1998 г., а также ряд подзаконных актов [221]. Бюджетный акт представляет собой финансовую программу правительства, краткое изложение плана действия Правительства в отношении определенных социальных задач; многие положения бюджета имеют декларативный характер [222]. Зачастую положения бюджета на практике не реализуются, так как это скорее цели, которых Правительство надеется добиться в случае успеха применяемых мер.

Как и во всех указанных выше государствах, в Австралии не существует единого налогового кодекса и действует целый ряд законов, которые регулируют различные аспекты налогообложения. Для каждого налога принимается свой акт. Изменения вносятся в данные акты ежегодно в зависимости от фискальной политики, определенной в бюджете[223].

Похожим образом принцип регулярности пересмотра налогового законодательства, связанный с бюджетным процессом, осуществляется и в иных государствах общего права. К примеру, несмотря на то, что в Канаде, как и в Австралии, бюджет представляет собой сводный акт, он одновременно с регулированием государственных расходов содержит предложения по пересмотру налогового законодательства. Реализация бюджетных предложений, касающихся государственных доходов и требуемого в этой связи пересмотра налоговой системы, осуществляется в Канаде путем принятия так называемого акта о выполнении бюджета, который содержит нормы, вносящие изменения в целый ряд действующих актов налогового законодательства[224].

Интересно, что кроме отдельных государств общего права, как это описано выше, регулярность пересмотра элементов налогообложения применяется отдельными территориями, входящими в состав государств, которые не относятся

---

[221] Commonwealth of Australia Constitution Act (The Constitution) 1900. URL: http://www.aph.gov.au/senate/general/constitution/index. htm (дата обращения: 19.05.2017).

[222] Budgeting in Australia // OECD Journal on Budgeting. Vol. 8. № 2. P. 31. URL: http://www.oecd.org/australia/42007191.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

[223] Australian Master Tax Guide: Tax Year End Edition 30 June 2009. CCH Australia Limited, 2009. P. 64.

[224] См.: Budget Implementation Act 2016. URL: http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/2016_7.pdf (дата обращения: 25.06.2017).

к числу государств данной правовой системы. Так, специальный административный район Китайской Народной Республики - Гонконг подобно Новой Зеландии и Индии следует модели Великобритании. Ежегодно Законодательный совет Гонконга принимает ордонансы о доходах и о расходах на основании предложений, внесенных Финансовым секретарем в форме отдельных законопроектов[225]. Ордонансы о доходах вносят изменения в различные элементы налогообложения (например, размеры налоговых ставок, виды и размеры налоговых льгот и т.д.), вводят новые и отменяют старые налоги. Ордонансы о доходе являются временно действующими актами, т.е. действуют только в отношение данного финансового года, однако вводимые ими изменения сохраняются в силу и после истечения этого периода, если только не будет принято решение об их отмене.

Значение специализированных актов, регулирующих основы финансовой политики. Отдельно стоит упомянуть о специализированных актах, касающихся основополагающих принципов фискальной политики, которые были приняты в ряде государств общего права, начиная с последнего десятилетия XX в.

Идеи о необходимости совершенствования финансового законодательства и создания единого акта, который бы объединил в себе основные принципы функционирования национальной финансовой системы и заложил основы единого бюджетного и налогового регулирования, озвучивались неоднократно в том числе и в отечественной финансовой науке [226]. Так, по мнению О.Н. Горбуновой, данный акт может содержать общую часть и специальную,

---

[225] Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы. М.: Статут, 2006. С. 40.

[226] См.: Ашмарина Е.М. Совершенствование финансового права как важнейшее условие обеспечения устойчивого посткризисного развития экономики России // Финансовая аналитика: проблемы и решения. 2010. №2. С. 31; Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М.: Гос. изд-во юрид. лит., 1960. С. 94 - 95; Химичева Н.И. Вопросы развития современного российского финансового законодательства в аспектах его содержания и форм // Очерки финансово-правовой науки современности: моногр. / под общ. ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. М., Харьков: Право, 2011. С. 185; Яричевский В.С., Яричевский В.В. Проблемы соотношения и взаимосвязи науки финансового права и финансовой науки в процессе становления национальной финансовой системы // Государство и право. 2002. № 4. С. 72; Пятковская Ю.В. Систематизация финансового законодательства: состояние и перспективы // Финансовое право. 2016. № 9. С. 12 - 15.

регулирующую отдельные финансовые институты, в том числе налогообложение, в отношении которого планируется закрепить ряд принципов, включая принципы стабильности, всеобщности и плановости налогообложения, понятности и простоты для налогоплательщиков налоговых правил, а также развития стимулирующей функции налогообложения[227].

В Великобритании первой попыткой подобного комплексного регулирования стал Кодекс фискальной стабильности 1998 г., принятие которого было предусмотрено Актом 1998 г. «О финансах» [228]. Кодекс фискальной стабильности закреплял ряд принципов фискальной деятельности, которые должны были стать ориентиром для Правительства в ходе подготовки бюджета. Кодекс содержал следующие обязательства Правительства в финансовой сфере:

- доводить до сведения общественности решения, которые могут иметь существенное влияние в экономической и финансовой перспективе, а также информацию, лежащую в основе экономического и фискального планирования;

- опубликовывать Предварительный отчет по бюджету, Финансовое заявление и Бюджетный доклад, а также Доклад об экономической и фискальной стратегии для обеспечения публичного обсуждения ключевых бюджетных предложений, объяснения основных решений, принимаемых в рамках фискального планирования, изложения финансовой программы правительства, а также для анализа влияния стадии экономического цикла на основные финансовые показатели.

Как видно, Кодекс 1998 г. предполагал широкое раскрытие информации, лежащей в основе решений и мер Правительства в рамках бюджетно-налогового

---

[227] Горбунова О.Н. Указ. соч. С. 138. Необходимо отметить, что в случае проведения аналогий с источниками регулирования государств общего права, данный акт будет наиболее близок не ежегодным актам о финансах, а кодексам и хартиям, регулирующим финансовую политику и финансовое планирование в государствах общего права (см. далее).

[228] Emmerson C., Frayne C., Love S. Updating the U.K.'s Code for Fiscal Stability // IFS Working Paper No. 04/29. 2004. URL: https://www.ifs.org.uk/wps/wp0429.pdf (дата обращения: 19.05.2017); The Code for Fiscal Stability 1998. URL: http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/UnitedKingdom-CodeOfFiscalStaiblity1998-English.pdf (дата доступа: 29.07.2017).

планирования в краткосрочной и долгосрочной перспективе, для того, чтобы налогоплательщики на основании данной информации могли соответствующим образом оценить и скорректировать свою хозяйственную деятельность. Данные сведения должны были содержаться в Предварительном отчете по бюджету. Предварительный отчет подлежал опубликованию как минимум за 3 месяца до бюджетного акта и содержал описание финансовых мер, предлагаемых Правительством. Однако Кодекс прямо предусматривал, что бюджетно-налоговые меры могут не раскрываться заранее в Предварительном отчете, если это может привести к попыткам налогоплательщиков предпринять превентивные меры в свете новых налоговых правил, или же к нестабильности на рынках (ст. 16 Кодекса).

В ноябре 2008 г. в Предварительном отчете по бюджету было заявлено о приостановлении действия Кодекса 1998 г. для того, чтобы в условиях мирового финансового кризиса 2008 г. британское Правительство могло предпринять соответствующие меры для восстановления экономики, которые формально могут противоречить принципам, содержащимся в Кодексе[229].

Дальнейшим шагом к развитию в данном направлении в Великобритании стал Акт 2011 г. «О бюджетной ответственности и государственном аудите» и подготовленный на его основе Кодекс бюджетной ответственности, регулирующий процедуру подготовки бюджета и его практическое воплощение[230]. В соответствии со ст. 1 (2) Акта 2011 г., Кодекс устанавливает принципы фискальной политики, а также требования к бюджетным документам, которые готовятся Правительством[231]. Кодекс также требует от Канцлера заранее

---

[229] См.: Pre-budget Report 2008. URL: https://books.google.ru/books?id=vRTnuau8u1AC&printsec=frontcover&hl= ru#v=onepage&q &f=false (дата обращения: 19.05.2017). После финансового кризиса действие Кодекса, однако, не было восстановлено.

[230] The Charter for Budget Responsibility. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/194146/charter_budget_responsibility040411.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

[231] Кодекс устанавливает следующие цели государственной фискальной политики: обеспечение устойчивости публичных финансов для поддержания стабильности экономики (ст. 3.1); справедливость и эффективность государственной финансовой политики (ст. 3.1); поддержание и развитие эффективности финансовой политики в целях стабилизации экономики в неустойчивые периоды (ст.

объявлять дату внесения в Парламент бюджетной росписи, которую готовит Казначейство для каждого финансового года.

Бюджетная роспись отражает экономические и финансовые планы правительства, а также основные направления налоговой политики на следующий год. Кодекс предусматривает, что проект акта о финансах, который содержит в себе основные направления налоговой политики, должен быть вынесен Правительством на публичные обсуждения и консультации как минимум за 3 месяца до рассмотрения Парламентом. Канцлер Казначейства выступает с ежегодной речью, посвященной бюджетной росписи, перед Палатой общин. Речь Канцлера содержит обзор заявления по вопросам финансов и доклада по бюджету и посвящен состоянию экономики и разработанными в ответ на это мерами государственной политики правительства, которые традиционно подлежат опубликованию.

Кодекс устанавливает, что бюджетная роспись Правительства должна в том числе содержать в себе обоснование фискальных предложений, включая предложения по пересмотру налоговой системы и расчет возможных затрат на их внедрение; подтверждение того, что указанные предложения соответствуют целям фискальной политики, а также обязательствам правительства, в соответствии с Пактом стабильности и роста ЕС 1997 г.

Подобно британскому Кодексу бюджетной ответственности, австралийская Хартия бюджетной достоверности 1998 г. устанавливает основные принципы финансовой политики, которых должно придерживаться Правительство для достижения прозрачного бюджетного процесса и сбалансированности бюджета[232]. Согласно ст. 5 Хартии бюджетной достоверности 1998 г., принципами бюджетной политики в Австралии являются: разумное регулирование финансовых рисков;

3.1); в долгосрочной перспективе – развитие финансовой системы, адаптирующейся к циклам экономики (ст. 3.2); снижение государственного долга до установленных лимитов (ст. 3.3).

[232] В отличие от британского Кодекса, изучение австралийской Хартии позволяет отметить, что данный документ регулирует больший объем вопросов подготовки и применения фискальной политики.

открытость и прозрачность финансовой политики; обеспечение стабильности и эффективности налогообложения, а также определенность и прогнозируемость налогового бремени; единство налоговой системы; соотношение принятых решений с финансовыми последствиями для последующих поколений [233]

Австралийская Хартия также требует от Правительства публиковать вместе с бюджетом Отчет об экономических и фискальных перспективах, а также Заявление о фискальной стратегии, содержащих описание долгосрочных и среднесрочных целей, мер для их достижения, инструментов для смягчения соответствующих негативных явлений в сфере экономики, и данных, на основании которых были основаны финансовые расчеты Правительства при подготовке бюджета (ст. 9 Хартии).

Новозеландский Акт 1994 г. «О фискальной ответственности», как и описанные выше акты Великобритании и Австралии, предусматривает, что Правительство в рамках подготовки бюджета должно ориентироваться на: снижение государственного долга; сбалансированность бюджета в среднесрочной перспективе (общие операционные расходы государства не должны существенно превышать доходы); разумный и сбалансированный подход к управлению бюджетными рисками; достаточную степень предсказуемости налоговых ставок [234]. Как заявлено в Акте 1994 г., последний принцип направлен на обеспечение стабильности налоговой политики Правительства и предотвращение чрезмерного повышения налоговых ставок. Особо подчеркивается необходимость разумного и сбалансированного подхода к регулированию налогообложения Правительством в силу особого значения налогообложения для частного сектора как средства стимулирования роста экономики.

---

[233] The Charter Budget Honesty Act 1998. URL: http://www.comlaw.gov.au/Details/c2012c00230 (дата обращения: 19.05.2017).

[234] The New Zealand Fiscal Responsibility Act 1994. URL: http://www.treasury.govt.nz/publications/research-policy/wp/2001/01-25/04.htm (дата обращения: 19.05.2017).

Интересно, что в отличие от описанных выше кодифицированных актов Австралии, Великобритании и Новой Зеландии, индийский Акт 2003 г. «О фискальной ответственности и бюджетном управлении» [235] не касается налоговой политики правительства или сбалансированности бюджета и не содержит в себе норм, касающихся регулирования налоговой политики [236].

Значение описанных выше источников финансового регулирования заключается в закреплении принципов фискальной политики и целей, которые должны ставить перед собой государственные органы, участвующие в подготовке бюджетной и налоговой политики, а также отчасти - основных процедур, связанных с подготовкой финансовых документов и регулированием основных вопросов бюджетной и налоговой политики, которые рассматриваются как разные аспекты единого финансового цикла. *Введение аналогичного комплексного документа в России, который закреплял бы основные системные принципы бюджетного и налогового права (в том числе - принцип регулярности пересмотра налогового законодательства), позволило бы систематизировать финансовые принципы и сформулировать основные цели и задачи финансовой политики в России.* В частности, указанный документ мог бы предусматривать, по примеру рассмотренных актов Великобритании, Новой Зеландии и Австралии перечень требований, предъявляемых к государственным органам в рамках налогового и бюджетного регулирования (в том числе в части раскрытия информации, лежащей в основе решений Правительства в рамках бюджетно-налогового планирования).

Общая характеристика актов о финансах в системе источников налогового права государств общего права. Изучение налогообложения и

---

[235] Fiscal Responsibility and Budget Management Act 2003. URL: http://www.lawyersclubindia.com/bare_acts/Fiscal-Responsibility-and-Budget-Management-Act-394.asp (дата обращения: 19.05.2017).

[236] В соответствии с Актом 2003 г. закрепляются цели финансовой политики (разработка прозрачной системы финансового управления и механизма управления государственным долгом, а также достижение фискальной стабильности в Индии), перечисляются финансовые документы, которые должны направляться Правительством в Парламент вместе с проектом бюджета, а также принципы фискальной политики и т.д.

налогового законодательства государств общего права невозможно без анализа ежегодных актов о финансах, определения значения и роли данных источников налогового регулирования. В силу отсутствия единого кодифицированного налогового акта в данных государствах и принятия ежегодных актов о финансах, существенно увеличивается объем применимого законодательства и значительно усложняется работа с ним.

Подобная ситуация характерна не только для Великобритании, но и для иных государств общего права, даже для тех, бюджет которых представляет собой единый акт (т.е., не предусматривает существование отдельного акта о финансах или акта о выполнении бюджета). Так, в США Кодекс внутренних доходов в редакции 1986 г., который включает в себя правовые основы регулирования практически всех федеральных доходов, продолжает ежегодно дополняться и пересматриваться[237].

Можно выделить следующие особенности актов о финансах как источников правового регулирования:

- положения актов о финансах должны быть предоставлены на рассмотрение Парламентом представителем Правительства (в Великобритании данный принцип сформулирован следующим образом: «Корона требует деньги, представители предоставляют их, лорды одобряют»[238]). Изначально сложившееся в качестве конституционного обычая, это положение было закреплено в 1713 г. в Постоянных правилах Палаты общин (ст. 48)[239];

- законопроект, предметом которого является регулирование источников финансирования бюджета, должен быть направлен в Палату общин[240] (данное положение было законодательно закреплено в Акте 1911 г.[241]);

---

[237] См.: Бернам У. Правовая система США. М.: Новая юстиция, 2006. С. 985.
[238] См.: May E. Parliamentary Practice. London: Butterworths, 1997. P. 733.
[239] Standing Orders of the House of Commons. URL: https://www.publications.parliament.uk/pa/cm201314/cmstords/900/900.pdf (дата обращения: 19.05.2017).
[240] May E. Op. cit. P. 735.
[241] Alder J. Op. cit. P. 250.

- предложения, касающиеся налоговой сферы, должны пройти процедуру одобрения Палаты общин и получить статус закона (в Великобритании до включения в проект акта о финансах налоговые предложения должны получить положительную резолюция комитета Палаты общин)[242];

- представители верхней палаты Парламента не имеют права изменять по существу положения проектов актов о финансах. Их полномочия в целом зависят от волеизъявления нижней палаты Парламента.

Несмотря на то, что в рамках бюджетной процедуры устанавливаются и доходы и расходы, регулирование принятия актов о финансах в Великобритании отличается от процедуры принятия актов об ассигнованиях следующим образом:

- в отличие от суммы планируемых расходов, которые четко фиксируются в бюджетных актах, сумма налоговых доходов является прогнозируемой. Для обеспечения планируемого уровня поступления налоговых доходов от государственных органов требуется уделить особое внимание механизму расчета налоговых поступлений и пересмотру налоговых элементов;

- законодательная власть наделена более широкими полномочиями по пересмотру и возможной корректировке доходной части бюджета по сравнению с расходной частью;

- акт об ассигнованиях принимается на ограниченный период. Положения актов о финансах обычно не имеют срока действия, и их нормы применяются до прямой отмены, если не предусмотрено иное.

Акты о финансах, которые регулируют отдельные вопросы налогообложения, соотносятся с налоговыми законами соответствующей правовой системы как общее и частное. *Необходимо отметить, что изучение налогового права указанных государств должно включать в себя не только анализ налоговых актов, регулирующих отдельные аспекты налогообложения, но также для объективности и полноты исследования требует рассмотрения*

---

[242] См.: Bradshaw K., Pring D. Parliament and Congress. London: Constable, 1972. P. 68.

ежегодных финансовых актов, обеспечивающих регулярный пересмотр налогового законодательства. предложения в части налогового регулирования, содержащиеся в актах о финансах, исходят от правительства.

Выделение актов о финансах в качестве отдельной категории законов в силу их особой значимости для государственного аппарата и общества обуславливает в том числе особую процедуру принятия данных актов[243]. Акт о финансах является результатом обсуждения и одобрения Комитетом путей и средств предложений, подготовленных Казначейством по пересмотру налоговых норм. Одобрение со стороны Комитета путей и средств обязательно как для введения новых налогов и сборов, так и для пересмотра отдельных элементов уже действующих налогов (к примеру, изменения ставок налога, расширения круга налогоплательщиков, введения налоговых льгот, продления действия налогов)[244]. Как было упомянуто выше, по сравнению с рассмотрением аналогичных предложений Казначейства в области ассигнования, Комитет путей и средств обладает более широкими полномочиями по пересмотру и возможной корректировке доходной части бюджета. При этом Комитет не имеет права вводить новые налоги или увеличивать налоговое бремя. В то же время Комитет может вовсе не поддержать введение налога, предложенного исполнительной властью.

Итогом заседания становится подготовка Комитетом резолюции с заключением о необходимости поддержать или отклонить предложенные Правительством инициативы. Положительные резолюции Комитета докладываются Палате общин в форме акта о финансах. Дальнейшее принятие

---

[243] Можно выделить следующие характеристики финансовых законопроектов, целью принятия которых является закрепление государственных расходов или установление налогов: исключительный контроль Палаты общин над процедурой рассмотрения и принятия финансовых биллей; право инициировать процедуру принятия финансового законодательства принадлежит исключительно Короне; составление финансовых биллей должно начинаться в комитете, состоящем из всех членов нижней палаты парламента (см.: Энсон В. Указ. соч. С. 254).

[244] См.: Шепенко Р.А. Бюджетное устройство и бюджетный процесс Великобритании // Теория и практика государственного управления. 1999. № 2. С. 119.

акта о финансах является достаточно формальной процедурой, которая, как правило, уже не сопровождается дебатами и проходит в кратчайшие сроки.

Особая процедура рассмотрения и принятия акта о финансах должна отвечать следующим требованиям:

- подготовке проекта акта о финансах предшествует этап публичных слушаний и обсуждений;

- в основе акта о финансах лежат бюджетные предложения, подготовленные Правительством, которые проходят детальное рассмотрение и обсуждение в Парламенте (в том числе в рамках специализированных парламентских комитетов);

- процедура принятия акта о финансах ограничена определенными сроками. В соответствии с Постоянными правилами Палаты общин Великобритании и Палаты представителей Новой Зеландии, акт о финансах должен быть рассмотрен в максимально сжатые сроки. На практике это может выражаться в ограничении сроков рассмотрения законопроектов парламентскими комитетами, дебатов, сроков рассмотрения законопроекта верхней палатой Парламента и т.д. Так, специальные правила предусмотрены для ускорения процедуры рассмотрения финансовых законопроектов: в соответствии с Постоянными правилами Палаты общин Великобритании, дебаты по поводу бюджетных законопроектов не могут длиться более 3 дней[245].

Изучение ежегодных бюджетных актов, посредством которых в государствах общего права реализуется регулярный пересмотр налогового законодательства, позволяет утверждать о сближении налогового и бюджетного регулирования в рассматриваемых государствах. В Великобритании, Австралии, Индии, Канаде и Новой Зеландии бюджетные акты по сути становятся одновременно полноценными источниками налогового права, поскольку содержат в себе налоговые нормы и регулируют налоговые отношения. В

---

[245] См.: Lienert I. Op. cit. P. 17.

результате существующей возможности пересматривать правовые основы налогового регулирования в ходе бюджетного процесса и особой роли бюджетных актов границы между налоговым и бюджетным правом в рассматриваемых государствах общего права становятся менее определенными и позволяют утверждать о взаимном проникновении и взаимосвязи бюджетных и налоговых норм. Данный подход к комплексному налоговому и бюджетному регулированию проявляет себя в том числе в существовании в Великобритании, Австралии и Новой Зеландии особых актов, системно регулирующих деятельность государственных органов в сфере бюджетного планирования и закрепляющих основные принципы финансовой деятельности государства, в том числе, в сфере налогового регулирования.

Таким образом, ежегодные *акты о финансах характеризуются особой процедурой подготовки и принятия, направленной на придание особого статуса данной категории законопроектов.* Особая процедура рассмотрения финансовых (и налоговых) законопроектов позволяет предотвратить включение налоговых норм в неналоговые законопроекты для упрощения процедуры их рассмотрения и принятия, результатом чего зачастую становится отсутствие согласованности между положениями, внесенными в рамках неналоговых законопроектов, и уже действующими налоговыми нормами, несовершенства юридический техники их формулирования, недостаточный контроль за их содержанием и т.д. Таким образом, особая процедура принятия проектов актов о финансах способствует в том числе повышению качества юридической техники налогового регулирования.

Законодательные основы применения принципа регулярного пересмотра налогообложения на местном уровне. Самостоятельным уровнем регулирования принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в Великобритании является уровень местных властей. Принятие и регулярный пересмотр определенных элементов (в частности, налоговых ставок) может быть делегировано в пользу местных властей (как показывает практика

Великобритании - законодательных как в Шотландии или исполнительных как в Северной Ирландии).

В качества примера подобного делегирования могут быть приведены полномочия, закрепленные Актом 1998 г. «О Шотландии» за Парламентом Шотландии после проведенного в 1997 г. референдума в Шотландии [246]. В соответствии с ч. VI Акта 1998 г., с 2000 г. шотландский Парламент получил право принимать резолюции, изменяющие базовую ставку подоходного налога в отношении определенного налогового периода; таким образом, в следующем году должна быть принята новая резолюция и ставка снова может быть пересмотрена (ст. 74)[247]. Соответствующая резолюция, принятая в течение налогового периода, начинает действовать ретроспективно. Как было отмечено [248], шотландский Парламент не воспользовался данным фискальным полномочием в течение срока действия ч. VI Акта 1998 г., но даже формальное делегирование указанных прав Шотландии (в отличии от Уэльса и Северной Ирландии, на которых в полной мере без исключений распространялось налоговое законодательство Великобритании [249]) может быть рассмотрено как начало налоговой децентрализации в Великобритании[250].

В 2012 г. ч. VI Акта 1998 г. была отменена и заменена новым положением, которое существенно расширяло налоговые полномочия шотландского Парламента[251]. В соответствии с ч. III Акта 2012 г., Парламент устанавливает ставку подоходного налога до начала соответствующего налогового периода, но

---

[246] McLean I., Gallagher J., Lodge G. Scotland's Choices: The Referendum and What Happens Afterwards. Edinburgh: Edinburgh University Press, 2014. P. 4.
[247] Scotland Act 1998. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/ 46/pdfs/ukpga_ 19980046_ en.pdf (дата обращения: 28.07.2017).
[248] Tiley J. Loutzenhiser G. Op. cit. P. 53-54.
[249] Несмотря на то, что в 1998 г. были приняты Акты «Об управлении Уэльсом» и «О Северной Ирландии», в данным законах речь не шла о наделении создаваемых представительных органов полномочиями в сфере налогового регулирования (Government of Wales Act 1998, Northern Ireland Act 1998. URL: http://www.legislation.gov.uk (дата обращения: 28.07.2017)).
[250] Ryan M., Foster S. Unlocking Constitutional and Administrative Law. London: Routledge, 2014. P. 362.
[251] Scotland Act 2012. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/ 11/pdfs/ukpga_20120011_en.pdf (дата обращения: 28.07.2017).

не ранее чем за 12 месяцев до этого момента. Если резолюция Парламента, так и не вступив в силу, до начала года была отменена, Акт 2007 г. «О подоходном налоге» действует без изменений.

Также стоит отметить, что Акт 2012 г. вносил изменения в Акты 1996 г. и 2003 г. «О финансах» (путем дополнения Акта 1998 г.), поскольку в ведение шотландского Парламента кроме ежегодного пересмотра ставки были переданы полномочия по законотворчеству и налоговому администрированию в отношении налога на сделки с землей и налога на переработку отходов (право установления и пересмотра ставок которых было закреплено за шотландскими министрами)[252]. Поскольку указанные Акты о финансах регулировали основы взимания данных налогов, Акт 2012 г. скорректировал соответствующие положения, касающиеся территории действия налогов: вместо «Соединенного Королевства» ст. 48 Акта 2003 г. и ст. 40 Акта 1996 г. в новой редакции упоминает уже «Англию, Уэльс и Северную Ирландию» в качестве территории действия налогов. Это дополнительный штрих, который может охарактеризовать сложность массива налогового законодательства в Великобритании - в ежегодные акты (кат. 1), вносящие изменения в постоянно действующие законы (кат. 2), могут вноситься изменения последующими законами (кат. 3), при этом одновременно действуют все три категории источников (кат. 1, 2 и 3).

В 2015 г. похожие полномочия были предоставлены Ассамблее Северной Ирландии[253]. В соответствии со ст. 1 Акта 2015 г. «О корпоративном налоге (в Северной Ирландии)», Ассамблея до начала налогового периода устанавливает своей резолюцией ставку данного налога. Если соответствующая резолюция не была принята, применяется ставка, действовавшая в предыдущем налоговом периоде, или базовая ставка, предусмотренная общим Актом 2010 г. «О

---

[252] Landfill Tax (Scotland) Act 2014 (Art. 13), Land and Building Transaction Tax (Scotland) Act 2013 (Art. 24). URL: http://www.legislation.gov.uk (дата обращения: 28.07.2017).
[253] Corporation Tax (Northern Ireland) Act 2015. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/ 2015/21/pdfs /ukpga_20150021_en.pdf (дата обращения: 28.07.2017).

корпоративном налоге». В отличие от Парламента Шотландии Ассамблея Северной Ирландии может установить ставку на несколько налоговых периодов.

Рассмотрение основ правового регулирования пересмотра налогового законодательства в рамках бюджетного процесса в государствах общего права позволяет выделить следующие особенности:

- наличие множества разрозненных источников, регулирующих процедуру пересмотра налогового законодательства, принципы и цели пересмотра. Существенную роль в правовом регулировании играют подзаконные акты, конституционные обычаи и сложившаяся практика, в особенности, в части регулирования взаимодействия между органами различных ветвей государственной власти.

- действие в рассматриваемых государствах специальных актов, закрепляющих основные принципы финансовой политики государства, и требующие от правительства, в частности, придерживаться таких принципов, как стабильность, прозрачность и обоснованность бюджета. Указанные акты содержат в себе, в том числе, регулирование определенных аспектов налогового планирования и пересмотра налогового законодательства в рамках бюджетного процесса, включая обязанность правительства в целях определения налоговой политики учитывать и доводить до сведения налогоплательщиков экономические обоснования, расчеты и прогнозы.

- отсутствие кодифицированных актов, регулирующих налогообложение в Великобритании, Австралии, Индии, Новой Зеландии, и временный характер действия некоторых налогов в данных государствах обуславливают назначение ежегодных актов о финансах в качестве (1) инструмента продления действия определенных налогов и сборов или их отдельных элементов, а также (2) акта, обеспечивающего комплексный пересмотр налогового законодательства в рамках бюджетной процедуры. Акты о финансах являются неотъемлемой частью системы источников налогового права. Кроме закрепления вносимых изменений акты о финансах содержат обоснования и разъяснения в части своего

регулирования и могут рассматриваться как полноценные источники налогового регулирования в государствах общего права, финансовый механизм которых предполагает возможность ежегодного пересмотра налогового законодательства.

§ 2. Механизм реализации принципа регулярности пересмотра налогового законодательства

Особую роль для налогоплательщиков играют практические аспекты реализации принципа регулярного пересмотра налогового законодательства в государствах общего права, которые влияют на определенность и стабильность налогового регулирования.

Традиционно определенность и детальное закрепление каждого этапа законотворческой процедуры в сфере налогообложения, начиная с момента выявления необходимости законодательной инициативы и формулирования содержания налоговой нормы, призваны предотвратить злоупотребления со стороны представителей государства и направлены на обеспечение прав налогоплательщиков. Исследование основных этапов данного процесса позволяет проанализировать особенности данного механизма на примере иностранных государств и определить его достоинства и недостатки [254].

Субъекты инициативы по пересмотру налогового законодательства. В рамках общей законодательной процедуры инициатива по пересмотру налогового законодательства может исходить как от государственных органов, так и от различных лоббистских групп. Изучение порядка подготовки и рассмотрения налоговых законопроектов позволяет отметить, что особое значение в этой связи имеет субъект законодательной инициативы. Так, в Австралии и Великобритании право законодательной инициативы по вопросам публичных финансов (включая налогообложение) принадлежит исключительно Правительству [255]. При этом,

---

[254] Стоит отметить, что «гарантией реализации прав налогоплательщика служит реальное разделение права облагать налогом и взимать его», а утверждение налогов законом является механизмом ограничения полномочий исполнительной власти и «инструментом установления безусловной обязанности налогоплательщиков уплачивать налоги» (см.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 261).

[255] Исторически Парламент созывался для вотирования налогов и не мог самостоятельно предлагать введение новых налогов и сборов, ограничиваясь исключительно одобрением инициатив, сформулированных королем, который представлял исполнительную власть. Ограничение права

налоговые предложения исходят от представителей исполнительной власти, которые обладают достаточной компетенцией по затрагиваемым вопросам, имеют возможность прибегать к публичным обсуждениям инициатив и проводить комплексный анализ финансово-экономической ситуации и состояния налоговой системы в государстве, а также несут полную ответственность за предложенные решения.

В Великобритании предложения по увеличению доходов и расходов, введению новых налогов и увеличению существующих налоговых ставок исходят от членов Правительства и адресуются Канцлеру Казначейства. Предложения по содержанию бюджетных актов вносятся Канцлером в форме смет отдельных министерств. Последние перед началом финансового года направляют в Казначейство предварительные сметы своих расходов, необходимые им для финансирования направлений деятельности, за которое несет ответственность данное министерство, то есть сообщают о финансовых потребностях отдельных министерств для осуществления планируемой деятельности. Формируя единый документ из отдельных смет, Канцлер Казначейства занимается формированием расходной части бюджета, готовит проект бюджета, направляет его в Парламент и несет ответственность за его осуществление.

Для оказания информационной и технической поддержки Канцлеру в составе Казначейства был сформирован ряд отделов, которые специализируются на государственных доходах и расходах[256] и занимаются:

законодательной инициативы Парламента сохранилось до сегодняшних дней, при этом полномочия короля перешли к правительству.

[256] Кроме непосредственно внутренних подразделений Казначейства значительную роль в предварительной подготовке бюджета в Великобритании играют различные межминистерские образования в рамках кабинета министров – в частности, межминистерский комитет по определению государственных расходов и комитет по бюджету, в который входят представители ряда органов исполнительной власти. При этом ряд доходов и расходов подлежат ежегодному вотированию и представляют собой ежегодные сметы, а некоторые из них просто рассчитываются, будучи утвержденными раз и навсегда.

- планированием государственных расходов и составлением так называемой Белой книги, которая отражает долгосрочные планы в сфере финансового регулирования;

- определением источников доходов государства и прежде всего – вопросами налогообложения;

- формированием сметы расходов для Палаты общин.

Несмотря на то, что формально, в соответствии с внутренними правилами Палаты общин, полномочиями по инициированию ежегодного бюджетного процесса в Великобритании обладает Корона, фактически они реализуются Канцлером Казначейства, который несет полную ответственность за финансовую и налоговую политику[257]. Используя предложения отдельных министерств и опираясь на помощь Казначейства, Канцлер формирует единую бюджетную программу, которая и передается на рассмотрение и утверждение Парламента. Споры, возникающие между Канцлером и отдельными министрами по поводу бюджетного планирования, передаются на рассмотрение Премьер-министром. Данный механизм является одним из факторов, обеспечивающих централизованное руководство процессом составления бюджета и регулирования налоговой системы.

В Хартии о достоверности бюджета Австралии 1998 г. указано, что основные направления подготовки бюджета формулируются Премьер-министром и Министром финансов, которые определяют задачи и приоритеты бюджетной политики. Всеми министерствами направляются сметы предполагаемых расходов, которые изучаются и сводятся в единый акт. Непосредственная подготовка проекта бюджета осуществляется Комитетом по пересмотру расходов, входящим в Кабинет министров. Комитет вправе корректировать предоставленные ему заявки на финансирование в сторону их уменьшения или увеличения. После этого

---

[257]См.: Roseveare H. The Treasury: The Evolution of a British Institution. New York: Columbia University Press, 1969. P. 50-67; Peden, G.C., The Treasury and British Public Policy, 1906-1959. Oxford: Oxford University Press, 2000. P. 20; Bridges L. The Treasury. London: George Allen and Unwin Ltd, 1969. P. 47.

проект бюджета рассматривается и утверждается Кабинетом министров и Министр финансов представляет его в Парламенте, выступая перед членами обеих палат с обоснованием предложенных изменений.

В Новой Зеландии подготовкой проекта бюджета и, соответственно, проекта акта о финансах также занимается Правительство. Согласно ст. 26 Акта 1989 г., не позднее 31 марта каждого года Премьер-министр выступает с посланием, в котором определяет основные приоритеты и принципы Правительства при подготовке бюджета, а также его цели и задачи. Одновременно с посланием Премьер-министра Парламент должен получить подготовленное Правительством экономические и финансовые прогнозы на следующий год, в том числе касающиеся уровня безработицы, цен, рисков, а также основные изменения, которые необходимо внести в налоговое законодательство. В соответствии с посланием, расчетами и описанием налоговых изменений Правительство готовит бюджет и направляется на одобрение в Парламент.

Процесс формулирования предложений по изменению налоговых норм в Индии во многом копирует британский опыт, однако, с определенными изменениями. Проект бюджета также готовит Правительство, но обычные законопроекты по налоговым вопросам могут исходить от депутатов Парламента, однако в таком случае они должны в обязательном порядке сопровождаться заключением со стороны исполнительных органов – Президента и Министра финансов. Без мотивированных заключений и рекомендаций со стороны данных лиц законопроект принят к рассмотрению не будет.

Для сравнения в Российской Федерации, в соответствии с п. 1 ст. 104 Конституции РФ, право законодательной инициативы принадлежит Президенту Российской Федерации, Совету Федерации, членам Совета Федерации, депутатам Государственной Думы, Правительству Российской Федерации, законодательным (представительным) органам субъектов Российской Федерации, а также Конституционному Суду Российской Федерации и Верховному Суду Российской

Федерации по вопросам их ведения[258]. Законодательная инициатива о налогах и сборах не предусматривает отдельного списка субъектов законодательной инициативы: как показывает практика, налоговые законопроекты вносятся депутатами Государственной Думы, субъектами РФ, Правительством, Президентом, высшими судебными органами и т.д.[259]

Таким образом, если в государствах общего права инициатива в части законопроектов фискального характера исходит от правительства или требует наличие положительной резолюции от органов исполнительной власти, в Российской Федерации круг субъектов законодательной инициативы никак не ограничен, и от Правительства или Минфина России не требуется одобрения налоговых законопроектов. В то же время отсутствие квалифицированного субъекта законодательной инициативы и каких-либо фильтров на пути законопроектов может быть рассмотрено в качестве причин снижения юридической техники и повышения неопределенности для налогоплательщиков.

В качестве примера может быть приведена ситуация, которая сложилась с попытками внести изменения в ст. 224 НК РФ, регулирующую размер ставок налога на доходы физических лиц. Анализ информации, опубликованной на сайте Государственной Думы РФ, свидетельствует о следующем[260]:

1) С 2001 г. по 2017 г. в Государственную Думу было внесено 19 законопроектов, посвященных изменению ст. 224 НК РФ, из них 13 законопроектов были внесены отдельными депутатами или группами депутатов.

---

[258] Конституция Российской Федерации // Собрание законодательства РФ. 2014 г. № 31. Ст. 4398.

[259] Единственной особенностью, предусмотренной в отношении законопроектов о налогах и сборах, является положение п. 3 ст. 104 Конституции РФ, согласно которому законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, о выпуске государственных займов, об изменении финансовых обязательств государства, другие законопроекты, предусматривающие расходы, покрываемые за счет федерального бюджета, могут быть внесены в Государственную Думу только при наличии заключения Правительства Российской Федерации. При этом формально не указывается, каким именно должно быть заключение Правительства. Фактически это означает, что даже в случае получения негативного отзыва Правительства, законопроект может быть принят к рассмотрению Государственной Думой, одобрен и принят в качестве закона.

[260] По данным официального сайта Государственной Думы РФ в сети Интернет. URL: http://asozd2.duma.gov.ru (дата обращения: 06.06.2017).

Из них лишь 3 законопроекта были приняты и получили силу закона. Из 6 законопроектов, внесенных иными субъектами (Правительство РФ, законодательные собрания субъектов РФ), было одобрено и принято 2 законопроекта.

2) Не принятые законопроекты содержали кардинальные предложения по изменению текущей нормы (к примеру, предложения, касающиеся повышения ставки НДФЛ до 20% в отношении доходов, получаемых налогоплательщиками мужского пола, если они не проходили военную службу, в 2013 г.; освобождения от НДФЛ лиц, проживающих постоянно на территории Дальневосточного федерального округа, в 2011 г.; установления необлагаемого минимума по налогу на доходы физических лиц в 2003 г.).

3) С 2004 по 2016 г. около 17 раз вносились предложения по установлению прогрессивной шкалы ставок налога на доходы физических лиц. Во всех случаях инициаторами выступали депутаты Государственной Думы. Все законопроекты были отклонены, некоторые - лишь через несколько лет после внесения.

Отсутствие ограничений и барьеров при подготовке налоговых законопроектов приводит к следующим последствиям с практической точки зрения:

- отсутствие согласованности между авторами законодательной инициативы и профильными государственными органами. Законопроект может являться не следствием объективной необходимости скорректировать налоговые нормы в силу экономических, финансовых или социальных причин;

- налогоплательщикам сложно предсказать, насколько высока вероятность принятия того или иного законопроекта и как в свою очередь изменятся в будущем их налоговые обязательства и налоговое бремя. Многие налоговые законопроекты, после направления на рассмотрение в Государственную Думу РФ и обсуждения, в том числе с привлечением общественности, в итоге так и не принимают форму закона. Так, по данным официального сайта Государственной

Думы в сети Интернет, на начало работы Государственной Думы седьмого созыва на рассмотрении Государственной Думы находилось более 2 000 законопроектов, накопившихся с момента созыва первой Государственной Думы РФ и пока так и не рассмотренных, но и не отмененных, причем примерно половина из них была внесена депутатами[261];

- возможность внесения налоговых предложений в рамках неналоговых законопроектов или включение новых норм в законопроект, который уже прошел первое чтение;

- отсутствие строгих требований к внесенным законопроектам, в частности, к экономическому и правовому обоснованию инициативы;

Необходимо также отметить, что наличие детальных и строго регламентированных процедур принятия актов налогового законодательства может быть невыгодно с точки зрения лоббистских возможностей самим депутатам[262].

В Великобритании до передачи проекта акта о финансах в Палату общин, он подлежит обсуждению, в том числе с привлечением представителей общественности. Казначейство привлекает к обсуждению представителей финансовых и налоговых ведомств, консультируется с предпринимательскими объединениями и профсоюзами, представителями академической науки и юридическими консультантами. Подобное вовлечение широких слоев публики положительным образом сказывается на качестве юридической техники.

Для сравнения, в Российской Федерации подобные консультации носят спорадический и бессистемный характер и не имеют нормативного

---

[261] В этой связи разумной кажется озвученная инициатива, согласно которой предлагается автоматически отклонять все законопроекты, которые не были рассмотрены предыдущим созывом Государственной Думы (по данным сайта www.kommersant.ru. URL: https://www.kommersant.ru/doc/3187819 (дата обращения: 06.08.2017).

[262] См.: Налоговое право: учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 265.

регулирования[263]. Фактически основы регулирования процедур подготовки и принятия налоговых законопроектов в России не предполагают привлечения субъектов, обладающих необходимой квалификацией в определенной сфере, для общественных обсуждений. Работа по улучшению данной практики по примеру иностранных государств может иметь положительное влияние на всю систему подготовки и разработки законопроектов, посвященных налоговому регулированию.

Внесение проекта бюджета в Парламент. В Великобритании официальная процедура внесения бюджета в Парламент начинается с того, что Канцлер Казначейства выступает в рамках ежегодной бюджетной процедуры перед Палатой общин с устным докладом, в котором делает общий обзор финансовой ситуации в государстве, а также выдвигает предложения по составу доходов и расходов, списку налогов и показателям бюджета. Финансовый план, именуемый Заявлением по вопросам финансов и бюджетным докладом, является основой формирования актов, принимаемых в рамках бюджетной процедуры. Предшествуют данному докладу рекомендации Короны, в которых монарх высказывает свои пожелания относительно того, какой должна быть финансовая политика государства.

На практике это означает, что до официального выступления с бюджетом перед Кабинетом министров и Палатой общин Канцлер выступает с бюджетной и налоговой программой на будущий финансовый год перед монархом. За день до дня официального объявления бюджета Канцлер встречается с монархом и

---

[263] Проекты нормативно-правовых актов, автором которых выступает Министерство финансов РФ, публикуются для уведомления общественности на официальном сайте Министерства финансов в сети Интернет (www.minfin.ru). Проекты нормативно-правовых актов также публикуются на сайте www.regulations.gov.ru. В соответствии с Указом президента РФ от 7 мая 2012 г. № 601 «Об основных направлениях совершенствования государственного управления», были разработаны нормативно-правовые основы информирования населения о законопроектах федеральных органов исполнительной власти. Разработанная на основании данного акта и реализованная на основании указанной платформы система направлена на информирование общественности о проектах нормативно-правовых актов, их общественного обсуждения, оценки озвученных предложений и предложения возможности их улучшения.

излагает ему бюджетные планы Правительства[264]. Данная традиция является еще одним примером конституционного обычая, ставшего неотъемлемой частью государственного устройства и взаимодействия ветвей власти в Великобритании[265].

На следующий день Канцлер выступает с предложениями по бюджету перед Кабинетом министров, который может потребовать внести изменения в бюджетный проект. Однако на практике это случается редко, поскольку выступление Канцлера происходит утром бюджетного дня, в течение которого он позже должен будет выступать от лица Правительства с бюджетом перед Палатой общин, что фактически не оставляет времени на доработку и техническое внесение изменений в подготовленный документ. К тому же обычно предложения по бюджету являются результатом переработки смет, подготовленных отдельными министерствами, то есть по сути исходят из самых министерств.

В течение бюджетного дня Канцлер представляет бюджет Палате общин, выступая с речью, в которой раскрываются предлагаемые Правительством инициативы и их обоснование. Так называемая бюджетная речь Канцлера посвящена основным направлениям планируемых изменений, которые были уже озвучены им на аудиенции перед главой государства и Кабинетом министров, и которые будут впоследствии внесены им в Палату общин в форме бюджета. Особенностью данного выступления является то, что Канцлеру предоставляется возможность не просто озвучить планируемые меры фискально-бюджетной политики, но и обрисовать сложившуюся ситуацию, которая вызвала необходимость принятия тех или иных мер, а также цели, которые Правительство преследовало, включая те или иные предложения в бюджетную программу и предлагая их на рассмотрение и одобрение Парламента. В дальнейшем

---

[264] См.: Brazier R. Ministers of the Crown. Oxford: Oxford University Press, 1997. P. 151–152.

[265] Формально это необходимо для того, чтобы монарх путем санкционирования озвученного бюджетного плана фактически одобрил бюджетную инициативу.

предложения в сфере налогообложения будут приняты Парламентом в форме соответствующего акта о финансах[266].

До 2017 г. бюджетный день приходился на среду марта, предшествующую началу нового финансового года (за исключением 1993–1996 гг., когда бюджет принимался не весной, а осенью, в ноябре), однако, как было объявлено в 2016 г. в осеннем предбюджетном послании, начиная с 2018 г. внесение бюджета будет перенесено на октябрь[267]. В марте Канцлер Казначейства будет также выступать в Палате общин, однако значение данного выступления будет меньшим по сравнению с осенними бюджетными процедурами[268]. До 2017 г. на практике бюджетные акты (в частности, акт о финансах) принимались ближе к концу июля, при этом положения акта о финансах, несмотря на фактические сроки принятия документа, вступают в силу либо с начала финансового года, либо с бюджетного дня, который предшествовал внесению в Палату общин бюджетного проекта[269].

---

[266] Как показывает практика, многие Канцлеры пользуются возможностями публичного выступления перед Парламентом для того, чтобы охарактеризовать события прошедшего фискального периода, дать оценку тем или иным мерам, в том числе в сфере налоговой политики.

[267] The New Budget Timetable: 7 Things You Need to Know. URL: https://www.gov.uk/government/news/7-things-you-need-to-know-about-the-new-budget-timetable (дата обращения: 07.06.2017); Factsheet: budgets and financial documents. House of Commons Information Office. 2010. P. 6. URL: http://www.parliament.uk/documents/commons-information-office/p05.pdf (дата обращения: 07.06.2017).

[268] Таким образом, бюджет Великобритании, который называли «весенним», станет «осенним», а в 2017 г. Казначейство и Правительство подготовят два бюджета (в марте и октябре), чтобы перейти на новую схему. 2017 г. является переходным периодом, когда многие ранее опубликованные предложения не вошли в весенний бюджет, размер которого был значительно сокращен для ускорения его рассмотрения и принятия Парламентом. Ожидается, что самые громкие налоговые изменения будут приняты в рамках осеннего бюджета.

[269] Процедура, связанная с выступлением представителей Правительства перед Парламентом Великобритании дважды в год, появилась в 1976 г. и была связана с принятием Акта 1975 г. «Об индустрии» (Pike T., Savage D. Forecasting the Public Finances in the Treasury // Fiscal Studies. 1998. Vol. 19. No. 1. P. 49–62). В соответствии с ним, Казначейство также должно дважды в год публиковать экономические и фискальные прогнозы в части экономики и публичных финансов на следующий год. Первый из таких двух прогнозов озвучивался в рамках бюджетной процедуры в Бюджетный день Казначеем, второй – в отчетах об экономическом развитии (1976–1981) и осенних заявлениях (1982–1993). В 1993 г. Казначей впервые объединил в своем заявлении положения о расходной части бюджета и предложения по изменению налоговой системы, а также, как было упомянуто выше, передвинул внесение бюджета в Парламент на ноябрь. Для того, чтобы выполнить требования Акта 1975 г. в части опубликования Казначейством двух актов программного характера, Казначейство с 1994 г. по 1996 г. стало выступать с летним прогнозом об экономическом развитии, который в 1997 г. был заменен предбюджетными отчетами, принимавшимися вплоть до 2010 г. В соответствии с уже упомянутым Кодексом фискальной стабильности 1998 г. задачей принятия предбюджетного отчета является не только краткое освещение состояния национальной экономики и отчет об исполнении бюджета, но и

Несмотря на разные сроки подготовки и разные названия документов, фактически вся система, действующая в Великобритании и описанная выше, строится на двух документах: бюджете и предбюджетном отчете, направленном на максимально раннее обнародование фискальных планов Правительства, в том числе содержащих предложения по совершенствованию налогового законодательства.

Бюджетная речь Канцлера сопровождается дебатами, в которых участвуют члены Парламента. В ходе этих дебатов депутаты могут выразить поддержку или, напротив, критику мер, предложенных Правительством. Казначей теоретически может учесть те или иные замечания и комментарии парламентариев, однако на практике бюджетные документы, которые впоследствии вносятся на рассмотрение комитетов Палаты общин, редко кардинально меняются. Однако, если соответствующий парламентский комитет не поддержит внесенные предложения путем принятия положительной резолюции, в итоговую версию бюджетных актов данное предложение не попадет. Таким образом, уже на этапе дебатов Канцлер и в его лице все Правительство могут оценить отношение законодательной власти к тем или иным предлагаемым мерам государственной политики. Финансовое заключение и Бюджетный доклад (то есть доходная и расходная части бюджета) оформляются в виде так называемой Красной книги.

В Индии ежегодное внесение акта о финансах в Парламент отличается тем, что, согласно ст. 112 Конституции Индии, бюджет готовится и вносится в Парламент Министром финансов в последний рабочий день февраля. Согласно установленной процедуре бюджет (в том числе акт о финансах) должен быть принят Парламентом до 1 апреля текущего года, когда в Индии начинается следующий финансовый год. В Австралии полномочия по подготовке бюджета

привлечение внимания к предложениям для внесения их в следующий бюджет. Таким образом, предбюджетный отчет должен был вынести на обсуждение предложения, которые должны были быть включены в акт о финансах в будущем году. Начиная с 2018 г., как было упомянуто выше, ежегодный бюджетный цикл будет состоять из осеннего бюджета и весеннего заявления.

разделены между Министерством финансов и Казначейством. В Новой Зеландии подготовка и внесение бюджета в целом совпадает с описанной выше британской процедурой.

Рассмотрение законопроекта в Парламенте. После выступления Канцлера Казначейства в Великобритании, Новой Зеландии и Австралии или Министра финансов в Индии с кратким освещением бюджетных мер и их обоснованием, проект бюджета вносится на рассмотрение в нижнюю палату Парламента (при этом между бюджетным днем и днем внесения проекта бюджета может пройти от нескольких дней до нескольких недель).

От обычной законодательной процедуры процедура рассмотрения бюджетных актов в Великобритании отличается тем, что вместо отдельного квалифицированного комитета в обсуждении бюджета участвует вся Палата: проект бюджета подлежит детальному изучению двумя временными фискальными комитетами, в которые преобразуется Палата общин в составе всех членов Палаты общин (Комитет ассигнований и Комитет путей и средств). Оба Комитета обладают широкими полномочиями по получению требуемых им сведений у органов исполнительной власти (включая правительственные органы) и специализированных профильных комитетов Палаты общин в ходе рассмотрения проекта бюджета[270].

Если Комитет ассигнований определяет сумму и состав государственных расходов, то Комитет путей и средств занимается непосредственным изучением предложений Правительства по пересмотру налоговой системы, то есть занимается вопросами утверждения государственных доходов и определения источников их изыскания для финансирования указанных расходов[271]. Одобрение Комитета путей и средств в отношении того или иного предложения Правительства в налоговой сфере требуется как для введения новых налогов и

---

[270] См.: Финансовое право: учебник для бакалавров / Б.Г. Бадмаев, А.Р. Батяева, К.С. Бельский и др.; под ред. И.А. Цинделиани. М.: Проспект, 2016. С. 300.
[271] См.: Malcolm J. Op. cit. P. 8; Энсон В. Указ соч. С. 254.

сборов, так и для пересмотра отдельных элементов налогов – изменения ставок налога, расширения круга налогоплательщиков, введения налоговых льгот, продления действия налогов [272] . Комитет может одобрить или отклонить установление новых платежей, внесение изменений в отдельные элементы действующих налогов, расширение или сокращение круга налогоплательщиков, введение или отмену определенных налоговых льгот. Таким образом, хотя инициатива исходит исключительно от исполнительной власти, законодательная власть имеет право не одобрить ее.

По итогам обсуждения бюджетных предложений Правительства Комитет путей и средств формулирует резолюции на соответствующие налоговые положения, касающиеся одобрения или неодобрения предложений Правительства, докладывает по итогам обсуждения резолюции и вновь возвращается к обычному порядку парламентского заседания. Основным отличием заседания Палаты общин по рассмотрению резолюций являются определенные процедурные ограничения, а также то, что фактически Палата общин уже не может изменить в сторону увеличения размер налоговых обязательств. При этом резолюции Комитета путей и средств действуют в течение ограниченного периода времени (обычно несколько месяцев) и после одобрения Палатой общин финансовый законопроект, содержащий в себе все объединенные резолюции, касающиеся налоговых предложений Правительства, принимает форму ежегодного акта о финансах и вступает в силу с особенностями, описанными ниже.

По общему правилу, в отношении финансовых законопроектов, принимаемых по общей законодательной процедуре, члены Парламента ограничены в своих полномочиях по их пересмотру. Так, если член Палаты общин Великобритании не является одновременно членом Правительства, от него не могут исходить предложения по пересмотру налоговой системы в части

---

[272] См.: Шепенко Р.А. Бюджетное устройство и бюджетный процесс Великобритании // Теория и практика государственного управления. 1999. № 2. С. 119.

увеличения или уменьшения налогообложения, дополнения текущих источников налогового регулирования. Тем не менее, в ходе рассмотрения в рамках бюджетной процедуры акта о финансах (в отличие от акта об ассигнованиях) данные ограничения ослаблены. Депутаты Парламента Великобритании не вправе увеличивать доходную или расходную часть бюджета, то есть они лишены права вносить предложения по введению новых налогов или увеличению налоговых ставок и не имеют права выходить за пределы, установленные Канцлером Казначейства. Однако они могут внести изменения в указанные акты в сторону уменьшения данных положений, то есть они могут сократить расходы или снизить налоговое бремя[273].

Стоит также подчеркнуть, что полномочия по принятию актов о финансах Палаты общин намного шире аналогичных полномочий, предоставленных в Великобритании Палате лордов. Так, если временные рамки не позволяют Палате лордов санкционировать акт о финансах, такой документ, получивший одобрение Палаты общин, будет считаться автоматически прошедшим рассмотрение и получившим одобрение со стороны обеих палат Парламента. В соответствии со ст. 1.1 Акта 1911 г. «О Парламенте» для определения отношений между Палатой лордов и Палатой общин и для ограничения срока полномочий Парламента, если финансовый билль, принятый Палатой общин и отосланный в Палату лордов по меньшей мере за один месяц до окончания сессии, не будет принят без поправок Палатой лордов в течение месяца после указанной отсылки, то этот билль, если не последует иного решения Палаты общин, будет направлен королю и после его одобрения вступит в силу в качестве акта Парламента, даже если Палата лордов

---

[273] Член Палаты общин не может выступать с предложением пересмотреть проект акта о финансах в сторону увеличения налоговых доходов (к примеру, путем увеличения ставки или отмены льготы). Данное ограничение основывается на Постоянных правилах Палаты общин. Поскольку в комитетах Палаты общин большинство составляют члены правящей партии, значительный пересмотр предложений Правительства, также сформированного правящей партией, маловероятен. Таким образом, теоретически возможно исключение из законопроекта предложения, против которого выступают члены парламентского комитета, однако, на практике чаще всего Палата общин пересматривает бюджетные законопроекты в сторону уменьшения расходных предложений (см.: Lienert I., Moo-Kyung J. Op. cit. P. 140).

его и не приняла. Таким образом, компетенция Палаты лордов является существенно ограниченной по сравнению с Палатой общин. Обоснование данного соотношения полномочий и компетенции между двумя палатами Парламента может быть выведено из исторических закономерностей становления парламентаризма в Великобритании и взаимодействия Парламента и Короны[274].

Похожая схема взаимодействия палат Парламента в части рассмотрения налоговых законопроектов в рамках бюджетного процесса имеет место в Австралии и Индии: налоговые законопроекты обязательно должны быть одобрены нижней палатой Парламента, в то время как рассмотрение верхней палатой Парламента является зачастую факультативным требованием. Так, в Индии нижняя палата Парламента – Народная палата – рассматривает по существу вопрос об одобрении налоговых законопроектов, которые направляются после этого в Совет штатов, где в отношении указанных законопроектов издаются рекомендации в части содержания налогового законопроекта. Упомянутые комментарии членов Совета штатов направляются в Народную палату. В случае их одобрения законопроект считается принятым с данными изменениями, в противном случае – в первоначальной редакции Народной палаты.

В Австралии финансовые законопроекты также рассматриваются Палатой представителей и после одобрения направляются в верхнюю палату. Рассмотрение законопроекта верхней палатой ограничено в части того, какие

---

[274] Начиная с XVII в. Палата общин стала отрицать право Палаты лордов на внесение поправок и изменений в финансовые билли. В соответствии с Резолюцией 1671 г. размер обложений, санкционируемых Парламентом, для изыскания средств в пользу Короны, не мог быть изменен Палатой лордов. В 1688 г. следующей резолюцией было отмечено, что ассигнование средств монарху со стороны Парламента осуществляется исключительно Палатой общин. Одновременно с запретом изменения каких-либо элементов ассигнования Палатой лордов последней было предоставлено право вето в отношении финансовых биллей. До 1860 г. такое право вето не оспаривалось, однако в том году Палата лордов наложила вето на решение Палаты общин отменить пошлину на бумагу. В ответ на это Палата общин выступила с несколькими резолюциями, в которых было отмечено исключительное право Палаты общин в отношении редактирования и одобрения финансовых законопроектов (см.: Conventions on the relationship between the Commons and the Lords. Briefing paper No. 5996. House of Common`s Library. January 2016).

поправки члены австралийского Сената вправе вносить в рассматриваемый законопроект. Представители верхней палаты не вправе существенно изменять положения рассматриваемого законопроекта в части изменения размера налога, устанавливаемого такими законопроектами [275]. Согласно ст. 53 Конституции Австралии, Сенат не уполномочен выдвигать законопроекты, связанные с ассигнованием средств или с налогообложением, или вносить поправки в законопроекты, связанные с налогообложением, а также вносить поправки в законопроекты с целью увеличения расходов населения[276].

После того, как финансовый законопроект проходит обе палаты Парламента, он поступает на подписание главы государства (монарха в Великобритании, генерала-губернатора от лица британской короны в Австралии, президента в Индии), который может отказаться подписать акт, даже если он был одобрен обеими палатами, что формально может трактоваться в качестве своеобразной формы законотворчества[277]. На практике, однако, как показывает опыт рассматриваемых государств, к данному праву чрезвычайно редко прибегают[278]. Интересно, что в 1693 г. представители Палаты общин указали монарху на то, что его право вето на акты Парламента на основании древнего английского обычая не должно применяться[279].

В Великобритании заключительной стадией бюджетного процесса является составление отчета об исполнении бюджета и предоставление его для

---

[275] Фомина О. А. Указ. соч. С. 121.

[276] Однако вместе с этим Конституция предусматривает, что Сенат вправе на любой стадии вернуть в Палату представителей любой законопроект, в который Сенат не может внести поправки, сообщив при этом, в какой пункт законопроекта, по мнению членов Сената, необходимо внести изменение. Палата представителей вправе внести в законопроект изменение или отклонить его. После этого одобренный обеими платами Парламента законопроект передается для одобрения генерал-губернатору, который вправе одобрить законопроект от имени королевы, отклонить его или оставить у себя на рассмотрении.

[277] Указ. соч. С. 121; Ковачев Д.А. Парламентская процедура: понятие, виды, регламентация // Парламент и президент (опыт зарубежных стран). М., 1995. С. 5.

[278] Так, в Великобритании подобным правом вето в последний раз воспользовалась королева Анна, когда в 1707 г. отклонила Акт о милиции в Шотландии (Key dates of the Glorious Revolution (1689-1714). URL: http://www.parliament.uk/about/living-heritage/evolutionofparliament/parliamentaryauthority/revolution/ keyd ates/ keydates1689-1714/ (дата обращения: 05.05.2017)).

[279] См.: Лазаревский Н.И. Лекции по русскому государственному праву: в 2 т. Т. 1: Конституционное право. СПб. Типография "Слово", 1910. С. 154.

утверждения в Парламент. В Австралии результаты исполнения бюджета оформляются Правительством до конца января (или в течение 6 месяцев после предоставления бюджета для рассмотрения австралийским Парламентом в зависимости от того, какая дата наступает позже) в форме экономического и фискального обзора, в котором сравниваются предварительные расчеты и фактические цифры, а также описываются меры, предпринятые правительством, которые могли оказать влияние на расходы и доходы бюджета. Целью обзора является предоставление Парламенту обновленных данных для сравнения запланированной фискальной стратегии, заявленной в бюджете, и фактических достижений Правительства[280].

Обеспечение применения результатов пересмотра налогового законодательства. Отдельно стоит упомянуть о таком этапе, как практическая реализация положений актов о финансах после его вступления в силу. В этой связи особое значение приобретает правоприменительная практика налоговых органов и администраций анализируемых государств, а так же действия, направленные на информирование налогоплательщиков и ознакомление сотрудников самих налоговых органов с новыми нормами. *Изучение опыта государств общего права свидетельствует о том внимании, которое уделяется обеспечению действия новых налоговых норм и повышению эффективности регулирования путем опубликования разъяснений и информационных материалов, посвященных новым нормам налогового законодательства.*

Кроме общего описания мер по изменению налогового законодательства Канцлером Казначейства или Министром финансов (в зависимости от государства), после вступления в силу акта о финансах финансовые и налоговые органы указанных государств предпринимают широкий круг мер, направленных на то, чтобы довести до сведения налогоплательщиков вступившие в силу изменения, объяснить их значение и детально описать их содержание. Подробное

---

[280] Budget Process in Australia. URL: http://www.finance.gov.au/resource-management/budget/#budget_process (дата обращения: 05.05.2017).

разъяснение норм налогоплательщикам и сотрудникам налоговых органов положительно сказывается на эффективности внедрения новых положений. Анализ данного механизма имеет особое значение для России в качестве примера организации взаимодействия с налогоплательщиками и доведения до их сведения новых норм, информирования о нововведениях самих государственных служащих налоговых органов, а также осуществления шагов, требуемых для применения новых норм[281].

Российские налоговые органы в соответствии с п. 1 ст. 32 НК РФ обязаны информировать налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения. В этой связи открытым остается вопрос, какие меры должны принимать налоговые органы для информирования налогоплательщиков о вступающих в силу изменениях законодательства о налогах и сборах, учитывая стремительное развитие информационных технологий.

В этой связи особенно интересно изучить практическую деятельность указанных органов в данной сфере, поскольку институт взаимодействия налоговых органов в Великобритании, Новой Зеландии и Австралии с налогоплательщиками отличается высокой степенью разработанности и

---

[281] Так, в соответствии в 2015 г. в соответствии со ст. 4 Федерального закона № 376-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации (в части налогообложения прибыли контролируемых иностранных компаний и доходов иностранных организаций)» от 24 ноября 2014 г. налогоплательщики должны были впервые уведомить российские налоговые органы о своем участии в иностранных организациях или учреждении иностранных структур без образования юридических лиц. В первоначальной версии указанного Федерального закона первое уведомление должно было быть подано до 1 апреля 2015 г., однако российские налоговые органы не успели подготовить форму уведомления, после чего срок подачи уведомлений с 1 апреля 2015 г. был сдвинут на 15 июня 2015 г. Федеральный закон № 85-ФЗ указал, что непредставление уведомления об участии в иностранных организациях в первоначальные сроки не признавался налоговым правонарушением, ответственность за которое предусмотрена п. 2 ст. 129.6 ч. первой НК РФ.

эффективности. Изучение опыта налоговых органов рассматриваемых государств свидетельствует о том, что на данные ведомства возложена обязанность по доведению до налогоплательщиков сведений о нововведениях в налоговой сфере, включая их информирование и разработку форм и документов, необходимых для своевременного обеспечения применения указанных нововведений. Своевременное информирование налогоплательщиков в условиях регулярности пересмотра налогообложения в данных юрисдикциях имеет особо важное значение для рядовых налогоплательщиков, не обладающих специальными знаниями и средствами для получения данной информации.

Так, Служба по налогам и таможенным сборам Великобритании, которая была учреждена в 2005 г. Актом «Об уполномоченных по доходам и таможенным сборам» в качестве нового департамента для объединения функций ранее существовавших департаментов внутренних доходов и таможенных сборов и акцизов [282] , осуществляет внедрение и ежедневное проведение налоговой политики, разработанной Казначейством, в то время как Казначейство в свою очередь занимается стратегическим планированием и развитием налоговой политики в государстве[283].

Основными задачами Службы по налогам и таможенным сборам являются: повышение собираемости налогов и сборов и борьба с уклонением от уплаты налогов; организация оказания услуг налогоплательщикам на основании принципов профессиональности, эффективности и вовлеченности в дела налогоплательщиков; а также администрирование налоговой системы Великобритании наиболее простым и эффективным образом.

---

[282] Commissioners for Revenue and Customs Act 2005. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/11/section/18/enacted#section-18-4-a-ii (дата обращения: 25.06.2017).

[283] Такой подход к взаимодействию, когда один орган исполнительной власти занимается планированием и разработкой положений, а другой – внедрением этих положений и доведением их до налогоплательщиков, определяется на сайте Службы по налогам и таможенным сборам как «стратегическое партнерство». См.: HM Revenue & Customs: About us. URL: https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about#responsibilities (дата обращения: 25.06.2017).

Налоговая администрация Австралии также подчиняется Казначейству[284] и отвечает за взаимодействие с налогоплательщиками по поводу администрирования прямых и косвенных налогов, таможенных и пенсионных сборов, сбор и аккумулирование доходов в федеральный бюджет и за аккумулирование главным органом, отвечающим за сбор доходов для правительства Австралии. Функции Налоговой администрации совпадают с функциями британской Службы по налогам и таможенным сборам, включая обеспечение прозрачности и понятности налоговой системы; а также увеличение уровня доверия и уважения со стороны налогоплательщиков по отношению к налоговым органам и их должностным лицам[285].

Как показывает изучение информационных ресурсов, представленных сайтами в сети Интернет перечисленных служб, они располагают широким спектром инструментов для взаимодействия с налогоплательщиками. Кроме непосредственного взаимодействия с налогоплательщиками в офисах Службы по налогам и таможенным сборам Великобритании и Налоговой администрации Австралии, проведения семинаров и вебинаров, подготовки брошюр и печатных материалов, осуществления консультаций по телефону, информационное взаимодействие с налогоплательщиками осуществляется через официальные сайты в сети Интернет, где публикуются новости об изменениях налогового законодательства, информационные материалы для налогоплательщиков, а также разрабатываются электронные ресурсы для облегчения выполнения налогоплательщиками своих обязанности. Там же размещаются материалы для публичных обсуждений необходимых изменений налогового законодательства, а также оформляются итоги проведенных обсуждений: публикуется редакция

---

[284] См. подробнее: Working for all Australians 1910–2010. Canberra: Australian Taxation Office, 2010. URL: https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/Who-we-are/Our-history/ (дата обращения: 25.06.2017).
[285] Access, Accountability and Reporting. URL: https://www.ato.gov.au/About-ATO/Access,-accountability-and-reporting/ (дата обращения: 25.06.2017).

материалов с внесенными в них изменениями, а также те предложения, которые не были по каким-то причинам внесены[286].

Также на сайте британской Налоговой службы и австралийской Администрации публикуются инструкции, разъяснения, ответы на часто задаваемые вопросы, видеоматериалы, обучающие курсы и разъяснения[287]. Как можно увидеть, взаимодействие налоговой службы с налогоплательщиками основано, в том числе, на широком использовании современных технологий, консультировании и своевременном информировании налогоплательщиков – физических и юридических лиц, налоговых агентов и представителей профессионального юридического сообщества о направлениях развития налоговой системы, а также проведении публичных консультаций на публичных площадках (через официальный сайт и аккаунты в социальных сетях). Без ежедневного взаимодействия с налогоплательщиками, обеспечения доверия налогоплательщиков к налоговым органам невозможно построить систему партнерских взаимоотношений между налоговой службой и

---

[286] Интересно, что в последнее время особое внимание уделяется взаимодействию британской и австралийской налоговых служб с налогоплательщиками через социальные сети, которое осуществляется специальными подразделениями по работе с социальными сетями, пресс-службой, а также подразделением по взаимодействию с налогоплательщиками. См.: Social Media Use Policy. URL: https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/about/social-media-use (дата обращения: 25.06.2017).

[287] В качестве примера сведений, доступных налогоплательщикам, могут служить материалы, опубликованные на сайте британской службы и посвященные расчету и уплате НДС: именно там публикуются сведения, посвященные расчету и уплате НДС, видеоматериалы, посвященные целому кругу тем (включая регистрацию для целей уплаты НДС, объекты НДС, ведение отчетности, подготовку и подачу деклараций, в том числе через Интернет), обучающие онлайн-курсы. Там же налогоплательщики могут оформить подписку на новостную рассылку, принять участие в вебинарах, проводимых сотрудниками службы, которые в том числе отвечают на вопросы участников вебинара, а также просмотреть записи уже прошедших вебинаров. Кроме того, налогоплательщики могут использовать свою учетную запись на сайте Службы по налогам и сборам для подачи деклараций по НДС, регистрации и дерегистрации для целей НДС, а также внесения изменений в регистрационную запись, мониторинга обязательств по уплате НДС (сроки, суммы и т.д.), подачи заявления о возврате НДС, а также о факте оказания электронных услуг потребителям в иных государствах – членах ЕС, в соответствии с Резолюцией Совета ЕС № 1042/2013 от 7 октября 2013 г. о внесении изменений в Регламент ЕС № 282/2011 в части определения места оказания электронных услуг на территории ЕС.

налогоплательщиками[288]. Можно также отметить, что исследование механизмов взаимодействия налоговых ведомств с налогоплательщиками позволяет отметить его социальную ориентированность.

В заключение необходимо отметить, что исследование механизма реализации принципа регулярного пересмотра налогового законодательства в Великобритании, Австралии, Индии и Новой Зеландии позволяет оценить, как в результате взаимодействия различных элементов государственного механизма обеспечивается возможность ежегодного пересмотра налоговой системы. Особого внимания заслуживает система разделения полномочий и функций между различными ветвями власти, которая направлена на обеспечение наибольшей эффективности правового регулирования и практической реализации предложенных изменений.

В результате разграничения функций между органами законодательной и исполнительной власти в Великобритании и ряде государств общего права (Австралии, Новой Зеландии, Индии) сложилась модель, при которой предложения по пересмотру налогового законодательства готовятся в рамках бюджетной процедуры и исходят от квалифицированных субъектов, в чью компетенцию входит подготовка бюджета. К таким субъектам относятся правительственные органы, обладающие требуемой компетенцией по вопросам государственного управления и налогового планирования и всей полнотой информацией по вопросам состояния экономики и финансового сектора, что обеспечивает качественную подготовку законопроектов и высокий уровень юридической техники в части пересмотра и совершенствования налогового законодательства.

Необходимо также добавить, что опыт государств общего права может быть использован в качестве примера того, как правительство, раскрывая данные,

---

[288] См.: Цветков И.В. Партнерство в налоговой сфере: Миф и реальность? // Налоговед. 2008. № 6. С. 23; Айтхожина Г.С. Формирование инструментов партнерства в налоговой сфере // Вестник КГУ. 2012. №5. С. 216.

которые были использованы им в ходе подготовки бюджета, предоставляет возможность налогоплательщикам понять логику своих действий, оценить текущие финансовые условия, возможные риски и принять соответствующие управленческие решения, опираясь на поддержку государства. Закрепление основных изменений налогового законодательства в начале финансового года делает более предсказуемой налоговую политику и облегчает положение налогоплательщиков, исключая возможность внесения изменений в течение текущего налогового периода. Все это в совокупности повышает прозрачность, предсказуемость и обоснованность финансовой политики, проводимой государством.

Выводы к главе

1. Бюджетное и налоговое регулирование в государствах общего права характеризуются сближением и высокой степенью взаимозависимости, что воплощается на практике в возможности рассмотрения и регулирования отдельных аспектов налогообложения, а также определения основных направлений развития и совершенствования налоговой системы в рамках подготовки и принятия ежегодных бюджетных актов. Данный механизм позволяет объединить формирование и распределение государственных доходов с возможностью ежегодного пересмотра налогового законодательства.

Основой пересмотра налогового законодательства выступают акты о финансах в Великобритании, Новой Зеландии и Индии, акты о выполнении бюджета в Канаде, а также меры, провозглашаемые в рамках единого бюджетного документа в Австралии. Данные акты являются неотъемлемой частью системы источников налогового права в рассматриваемых государствах, которое отличается отсутствием кодификации и унификации и состоит из целого ряда актов, посвященных регулированию отдельных аспектов налогообложения. Ежегодные акты о финансах вносят изменения и дополнения в целый ряд источников налогового права, обеспечивая комплексный пересмотр

действующего налогового законодательства. В целом, изучение роли актов о финансах позволяет отметить, что рассмотрение налогообложения и анализ налогового законодательства государств общего права требуют учета соответствующих ежегодных бюджетных актов. Акты о финансах в Великобритании, Новой Зеландии и Индии, акты о выполнении бюджета в Канаде являются основным законодательным средством внесения изменений в налоговое законодательство, объединяя в себе предложения правительства в части пересмотра налогов на текущий налоговый период.

Особая процедура подготовки и принятия документов, обеспечивающих пересмотр налогового законодательства, направлена на повышение качества юридической техники налогового регулирования, в том числе, посредством предъявления требований к наличию экономического обоснования предлагаемых мер и запрета включения налоговых норм в неналоговые законопроекты для ускорения процедуры их рассмотрения и принятия.

2. Процедура пересмотра налогового законодательства регулируется совокупностью правовых источников. Существенную роль в правовом регулировании принципа регулярного пересмотра налогового законодательства в государствах общего права играют законы (в том числе - специализированные комплексные акты, регулирующие основы финансовой политики государственных органов), подзаконные акты, конституционные обычаи и сложившаяся практика, в особенности, касающаяся взаимодействия между органами разных ветвей государственной власти.

Отдельно необходимо отметить значение специальных комплексных актов, действующих в Великобритании, Австралии и Новой Зеландии, которые закрепляют основные принципы финансовой политики государства, в частности, стабильность, прозрачность и обоснованность финансового регулирования. Данные акты (Акт Великобритании 2011 г. «О бюджетной ответственности и государственном аудите», Хартия бюджетной достоверности Австралии 1998 г., Акт Новой Зеландии 1994 г. «О фискальной ответственности») регулируют, в том

числе, отдельные вопросы налоговой политики государства и пересмотра налогового законодательства в рамках бюджетного процесса, включая обязанность правительства в целях определения налоговой политики учитывать и доводить до сведения налогоплательщиков экономические обоснования, расчеты и прогнозы, лежащие в основе бюджетного и налогового планирования.

Введение аналогичного комплексного документа в России, который закреплял бы основные системные принципы бюджетного и налогового права (в том числе - принцип регулярности пересмотра налогового законодательства), позволило бы систематизировать финансовые принципы и сформулировать основные цели и задачи финансовой политики в России. Указанный документ мог бы предусматривать, по примеру описанных выше источников Великобритании, Новой Зеландии и Австралии перечень требований, предъявляемых к государственным органам в рамках налогового и бюджетного регулирования (в том числе по раскрытию информации, лежащей в основе решений правительства в рамках бюджетно-налогового планирования).

3. В государствах общего права предусмотрены требования к субъекту законодательной инициативы по пересмотру положений налогового законодательства. Исполнительная власть в государствах общего права играет особую роль в подготовке бюджетных актов, начиная с определения основных направлений бюджетной и налоговой политики и заканчивая внедрением предложений по доходной и расходной части принятого бюджета. Взаимодействие отдельных ветвей власти в рамках бюджетного процесса носит комплексный характер и основывается на принципе «сдержек и противовесов».

Как показывает изучение практики государств общего права по вопросу пересмотра налогового законодательства, инициатива по внесению изменений исходит прежде всего от правительственных органов (как происходит в Великобритании, Австралии, Новой Зеландии) или же, если это происходит вне рамок бюджетного планирования, требует как минимум наличия положительного заключения правительства в отношении предлагаемого законопроекта (как в

случае Индии), что повышает качество предлагаемых изменений и делает принятие изменений более предсказуемым.

Участие правительства, которое обладает достаточной компетенцией, развитой информационно-технической базой для обоснования необходимости пересмотра налогового законодательства и подготовки соответствующих законопроектов, в процедуре пересмотра налогового законодательства оказывает положительное влияние на качество юридической техники предлагаемых норм, и снижает количество налоговых законопроектов, не имеющих перспектив к принятию, обеспечивая предсказуемость налогового регулирования для налогоплательщиков.

При этом в рассматриваемых государствах на правительство возложена не только подготовка бюджетных законопроектов, содержащих, в том числе, предложения по пересмотру налогового законодательства, но и раскрытие широкого круга информации: экономических обоснований указанных предложений, подтверждение их соответствия целям фискальной политики, а также данных, лежащей в основе экономического и фискального планирования.

ГЛАВА 3. ЮРИДИЧЕСКАЯ ТЕХНИКА АКТОВ О ФИНАНСАХ И ОБЪЕКТЫ РЕГУЛИРОВАНИЯ, ПОДЧИНЕННЫЕ ПРИНЦИПУ РЕГУЛЯРНОСТИ ПЕРЕСМОТРА НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

§ 1. Юридическая техника изменения и дополнения налоговых норм

Одним из ключевых вопросов науки налогового права на сегодняшний день является проблематика юридической техники установления налогов[289].

Юридическая техника может быть определена в узком и широком значении. В *широком* смысле юридическая техника может быть охарактеризована как совокупность правил, средств и приемов, используемых при выработке и систематизации правовых (нормативных) актов, подготовке, составлении и оформлении юридических документов, включая в том числе технические, лингвистические и логические приемы, средства и методы. В *узком* смысле юридическая техника определяется в качестве совокупности инструментов, используемых государственными органами для практического выражения своей воли и исполнения правовых норм, выражающих ее. В этом смысле юридическая техника может быть охарактеризована как применение сформированных на практике научно обоснованных рациональных юридических способов и методов внедрения права[290].

Юридическая техника в сфере налогового законодательства имеет особое значение. Так, И.И. Кучеров отмечает, что определенность устанавливаемого

---

[289] См.: Борзунова О.А. Значение юридической техники в налоговом процессе // Налоги. 2010. № 1. С. 8; Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. С. 307; Муромцев Г.И. Юридическая техника: некоторые аспекты содержания понятия. // Проблемы юридической техники: сб. статей / под ред. В.М. Баранова. Н. Новгород, 1999. С. 11 - 12; Козырин А.Н. Принципы законотворчества в сфере публичных финансов (на примере актов законодательства о налогах и сборах) // Финансовое право. 2008. № 2. С. 4; Кашанина Т.В. Юридическая техника: учебник. М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. С. 82; Сандевуар П. Введение в право. М.: Интратэк-Р, 1994. С. 135; Алексеев С.С. Указ. соч. С. 483; Червонюк В.И. Правовые технологии («правовая инженерия»), или Прикладная юриспруденция: методологические и дидактико-методические приемы внедрения в систему вузовской подготовки правоведов // Юридическая техника. 2009. № 3. С. 368.

[290] Червонюк В.И. Указ. соч. С. 368.

налогового платежа непосредственно связана с определенностью каждого элемента составной конструкции налога[291]. Также необходимо отметить, что в отношениях между налогоплательщиком и государственным аппаратом, обладающим несравненно большими возможностями по принуждению и воплощению в жизнь своей воли по сравнению с первым, права налогоплательщика должны быть дополнительно защищены от государственного произвола и недостатков юридической техники, которые могут быть истолкованы в пользу государства и привести к нарушению прав отдельного налогоплательщика[292].

Особенности юридической техники налогового законодательства и необходимость определенности налогового бремени, возлагаемого на налогоплательщика, закреплены в пп. 5-7 ст. 3 НК РФ. Положения ст. 3 НК РФ неоднократно подтверждались актами Конституционного Суда РФ, который отмечал необходимость законодательного закрепления всех существенных элементов налогового обязательства для признания налога законно установленным и обязательным к применению всеми субъектами налоговых правоотношений [293]. Председатель Конституционного Суда РФ В.Д. Зорькин отмечает, что большинство налоговых споров является следствием несовершенства налоговой базы, вследствие чего решения судов, основанные на различном толковании одних и тех же норм, формируют разную практику в

---

[291] См.: Кучеров И.И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // Финансовое право. 2010. № 1. С. 22 - 27;

[292] Недостатки и несовершенства юридической техники актов законодательства о налогах и сборах, недостаточно четкое определение налоговых прав и обязанностей налогоплательщиков и налоговых органов приводят к многочисленным спорам в сфере налогообложения и хаотичности, непредсказуемости воплощения в жизнь одних и тех же налоговых предписаний.

[293] См.: Постановления Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 г. «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции», от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 г. «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 г.» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. № 1 и № 6).

разных округах[294]. Это приводит к значительному количеству судебных споров, связанных именно с недостатками налогового законодательства [295] . По имеющимся данным, треть обращений, поступающих в Конституционный Суд РФ на рассмотрение, связана именно с налоговыми спорами, что свидетельствует, в том числе, о недостатках юридической техники данной отрасли права[296].

В связи с этим в рамках исследования регулирования налоговой системы на уровне актов, принимаемых в рамках ежегодного бюджетного процесса, кажется необходимым рассмотреть особенности юридической техники, применимой при подготовке актов о финансах, на примере отдельных положений указанных актов, а также определить пределы действия данных норм и проанализировать их влияние на положение налогоплательщиков.

Эта задача приобретает еще большее значение, учитывая, что в современной отечественной юридической науке вопрос юридической техники и ее элементного состава в части налогового законодательства не становится предметом дискуссии или обсуждения и, как отмечает В.А. Белов, все ограничивается простой констатацией юридических приемов и средств[297]. При этом формирование и толкование норм налогового законодательства должно осуществляться посредством применения общеизвестных общенаучных и

---

[294] См.: Зорькин В.Д. Конституционно-правовые аспекты налогового права в России и практика Конституционного Суда // Сравнительное конституционное обозрение. 2006. № 3. С. 98-106. Как отмечается некоторыми исследователями, развитие налогового законодательства в России в современную эпоху приобрело хаотический и непредсказуемый характер, действиям законодателя недоставало системности и продуманности: в законы о налогах и сборах постоянно вносили изменения и дополнения, многие нормы являются противоречивыми, нечеткими и несогласованными (см.: Крылова Н.С. Общепризнанный принцип законодательного установления налогов и конституционное правосудие // Право. 2008. № 1. С. 42).

[295] Как отмечается некоторыми исследователями, развитие налогового законодательства в России в современную эпоху приобрело хаотический и непредсказуемый характер, действиям законодателя недостает системности и продуманности: в законы о налогах и сборах постоянно вносятся изменения и дополнения, многие нормы являются противоречивыми, нечеткими и несогласованными (см.: Крылова Н.С. Общепризнанный принцип законодательного установления налогов и конституционное правосудие // Право. 2008. № 1. С. 42).

[296] См.: Зорькин В.Д. Верховенство права и встреча цивилизаций // Журнал конституционного правосудия. 2008. № 1. С. 3.

[297] См.: Белов В.А. Юридическая техника российского налогового законодательства: Общетеоретический анализ: дисс. ... канд. юрид. наук. Н. Новгород, 2002. С. 41.

частноправовых методов: таких как метод дедукции и индукции, метод аналогии, сравнения, сопоставления, сравнительно-правовой метод и т.д.[298]

Общая характеристика юридической техники, применяемой в государствах общего права в рамках регулярного пересмотра налогового законодательства. Особенности пересмотра налогового законодательства в Великобритании, Новой Зеландии, Австралии и Индии, связаны с источниками налогового регулирования в рассматриваемых государствах[299]. Налоговые нормы в Великобритании, Новой Зеландии, Австралии и Индии, могут быть отнесены к группе (1) постоянных или временных норм (т.е., бессрочных норм, действующих до их отмены, и норм, действие которых ограничено определенным сроком), или (2) самостоятельных налоговых актов[300] или ежегодных актов о финансах.

Как отмечает М. Джеймс, ежегодно положения актов о финансах обеспечивают пересмотр и дополнение актов налогового законодательства, смысл которых иначе может потеряться или положения которых могут устареть и потерять эффективность [301] . Периодически самостоятельные акты и соответствующие дополнения в виде отдельных положений актов о финансах консолидируются в новый акт, который является результатом объединения в хронологическом порядке и редактирования всего свода действующих актов,

---

[298] В общей теории государства и права существует достаточно разработанная классификация средств законодательной техники. Так, А.Ф. Черданцев выделял следующие виды юридической техники: 1) средства и методы, относящиеся к внешнему оформлению нормативно-правовых актов; 2) методы, касающиеся внутреннего содержания и логической структуры актов; 3) лингвистические методы и средства изложения юридического правила (Черданцев А.Ф. Теория государства и права: учебник. М.: Юрайт-М, 1999. С. 367 - 370). С.С. Алексеев разделил средства юридической техник на следующие категории: 1) средства выражения воли законодателя; 2) средства лингвистического изложения правил (словесные и языковые приемы) (Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. М.: Юрид. лит., 1982. Т. 2. С. 272-273). Последняя категория включает также структурную и логическую организацию нормативно-правового акта.

[299] См.: Кашанина Т.В. Указ. соч. С. 98; Леже Р. Великие правовые системы современности: сравнительно-правовой подход / пер. с фр. А.В. Грядов. М.: Волтерс Клувер, 2011. С. 105-111; Давид Р. Основные правовые системы современности / пер. с фр. В.А. Туманова. М.: Междунар. отношения, 2009. С. 263.

[300] Примером подобных актов могут быть Акт Великобритании 2010 г. «О корпорационном налоге»; Акт Индии 1961 г. «О подоходных налогах»; Акт Новой Зеландии 2007 г. «О подоходном налогообложении» и т.д.

[301] См.: James M. The UK Tax System: an Introduction. London: Spiramus Press Ltd, 2009. P. 1.

принятых законодателем по тем или иным вопросам и обеспечивают регулярный пересмотр источников налогового регулирования[302].

Система самостоятельных налоговых актов, а также ежегодные акты о финансах формируют систему источников налогового законодательства, которая, отличаясь сложностью, вместе с тем обеспечивает возможность систематического пересмотра отдельных элементов налогообложения (таких как налоговые ставки, налоговые льготы и т.д.). Юридическая техника, предусмотренная бюджетными актами в отношении налоговых актов, может быть в общем виде охарактеризована следующим образом: в отдельные положения налоговых законов вносятся изменения, которые остаются в силе и после окончания финансового года, на который принимается соответствующий бюджетный акт. В то же время по мере развития и усложнения экономических и социальных правоотношений, появления новых технологий и новых форм ведения предпринимательской деятельности, расширения трансграничных форм осуществления предпринимательской деятельности и глобализации экономики, а также появления новых схем избежания или уклонения от уплаты налогов от законодателя требуется соответствующая реакция, выражающаяся в пересмотре налогового законодательства, развитии, усложнении и неизбежной детализации налоговых правил.

Изучение актов о финансах, которые были приняты в Великобритании с начала 80-х и по настоящее время, позволяет отметить постоянное увеличение объема рассматриваемых актов: Акты 2000, 2004, 2012 и 2016 гг. «О финансах»

---

[302] В частности, примером такого редактирования является регулирование налоговых льгот, предоставляемых при приобретении основных средств, которое до 2001 г. устанавливалось Актом 1990 г. «О налоговых вычетах». В 2001 г. была проведена консолидация соответствующих положений, результатом чего стал Акт 2001 г., который объединил в себе положения Акта 1990 г., а также всех актов о финансах, которые принимались в период с 1990 г. по 2001 г. Этот акт стал первым результатом проекта по усовершенствованию налогового законодательства, проводимого с 1997 г. Службой по налогам и таможенным сборам Великобритании для упрощения законодательства. Возможна и обратная ситуация: Акт 1988 г. «О подоходном и корпорационном налогах» был разделен на целый ряд актов, регулирующих разные аспекты данного вопроса – Акт 2003 г. «О налогообложении заработной платы и пенсий», Акт 2005 г. «О налогообложении доходов от торговой деятельности»; Акт 2010 г. «О корпорационном налоге».

являются самыми пространными документами, объем которых превышает в среднем 600 страниц. Самым объемным за весь изучаемый период является Акт 2012 г. «О финансах», который содержит 670 страниц[303]. Акт 2016 г. «О финансах» включает в себя 649 страниц. Значительный объем актов о финансах, принимаемых в Великобритании, свидетельствует о проводимых реформах в сфере налогового регулирования (к примеру, Актом 2004 г. «О финансах» были введены новые пенсионные правила; 2000 г. - тоннажный налог; 2002 г. - налоговые льготы для некоторых категорий акционеров). Объем и, соответственно, детальность актов о финансах зависят также от этапа экономического и политического цикла[304]: можно заметить, что более объемный и пространный документ является реакцией законодателя на сложности текущей финансовой макроэкономической и микроэкономической обстановки, которые требуют соответствующего изменения налоговой системы – так, объем Акта 2007 г. «О финансах» составил около 300 страниц, в то время как Акты 2008 и 2009 гг. достигали почти 500 страниц в качестве вынужденной реакции государства на мировой финансовый кризис 2008 г.

Классификация норм актов о финансах. Изучение содержания актов о финансах, принятых в последние годы, позволяет выделить определенные закономерности юридической техники и классифицировать методы и приемы, используемые законодателем в целях пересмотра налогового законодательства в рассматриваемых государствах общего права.

---

[303] Проект Акта 2017 г. «О финансах», опубликованный Правительством 20 марта 2017 г., содержал в себе 762 страницы и, как планировалось, должен был превзойти по объему Акт 2012 г., однако в силу политических причин данный акт был в финальной редакции сокращен до 148 страниц (см.: Finance Bill 2017. URL: https://home.kpmg.com/uk/en/home/insights/2017/03/tmd-finance-bill-20170.html (дата обращения: 19.05.2017).

[304] Так, как отмечается, существует следующая зависимость: более пространные и детальные акты о финансах обычно следуют за сменой правительства или относятся ко второму году после назначения нового правительства (к примеру Акт 1997 г. «О финансах» был относительно небольшим по объему, в то время как Акт 1998 г. превысил его почти в 2 раза и содержал более чем 400 страниц) (Office of Tax Simplification: Length of Tax Legislation as a Measure of Complexity. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/603470/OTS_length_of_legislation _paper_published_Apr12.pdf (дата обращения: 05.05.2017)).

Юридические методы формулирования государственной воли, используемые при формировании актов о финансах Великобритании, могут быть классифицированы на основании (1) предмета пересмотра (т.е., норм, которые подлежат изменению в результате принятия акта о финансах) или (2) характера пересмотра (т.е., способа пересмотра норм налогового законодательства). При применении первой классификации (то есть *классификации по предмету пересмотра*) к положениям акта о финансах, его нормы могут быть систематизированы следующим образом[305]:

1) Самостоятельные налоговые нормы. К таким нормам могут быть отнесены положения, которые устанавливают налоговые ставки на текущий налоговый период, а также вводят налоговые правила, ранее не содержавшиеся в иных актах налогового законодательства. Исторически акты о финансах предназначались для установления именно налоговых ставок, поэтому нормы данной группы представляют собой суть акта о финансах и объясняют его предназначение в системе источников налогового права Великобритании и некоторых иных государств общего права.

Так, Актом 2008 г. «О финансах» в отношении налога на доходы физических лиц базовая ставка была установлена на уровне 20% (предусмотрена также повышенная ставка, равная 40%)[306]. В отношении корпорационного налога Акт 2008 г. (пп. 2 п. 6; пп. 1 п. 7) закрепляет стандартные ставки на уровне 28% или 30% в зависимости от вида дохода для всех налогоплательщиков и 19% или 21% для маленьких компаний.

Акт 2011 г. «О финансах» сохранил базовую ставку налога на доходы физических лиц на том же уровне и предусмотрел кроме повышенной ставки,

---

[305] В качестве рассматриваемых примеров актов о финансах, применяемых для исследования и анализа в рамках настоящего параграфа, могут быть предложены: Акт 2016 г. «О финансах» (как самый последний акт на момент подготовки исследования), Акт 2008 г. «О финансах» (в качестве примера акта о финансах, принятого в период финансового кризиса) и Акт 2011 г. «О финансах».

[306] Finance Act 2008. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/pdfs/ukpga_ 20080009_ en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

равной 40%, повышенную ставку в размере 50%. Актом 2016 г. «О финансах» базовая ставка налога на доходы физических лиц была сохранена на уровне 20%, в то время как размер повышенных ставок был скорректирован до 40% и 45% (см. - п. 1 всех упомянутых актов).

В качестве другого примера нормы, которая не используется в привязке к какому-то оригинальному акту, регулирующему налогообложение, могут быть приведены нормы, подтверждающие применение определенных налогов. Так, п. 1 Актов 2008, 2011 и 2016 г. предусматривает, что налог на доходы физических лиц продолжает взиматься в следующем финансовом году. П. 6 Акта 2008 г, пп. 1 п. 5 Акта 2011 г. и п. 45 Акта 2016 г. подтверждают, что корпорационный налог будет сохранен в налоговой системе в следующем налоговом периоде.

Акты о финансах могут также предусматривать введение и установление отдельных налогов и сборов, регулирование которых не предусмотрено отдельными актами (как было упомянуто ранее, в будущем по мере наслоения и усложнения норм, регулирующих данный налог или сбор, соответствующие нормы могут быть консолидированы и выделены в отдельный закон). Так, Акт 2011 г. «О финансах» (приложение 19, раздел 73) ввел с 1 января 2011 г. банковский сбор[307], который распространился на отдельные банки, их дочерние предприятия, группы банков, действующие на территории Великобритании, а также иностранные банки, представленные на территории Великобритании[308]. Акт 2016 г. предусмотрел вступление в силу с 1 мая 2017 г. другого сбора – сбора на профессиональное образование (раздел 6, ст. 98-121), который должен способствовать финансированию расходов на подготовку кадров работодателями, годовой фонд оплаты труда которых превышает 3 млн фунтов стерлингов. Статьи 98-212 Акта 2016 г. подробно регулируют такие элементы данного сбора, как

---

[307] Bank levy. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/413934/TIIN_2068_BL_rate_change_.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

[308] Finance Act 2011. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/11/pdfs/ukpga_ 20110011_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

субъект и объект обложения, период обложения, метод исчисления и уплаты сбора и т.д.[309]

Наконец, акты о финансах могут предусматривать вступление в силу отдельных налоговых правил. Так, в Великобритании общие правила противодействия уклонению от уплаты налогов налогоплательщиками были введены гл. 5 и приложениями 43-43C Акта 2013 г. «О финансах»[310], который не вносил изменения в какие-то действующие акты о налогах. Акт 2013 г. наделил налоговые органы расширенными полномочиями для предотвращения налоговых злоупотреблений со стороны налогоплательщиков [311] : ст. 5 Акта 2013 г. определяет, какие действия со стороны налогоплательщика могут быть признаны злоупотреблениями и какие ответные меры могут быть предприняты налоговыми органами[312].

2) Нормы, вносящие изменения в предыдущие акты о финансах. Вторая категория норм, содержащихся в актах о финансах, включает в себя положения, которые вносят дополнения или изменения в более ранние акты о финансах.

К примеру, Акт Великобритании 2008 г. «О финансах» в общей сложности внес те или иные изменения в Акты «О финансах» 1975 г. (раздел 103), 1987 г. (раздел 106), 1989 г. (раздел 47), 1991 г. (разделы 104 и 105), 1993 г.(раздел 107), 1994 г. (раздел 142), 1995 г. (раздел 21), 1996 г. (раздел 49), 1997 г. (раздел 137), 1998 г. (приложение 1 к Акту 2008 г., ч. 1, п. 47), 1999 г. (раздел 98), 2000 г. (раздел 21), 2001 г. (приложение 2 к Акту 2008 г., п. 55), 2002 г. (приложение 2 к

---

[309] Apprenticeship Levy. URL: https://www.gov.uk/guidance/pay-apprenticeship-levy (дата обращения: 05.05.2017).

[310] UK General Anti-Abuse Rule. URL: https://www.gov.uk/government/publications/tax-avoidance-general-anti-abuse-rules; General Anti-Abuse Rule (GAAR) guidance (Approved by the GAAR Advisory Panel effect from 31 March 2017). URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/611577/gaar-parts-a-c-2017.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

[311] Таким образом, правила GAAR, введенные частью 5 Акта 2013 г., можно охарактеризовать как самостоятельные налоговые нормы, которые не потребовали внесения изменений в отдельные акты о налогообложении или акты о финансах.

[312] Finance Act 2013. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/pdfs/ ukpga_20130029 _en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

Акту 2008 г., п. 21), 2003 г. (раздел 155), 2004 г. (раздел 53), 2005 г. (приложение 5 к Акту 2008 г., п. 25), 2006 г. (раздел 21), а также 2007 г. (раздел 164).

Акт 2011 г. «О финансах» внес изменения в:

- пп. 2 п. 2 Акта 2010 г. «О финансах» в части установления ставки корпорационного налога: с 1 января 2011 г. ставка была снижена с 27% до 26%[313];

- пп. 2 п. 11 Акта 1997 г. «О финансах» в части пересмотра ставок сбора за проведение азартных игр, начиная с 1 апреля 2011 г.;

- приложение 6 к Акту 2000 г. «О финансах», параграф 42, которым устанавливается ставки сбора за антропогенное воздействие, в части ставок сбора за поставку товаров, облагаемых сбором;

- п. 16 Акта 2010 г. «О финансах», предусматривающий повышение ставок сбора за коммерческую разработку нерудных строительных материалов с 2 фунтов ст. до 2,10 фунтов ст., был признан прекратившим свое действие с 31 марта 2011 г. Интересно, что в свою очередь п. 16 Акта 2010 г. внес изменения в пп. 4 п. 16 Акта 2001 г. «О финансах» [314]. Таким образом, формируется «многоуровневая» форма регулирования налоговых правоотношений. Также стоит отметить, что пп. 4 п. 16 Акта 2001 г. должен был вступить в силу 1 апреля 2011 г., однако был вовсе отменен п. 16 Акта 2010 г.

Индийский Акт 2017 г. «О финансах» (ст. 155) ретроспективно внес изменения с 1 июня 2016 г. в ст. 197 Акта 2016 г., которая регулировала проходящую в Индии кампанию по декларированию ранее нераскрытого дохода, полученного налогоплательщиком до 1 апреля 2017 г.[315]

Акт 2015 г. «О финансах» внес изменения в индийские Акты «О финансах» 1998, 1999, 2004, 2005, 2007 и 2010 гг. Так, акциз для минеральной воды в размере

---

[313] Finance Act 2011. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/11/pdfs/ukpga_ 20110011 _en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).
[314] Finance Act 2010. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/13/pdfs/ukpga_ 20100013_ en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).
[315] Finance Act 2017. URL: http://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/finance-acts.aspx (дата обращения: 05.05.2017).

12%, который был внесен Актом 2005 г. в Акт 1985 г. «О центральном акцизном тарифе», был повышен до 18%. В то же время был отменен дополнительный акциз в размере 6%, предусмотренный Актом 2005 г., для данной категории товаров.

Таким образом, введение, изменение или отмена налоговых правил в текущем акте о финансах может влечь за собой пересмотр ранее принятых актов о финансах, и законодатели (а также налогоплательщики) вынуждены ориентироваться на целый ряд источников, которые могут регулировать тот или иной вопрос.

3) Нормы, вносящие изменения в самостоятельные акты о налогах и сборах. Наконец, нормы актов о финансах также могут быть направлены на пересмотр и внесение изменений непосредственно в постоянно действующие налоговые акты. Так, режим «налогообложения перечисленных доходов» (т.н. «remittance basis») [316] был введен Актом 2008 г. «О финансах», который дополнил[317]:

- гл. 14 Акта 2007 г. «О подоходном налогообложении физических лиц» статьей 1, которая посвящена основам данного режима, заключающемуся в том, что облагаются налогом только те иностранные доходы налогоплательщика, не имеющего статуса лица, домицилированного в Великобритании, которые были перечислены им в Великобританию[318];

- в разд. 6, 10, 13, 15, 20-27, 31-37, 225, 370, 371, 413, 421, 446 и т.д. Акта 2003 г. «О подоходном налогообложении физических лиц» (в части заработной платы и пенсий) [319] были внесены изменения: некоторые положения были дополнены

---

[316] Remittance basis. URL: https://www.gov.uk/ government/publications/remittance-basis-hs264-self-assessment-helpsheet/hs264-remittance-basis-2017 (дата обращения: 05.05.2017).

[317] Finance Act 2008. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/pdfs/ ukpga_20080009_ en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

[318] Income Tax Act 2007. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/ pdfs/ukpga_20070003_en.pdf дата обращения: 05.05.2017).

[319] Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 (ITEPA). URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1/pdfs/ukpga_20030001_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

(например, была включена гл. 5A, ст. 700A), другие исключены (например, гл. 6, пар. 9-12 Приложения 7 к Акту 2003 г.);

- Акт 2005 г. «О подоходном налогообложении физических лиц» (в части регулирования налогообложения торговых доходов)[320] и Акт 1992 г. «О налоге на прирост капитала»[321] были также дополнены рядом специальных положений, касающихся применения нового режима налогообложения (к примеру, в Акт 2005 г. был включен раздел 832, состоящий из 3 статей)[322].

Другим примером комплексного изменения налогового законодательства является введение индийским Актом 2012 г. «О финансах» общих правил противодействия уклонению от уплаты налогов[323]. В соответствии с разделом 41 Акта 2012 г., с 1 апреля 2014 г. Акт 1961 г. «О подоходном налогообложении» был дополнен главой X-A, которая определяет случаи, когда налоговые органы имеют право признать действия налогоплательщика схемой, исключительной целью которой является уклонение от уплаты налога в Индии.

В Акте Индии 2015 г. «О финансах», состоящем из 188 статей, 77 из них посвящены внесению изменений в Акт 1961 г. «О подоходных налогах». Так, в соответствии со ст. 2 Акта 2015 г., начиная с 1 апреля 2015 г., раздел 2 Акта 1961 г. дополняется определением «траста», в соответствии со ст. 32, в Акт 2061 г. вносится глава XII-FB «Налогообложение доходов инвестиционных фондов»[324].

Наконец, кроме введения комплексных изменений, связанных с внедрением новых налоговых правил или концепций, требующих системного пересмотра

---

[320] Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 (ITTOIA). URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/5/contents (дата обращения: 05.05.2017).

[321] Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (TCGA). URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/12/contents/enacted (дата обращения: 05.05.2017).

[322] Кажется вполне логичным, что введение нового, по сути льготного режима налогообложения для физических лиц, обладающих статусом налогового резидента в Великобритании, но не приобретших статуса лица, домицилированного в Великобритании, потребует пересмотра целого ряда актов, которые так или иначе касаются вопросов налогообложения доходов. После вступления в силу Акта 2008 г. «О финансах» указанные выше акты налогового законодательства были соответствующим образом скорректированы.

[323] India General Anti-Abuse Rule. URL: http://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/finance-acts.aspx (дата обращения: 05.05.2017).

[324] Finance Act 2015. URL: http://indiabudget.nic.in/ub2015-16/fb/bill.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

положений целого ряда источников налогового права, акты о финансах вносят также точечные изменения и корректировки в постоянные акты о налогах и сборах:

- Акт Великобритании 2011 г. «О финансах» дополнил Акт 2009 г. «О корпорационном налоге» нормами, посвященными суммам, не признаваемым в качестве расходов для целей учета, полученных в результате совершения действий, направленных на уклонение от налогообложения (ст. 455A, 698A);

- Акт Великобритании 2014 г. «О финансах» внес изменения в Акт «О пошлине на табачные продукты», пересмотрев с 19 марта 2014 г. применимые к табачным продуктам ставки[325];

- ст. 95 Акта Великобритании 2016 г. «О финансах» дополнила Акт 1984 г. «О налогообложении наследства» нормами, регулирующими льготное налогообложение активов, полученных лицами, признаваемыми жертвами преследования в период Второй мировой войны[326];

- ст. 17 Акта Индии 2008 г. «О финансах» скорректировала ст. 80D Акта 1961 г. «О подоходном налогообложении», переформулировав с 1 апреля 2009 г. правило, содержащееся в ней, следующим образом: при исчислении налогооблагаемого дохода лицо вправе вычесть суммы страховых взносов на медицинское страхование, уплаченных налогоплательщиком за себя или за членов своей семьи в сумме, не превышающей 15 000 рупий[327];

На практике изменения в одни и те же элементы налогообложения могут вноситься разными методами. Так, Акт Великобритании 2011 г. «О финансах» в части регулирования корпорационного налога установил налоговую ставку (1) в отношении 2011 г. на уровне 26% путем изменения пп. 2 п. 2 Акта 2010 г. «О

---

[325] Tobacco Products Duty Act 1979. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/7/contents (дата обращения: 05.05.2017).
[326] Inheritance Tax Act 1984. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51/contents (дата обращения: 05.05.2017).
[327] Finance Act 2017. URL: http://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/finance-acts.aspx (дата обращения: 05.05.2017).

финансах»; (2) в отношении 2012 г. на уровне 25% (или 30% для некоторых видов доходов, полученных компанией) путем прямого указания на это, то есть без изменения ранних актов о финансах.

Анализ актов о финансах государств общего права также позволяют классифицировать их нормы *по характеру вносимых изменений:*

1) *Пересмотр и подтверждение текущих налоговых правил.* Как правило, нормы, которые могут быть отнесены к данной категории, касаются подтверждения или пересмотра действующих налоговых ставок. Так, глава 2 и приложение 1 Акта Индии 2012 г. «О финансах» устанавливают новые ставки подоходного и корпорационного налога, а также ставки индийского налога, удерживаемого у источника дохода, начиная с 1 апреля 2012 г.[328] Аналогичные нормы с 1 апреля 2017 г. вводятся в силу индийским Актом 2017 г. «О финансах» (а именно - главой 2 и приложением 1 данного акта)[329]. Акт Индии 2015 г. «О финансах» предусмотрел в целях заявленной ранее борьбы с курением повышение акциза на сигареты на 25%, а также на 6% - акциза на пластиковые пакеты в целях защиты окружающей среды.

Акты о финансах также могут содержать определенные положения, вступление в силу которых отложено на будущее или которые носят характер норм-ориентиров. Так, Акт Великобритании 2016 г. «О финансах» подтверждает применение целого ряда норм в будущем: ст. 45 Акта устанавливает, что корпорационный налог будет продолжать взиматься в 2017 г.[330]

Кроме того, как показывает изучение актов о финансах, законодатель зачастую прибегает к возможности установить на будущие налоговые периоды (например, на 2017–2018 гг.) некоторые ориентиры и прогнозы, на которые могут

---

[328] Finance Act 2012. URL: http://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/finance-acts.aspx (дата обращения: 03.05.2017).
[329] Finance Act 2017. URL: http://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/finance-acts.aspx (дата обращения: 03.05.2017).
[330] Charge for Financial Year 2017: Corporation Tax is Charged for the Financial Year 2017. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/pdfs/ukpga_20160024_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

опираться налогоплательщики для планирования своей налоговой деятельности в будущих периодах. Согласно ст. 2 Акта 2016 г., планируется внести изменения в ст. 4 Акт 2015 г. «О финансах», которая предусматривает изменение пороговой величины для применения базовой ставки подоходного налога, равную 20%: если в период 2016–2017 г. данная ставка применялась к доходам в пределах между 0 фунтов и 32 тыс. фунтов ст. (не считая необлагаемого налогом минимума в размере 5 тыс. фунтов ст. в год), то с 1 апреля 2017 г. предполагалось поднять максимальное значение до 33 500 фунтов. Интересно, что ст. 4 Акта 2015 г. «О финансах» сама вносит изменение в ст. 10(5) Акта 2007 г. «О подоходном налогообложении», а ст. 10(5) Акта 2007 г. является отсылочной к ст. 20 Акта 2007 г., которая и содержит указание на пределы применения базовой ставки подоходного налога[331].

Аналогичные планируемые изменения излагаются в отношении корпорационного налога и ряда иных налогов и сборов. Так, Акт Великобритании 2015 г. «О финансах» предусматривает, что часть изменений в сфере корпорационного налогообложения вступает в силу с 1 апреля 2017 г.[332] Актом Индии 2015 г. «О финансах» было объявлено о постепенном снижении ставки налога на доходы юридических лиц с 30 до 25% в течение четырех лет, начиная с апреля 2016 года.

2) Введение новых налоговых правил. Значительная часть норм актов о финансах относится именно к данной категории. При этом новые налоговые нормы могут быть введены (1) на бессрочной основе или (2) на определенный период времени.

Так, индийским Актом 2015 г. был установлен новый налоговый вычет в размере 30 тыс. рупий для лиц старше 80 лет, у которых нет договора

---

[331] UK Income Tax Act 2007. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/pdfs/ukpga_20070003_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

[332] Ст. 7 (7) Акта 2015 г. «О финансах»: The amendments made by this section have effect for the tax year 2017-18. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2015/11/section/7 (дата обращения: 05.05.2017).

медицинского страхования; вычет в размере 80 тыс. рупий для пожилых граждан, страдающих редкими заболеваниями из определенного списка, утвержденного Правительством; а также вычет до 25 тыс. рупий для инвалидов.

Как уже упоминалось выше, актами о финансах могут вводиться новые налоги (в Великобритании - банковский сбор в 2010 г., сбор за антропогенное воздействие в 2010 г., гербовый сбор по сделкам с недвижимостью в 2003 г.), новые налоговые режимы (правила, направленные на борьбу с уклонением от уплаты налогов, «remittance basis» и т.д.), новые правила налогового законодательства (к примеру, правила определения «налогового резидентства» для физических и юридических лиц).

Как и в случае с нормами, которые предусматривают изменение налоговых ставок в будущем, акты о финансах могут содержать нормы, которые предусматривают отсроченное введение новых налоговых правил. Так, индийский Акт 2015 г. «О финансах» объявил о планируемом введении в следующем году, т.е., с 1 апреля 2016 г., налога на товары и услуги. В этом же году были озвучены планы, направленные на коренной пересмотр правил определения налогового резидентства для юридических лиц. В соответствии с разд. 6 индийского Акта 1961 г. «О подоходных налогах», юридические лица признаются индийскими резидентами в том случае, если они (1) являются индийскими компаниями, или же если (2) контроль и управление в отношении их осуществлялись исключительно с территории Индии.

3) Отмена устаревших норм. Нормы актов о финансах могут также предусматривать отмену устаревших положений предыдущих актов о финансах и отдельных актов законодательства о налогах и сборах. Так, Акт 2008 г. «О финансах» отменил в Великобритании положения, связанные с налогообложением ценных бумаг, полученных в качестве вознаграждения за выполнение трудовых отношений. Акт 2015 г. «О финансах» отменил с 1 апреля 2016 г. действие налога на богатство, регулируемого Актом 1957 г. (ст. 79 Акта 2015 г.).

Изучение Акта Канады 2016 г. «О выполнении бюджета» свидетельствует о том, что данный акт, объединяющий в себе бюджетные предложения по пересмотру налогового законодательства, отменил целый ряд налоговых норм. В частности, были отменены налоговые кредиты на обучение, занятие детей спортом, приобретение школьных принадлежностей и т.д. [333] Интересно, что юридическая техника ежегодных канадских актов о выполнении бюджета в целом совпадает с актами о финансах, принимаемыми в Великобритании, Новой Зеландии и Индии, которые были рассмотрены выше.

Описанные выше примеры могут охарактеризовать ту степень сложности, связанную с необходимостью ориентации в массиве налогового законодательства, которое формируется каждый год, в том числе путем ссылок на предыдущие финансовые акты, фрагментарного и перекрестного цитирования. С одной стороны, данные особенности юридической техники позволяют вносить изменения в налоговое законодательство без необходимости переписывать отдельные законы (один акт вносит целый пакет комплексных поправок), с другой стороны, делают процесс работы с источниками налогового права весьма сложным, трудоемким и длительным процессом, разобраться в котором без специальной квалификации и юридических навыков весьма затруднительно.

При этом, если в России положения федеральных законов, вносящих изменения в НК РФ, имплементируются в него, в результате чего отсутствует необходимость обращаться к целому ряду источников, то в государствах общего права одновременно действует целый ряд источников, которые могут содержать нормы как постоянные, так и временные (к примеру, в части установления ставок налогов, которые будут изменены и пересмотрены последующими актами о финансах). Кроме того, акты о финансах могут содержать комментарии и

---

[333] Budget Implementation Act 2016. URL: http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/2016_7.pdf (дата обращения: 25.06.2017).

разъяснения отдельных положений, а также отдельные нормы, которые не подлежат включению в какие-либо иные налоговые законы или акты о финансах.

Временные рамки. В Российской Федерации основные положения, касающиеся порядка и сроков опубликования и вступления в силу новых норм налогового законодательства, содержатся в Конституции РФ, Федеральном законе № 5-ФЗ от 14 июня 1994 г. «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания» [334], а также ст. 5 НК РФ. По общему правилу, предусмотренному ст. 5 НК РФ, акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, а акты законодательства о сборах – не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением прямо предусмотренных случаев.

При этом положения ст. 5 НК РФ подвергались пересмотру в течение всего периода действия части первой НК РФ. Так, трудности, которые были связаны со срочным пересмотром положений НК РФ, были частично решены Федеральным законом от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации», который прямо предусмотрел возможность вступления в силу изменений в Налоговый кодекс РФ, улучшающих положение налогоплательщика, со дня их официального опубликования[335]. До момента внесения соответствующих изменений вступление некоторых налоговых норм в силу прямо нарушало положения ст. 5 НК РФ[336].

---

[334] Собрание законодательства РФ от 20 июня 1994 г. № 8. Ст. 801.

[335] Федеральный закон от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями) // Собрание законодательства РФ от 1 декабря 2008 г. № 48. Ст. 5519.

[336] Так, 13 октября 2008 г. был принят Федеральный закон № 172- ФЗ «О внесении изменения в статью 174 части второй Налогового кодекса Российской Федерации», который, в соответствии со ст. 2, вступил

На сегодняшний день действующая редакция ст. 5 НК РФ предусматривает, что нормативно-правовые акты, устанавливающие новые налоги и сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования. Прямо запрещена обратная сила актов, ухудшающих положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и плательщиков страховых взносов, а также иных участников налоговых правоотношений. Напротив, как уже было отмечено, положения, смягчающие положение участников налоговых правоотношений, отменяющие налоги и сборы, снижающие применимые ставки и т.д., могут прямо предусматривать обратную силу своего применения[337].

В январе 2015 г. в Государственную Думу был внесен законопроект № 703551-6 «О внесении изменений в ст. 5 части первой Налогового кодекса Российской Федерации», который был направлен на пересмотр порядка вступления в силу нормативных актов, содержащих нормы регулирования о налогах и сборах[338]. В пояснительной записке к законопроекту была отмечена чрезмерная частота изменений налогового законодательства и нестабильность налоговых правил. Для исправления сложившейся ситуации авторы законопроекта предложили сформулировать положения ст. 5 НК РФ таким образом, чтобы акты законодательства о налогах и сборах принимались не позднее 1 сентября текущего года и вступали в законную силу с 1 января

в силу со дня официального опубликования, в то время как редакция ст. 5, действовавшая в тот период времени, предусматривала вступление в силу изменений во вторую часть НК РФ исключительно с первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

[337] Отдельные сроки вступления в силу предусмотрены для нормативно-правовых актов, которые предусматривают вступление в силу новых форм налоговых деклараций (расчетов) или пересмотр действующей формы – такие акты вступают в силу не ранее, чем по истечении двух месяцев со дня их официального опубликования.

[338] Законопроект № 703551-6 «О внесении изменений в статью 5 части первой Налогового кодекса Российской Федерации (в части фиксирования норм налогового законодательства в течение года и установления нового порядка принятия и вступления в законную силу изменений и дополнений в Налоговый кодекс Российской Федерации)». URL: http://asozd2.duma.gov.ru/main.nsf/%28SpravkaNew%29?OpenAgent&RN=703551-6&02 (дата обращения: 07.06.2017).

следующего года, чтобы у налогоплательщиков было время для ознакомления и изучения принятых актов, а также оспаривания принятых актов[339].

Данная инициатива встретила критику со стороны представителей юридического сообщества: так, А.В. Брызгалин отметил, что подобное временное ограничение по внесению изменений не позволит депутатам Государственной Думы РФ оперативно отреагировать на изменения экономической и бюджетной обстановки в государстве, если в конце календарного года произойдут какие-то события, которые могут негативно повлиять на экономическую обстановку в государстве[340]. Кроме того, в уже действующем законодательстве формально есть норма, направленная на закрепление сроков вступления в силу налоговых новелл, которая, однако, не действовала в течение целого ряда лет. Так, в соответствии с п. 2 ст. 53 БК РФ, для обеспечения предсказуемости и последовательности бюджетной политики федеральные законы о внесении изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, федеральные законы, регулирующие бюджетные правоотношения, приводящие к изменению доходов бюджетов бюджетной системы Российской Федерации и вступающие в силу в очередном финансовом году и в плановом периоде, должны быть приняты не позднее 1 месяца до дня внесения в Государственную Думу проекта

---

[339] Так, юридическая конструкция, изложенная в п. 4 ст. 5 НК РФ (в части обратного действия положений, улучшающих положение налогоплательщика), характеризуется как «не соответствующая потребностям оперативного регулирования налоговых отношений», что, на взгляд автора, требует пересмотра отдельных положений ст. 5 НК РФ (см.: Даниленков А.В. О порядке исчисления срока вступления в силу акта законодательства РФ о налогах // Юрист. 2003. № 2. С. 38-42). В качестве возможной формулировки предлагается следующая: «акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут вступать ранее установленного в настоящей статье срока и (или) иметь обратную силу, если прямо предусматривают это».

[340] А.В. Брызгалин отмечает, что необходимо кардинально пересмотреть процедуру принятия налоговых законов. Предложениями по совершенствованию данной процедуры являются: ограничение инициатив депутатов (так как многие из них отличаются нехваткой юридической техники и отсутствием обоснования и аргументации принятия); повышение взаимосвязи налоговых и бюджетных законов; повышение значимости пояснительной записки, подготавливаемой авторами законодательной инициативы (см.: Брызгалин А.В. Новая налоговая инициатива депутатов: «Законы о налогах должны приниматься не позднее 1 сентября». URL: https://zakon.ru/blog/2015/2/3/novaya_nalogovaya_ iniciativa_deputatov __zakony_ o_nalogax_dolzhny_ prinimatsya_ne_pozdnee_1_sentyabrya (дата обращения: 07.06.2017).

федерального закона о федеральном бюджете на очередной финансовый год и плановый период[341]. Таким образом, федеральные законы, вносящие изменения в законодательство о налогах и сборах, должны быть приняты не позднее 1 октября текущего года. Если налоговые законопроекты принимаются депутатами уже после внесения бюджета, то вступление в силу новых положений откладывается на один год [342]. Итогом рассмотрения указанного законопроекта стало его отклонение Государственной Думой в январе 2015 г.

В Великобритании фактически отсутствует запрет ретроактивного вступления в силу новых налоговых положений, в том числе ухудшающих положение налогоплательщика. На практике время вступления в силу новых положений ежегодных актов о финансах зачастую зависит от текущей политической ситуации[343].

---

[341] Бюджетный кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства РФ от 3 августа 1998 г. № 31. Ст. 3823.

[342] При этом действие данной нормы последовательно приостанавливалось целым рядом федеральных законов: к примеру, Федеральный закон от 19 июля 2009 г. № 92-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации и статью 45 Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» приостановил действие п. 2 статьи 53 Бюджетного кодекса Российской Федерации до 1 января 2010 г., Федеральный закон от 2 июня 2016 г. № 158-ФЗ «О приостановлении действия отдельных положений Бюджетного кодекса Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» отложил применение данной нормы до 1 января 2017 г. (Федеральный закон от 2 июня 2016 № 158-ФЗ «О приостановлении действия отдельных положений Бюджетного кодекса Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ от 6 июня 2016 г. № 23. Ст. 3282). На практике это означает, что складывается противоречивая ситуация: с одной стороны, периодически провозглашается необходимость стабильности и определенности налогового законодательства, с другой – временные ограничения в части внесения и принятия новых налоговых норм рассматриваются многими как ограничение оперативности и эффективности пересмотра налогового законодательства в случае возникновения практической необходимости в подобном изменении.

[343] Акт Великобритании 2017 г. «О финансах», опубликованный в виде проекта 20 марта 2017 г., получил королевское одобрение 27 апреля 2017 г. При этом Акт был сокращен по сравнению с первоначальным проектом с 762 страниц до 148 для его одобрения парламентской оппозицией. Ожидается, что после роспуска и переизбрания правительства летом 2017 г., будет принят второй Акт «О финансах», который предусмотрит ретроспективное (то есть с апреля 2017 г.) вступление в силу оставшихся норм, которые не вошли в первоначальную редакцию акта. Не были включены самые важные положения, принятие которых было заранее анонсировано и ожидалось налогоплательщиками (включая дальнейшее изменение режима налогообложения физических лиц, не имеющих домицилия в Великобритании, а также изменение порядка учета компаниями убытков). Несмотря на ожидания налогоплательщиков, что данные нормы войдут в итоговый вариант документа, этот период характеризуется значительным уровнем неопределенности (Stupples B. U.K. Treasury Fires Starting Gun

Формально возможность ретроактивного вступления в силу положений налогового законодательства не запрещена, как показывает изучение данного вопроса, ни статутами, ни существующими судебными прецедентами. Данный подход зачастую поддерживается законодателем и английскими судами на основании того, что обратная сила положений обусловлена необходимостью сохранения их эффективности. При этом должен сохраняться справедливый баланс между публичными интересами и правами отдельного налогоплательщика, который имеет право на информацию.

Так, в 2017 г. окончательно принятый проект Акта «О финансах» был значительно сокращен по сравнению со своим первоначальным вариантом в свете приближающихся парламентских выборов. Ожидалось, что в конце 2017 г. исключенные из финальной версии Акта положения будут приняты в рамках второго акта о финансах, возможность ретроактивного действия которого была подтверждена Правительством[344]. Вместе с тем положение налогоплательщиков по многим вопросам остается неопределенным до осени, то есть до момента принятия осеннего акта о финансах при условии, что новое правительство примет решение (1) принять такой нормативно-правовой акт, а также (2) включить в него положения, которые должны были войти в первоначальный проект акта, предусмотрев их ретроспективное вступление в силу. Новое правительство в качестве компромисса может отложить вступление в силу данных мер до апреля 2018 г. и предусмотреть ряд переходных норм[345].

Как показывает судебная практика, споры между налоговыми органами и налогоплательщиками, связанные с ретроактивным вступлением в силу налоговых законов, обусловленного мерами государства по борьбе с налоговыми

---

for 2017 Autumn Budget // International tax. August 21, 2017. URL: https://www.bna.com/uk-treasury-fires-n73014463419/).

[344] Переизбрание Парламента, таким образом, становится механизмом подтверждения полномочий Правительства, а сокращение Акта «О финансах» – временной мерой.

[345] Finance Act 2017: Impact of General Election. URL: http://www.macfarlanes.com/media/767019/FINANCE-ACT-2017-IMPACT-OF-GENERAL-ELECTION.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

правонарушениями, неоднократно рассматривались на уровне Европейского суда по правам человека[346]. В соответствии со ст. 1 Протокола 1 к Конвенция о защите прав человека и основных свобод 1950 г., несмотря на провозглашение права каждого физического или юридического лица на уважение своей собственности и запрет произвольного лишения имущества (абз. 1), государство вправе обеспечивать выполнение таких законов, какие ему представляются необходимыми для обеспечения уплаты налогов и сборов (абз. 2). Изучение сложившейся судебной практики указывает на то, что суд в подобных ситуациях связывает возможность беспрепятственного ретроактивного пересмотра текущих положений налогового законодательства со следующими основаниями: исправление процессуальных недочетов налогового законодательства; недопущение извлечения выгоды частными лицами из перехода к новой системе расчета и уплаты налогов в интересах всего общества; предсказуемый характер действий государства и широкая заблаговременная огласка планов государства по изменению налоговой системы[347].

Таким образом, на уровне национального законодательства и решений международных судебных органов провозглашается необходимость заблаговременного ознакомления налогоплательщика с планируемыми изменениями, однако фактически такие термины, как «предсказуемость» и «заблаговременность», несмотря на свое широкое применение, носят весьма расплывчатый характер.

---

[346] Воробьева Н.Н. Налогообложение и право собственности: позиции Европейского Суда по правам человека // Международное правосудие. 2013. № 4. С. 32-39.

[347] На практике это приводит к тому, что чаще всего, ссылаясь на приведенное выше положение Протокола № 1 к Конвенции, Европейский суд по правам человека не находит нарушения абз. 1 ст. 1 Протокола 1 в ситуациях, когда законодатель предусматривает обратную силу налоговых законов. (European Court of Human Rights. National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom. Case Nos. 21319/93, 21449/93, 21675/93. Judgment of 23 October 1997. § 81. Reports of Judgments and Decisions 1997-VII; Протокол к Конвенции о защите прав человека и свобод в ред. Протокола №. 11. URL: http://www.coe.int/ru/web/conventions/full-list/-/conventions/rms/090000168006377f (дата обращения: 19.05.2017)).

Частично данная проблема решается в Великобритании, Индии и Новой Зеландии путем фиксации всех планируемых изменений до начала соответствующего налогового периода в акте о финансах. Так, изменения, которые планировались к вступлению в силу в течение 2016 г. (и частично – в 2017 г. и даже позднее), были озвучены в Акте Великобритании 2016 г. «О финансах», который был опубликован 24 марта 2016 г., то есть за 2 недели до начала финансового года. При этом, так как проект бюджета обсуждался заранее, налогоплательщики имели возможность заранее узнать о планируемых изменениях, а ключевые предложения по пересмотру налоговых правил были озвучены в предыдущих актах о финансах - иногда за несколько лет до планируемого введения.

Для сравнения, в Великобритании еще в 2015 г. в соответствующем Акте «О финансах» было заявлено о планируемом пересмотре режима налогообложения физических лиц, не имеющих домицилия в Великобритании[348], и о пересмотре режима налогообложения имущества, расположенного на территории Великобритании, которое принадлежит иностранным структурам, начиная с 6 апреля 2017 г. Акт 2016 г. объявил о планируемом уменьшении основной ставки корпорационного налога на 1% с 1 апреля 2020 г. (до 17% вместо планируемых ранее 18%). было также озвучено намерение дополнить налоговое законодательство Великобритании после 1 января 2017 г. положениями, отражающими инициативы ОЭСР в части предотвращения использования так называемых гибридных схем.

---

[348] «Домициль» или «домицилий» является комплексным понятием, не связанным с понятием налогового резидентства, и может быть определен как статус лица в связи с местом его постоянного проживания, тесными жизненными связями и намерением остаться резидентом в данной юрисдикции. Домицилий основывается прежде всего на месте рождения (и домицилии одного из родителей) или на намерении лица проживать в стране постоянное время, наличии основного жилья, семьи, работы и т.д. В настоящий момент, если лицо имеет домицилий в Великобритании, под обложение подоходным налогом будут попадать все его доходы вне зависимости от того, где они были получены (в Великобритании или за рубежом). Если лицо, не имеющее домицилия, будет признано налоговым резидентом, под налогообложение будут попадать только те доходы, которые были перечислены в Великобританию - к примеру, получены на счет в британском банке.

Как правило, нормы актов о финансах прямо указывают время вступления новых норм и правил в силу (к примеру, 6 апреля 2016 г., 1 апреля 2015 г. и т.д. - в зависимости от налога, являющегося объектом соответствующего регулирования и определенного налогового периода). В то же время на практике распространены ситуации, когда законодатель прямо предусматривал ретроспективное применение новых норм. Так, к примеру, с 6 апреля 2005 г. в Великобритании был введен особый режим обложения налогом имущества, которое было отчуждено бывшим владельцем, извлекающим из такого имущества выгоду и после его передачи (ст. 84 и приложение 15 Акта о финансах 2004 г.)[349] Как было отмечено в заявлении Казначейства, в данном случае необходимо было ретроспективно распространить новые правила для предотвращения уклонения от налогообложения налогоплательщиками. Новые правила были распространены в отношении имущества, которое было передано, начиная с мая 1986 г.

После принятия соответствующего акта о финансах в течение налогового периода изменения в соответствующие источники налогового права не вносятся, что делает положение налогоплательщика более стабильным по сравнению с ситуациями, когда пересмотр налогового законодательства осуществляется в течение всего налогового периода. Можно предположить, что этот подход уравновешивает сложность источников налогового права в государствах общего права: в России каждый год также меняется значительный массив норм налогового законодательства, однако этот процесс может происходить в течение всего года.

Критика юридической техники. Исследователи традиционно отмечают сложный характер и многоуровневую структуру законодательства о налогах и сборах в государствах общего права[350]. В силу этих особенностей национального

---

[349] Так называемые "Pre-Owned Assets rules", см. подробнее: URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2004/12/section/84 (дата обращения: 05.05.2017).

[350] Clark R. How to Label a Goat: The Silly Rules and Regulations that are Strangling Britain. Harriman House, 2006; Johnson A. The Inland Revenue. London: Allen and Unwin, 1965; Smith P. Lessons from the British Poll Tax Disaster // National Tax Journal. 1991. Vol. 44; Cullis J., Jones P., Morrissey O. Evaluating the Poll Tax as

налогового регулирования возможные меры по упрощению и систематизации налоговых актов нередко становились объектом дискуссии. В 2010 г. в составе Казначейства Великобритании был создан Департамент упрощения налогообложения для выполнения таких задач, как поиск направлений упрощения налоговой системы, проведение необходимых исследований и публикация их результатов [351] . Позднее Акт 2016 г. «О финансах» пересмотрел статус Департамента как исключительно консультативного органа и расширил его полномочия[352].

Исследовательская и аналитическая деятельность Департамента за 7 лет вылилась в ряд публикаций, посвященных оценке юридической техники в сфере налогового законодательства Великобритании: а именно - комментарии о трудности восприятия налогового законодательства (2017 г.); об объемности налогового законодательства (апрель 2012 г.); о разнообразии законодательства (2013 г. с правками и изменениями от 2017 г.); об используемых определениях (2013 г. с правками и изменениями от 2014 г. и 2017 г.); о возможных подходах к упрощению налогового законодательства (2017 г.)

В качестве основных поводов для критики налогового законодательства Великобритании Департамент называет его объемность, трудную для понимания

---

a Tax Reform // Local Government Studies. 1993. Vol. 19; Prebble J. Why is the Tax Law Incomprehensible? // British Tax Review. 1994. P. 380-93; Vickrey W. Tax Simplification through Cumulative Averaging // Law and Contemporary Problems. 1969. Vol. 34(4). P. 736-750; Surrey S.S. Complexity and the Internal Revenue Code: The Problem of Management of Tax Detail, Law and Contemporary Problems. 1969. Vol. 34. P. 673; Gowers E. The Complete Plain Words. London, 1954. P. 36; Avery J.J. Tax Law: Rules or Principles? // Fiscal Studies. 1996. Vol. 17(3). P. 63-89; Cooper G.S. Themes and Issues in Tax Simplification // Australian Tax Forum. 1993. Vol. 10. P. 417-60; James S., Lewis A., Allison F. The Comprehensibility of taxation: A study of taxation and communications. Avebury; Aldershot, 1987; Howe G. Tax Law Simplification in the United Kingdom // Further Key Issues in Tax Reform / Sandford C. (ed.). 1998. P. 108; Lehmann G. The Reform that does not Reform and the Simplification that does not Simplify – The Tax Law Improvement Project Fiasco // Butterworth's Weekly Tax Bulletin. 1995. № 33. P. 530-33; Krever R. Taming Complexity in Australian Income Tax // Sydney Law Review. 2003. Vol. 25. P. 467-505; Taylor C. J. Beyond 4100: A Report on Measures to Combat Rising Compliance Costs through Reducing Tax Law Complexity. Sydney, Taxation Institute of Australia, 2006. P. 120.

[351] См.: Office of Tax Simplification. URL: www.gov.uk/goverrnent/organisations/office-of-tax-simplification (дата обращения: 05.05.2017).

[352] Finance Act 2016. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/pdfs/ ukpga_20160024_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

терминологию и сложный для восприятия текст, а также многочисленность налогов и влияние политических факторов на подготовку и содержание актов о финансах. В отношении объемности и сложности налогового законодательства Департамент отмечает, что в 2009 г. совокупный объем некодифицированного налогового законодательства Великобритании превысил 11 520 страниц, в результате чего налоговое законодательство Великобритании стало самым объемным в мире[353].

Анализируя вопрос, означает ли значительный объем источников налогового права его сложность для восприятия, Департамент отмечает, тем не менее, что объем налоговых правил не влияет на сложность для восприятия, простоту или доступность толкования и применения самих правил[354]. Авторы исследования, ссылаясь на налоговые кодексы ряда европейских государств, приводят данные акты как примеры менее точных источников права, которые не могут покрыть все возможные налоговые правоотношения, которые требуют соответствующего регулирования[355].

При этом более сложная налоговая система (в том числе, более пространная система источников налогового законодательства) влечет дополнительные расходы как для налогоплательщиков, так и для государственных органов. В комментариях Департамента, посвященных возможному упрощению налогового законодательства Великобритании, отмечается, что в основе законотворчества в налоговой сфере должны лежать прежде всего простота, стабильность и эффективность. Сложность налогового законодательства определяется в

---

[353] Dyer G. UK Tax Code is Longest in the World. URL: http://www.accountingweb.co.uk/blogs/gina-dyer/team-blog/uk-tax-code-longest-world (дата обращения: 05.05.2017); Office of Tax Simplification Focus Paper: Length of Tax Legislation as a Measure of Complexity. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/603470/OTS_length_of_legislation_paper_published_Apr12.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

[354] Office of Tax Simplification Focus paper: Review of tax reliefs: interim report. December 2010. P. 7. URL: http://www.hmtreasury.gov.uk/d/ots_review_tax_reliefs_interim_report.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

[355] Office of Tax Simplification Focus Paper: Layered Legislation. P. 5. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/603474/Layered_legislation_Jan17.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

исследовании как *необходимая* (провозглашается, что минимальный уровень сложности неизбежен для надлежащего администрирования налогообложения с учетом признания некоторого уровня трудности восприятия для обывателей, неотделимого от сущности налога) или *чрезмерная*, которая проявляется в наличии в корпусе законодательства устаревших положений; необходимости налогоплательщиком предоставлять налоговым органам излишнюю информацию; повторении положений; использовании налоговой системы для управления микроэкономическими процессами и т.д.[356]

При этом изменения налогового законодательства, включая ежегодный пересмотр отдельных элементов, являются, по мнению исследователей, необходимым явлением. Налоговые правила должны отвечать текущей экономической ситуации: финансовые показатели и данные, используемые для определения налогового бремени (к примеру, определенные пороговые значения) могут устареть и без своевременной корректировки делать применение нормы излишне обременительным и ухудшать положение налогоплательщиков[357].

В целом стоит отметить, что ежегодные акты о финансах характеризуются особой юридической техникой, которая позволяет сочетать в себе черты и принципы нескольких отраслей права (бюджетного, налогового и административного) [358] . *Совокупность методов и способов законодательной техники обеспечивает сочетание стабильности, которая исторически присуща государствам данной правовой семьи, с гибкостью и возможностью оперативного внесения комплексных изменений. На практике сложности, связанные с применением принципа регулярности пересмотра налогового законодательства, выражаются в наличии обширного, некодифицированного и*

---

[356]Office of Tax Simplification Focus Paper: Avoiding Complexity, the OTS Lessons Learned and Some Principles. P. 1. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_ data/file/603478/ Principles _ of_avoiding_complexity_updated_Feb17.pdf (дата обращения: 05.05.2017).
[357]Ibid. P. 5. (дата обращения: 05.05.2017).
[358] Митин М.А. Налоговые льготы в особых экономических зонах Индии // Налоговед. 2015. №1. С. 75-82.

ежегодно увеличивающегося массива источников налогового права, а также в возможности ретроспективного действия новых налоговых норм и правил.

Необходимо отметить, что иностранные инструменты, механизмы и способы пересмотра налогового законодательства не могут быть позаимствованы и скопированы в рамках российской налоговой системы. Вместе с тем, исследование особенностей пересмотра налогового законодательства в рамках принципа эластичности налогообложения в государствах общего права позволяет выделить в качестве заслуживающих внимание особенностей регулирования налоговой системы отлаженную систему пересмотра отдельных налоговых элементов, заблаговременное закрепление изменений, которые вступят в силу в течение налогового периода, а также фиксацию изменений налогового законодательства в рамках разработки и принятия бюджетных документов на плановый период: после начала налогового периода и принятия бюджетных актов возможность внесения изменений в налоговое законодательство в рассматриваемых государствах общего права существенно ограничена, что повышает предсказуемость и стабильность налоговых правоотношений и улучшает условия ведения экономической деятельности в государстве.

§ 2. Элементы налогообложения, подлежащие пересмотру

Финансовое планирование государства строится на определенных методах государственного влияния на объекты регулирования, в том числе путем использования налогов как инструментов воздействия на определенные отношения для достижения желаемых для государства целей посредством изменения элементов налоговой системы [359]. Указанные методы государственного регулирования в Великобритании, Австралии, Индии и Новой Зеландии выражаются в сближении налогового и бюджетного регулирования и позволяют рассматривать бюджет в данных государствах как основу для разработки мер государственной политики в сфере налогообложения[360]. Бюджетный акт приобрел особое значение для налоговой системы и стал предметом пристального изучения не только государственных органов, активно вовлеченных в бюджетный процесс, но и рядовых налогоплательщиков.

В 1944 г. в Великобритании было провозглашено использование налогообложения в качестве инструмента регулирования экономической политики: как отмечалось, преследование исключительно достижения бюджетного баланса без учета состояния торговли и промышленности является ограниченным подходом [361] . Как было отмечено, ориентированность исключительно на сведение бюджета не основывается на каком-либо требовании

---

[359] Как отмечается, развитие регулятивной функции налогообложения в Великобритании началось с 40-х гг. XX в., хотя и до этого таможенные пошлины зачастую вводились с целью осуществления протекционистской политики, акцизы на алкоголь и табак преследовали социальные и даже медицинские цели, а в военное время налоги имели целью ограничение потребления и аккумулирование средств на финансирование оборонного сектора (см.: The British System of Taxation. London: Her Majesty`s Stationery Office, Central Office of Information, 1968. P. 2).

[360] Даже в отечественной финансовой науке отмечается сближение данных отраслей права. Так, О.Н. Горбунова отмечает бесперспективность анализа налогового анализа в отрыве от бюджетного права: как налогообложение и его адекватность сложившимся экономическим отношениям оказывают влияние на наполняемость бюджета, так и наполняемость бюджета в свою очередь имеет значение для всей системы налогообложения (см.: Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России. М.: Профобразование, 2003. С. 47 - 48).

[361] См.: Peden G.C. The 1944 White Paper on Employment Policy. In: Keynes, The Treasury and British Economic Policy. London: Palgrave, 1988. Pp 44-49.

закона или правовой традиции и в будущем ничто не должно мешать Канцлеру Казначейства ориентироваться при подготовке бюджета на состояние экономики, уровень безработицы и иные аналогичные показатели[362].

Изучение налоговых систем данных государств, объединенных общей правовой культурой, основой которой стала правовая и налоговая система Великобритании, позволяет отметить, что наряду с привычными налогами (такими как подоходный, корпорационный налог, налог на добавленную стоимость) налоговая система может включать в себя такие специфические налоги и сборы (как налог на движение товаров и пассажиров, налог на роскошь, многочисленные сборы, включая образовательные и банковские сборы, сборы на азартные игры и т.д.), в которых особенно ярко проявляется регулирующая функция налогов. Вводя, изменяя и отменяя данные налоги, государство осуществляет меры социального управления и пытается через налоговую систему воздействовать на экономические и социальные отношения. Налоговые системы рассматриваемых государств отличаются подвижностью и изменчивостью.

Учитывая дальнейшую эволюцию и развитие функций налогов, а также вызванное этим постоянное усложнение и развитие налоговых систем, методы налогового регулирования государства в отношении отдельных налогов или элементов налогообложения играют особое значение не просто для пополнения бюджета, но и для регулирования широкого круга вопросов и проблем, включая социальные, экономические, природоохранные, технологические и иные задачи и цели. На примере отдельных нормативных актов, издаваемых в рамках бюджетной процедуры, более детально предлагается рассмотреть, какие положения содержат в себе акты о финансах и какие элементы налогообложения

---

[362] Уже с 1947 г. в Великобритании в практику вошло направление в Парламент вместе с проектом бюджета материалов, освещающих текущее состояние экономики и экономические прогнозы, для подтверждения целей, заявленных в рамках бюджета. С 1962 г. данный обзор оформлялся в виде Экономического отчета (Economic Report), который публиковался незадолго до объявления бюджета (см.: The British System of Taxation. Op. cit. P. 3).

подлежат ежегодному пересмотру в результате их принятия в государствах общего права, а также цели, которые при этом ставит государство.

Поскольку закрепление всех элементов налога является необходимым условием его надлежащего установления, отсутствие какого-либо существенного элемента юридического состава налога влечет за собой невозможность его надлежащего исполнения налогоплательщиком и, соответственно, нарушение прав последнего, поскольку государство ожидает от него исполнения налоговой обязанности при закреплении неполного объема информации, требуемого для надлежащего выполнения налоговой обязанности. Отсутствие законного закрепления какого-либо существенного элемента означает невозможность исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога.

В Российской Федерации уже упомянутой обязанности граждан платить установленные законом налоги и сборы, предусмотренной ст. 57 Конституции РФ, коррелирует положение п. 1 ст. 17 НК РФ, согласно которому налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и существенные элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки его уплаты. Конституционный Суд в РФ неоднократно пояснял, что законное установление налога подразумевает прямое перечисление в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства[363]. Отсутствие каких-либо существенных элементов допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе применения соответствующих налоговых норм и может привести к произволу со стороны государства и нарушению принципов равенства и верховенства закона[364].

---

[363] См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 111 Закона РФ от 1 апреля 1993 г. "О Государственной границе Российской Федерации" в ред. от 19 июня 1997 г.» // Собрание законодательства Российской Федерации от 17 ноября 1997 г. № 46. Ст. 5339.

[364] См.: Постановление Конституционного суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе

Требование закрепления основных элементов налогового обязательства должно обеспечиваться законодателями в целях эффективности и практической выполнимости налоговых обязательств, а также своевременной и полной уплаты налогоплательщиками налогов[365]. Принцип определенности был провозглашен еще А. Смитом, который указал на то, что налоги, подлежащие уплате, должны быть точно определены[366]. Такие элементы налогообложения, как субъект и объект налогообложения, размер налога, время способ уплаты налога, должны быть заблаговременно установлены и известны как налогоплательщикам, так и должностным лицам. Принцип законодательного закрепления налогов, введенный еще в Великой хартии вольностей в 1215 г. (и дополненный в дальнейшем конституционным принципом законодательного оформления налогов[367]), был дополнен затем принципом «определенности», который означает ясность и четкость налогового законодательства, а также понимание налогоплательщиком в чем заключается его налоговая обязанность, и уверенность в том, что налоговый закон будет толковаться и применяться последовательно[368].

Вне зависимости от того, каким актом (то есть актом о налогообложении или ежегодным актом о финансах) вводится в силу налог или отдельные его

РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции"» // Вестник Конституционного суда РФ. 1999. № 5.

[365] См.: Постановление Конституционного суда РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П «По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса РФ в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д.И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета)» // Вестник Конституционного суда РФ. 2009. № 4.

[366] Смит А. Указ. соч. С. 162.

[367] «Налоги устанавливаются исключительно на основании закона. Ни один налог не устанавливается и не взимается иначе, как в силу закона» (ст. 265 Конституции Индии 1950 г., Цит. по: Конституция Индии // Конституции зарубежных государств: учебное пособие / сост. В.В. Маклаков. М.: Волтерс Клувер, 2003); «Согласно положениям данной Конституции, Парламент наделен полномочиями принятия законов, направленных на мир, порядок и управление во благо Австралийского союза, относительно: …(ii) налогообложения; но без дискриминации штатов или их частей…» (ст. 51 Конституции Австралии 1900 г.: URL: http://www.aph.gov.au/constitution (дата обращения: 19.05.2017)).

[368] House of Commons (Treasury Committee): Principles of Tax Policy (8th Report of Session 2010–11, Vol. I: Report, together with formal minutes, oral and written evidence). URL: https://www.publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/cmtreasy/753/753.pdf (дата обращения: 19.05.2017)).

элементы, а также вне зависимости от экономических и политических причин их введения, для толкования или применения налогового законодательства необходимо определить все существенные элементы подлежащего уплате налога, включая налогооблагаемую базу, сферу действия налога, субъекта и объект налогообложения, а также механизм уплаты налога.

Ежегодные акты о финансах могут быть рассмотрены как совокупность норм, направленных на изменение текущей налоговой системы, то есть в качестве совокупности норм, объектом регулирования которых являются определенные налоги и их элементы. В этом отношении объекты юридического регулирования, внешним выражением которого является акт о финансах, могут быть классифицированы в зависимости от того, какой налоговый элемент подлежит пересмотру.

Налоговая ставка. Налоговый кодекс РФ определяет налоговую ставку как величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы или ту долю имущества или дохода налогоплательщика, которая подлежит отчуждению в пользу государства и, как отмечает И.И. Кучеров, является мерой вмешательства государства в имущественные интересы лица[369].

Налоговая ставка как обязательный элемент для закрепления и расчета любого налога имеет особое значение для определения суммы налоговой обязанности, а также выступает в качестве инструмента, посредством которого (наравне с налоговой базой и льготой) государство может повлиять на экономические и социальные отношения в обществе. Несмотря на это, исследователи налогового права зачастую не уделяют должного внимания данному элементу как таковому, а также его значению для налоговой системы и налогового регулирования[370].

---

[369] Кучеров И.И. Указ. соч. С. 334.

[370] Еремян Э.В. Налоговое право Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии: вопросы теории и практики: дисс. ... канд. юрид наук. М., 2008. С. 125.

Акты о финансах Великобритании, Индии, Новой Зеландии и Австралии регулярно производят пересмотр и корректировку ставок налогов и сборов. Одним из основных изменений налоговой системы, ожидаемых ежегодно, является пересмотр ставок налога на прибыль корпораций и налога на доходы физических лиц.

Для наглядности ниже приведена таблица, характеризующая изменения ставок подоходного налога в Великобритании, начиная с начала 1990-х годов и вплоть до настоящего времени[371]:

Период	Пониженная ставка (%)	Базовая ставка (%)	Повышенная ставка / Дополнительная ставка (%)
1999–2007	20	22	40/-
2008–2010	-	20	40/-
2010–2013	-	20	40/50
2013–2017	-	20	40/45

Как видно из приведенного сравнения, с 1999 г. началось постепенное снижение базовой ставки и сближение ее с пониженной ставкой до тех пор, пока в 2008 г. пониженная ставка не была заменена базовой ставкой. Повышенная ставка в 2010 г. была дополнена ставкой, предусматривающей дополнительное налогообложение в зависимости от размера полученного дохода.

Похожая ситуация с практически ежегодным пересмотром и корректировкой ставок в Великобритании имеет место в сфере налогообложения доходов корпораций[372]:

---

[371] Rates of Income Tax: 1990-91 to 2017-18. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_ data/file/516773/Table-a2.pdf (дата обращения: 27.05.2017).

[372] Rates and Allowances (Corporation Tax). URL: https://www.gov.uk/ government/publications/ rates-and-allowances-corporation-tax (дата обращения: 27.05.2017).

Период	Базовая ставка (%)	Ставка налога на небольшую прибыль (до 300 000 фунтов ст. в год) (%)
2008–2010	28	21
2011	26	20
2012	24	20
2013	23	20
2014	21	20
2015–2016	20	-
2017	19	-

Как и в случае подоходного налога ставка налога на прибыль корпораций в Великобритании постепенно снижается. Так, Акт 2012 г. «О финансах» снизил ставку корпорационного налога на 2% до 24%. Этим же актом было заявлено о планах снизить в последующие годы ставку данного налога: в 2013 г. она должна была составить уже 23%, что было через год подтверждено Актом 2013 г. «О финансах». Ставка налога на небольшую прибыль, применявшегося до 2015 г. к прибыли небольших компаний, чей годовой доход в совокупности не превысил 300 000 фунтов ст., и впоследствии замененного льготами в рамках корпорационного налога, была снижена Актом 2011 г. «О финансах». В рамках подготовки бюджета в 2016 г. были объявлены планы правительства Великобритании дальше снизить ставку корпорационного налога до 19% с апреля 2017 г. и до 17% в 2020 г. Для сравнения, еще в 2008 г. ставка составляла 28%. Такое существенное снижение не могло не отразиться на налоговом положении юридических лиц и на привлекательности Великобритании как юрисдикции для инкорпорации компаний[373].

[373] Как отмечается, вследствие этого ставка налога на прибыль компаний в Великобритании стала самой низкой среди государств – членов Большой двадцатки (см.: Policy Paper to Spring Budget 2017. URL: https://www.gov.uk/government/publications/spring-budget-2017-documents/spring-budget-2017 (дата обращения: 27.05.2017)).

Ставки налога на прирост капитала в Великобритании также подлежат периодическому пересмотру. С 2008 г. по 2010 г. ставка данного налога составляла 18% для всех категорий налогоплательщиков. С 2010 г. по 2016 г. к доходам в виде прироста капитала физических лиц применялась ставка 18% или 28% (в зависимости от суммы налогооблагаемого дохода); или 10% (в отношении доходов от отчуждения активов, используемых индивидуальными предпринимателями). К доходам иностранных компаний от распоряжения жилой недвижимостью, расположенной на территории Великобритании, применялась ставка 20%.

С 1 апреля 2016 г. налог взимается по следующим ставкам: для физических лиц – 10/20% (в отношении доходов от продажи нежилой недвижимости) или 18/28% (в отношении доходов от продажи жилой недвижимости); 10% – для индивидуальных предпринимателей в отношении активов, используемых ими в профессиональной деятельности; 20% – для иностранных компаний.

Ставки разных налогов могут изменяться одновременно для достижения определенных целей, корректировки налоговой системы и повышения эффективности предлагаемых изменений. Так, Актом Великобритании 2013 г. «О финансах» была повышена ставка банковского сбора с 0,0088% до 0,105%[374]. Как было отмечено, такое повышение было произведено для того, чтобы банки не смогли извлечь выгоду в результате одновременного снижения корпорационного налога.

В Индии при принятии бюджета в 2015 г. также было объявлено о планах правительства снизить ставку корпорационного налога. Ожидается, что начиная с 2017 г. базовая ставка будет снижена с 30% до 25%. При этом Акт 2015 г. «О финансах» предусмотрел повышение добавочной ставки на прибыль корпораций: с учетом добавочной ставки и местного налога эффективная ставка

---

[374] Данный сбор применяется в отношении определенных пассивов банковских организаций и строительных кооперативов – налоговых резидентов Великобритании и был введен в 2011 г.

налогообложения достигает 32% и 42% для индийских и иностранных компаний соответственно[375].

В государствах общего права в вопросах закрепления налоговых ставок законодатель чаще всего тяготеет к прогрессивному подходу. В теории налогов и сборов некоторыми исследователями отмечается, что прогрессивные ставки являются более справедливыми, чем пропорциональные или адвалорные ставки, поскольку в этом случае учитывается размер налоговой базы: чем выше доход или размер налогооблагаемого имущества, тем выше ставка, и наоборот – малоимущие слои населения подлежат щадящему налогообложению[376].

Примером данного подхода является методика закрепления ставки налогообложения доходов физических лиц, применяемая на сегодняшний день в Австралии. В отношении 2016–2017 финансового года ставки подоходного налога для резидентов, достигших 18 лет, установлены на следующем уровне:

Доход (австр. долл.)	Ставка	Эффективная ставка (%)
до 18 200	0	0
18 201 – 37 000	19 центов с каждого доллара сверх 18 200 австр. долл.	0 – 9,6
37 001 – 87 000	3 572 австр. долл. и 32,5 центов с каждого доллара сверх 37 000 австр. долл.	9,6 – 23
87 001 – 180 000	19 822 австр. долл. и 37 центов с каждого доллара сверх 80,000 австр. долл.	23 – 30

[375] Finance Act 2015. URL: http://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/finance-acts.aspx (дата обращения: 27.05.2017).

[376] См.: Кучеров И.И. Теория налогов и сборов. С. 339. Интересно, что наряду с этим существует и противоположная точка зрения: так, М. Алле отмечал, что «прогрессивное налогообложение тормозит продвижение наиболее способных членов общества и препятствует их доступу к собственности», а также «мешает создавать новые состояния» (см.: Алле М. За реформу налоговой системы. Переосмысливая общепризнанные истины / пер. с франц. Т.А. Карлова; под ред. И.А. Егорова. М.: ТЕИС, 2001. С. 27).

более 180 001	54 232 австр. долл. и 45 центов с каждого доллара сверх 180,000 австр. долл.	30 – 45

В отношении доходов нерезидентов, а также резидентов, не достигших 18 лет, предусмотрены отдельные прогрессивные ставки, максимальная из которых, как и в случае с доходами резидентов, достигает 45%. Как и в Великобритании, австралийские ставки подлежат ежегодному пересмотру или подтверждению в рамках бюджетного процесса. Так, указанные выше ставки применяются начиная с 2012 г. С 2010 г. по 2012 г. шкала ставок выглядела следующим образом:

Доход (австр. долл.)	Ставка	Эффективная ставка (%)
до 6 000	0	0
6 001 – 37 000	15 центов с каждого доллара сверх 6,000 австр. долл.	0 – 12,6
37 001 – 80 000	4 650 австр. долл. и 30 центов с каждого доллара с дохода сверх 37 000 австр. долл.	12,6 – 22
80 001 – 180 000	17 550 австр. долл. и 37 центов с каждого доллара с дохода сверх 80,000 австр. долл.	22 – 30,3
более 180 001	54 550 австр. долл. и 45 центов с каждого доллара с дохода сверх 180,000 австр. долл.	30,3 – 45

Шкала, применявшаяся в период 2009–2010 гг., отличалась незначительно: так ступень налоговой шкалы составляла не 37 000 австр. долл., а 35 000 австр. долл., а ставки налогов равнялись 4 350 австр. долл. и 30 центов, 17 850 австр. долл. и 38 центов, 55 850 австр. долл. и 45 центов соответственно.

В Новой Зеландии ставки налогов с прибыли корпораций и доходов физических лиц также подлежат ежегодному утверждению и пересмотру:

максимальная ставка налога на доходы физических лиц, предусматривающего широкую шкалу ставок в зависимости от размера полученного дохода, постепенно снижалась с 39% в 2007 г. до 33% с 2011 г. Ставка корпорационного дохода снижалась с 33% в 2007 г. до 30% в 2008 - 2010 гг. и 28% с 2012 г.[377]

Подобный пересмотр размера ставок в государствах общего права происходит практически каждый год. Налоговые ставки не воспринимаются как нечто заранее определенное и неизменное, а напротив, выступают самым оперативно изменяемым элементом, который позволяет государству проводить кратковременную и долгосрочную налоговую политику (к примеру, постепенное снижение ставки корпорационного налога в Великобритании в период с 2001 по 2010 г. или установление налоговой ставки на определенный год).

Налоговая база / объект. Объект налогообложения представляет собой юридический факт, с которым связана обязанность налогоплательщика заплатить налог: получение дохода, владение имуществом, реализация товара и т.д.[378] Каждый налог имеет определенную налоговую базу, и чем она шире, тем большее количество средств поступает в бюджет. Напротив, изъятия из налоговой базы и ограничения налоговой базы влияют на размер налоговых доходов, однако позволяют государству проводить экономическую или социальную политику, поддерживать определенные категории налогоплательщиков и стимулировать или ограничивать определенные виды экономической и социальной деятельности.

Как и налоговая ставка, налоговая база как налоговый элемент в Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Индии подлежит регулярному

---

[377] По данным официального сайта Департамента внутренних доходов Новой Зеландии в сети Интернет: http://www.taxpolicy.ird.govt.nz (дата обращения: 29.08.2017).

[378] Взаимосвязь налогового объекта и налоговой базы определяется следующим образом: налоговая база является элементом, производным от объекта налогообложения, и представляет собой по сути объект налогообложения, подвергшийся необходимой корректировке и подготовленный к применению налоговой ставки и исчислению суммы налоговой обязанности (Кучеров И.И. Указ соч. С. 310; Налоговый кодекс Российской Федерации: постатейный комментарий / под ред. В.И. Слома. М.: Статут, 1999. С. 141).

пересмотру и изменению. В целом, изучение актов о финансах позволяет систематизировать нормы, затрагивающие налоговую базу следующим образом.

1) Нормы, закрепляющие базу новых налогов. Примером таких норм являются:

- Акт Великобритании 2017 г. «О финансах» предусматривает введение с апреля 2018 г. сбора на производство безалкогольных напитков. База сбора, выплачиваемого производителями безалкогольных напитков, будет определяться в зависимости от содержания сахара в продукте: чем выше содержание сахара, тем выше будет применимая ставка (от 18 пенсов до 24 пенсов за 1 литр)[379];

- Австралийский бюджетный акт 2011–2012 г. ввел временный сбор на борьбу с последствиями наводнения 2011 г.[380] Данный целевой сбор, как следует из его названия, действие которого ограничивалось одним финансовым годом (с 1 июля 2011 г. по 30 июня 2012 г.), подлежал уплате физическими лицами с доходов, превышающих 50 000 австр. долл. в год (0,5 центов с каждого доллара, превышающего данный порог; 250 австр. долл. и 1 цент с каждого доллара в превышение 100 000 австр. долл).

- Новозеландский Акт 2015 г. «О финансах» ввел с 1 октября 2015 г. налог на прирост капитала с продажи новозеландской недвижимости, которая принадлежала продавцу менее 2 лет[381]. Налог применяется к продавцам - налоговым нерезидентам и ставка его равняется ставке подоходного налога, которая применялась бы в аналогичной ситуации к доходам продавца - резидента. Введение налога было направлено на борьбу со спекуляцией недвижимостью и сдерживание уровня цен.

---

[379] Finance Act 2015. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2017/10/pdfs/ukpga_ 20170010_en.pdf (дата обращения: 29.05.2017).
[380] Temporary Flood and Cyclone Reconstruction Levy. URL: https://www.ato.gov.au/Individuals/ Dealing-with-disasters/Previous-years/Flood-levy/Flood-levy/ (дата обращения: 29.05.2017).
[381] Executive Summary of the Budget 2015. URL: http://www.treasury.govt.nz/budget/2015/ execsumm/b15-execsumm.pdf.

2) *Нормы, направленные на пересмотр текущей налоговой базы уже действующих налогов*. Ежегодно в изучаемых государствах подлежит пересмотру налоговая база в отношении целого ряда налогов и сборов. Традиционным примером подобного подхода является ежегодное закрепление налоговой базы по подоходным налогам и корпорационным налогам в Великобритании, Индии, Новой Зеландии и Австралии, где данные налоги являются прогрессивными и разные ставки применяются к разному объему дохода, полученного физическим лицом или корпорацией в данном году[382]. Анализ актов о финансах позволяет отметить, что в данных актах не только первоначально закрепляется, но и пересматриваются и изменяются отдельные вопросы регулирования налоговой базы: ее расширение путем включения новых налогооблагаемых объектов, то есть увеличение налоговой базы, или же напротив – исключение определенных элементов из налоговой базы и ее уменьшение.

Примером первой категории норм являются ст. 36-39 Акта 2016 г. «О финансах» и приложение 6 к Акту Великобритании 2017 г. «О финансах», которые прямо предусматривают применение подоходного налога к скрытым формам предоставления вознаграждения и описывают, в каких случаях скрытые формы выплаты вознаграждения и поощрения (к примеру, предоставление беспроцентного займа) включаются в налоговую базу лица, получившего такое вознаграждение. Акт Великобритании 2017 г. также предусматривает снижение размера налогового вычета, применяемого в отношении дивидендного дохода, получаемого физическим лицом в течение года (до 2018 г. размер такого вычета равняется 5 000 фунтов ст.; планируется, что в будущем вычет будет составлять 2 000 фунтов ст.)

В качестве примера второй категории норм может быть приведено положение Акта Великобритании 2017 г. «О финансах», которое предусматривает повышение налогового вычета по подоходному налогу для физических лиц с 11

---

[382] Так, размер дохода, с которого подоходный налог уплачивается по повышенной ставке, равной 40%, был увеличен в Великобритании в 2016 г. с 42 385 фунтов ст. до 43 000 фунтов ст.

000 фунтов ст. до 11 500 фунтов ст., а также повышение пределов дохода, облагаемого стандартной ставкой в 20%, с 32 000 фунтов ст. до 33 500 фунтов ст.[383] Планируется, что к 2020 г. размер налогового вычета будет повышен до 12 500 фунтов ст.[384] Также в 2016 г. было объявлено о планах британского правительства повысить налог на наследование с 325 000 фунтов ст. до 1 млн. фунтов ст.[385]

Таким образом, необходимо отметить, что пример государств общего права показывает, как, наряду со ставкой, которая подлежит регулярному пересмотру и традиционно воспринимается как первоочередной инструмент коррекции налогового бремени, налоговая база также может регулярно изменяться и пересматриваться, в результате чего достигаются определенные общественно значимые цели.

Налоговые льготы. Ст. 56 НК РФ описывает налоговые льготы как преимущества, предоставляемые определенным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов по сравнению с иными налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор или уплачивать его в меньшем размере. Целью предоставления налоговых льгот является сокращение налогового обязательства налогоплательщика путем сокращения налоговой базы или изъятия определенных налоговых объектов или же предоставления льготных условий уплаты налога. В отличие от налоговой ставки или налоговой базы, налоговые льготы не являются существенными налоговыми элементами, поскольку не влияют на факт установления налога и их предоставление зависит исключительно от воли государства. Возможна ситуация, когда отношении определенного налога или сбора вовсе не предусмотрены льготы. Можно также отметить, что по

---

[383] Finance Act 2017. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2017/10/pdfs/ukpga_ 20170010_en. pdf (дата обращения: 29.05.2017).

[384] Как отмечается, целью данного действия является освобождение от подоходного налога лиц, получающих минимальную заработную плату.

[385] Параллельно с этим было заявлено о намерении расширить налоговую базу по налогу на наследование путем включения в нее передачи в составе наследственной массы акций иностранных компаний, осуществляющих косвенное владение британской недвижимостью.

сравнению с обязательными налоговыми элементами налоговые льготы являются наименее изученными и разработанными элементами с точки зрения российской правовой доктрины[386].

Традиционная классификация налоговых льгот включает в себя такие виды льгот, как (1) изъятия, (2) скидки и (3) освобождения[387]. Путем комбинации отдельных налоговых льгот государство достигает определенные цели. Изучение актов о финансах Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Индии позволяет отметить, что налоговые льготы активно применяются правительством, которое объявляет о вводимых мерах в актах о финансах. Одновременно с этим правительство объявляет, на достижение каких целей направлено введение тех или иных изменений.

Так, бюджетном докладе 8 мая 2012 г. В. Свон, глава Казначейства Австралии[388], заявил, что в рамках бюджета запланировано не только введение новых льгот и оказание поддержки национальному бизнесу для поддержания его конкурентоспособности, но и создание новых рабочих мест, улучшение качества жизни миллионов семей, оказание поддержки пенсионерам. Было объявлено о предоставлении малому бизнесу налоговых каникул, которые позволили бы компаниям сэкономить около 3,7 млрд австр. долл. Данные мероприятия, заявленные на фоне кризиса государственного долга в Европе и природных

---

[386] См.: Зарипов В.М. Правовое регулирование налоговых льгот: постановка проблемы // Российское правовое государство: Итоги формирования и перспективы развития: В 5 ч. Часть 4: Финансовое право. Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Воронеж: ВГУ, 2004. С. 43.

[387] Налоговые изъятия в теории налогового права определяются как налоговые льготы, целью которых является выведение из-под налогообложения определенных объектов налогообложения (к примеру, в отношении подоходных налогов – доходов от продажи определенных объектов; стипендий и пенсий и т.д.; в отношении имущественных налогов – определенных видов имущества). Разновидностью изъятия является необлагаемый налогом минимум. Налоговые скидки представляют собой меры, направленные на сокращение налоговой базы (к примеру, путем исключения из налоговой базы определенных видов расходов). Налоговые освобождения являются льготами, направленными на непосредственное уменьшение налогового обязательства налогоплательщика, в том числе путем снижения налоговой ставки, сокращения окладной суммы, предоставления налогового кредита, зачет налога и т.д. (Налоговое право: Учебник для вузов / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Альпина Паблишер, 2015. С. 149).

[388] Budget Speech 2012‑13 delivered on 8 May 2012 on the Second Reading of the Appropriation Bill (No. 1) 2012-13. URL: http://www.budget.gov.au/2012-13/content/speech/html/speech.htm (дата обращения: 30.05.2017); Appropriation Bill (No. 1) 2012-2013. URL: https://www.legislation.gov.au/ Details/ C2012B00064 (дата обращения: 30.05.2017).

катаклизмов, обрушившихся на Австралию, были направлены на поддержание конкурентоспособности австралийской экономики и поддержание благосостояния всего австралийского общества и самых незащищенных его членов.

Бюджетный акт в три раза увеличил необлагаемый налогом минимум доходов на 2012 – 2013 гг. и ввел многочисленные налоговые льготы, направленные на поддержку пенсионеров, семей с детьми и инвалидов. Как было объявлено, все эти меры финансируются за счет доходов, полученных федеральным бюджетом от налогообложения добычи полезных ископаемых.

Традиционно налоговые системы государств общего права предлагают широкий спектр налоговых льгот, которые, как и иные элементы налогов, подлежат регулярному пересмотру. Анализ положений актов о финансах позволяет выделить следующие категории налоговых льгот, регулирование которых содержат акты о финансах.

1) *Налоговые изъятия*: Налоговые правила в части налогообложения доходов физических лиц в Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Индии предусматривают существование налоговых вычетов, которые представляют собой определенный необлагаемый налогом минимальный доход, который подлежит практически ежегодному индексированию[389]. В Великобритании размер стандартного налогового вычета менялся с 3 004 фунтов ст. в 1990 г.[390] до 11 500 фунтов ст. в 2017 г. [391] В Австралии размер налогового вычета в части подоходного налогообложения постепенно рос с 4 594 австр. долл. в 1983–1984 гг. до 18 200 австр. долл. в 2016–2017 гг.

---

[389] В Новой Зеландии необлагаемый налоговый минимум доходов отсутствует: доходы до 14 000 долл. облагаются налогом по ставке 10,5%.

[390] Income Tax Personal Allowances and Reliefs: 1990-91 to 2017-18. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/516769/Table-a1.pdf (дата обращения: 30.05.2017).

[391] Данный пример характеризует лишь один вариант налогового вычета. Особые правила предусмотрены для отдельных групп граждан: к примеру, разных категорий пожилых людей, студентов, многодетных семей и т.д.

Другим примером налоговых изъятий может быть прямое освобождение определенных доходов из-под налогообложения. Акт Великобритании «О финансах» 2016 г. предусмотрел, что безвозмездное консультирование работодателем своих работников в части пенсионного планирования, рыночная стоимость которого не превышает 500 фунтов ст., освобождается от налогообложения для работников. До этого подобного рода услуги должны были включаться в налогооблагаемую базу сотрудников в качестве дохода в натуральной форме.

В Австралии с 2012 г. был установлен предельный размер необлагаемых налогом единовременных выплат в связи с увольнением или выходом на пенсию. Если сумма такой единовременной выплаты составляет более 180 000 австр. долл., сумма превышения облагается по ставке 15 % для налогоплательщиков старше пенсионного возраста и 30 % для лиц, которые прекратили трудовые отношения не в связи с выходом на пенсию. Отсутствие ограничений сохраняется для компенсаций, выплаченных в связи с сокращением, инвалидностью, выигранным трудовым спором с работодателем или смертью.

2) *Налоговые скидки*: Акт Австралии 2012 г. «О финансах» предусмотрел возможность зачета в счет ранее уплаченных налогов убытков, понесенных компанией в текущем налоговом периоде. Размер убытков ограничен 1 млн австр. долл. и дает право получить максимальное возмещение из бюджета в размере 300 000 австр. долл. Эта мера направлена в первую очередь на стимулирование инвестиции и модернизацию предприятий для того, чтобы они как можно более успешно могли справиться с последствиями экономического кризиса. Ожидалось, что около ста тысяч австралийских предприятий смогут получить наличные средства из бюджета[392].

---

[392] Как указано в Акте 2012 г., возможность переноса расходов на год назад применяется, начиная с 2012-2013 гг., в отношении налогов, уплаченных в 2011–2012 гг. В следующем налоговом периоде предусмотрена возможность перенести расходы на два налоговых периода назад. Расходы до 1 млн австр. долл. могут быть перенесены ретроспективно, если возмещение из бюджета не превысит сумму в 300 000 австр. долл. При этом помимо размера расходов ограничения применяются к самому виду

Еще одной разновидностью налоговой скидки, предусмотренной Актом 2012 г., стала возможность малого бизнеса единовременно списать амортизационную стоимость определенных активов. С 1 июля 2012 г. представители малого бизнеса, чей годовой оборот составляет менее 2 млн австр. долл., смогли произвести разовое списание части амортизационной стоимости некоторых приобретенных в данном налоговом периоде активов: 5 000 австр. долл. для транспортных средств; 6 500 австр. долл. для иных производственных активов, включенных в список австралийского Правительства, если их стоимость не превышает данную сумму.

Акт Великобритании 2016 г. «О финансах» предусмотрел, что британские налогоплательщики – физические лица, начиная с 6 апреля 2017 г., смогут вычесть из окладной суммы налоговую скидку в размере 1 000 фунтов ст. в отношении дохода, полученного от торговой деятельности.

Актами о финансах также регулярно вводятся положения, ограничивающие или отменяющие устаревшие льготы, которые перестали отвечать текущей ситуации и потребностям налогоплательщиков и государства. Так, британским Актом 2012 г. «О финансах» была предусмотрена отмена налогового вычета для пожилых граждан и сокращение ряда льгот, связанных с содержанием детей, для тех налогоплательщиков, чей доход составляет более 50 000 фунтов ст. в год. Ряд аналогичных шагов был заранее объявлен в отношении следующего налогового периода: было заявлено, что в 2013 г. вычеты на благотворительные подарки и выплаты процентов по кредитам будут ограничены 50 000 фунтов ст. или 25% налогооблагаемого годового дохода налогоплательщика.

С 1 апреля 2017 г. размер убытков прошлых лет, который может быть принят к зачету британскими компаниями, был ограничен Актом «О финансах»

расходов: подобным образом могут быть зачтены только расходы, связанные непосредственно с получением доходов. Данная мера не включает в размер переносимых вычетов сумму списанных безнадежных долгов в том случае, если кредитор и должник являются зависимыми лицами. В том случае, если долги списываются, налогоплательщик имеет право получить возврат налогов с суммы долга, которая была им все же получена.

суммой в 5 млн фунтов ст. для группы компаний. В превышение данной суммы корпорации смогут признать только 50% накопленных убытков. При этом компании вправе распределить данные убытки по своему усмотрению внутри группы в зависимости от обстоятельств.

С 2012 г. австралийским актом «О финансах» были отменены льготы, которые позволяли оптимизировать налогообложение в связи с обменом ценных бумаг одной компании на ценные бумаги другой компании. Данные льготы распространялись в первую очередь на акционеров, которые производили обмен принадлежащих им акций в ходе поглощения компании. Предлагаемые изменения были направлены прежде всего на сохранение целостности предприятий, которые подлежат поглощению, а также на то, чтобы налогоплательщики не могли отодвинуть на неопределенный период времени свою обязанность уплатить налог на прирост капитала в том случае, если они являются владельцами не ценных бумаг непосредственно, а права на приобретение подобных прав (например в случае владения обратимыми привилегированными акциями). Определенные ограничения, предложенные Правительством, были связаны также с ограничением расходов, на которые налогоплательщики могли уменьшить свои доходы: это касается в первую очередь транспортных расходов, а также расходов на содержание австралийского жилья сотрудниками, которые работают за рубежом.

3) *Налоговые освобождения:* Широкая категория налоговых льгот, регулирование которых содержится в финансовых актах, относится к числу налоговых освобождений, направленных на снижение ставки, уменьшение окладной суммы и т.д.

Так, Акт 2012 г. Великобритании «О финансах» предусмотрел, что с 1 апреля 2013 г. доходы, извлечение которых связано с использованием прав на интеллектуальную стоимость, зарегистрированных в Великобритании, облагаются налогом по пониженной ставке в 10%. Предполагалось, что указанная льгота будет применяться до 2018 г. в целях модернизации экономики

Великобритании: данный шаг направлен не только на стимулирование регистрирования прав на интеллектуальную стоимость в Великобритании, но и на поощрение применения этих прав в ходе фактической деятельности компаний. Целью Правительства было сделать Великобританию юрисдикцией, не просто привлекательной для бумажной регистрации объектов интеллектуальных прав, но и государством, в котором практическое применение данных объектов будет выгодным с налоговой точки зрения. Кроме этого были увеличены амортизационные скидки на некоторые виды недвижимого коммерческого имущества. Существенным послаблением для малых и средних компаний стало увеличение размера вычета расходов, которые были понесены компанией в ходе проведения научных разработок и исследований, до 225% в 2012 г., а также предоставление ряда льгот компаниям, инвестирующим в высокотехнологичный бизнес.

В Австралии в 2012–2013 гг. было предусмотрено введение пособий малоимущим семьям на содержание детей, которые ходят в школу: размер этого пособия составляет 410 австр. долл. в год за каждого ребенка - ученика начальной школы, и 820 австр. долл. за учеников старшей школы. При этом отменяются компенсации расходов на оплату школьного обучения детей. Определенной выгодой для налогоплательщиков является то, что теперь они не должны ждать подачи налоговых деклараций для того, чтобы воспользоваться льготой. Кроме того, так как пособие не привязано, в отличие от компенсации, к стоимости обучения, налогоплательщику не требуется предоставлять в налоговые органы подтверждение оплаты расходов.

Стоит отметить, что практически каждый изученный акт о финансах содержит в себе широкий перечень новых и пересматриваемых льгот, одновременно с этим правительство обрисовывает цели, на достижение которых направлено введение той или иной льготы. В отличие от российской правовой системы, где подобное декларирование производится только на уровне объяснительной записки, подготавливаемой автором законодательной

инициативы и публикуемой вместе с законопроектом, в результате чего рядовые налогоплательщики зачастую не понимают практических целей той или иной законодательной инициативы, в Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Индии Правительство заранее и весьма подробно объясняет, для чего вводится то или иное изменение и каким образом от него выиграет общество и налогоплательщики.

Так, в Акте Великобритании 2012 г. «О финансах» было отмечено, что многие его положения содержат многочисленные послабления налогового бремени налогоплательщиков. Предлагаемые налоговые изменения направлены на поддержание экономического роста и оказание помощи налогоплательщикам – физическим и юридическим лицам. Правительство заявило о необходимости поддерживать семьи, снижать ставки по налогу на доходы физических лиц и облегчать положение тех групп населения, которые наиболее в этом нуждаются.

Вместе с тем уже в Акте 2012 г. Правительство Великобритании заявило о необходимости выработки более строгого подхода к регулированию и применению налоговых льгот, а также необходимости осуществления контроля за недобросовестным налоговым планированием, которое выражается в злоупотреблении правами. Именно в Акте 2012 г. впервые была провозглашена необходимость моральной ответственности налогоплательщиков перед обществом: несмотря на возможные механизмы избежания налогообложения, налогоплательщики должны осознавать свою социальную ответственность и действовать соответствующим образом, понимая, что без налоговых доходов невозможно осуществление социальных программ государства. В рамках данного подхода были сформулированы общие правила противодействия злоупотреблениям налогоплательщиков.

Вместе с тем, количество и разнообразие налоговых льгот в Великобритании достигло такого уровня, что потребовалась консолидация льгот по подоходному налогу и корпорационному налогу – итогом ее стало издание сборника, объединяющего все налоговые льготы, количество которых достигло

1156 (так, Актом 2015 г. «О финансах» только в отношении подоходного налога была отменена одна льгота и введено 17 новых)[393].

Особые налоговые режимы и правила. Помимо изменения ставок и введения льгот акт о финансах может изменять иные положения налогового законодательства, регулирующие отдельные налоговые правила и режимы (например, общие правила противодействия злоупотреблениям налогоплательщиков, правила налогообложения контролируемых иностранных компаний). Так, правила налогообложения контролируемых иностранных компаний были введены в Великобритании в действие Актом 1984 г. «О финансах»[394]. В 2012 г. данные правила были изменены Актом 2012 г. «О финансах» в целях их модернизации, а также увеличения привлекательности Великобритании как юрисдикции для регистрации холдинговых компаний и налогового планирования. В результате принятых изменений налогоплательщики, которые участвуют в капитале иностранных компаний и в некоторых случаях обязаны включать часть нераспределенной прибыли этих иностранных компаний в свою налоговую базу, имеют право зачесть налог, уплаченный в государстве – источнике такого дохода. Как было отмечено, финансовые организации, подпадающие под данное налогообложение, смогут вычесть до 75 % иностранного дохода при удовлетворении определенных требований.

Достаточно обширная категория вносимых изменений касается вопросов международного налогообложения и налогового администрирования. Так, в рамках бюджетного акта Австралии 2011 г. объявлялось о подписании протокола к соглашению об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы между

---

[393] Avoiding Complexity: The OTS's Lessons Learned and Some Principles. URL: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/435704/Principles_of_avoiding_complexity_June_2015.pdf (дата обращения: 30.05.2017).

[394] Finance Act 1984. URL: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/43/pdfs/ukpga_19840043_en.pdf (дата обращения: 30.06.2017).

Австралией и Индией. Данным протоколом были внесены изменения в указанное соглашение в отношении:

– изменения правил налогообложения доходов от предпринимательской деятельности;

– упрощения административных процедур для обмена информацией между налоговыми органами данных государств;

– введения возможности налоговых органов данных государств помогать друг другу при взыскании долгов по налоговым платежам, которые подлежат уплате в другом государстве;

– введения дополнительных правил в целях избежания дискриминации.

В этом же Акте содержалась информация о подписании соглашения об обмене налоговой информации между Австралией и Бахрейном 15 декабря 2011 г.

Индийский Акт 2015 г. «О финансах» ввел отдельную форму ответственности за неуплату налога на оказание услуг[395]. Если будет установлено, что лицо намеренно не уплатило или уплатило в меньшем размере данный налог, кроме обязанности погасить налоговую недоимку и заплатить пеню, лицо должно будет заплатить штраф в размере 100% суммы неуплаченного налога.

В бюджетном акте Австралии 2012 г. было отмечено, что Правительство намерено сосредоточить внимание на борьбе с уклонением от уплаты налога на товары и услуги. С этой целью было решено увеличить финансирование налоговых органов, чтобы они могли более эффективно проводить мероприятия по взиманию данного налога и проверке полноты его уплаты. Связаны данные мероприятия, прежде всего, с проверкой осуществления возврата уплаченного налога, борьбой с неподачей в установленное время и в полном объеме необходимой отчетности, а также задолженностями по уплате налога в бюджет.

Акт Канады 2016 г. «О выполнении бюджета» не только внес правки в канадские правила по противодействию уклонению от уплаты налогов

---

[395] Finance Act 2015. URL: http://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/finance-acts.aspx (дата обращения: 30.05.2017).

налогоплательщиками путем пересмотра соответствующих положений Акта 1985 г. «О подоходном налоге», касающихся, в частности, предотвращения переквалификации прироста капитала в дивиденды, которые могут быть учтены в качестве расходов для целей налогообложения, но и существенно расширяют круг государственных органов, которые имею доступ к информации о налогоплательщике (в частности, теперь такая информация может быть получена Бюро Главного Актуария Канады или разными департаментами Канадского налогового агентства - в том числе для взыскания неналоговых задолженностей налогоплательщика)[396].

В заключение стоит отметить, что изучение бюджетных актов позволяет следующим образом охарактеризовать цели закрепления налогового регулирования в рамках ежегодных бюджетных актов:

- Включение в бюджетный акт положений, регулирующих налогообложение и влияющих на сумму налоговых поступлений, направлено на обеспечение сбалансированности наполняемости бюджета и уровня налогов. Таким образом, в силу прямой зависимости между нормами бюджетного и налогового регулирования, бюджетное планирование невозможно без налогового и наоборот: налогообложение на плановый период должно рассчитываться, исходя из существующих потребностей бюджета в средствах на заранее озвученные программы государства.

- В возможности своевременной адаптации норм налогового законодательства проявляется не только фискальная, но и стимулирующая и регулирующая роль налогообложения: изменения отдельных норм налогового законодательства направлены на целый ряд провозглашаемых государством задач (от поддержания отдельных слоев налогоплательщиков - социально незащищенных слоев, подростков, отдельных категорий производителей,

---

[396] См.: Income Tax Act R.S.C. 1985, c. 1. URL: http://laws.justice.gc.ca/PDF/I-3.3.pdf (дата обращения: 25.06.2017); Budget Implementation Act 2016. URL: http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/2016_7.pdf (дата обращения: 25.06.2017).

экспортеров или импортеров определенной продукции и т.д. - до регулирования спроса и предложения на определенные товары и услуги, регулирование денежных потоков, борьбу с инфляцией, долгосрочное экономическое планирование и т.д.).

- Включение налоговых норм в бюджетную программу позволяет сделать прозрачной процедуру налогового планирования со стороны государства: государство обосновывает необходимость соответствующих налоговых изменений определенными показателями бюджета и экономическими расчетами для пояснения причин появления тех или иных законодательных инициатив в сфере налогообложения. Бюджет становится не просто абстрактной росписью расходов и доходов, рассматриваемой в отрыве от реальных экономических реалий, но становится средством реализации государственной политики, инструментом, имеющим особое значение для каждого налогоплательщика.

Выводы к главе

1. Ежегодные бюджетные акты государств общего права являются уникальными правовыми источниками, которые закрепляют основы бюджетной и налоговой политики государства на планируемый период и регулируют широкий спектр вопросов, включая изменение или продление действия отдельных налоговых норм, а также позволяют осуществлять налоговое регулирование и пересмотр действующего налогового законодательства. Именно в рамках подготовки бюджетных актов, которые содержат положения о налоговых доходах и предлагаемых правительством изменениях налогового законодательства (акт о финансах в Великобритании, Новой Зеландии и Индии, акт о выполнении бюджета в Канаде, ордонансы о доходах в Гонконге), в государствах общего права реализуется принцип регулярности пересмотра налогового законодательства.

Посредством ежегодного принятия актов о финансах, направленных на закрепление налоговых инициатив, правительство рассматриваемых иностранных

государств получает возможность своевременно реагировать на изменение экономической обстановки и соответствующим образом корректировать налоговую политику. Указанные акты объединяют в себе все налоговые изменения и позволяет комплексно оценить налоговую политику государства на следующий год. Предложения по изменению и дополнению норм действующего налогового законодательства озвучиваются заранее - в ходе подготовки, рассмотрения и принятия годового бюджета. Необходимо также отметить, что при этом во многом акты о финансах представляют собой программный документ: целый ряд мер, провозглашаемых в его рамках, вступают в силу в будущих налоговых периодах. В результате подобного механизма пересмотра налогового законодательства обеспечивается заблаговременное информирование налогоплательщиков о планируемых изменениях и повышение предсказуемости налоговых правил.

Особое значение данных бюджетных актов в качестве источника налогового регулирования заставляет правительство более обдуманно подходить к выбору мер воздействия, поскольку предложения, увеличивающие налоговое бремя и ухудшающие положение налогоплательщиков (к примеру, в части сокращения или отмены налоговых льгот, введения новых налогов или повышения налоговых ставок), требуют обоснования и достаточной аргументации необходимости принятия данных мер.

2. Акты о финансах характеризуются особой законодательной техникой, сочетая в себе признаки и принципы целого ряда отраслей права (бюджетного, налогового и административного). Бюджетные документы направлены не только на закрепление структуры государственных доходов и расходов, но становятся инструментом воздействия государства на экономические и социальные процессы.

Акты о финансах могут быть рассмотрены в качестве примера того, как, выходя за пределы решения исключительно фискальных задач, государство посредством использования налоговых инструментов оказывает регулирующее

воздействие на широкий круг общественных отношений. Как показывает изучение отдельных актов о финансах, они направлены на достижение целого ряда задач и ориентированы не только на пополнение бюджета и увеличение размера налоговых доходов государства. Регулируя отдельные элементы налогообложения, государство преследует определенные значимые цели, лежащие в сфере экономического, социального, природоохранного и иного воздействия.

Акты о финансах отличаются сложным и комплексным характером регулирования, связанным с тем, что такими актами вносятся изменения как в акты налогового законодательства, так и в нормы предыдущих актов о финансах. Упомянутые особенности юридической техники позволяют вносить с помощью актов о финансах изменения в налоговое законодательство без необходимости переписывать отдельные законы. Совокупность методов и способов юридической техники позволяет сочетать стабильность законодательства с возможностью оперативно вносить комплексные изменения в широкий круг актов, реализуя принцип регулярного пересмотра налогового законодательства на практике.

Тем не менее одновременно с этим необходимо отметить особенности налогового регулирования в государствах общего права, связанные непосредственно с применением принципа регулярности пересмотра налогового законодательства, которые выражаются в наличии большого объема некодифицированных и ежегодно увеличивающихся источников налогового права, сложной юридической технике, а также возможности ретроспективного действия новых налоговых норм.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рассмотрение опыта ряда государств общего права, на примере Великобритании, Австралии, Новой Зеландии и Индии, в сфере налогового регулирования представляет значительный интерес для отечественной науки налогового права, поскольку разумным представляется принцип, лежащий в основе налогового регулирования в рассматриваемых государствах, согласно котором налоговая система должна обеспечивать стабильность и предсказуемость налоговых правил для налогоплательщиков и вместе с тем эффективно и своевременно реагировать на изменения в экономической сфере и оперативно адаптироваться к постоянно развивающимся объектам правового регулирования. Исследование иностранного опыта позволяет учесть положительно зарекомендовавший себя опыт иностранных государств и оценить эффективность изученных иностранных институтов.

В этой связи принцип регулярности пересмотра налогового законодательства и особенности его применения за рубежом заслуживают особого внимания. Вопрос необходимости регулярного пересмотра правовых основ налогового регулирования неоднократно поднимался в зарубежной и отечественной науке налогового права. При этом значение, признаваемое за данным принципом, варьируется от его признания и включения в состав основополагающих принципов функционирования эффективной налоговой системы до провозглашения приоритета принципа стабильности и необходимости обеспечить неизменность налоговых правил.

Изучение практики реализации принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в ряде государств общего права позволяет утверждать о формировании в них особого механизма налогового и бюджетного регулирования, обеспечивающего закрепление предложений по изменению и дополнению налогового законодательства в рамках ежегодных бюджетных актов. Указанные государства, к которым относятся Великобритания (ставшая

исторической родиной формирования данного механизма), а также ряд ее бывших колоний - на примере Австралии, Новой Зеландии и Индии - характеризуются сближением налогового и бюджетного регулирования и ежегодным пересмотром налогового законодательства, которое обеспечивается в Великобритании, Новой Зеландии и Индии посредством принятия акта о финансах (в Австралии аналогичные меры содержатся в едином бюджетном акте). Указанные бюджетные акты обеспечивают комплексный пересмотр действующего налогового законодательства и выступают составной частью системы источников налогового права в рассматриваемых государствах.

При этом можно утверждать о том, что принцип регулярности пересмотра налогового законодательства может считаться универсальным принципом, реализация которого не зависит от формы государственного устройства (как показывает исследование изучения его применения в государствах общего права, относящихся как к унитарным государствам - в случае Великобритании и Новой Зеландии, так и к федерациям - в частности, в Австралии и Индии) и уровня власти (как показывает пример Шотландии и Северной Ирландии в рамках Великобритании). При этом можно отметить, что изучение принципа регулярности свидетельствует о широком распространении данного принципа: кроме Великобритании регулярному пересмотру в рамках бюджетного процесса подлежит налоговое законодательство Новой Зеландии, Австралии, Индии, Канады и специального административного района Китайской Народной Республики - Гонконга. В этих государствах и территориях применение рассматриваемого принципа стало результатом заимствования британского опыта в сфере бюджетно-финансового регулирования и значительного влияния британской правовой системы на ее колонии, сохранившегося и после обретения ими независимости.

При этом, несмотря на то, что в рассмотренных государствах становление данного принципа явилось результатом во многом исторических и политических процессов, необходимо отметить, что данный принцип не является

исключительной прерогативной государств общего права. Так, вне рамок настоящего исследования осталась практика систематического пересмотра иных иностранных государств, не относящихся к правовой системе общего права: к примеру, Франция[397] или Молдова[398], где налоговое законодательство также ежегодно уточняется в рамках закона о бюджете.

Проведенное исследование показывает, что регулярное изменение налогов и элементов налогообложения в рамках ежегодного пересмотра налогового законодательства предоставляет широчайшие регуляторные возможности, сказываясь позитивно на конкурентоспособности и инвестиционной привлекательности экономики. Регулирование налоговой сферы приобретает определяющую роль в рамках финансовой и бюджетной политики государства, которое имеет возможность влиять на экономическую обстановку и общественные отношения посредством налогообложения. Изменение налогового законодательства (введение новых и отмена действующих налогов, изменение налоговых ставок, пересмотр налоговых льгот и т.д.) позволяет государству оказывать непосредственное воздействие на физических и юридических лиц. Регулярность пересмотра норм налогового законодательства позволяет адаптировать правовые основы налогового регулирования к постоянно изменяющимся экономическим отношениям, сказываясь положительно на эффективности налоговой системы.

---

[397] См.: Overview of the French tax system (Legislation in force as of 31 July 2015) by Direction Générale des Finances Publiques, Tax Policy Directorate. URL: https://www.impots.gouv.fr/portail/files/media/1_metier/5_international/french_tax_system.pdf (дата обращения: 26.07.2017).

[398] Принцип ежегодности пересмотра бюджетно-налоговой политики устанавливается в Молдове Законом Республики Молдова от 25 июля 2014 года №181 «О публичных финансах и бюджетно-налоговой ответственности», который является документом, схожим со специализированными актами, регулирующими финансовую деятельность государства, принятыми в Великобритании, Австралии и Новой Зеландии, и устанавливает основные принципы, цели и правила бюджетно-налоговой политики государства. Данный Закон предусматривает, что Парламент Республики Молдова должен принять изменения и дополнения законодательства, вытекающие из бюджетно-налоговой политики на очередной год и сформулированные Правительством, – до 15 июля. Закон (ст. 10) прямо устанавливает, что бюджетно-налоговая политика подлежит периодическому обновлению для обеспечения макроэкономической стабильности и устойчивости публичных финансов (см.: Lege No. 181 din 25.07.2014 "Finanţelor publice şi responsabilităţii bugetar-fiscale" // Monitorul Oficial No. 223-230, art. 519).

При этом особая процедура подготовки и принятия бюджета, обеспечивающего пересмотр налогового законодательства, направлена на повышение качества юридической техники налогового регулирования, в том числе, посредством предъявления требований к обоснованию предлагаемых в рамках акта о финансах налоговых мер и раскрытию информации, лежащей в основе предложений по пересмотру налоговых норм. Как показывает изучение данного вопроса на примере иностранных государств, формализированный и строго определенный процесс подготовки и рассмотрения налоговых законопроектов в рамках разработки и принятия бюджета направлен не только на обеспечение регулярного пересмотра налогового законодательства, но и на повышение стабильности налогообложения и качества юридической техники налогового законодательства.

Многие требования к финансовой и налоговой политике государства, в том числе касающиеся подготовки бюджета, в ряде государств общего права содержатся в комплексных актах, устанавливающих основные принципы государственной финансовой политики. К числу подобных документов относятся Акт Великобритании «О бюджетной ответственности и государственном аудите», Хартия бюджетной достоверности Австралии, Акт Новой Зеландии «О фискальной ответственности». Указанные источники определяют основные цели и задачи бюджетной и налоговой политики государства, порядок подготовки бюджета и опубликования экономических расчетов и прогнозов, лежащих в основе бюджетного и налогового планирования, и закладывают правовые основы финансового планирования государства, направленного на обеспечение прозрачности, стабильности и предсказуемости финансовой политики.

Кроме того необходимо добавить, что рассмотрение принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в Великобритании, Австралии, Индии и Новой Зеландии также позволяет сделать вывод о необходимости учитывать при исследовании правовых основ налогообложения в данных государствах систематическое изменение налоговых норм и особое значение ежегодных

бюджетных актов в качестве источников налогового права в указанных государствах. Ежегодные акты о финансах в Великобритании, Новой Зеландии и Индии (акты об исполнении бюджета в Канаде) являются неотъемлемой частью налогового законодательства соответствующих государств, которое отличается отсутствием кодификации и унификации и состоит из целого ряда актов, посвященных регулированию отдельных аспектов налогообложения. На практике это означает, что исследователи должны обращать внимание на определенные элементы налогообложения, которые подлежат регулярному пересмотру в государствах, рассматриваемых в настоящем исследовании. В качестве примера подобной ситуации может быть приведена ставка некоторых налогов (к примеру, налога на доходы физических лиц и корпорационного налога), которая будет с высокой долей вероятности ежегодно пересматриваться. Игнорирование систематического пересмотра налогового законодательства в государствах общего права приведет к использованию неточных и устаревших сведений и скажется негативно на общей объективности проводимого исследования.

По итогам исследования может быть отмечено следующее.

Учитывая особенности правовых систем государств общего права, в том числе в сфере налогового регулирования, попытка внедрения принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в правовую систему иностранного государства (к примеру, Российской Федерации) потребует принципиального изменения всей финансовой системы. Вместе с тем, изучение опыта государств общего права, накопленного в результате применения механизма регулярного пересмотра налогообложения, позволяет выделить определенные подходы к налоговому регулированию, реализуемые в данных государствах, которые могут быть использованы в качестве основы для определения направлений совершенствования отечественной налоговой системы, и сформулировать следующие рекомендации в сфере регулирования и пересмотра налогообложения.

В частности, может быть предложено ограничить количество изменений, вносимых в Налоговый кодекс РФ в течение года, и закрепить положение, согласно которому все налоговые законопроекты должны рассматриваться одновременно с проектом закона о федеральном бюджете. Кроме того рекомендуется уточнить круг субъектов, которые могут инициировать пересмотр налогового законодательства, ограничив указанные полномочия отдельных парламентариев в том случае, если предложенная ими инициатива не имеет положительного заключения Правительства Российской Федерации, а также определить процессуальные особенности рассмотрения налоговых законопроектов (закрепив повышенные требования к налоговым законопроектам, вносимым в Государственную Думу РФ, и экономическому обоснованию необходимости их принятия, а также запрет включать предложения по пересмотру налогового законодательства в законопроекты, регулирующие иные отрасли законодательства, или дополнять законопроект новыми нормами после внесения законопроекта).

Возможные изменения предлагается внести в ст. 53 Бюджетного кодекса РФ, дополнив ее положениями, устанавливающими сроки внесения налоговых законопроектов на рассмотрение Государственной Думы и ограничивающими круг субъектов законодательной инициативы в части пересмотра налогового законодательства (данная статья может уточнить положения ст. 104 Конституции РФ и определить, что для внесения в Государственную Думу законопроектов о введении или отмене налогов требуется *положительное* заключение Правительства РФ).

Регламенты палат Федерального Собрания РФ предлагается скорректировать для выделения отдельной категории законопроектов - налоговых законопроектов и определить особенности их рассмотрения Государственной Думой и Советом Федерации Российской Федерации, ограничив полномочия отдельных депутатов по внесению налоговых законопроектов без наличия положительного заключения Правительства РФ относительно предлагаемых

нововведений, а также закрепив требования к вносимым законопроектам в части социально-экономического обоснования необходимости принятия соответствующей инициативы.

В заключение необходимо добавить, что в силу относительно незначительного по сравнению с иностранными государствами периода действия российской налоговой системы, изучение опыта государств общего права в сфере регулирования налогообложения имеет особое практическое и теоретическое значение. Некоторые вопросы, которые были рассмотрены в рамках настоящей работы, могут лечь в основу дополнительного исследования. Так, представляется возможным изучить более детально положение актов о финансах в системе источников права Великобритании. Этот вопрос в будущем может стать предметом отдельного анализа.

Список литературы

I. Нормативные правовые акты и другие официальные документы

1. Бюджетный кодекс Российской Федерации // Собрание законодательства РФ. 1998. - № 31. - Ст. 3823.

2. Конституция Российской Федерации // Собрание законодательства РФ. 2014. - № 31. - Ст. 4398.

3. Федеральный закон от 2 июня 2016 № 158-ФЗ «О приостановлении действия отдельных положений Бюджетного кодекса Российской Федерации и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. 2016. - № 23. - Ст. 3282.

4. Федеральный закон от 26 ноября 2008 г. № 224-ФЗ «О внесении изменений в часть первую, часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» (с изменениями и дополнениями) // Собрание законодательства РФ. 2008. - № 48. - Ст. 5519.

5. Часть первая и вторая Налогового кодекса РФ // Собрание законодательства РФ. 1998. - № 31. - Ст. 3842; Собрание законодательства РФ. 2000. - № 32. - Ст. 3340.

6. An Act Declaring the Rights and Liberties of the Subject and Settling the Succession of the Crown 1689 // 1 William & Mary Sess. 1689. 2 c 2. [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/aep/WillandMarSess2/1/2/ introduction (дата обращения: 19.05.2017).

7. Budget Responsibility and National Audit Act 2011 // UK Public General Acts. 2011 c. 4. [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/ 2011/4/pdfs/ukpga_ 20110004_en.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

8. Budget Implementation Act 2016. [Electronic source]. - Mode of access: http://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/2016_7.pdf (дата обращения: 25.06.2017).

9. Charter for Budget Responsibility 2011 [Electronic source]. - Mode of access: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/194146/charter_budget_responsibility040411.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

10. Charter of Budget Honesty Act 1998 // Bills Digest 1997. No. 142. Canberra: Parliamentary Library.

11. Commissioners for Revenue and Customs Act 2005 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/11/ section/18/enacted# section-18-4-a-ii (дата обращения: 25.06.2017).

12. Commonwealth of Australia Constitution Act (The Constitution) 1900 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.aph.gov.au/senate/general/constitution/index. htm (дата обращения: 19.05.2017).

13. Consolidated Fund Act 1816 [Electronic source]. - Mode of access: legislation.gov.uk/ukpga/Geo3/56/98/data.pfd (дата обращения: 19.05.2017).

14. Constitution Act 1986 [Electronic source]. - Mode of access: httm:// www. Legislation.co.nz/act/public/1986/ 0114/latest/DLM94204.html (дата обращения: 19.05.2017).

15. Corporation Tax (Northern Ireland) Act 2015 // UK Public General Acts. 2015 c. 21. [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2015/21/pdfs/ukpga_ 20150021_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

16. Exchequer and Audit Departments Act 1866 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1866/39/pdfs/ukpga_18660039_en.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

17. Exchequer and Audit Departments Act 1921 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1921/52/pdfs/ukpga_19210052_en.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

18. Finance Act 1894 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.irishstatutebook.ie/eli/1894/act/30/enacted/en/print.html (дата обращения: 23.07.2017).

19. Finance Act 1949 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1949/47/pdfs/ukpga_ 19490047_en.pdf (дата обращения: 23.07.2017).

20. Finance Act 2008 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2008/9/pdfs/ukpga_ 20080009_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

21. Finance Act 2010 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2010/13/pdfs/ukpga_ 20100013_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

22. Finance Act 2011 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2011/11/pdfs/ukpga_ 20110011_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

23. Finance Act 2012 [Electronic source]. - Mode of access: http://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/finance-acts.aspx (дата обращения: 03.05.2017).

24. Finance Act 2013 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2013/29/pdfs/ ukpga_20130029_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

25. Finance Act 2015 [Electronic source]. - Mode of access: http://indiabudget.nic.in/ub2015-16/fb/bill.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

26. Finance Act 2016 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2016/24/pdfs/ ukpga_20160024_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

27. Finance Act 2017 [Electronic source]. - Mode of access: http://incometaxindia.gov.in/Pages/acts/finance-acts.aspx (дата обращения: 03.05.2017).

28. Fiscal Commission Working Group: Principles for a Modern and Efficient Tax System in an Independent Scotland. The Scottish Government, Edinburgh. 2013

[Electronic source]. - Mode of access: http://www.gov.scot/resource/0043/00434977.pdf (дата обращения: 17.07.2017).

29. Fiscal Responsibility and Budget Management Act 2003 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.lawyersclubindia.com/bare_acts/Fiscal-Responsibility-and-Budget-Management-Act-394.asp (дата обращения: 19.05.2017).

30. Government of Wales Act 1998 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk (дата обращения: 28.07.2017).

31. Northern Ireland Act 1998 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk (дата обращения: 28.07.2017).

32. Government Resources and Accounts Act 2000 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/ 2000/20/contents (дата обращения: 19.05.2017).

33. House of Commons (Administration) Act 1978 [Electronic source]. - Mode of access: https://www.publications.parliament.uk/pa/cm197879/cmacts/036/19780036.htm (дата обращения: 19.05.2017).

34. House of Commons (Treasury Committee): Principles of Tax Policy (8th Report of Session 2010–11, Vol. I: Report, together with formal minutes, oral and written evidence) [Electronic source]. - Mode of access: https://www.publications.parliament.uk/pa/cm201011/cmselect/cmtreasy/753/753.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

35. Income Tax (Earnings and Pensions) Act 2003 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2003/1/pdfs/ukpga_20030001_en.pdf (дата обращения: 05.05.2017).

36. Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2005/5/contents (дата обращения: 05.05.2017).

37. Income Tax Act 2007 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/ pdfs/ukpga_20070003_en.pdf дата обращения: 05.05.2017).

38. Income Tax Act 2007 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.govt.nz/act/public/2007/0097/ latest/DLM1512301.html (дата обращения: 19.05.2017).

39. Inheritance Tax Act 1984 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1984/51/contents (дата обращения: 05.05.2017).

40. Landfill Tax (Scotland) Act 2014 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk (дата обращения: 28.07.2017).

41. Land and Building Transaction Tax (Scotland) Act 2013 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk (дата обращения: 28.07.2017).

42. National Loans Act 1968 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1968/13/pdfs/ ukpga_19680013_en.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

43. New Zealand Fiscal Responsibility Act 1994 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.treasury.govt.nz/publications/research-policy/wp/2001/01-25/04.htm (дата обращения: 19.05.2017).

44. Parliament Act 1911, 1949 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/Geo1-2/13 (дата обращения: 19.05.2017).

45. Policy Paper to Spring Budget 2017 [Electronic source]. - Mode of access: https://www.gov.uk/government/publications/spring-budget-2017-documents/spring-budget-2017 (дата обращения: 27.05.2017).

46. Pre-budget Report 2008 [Electronic source]. - Mode of access: https://books.google.ru/books?id=vRTnuau8u1AC&printsec=frontcover&hl= ru#v=onepage&q&f=false (дата обращения: 19.05.2017).

47. Provisional Collection of Taxes Act 1968 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1968/2/contents (дата обращения: 19.05.2017).

48. Public Finance Act 1989 [Electronic source]. - Mode of access: httm:// www. Legislation.co.nz/act/public/1989/0044/ latest/DLM160809.html (дата обращения: 19.05.2017).

49. Report of the Royal Commission on Taxation (Ottawa: Queen's Printer and Controller of Stationery, 1967). - Don Mills, Ont.: C.C.H. Canadian Limited, 1967.

50. Report of the Taxation Enquiry Commission. - New Delhi: Ministry of Finance, 1953.

51. Scotland Act 1998 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/ 46/pdfs/ukpga_19980046_en.pdf (дата обращения: 28.07.2017).

52. Scotland Act 2012 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/ 11/pdfs/ukpga_20120011_en.pdf (дата обращения: 28.07.2017).

53. Standing Orders of the House of Commons [Electronic source]. - Mode of access: https://www.publications. parliament.uk/pa/cm201314/cmstords/900/900.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

54. State Sector Act 1988 [Electronic source]. - Mode of access: httm:// www. Legislation.co.nz/act/public/1988/4560/latest/DLM74538.html(дата обращения: 19.05.2017).

55. Tax Administration Act 1994 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.govt.nz/act/public/1994/0166/ latest/DLM348343.html (дата обращения: 19.05.2017).

56. Taxation of Chargeable Gains Act 1992 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1992/12/contents/enacted (дата обращения: 05.05.2017).

57. The Charter Budget Honesty Act 1998 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.comlaw.gov.au/Details/c2012c00230 (дата обращения: 19.05.2017).

58. The Code for Fiscal Stability 1998 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/UnitedKingdom-CodeOfFiscalStaiblity1998-English.pdf (дата доступа: 29.07.2017).

59. The Constitution of India [Electronic source]. - Mode of access: http://lawmin.nic.in/olwing/coi/coi-english/coi-indexenglish.htm (дата обращения: 26.04.2017).

60. Tobacco Products Duty Act 1979 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1979/7/contents (дата обращения: 05.05.2017).

II. Судебная практика

61. Постановление Конституционного суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 111 Закона РФ от 1 апреля 1993 г. "О Государственной границе Российской Федерации" в ред. от 19 июня 1997 г.» // Собрание законодательства РФ. 1997. - № 46. - Ст. 5339.

62. Постановление Конституционного суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции"» // Собрание законодательства РФ. 1999. - № 30. - Ст. 3988.

63. European Court of Human Rights. National & Provincial Building Society, Leeds Permanent Building Society and Yorkshire Building Society v. the United Kingdom. Case Nos. 21319/93, 21449/93, 21675/93. Judgment of 23 October 1997. § 81. Reports of Judgments and Decisions 1997-VII.

III. Документы международных организаций

64. Budgeting in Australia // OECD Journal on Budgeting. Vol. 8. № 2. 64 p. [Electronic source]. - Mode of access: http://www.oecd.org/australia/42007191.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

65. Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions. A Report by the Committee on Fiscal Affairs, as presented to Ministers at the OECD Ministerial Conference, "A Borderless World: Realizing the Potential of Electronic Commerce" on 8 October 1998 [Electronic source]. - Mode of access: http://oecd.org/tax/consumption/1923256.pdf (дата обращения: 05.11.2016).

66. Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD Publishing, Paris, 2014 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314251ec005.pdf?expires=1476798718&id =id&accname=guest&checksum=700426F4A8ACDA574B2B4935AB5E49FC (дата обращения: 17.07.2017).

67. OECD International VAT/GST Guidelines (Guidelines on neutrality) approved by the Committee on Fiscal Affairs, 28 June 2011 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.oecd.org/tax/consumption/ guidelinesneutrality2011.pdf (дата обращения: 05.11.2016).

68. The Principles of Tax Policy: Written Evidence Submitted by ACCA [Electronic source]. - Mode of access: http://www.publications.parliament.uk/pa/cm 201011/cmselect/cmtreasy/memo/ taxpolicy/m21.htm (дата обращения: 17.07.2017).

IV. Монографии, научные статьи и иные публикации

69. Алексеев С.С. Общая теория права: в 2 т. / С.С. Алексеев. - М.: Юрид. лит., 1982. Т. 2. - 360 с.

70. Ашмарина Е.М. Совершенствование финансового права как важнейшее условие обеспечения устойчивого посткризисного развития экономики России / Е.М. Ашмарина // Финансовая аналитика: проблемы и решения. - 2010. - №2. - С. 25 - 34.

71. Баценков Н.Н. Гарантии прав налогоплательщиков при осуществлении налогового контроля / Н.Н. Баценков // Финансовое право. - 2015. - № 8. - С. 42-45.

72. Бернам У. Правовая система США. / У. Бернам. - М.: Новая юстиция, 2006. - 1216 с.

73. Бесчеревных В.В. Развитие советского бюджетного права. / В.В. Бесчеревных. - М.: Издательство Московского Университета, 1960. - 80 с.

74. Бланкенагель А. Экономическая сущность налога и ее правовое значение / А. Бланкенагель // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2008 года. - М., 2010. - С. 53-63.

75. Болтинова О.В. Соотношение системы налогов и сборов и бюджетной системы // Очерки налогово-правовой науки современности / под общ. ред. Е.Ю. Грачевой, Н.П. Кучерявенко. - М., Харьков, 2013. - С. 228-244.

76. Борзунова О.А. Значение юридической техники в налоговом процессе / О.А. Борзунова // Налоги. - 2010. - № 1. - С. 7-11.

77. Брызгалин А.В. Организационные принципы российской налоговой системы / А.В. Брызгалин // Финансы. - 1998. - № 3. - С. 33-35.

78. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. - СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. - 397 с.

79. Воробьева Н.Н. Налогообложение и право собственности: позиции Европейского Суда по правам человека / Н.Н. Воробьева // Международное правосудие. - 2013. - № 4. - С. 32-39.

80. Гаджиев Р.М. Проблемы развития финансово-правовой мысли России XVII–XVIII вв. / Р.М. Гаджиев // Финансовое право. - 2007. - №3. - С. 7-11.

81. Гензель П.П. Налог с наследства в Англии / П.П. Гензель. - М.: Университетская типография, 1907. - 654 с.

82. Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг в современной России / О.Н. Горбунова. - М.: Профобразование, 2003. - 83 с.

83. Графский В.Г. Всеобщая история государства и права / В.Г. Графсакий. - М.: Издательство Норма, 2003. - 744 с.

84. Давид Р., Жоффре-Спинози К. Основные правовые системы современности / пер. с фр. В.А. Туманова. - М.: Междунар. отношения, 2009. - 456 с.

85. Дайси А.В. Основы государственнаго права Англіи. Введение въ изученіе англіской конституціи / пер. Полторацкой О.В. 2-е изд. - М.: 1907. - 707 с.

86. Даниленков А.В. О порядке исчисления срока вступления в силу акта законодательства РФ о налогах / А.В. Даниленков // Юрист. - 2003. - № 2.- С. 38-42

87. Демин А.В. Общие принципы налогообложения (анализ судебно-арбитражной практики) / А.В. Демин // Хозяйство и право. - 1998. - № 2. - С. 95-100.

88. Демин А.В. Принцип определенности налогообложения / А.В. Демин. - М.: Статут, 2015. - 368 с.

89. Десницкий С.Е. Слово о прямом и ближайшем способе к научению юриспруденции / С.Е. Десницкий. - М.: Печ. при Имп. Моск. ун-те, 1768. - 51 с.

90. Дмитриевский Н.П. Законодательство английской революции 1640-1660 годов / Н.П. Дмитриевский. - М.: Изд-во АН СССР, 1946. - 382 с.

91. Емельянов А.С. Функции финансового права и механизм финансово-правового регулирования / А.С. Емельянов // Реформы и право. - 2009. - № 4. - С. 16-35.

92. Жез Г. Общая теория бюджета / Г. Жез. - М.: Государственное финансовое издательство СССР, 1930. - 339 с.

93. Исаев М.А. История государства и права зарубежных стран. Т. 2. / М.А. Исаев. - М.: Издательство Юрайт, 2017. - 957 с.

94. Кашанина Т.В. Юридическая техника: учебник / Т.В. Кашанина. - М.: Норма: ИНФРА-М, 2011. - 496 с.

95. Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики / А.Н. Козырин. - М.: Манускрипт, 1993. - 112 с.

96. Козырин А.Н. Принципы законотворчества в сфере публичных финансов (на примере актов законодательства о налогах и сборах) / А.Н. Козырин // Финансовое право. - 2008. -№ 2. - С. 4-12.

97. Комягин Д.Л. Бюджет как элемент стратегического планирования / Д.Л. Комягин // Финансовое право. - 2012. - № 9. - С. 11-17.

98. Красноперова О.А. Налоговая система и налоговое законодательство – важнейшие элементы налогового механизма / О.А. Красноперова // Налоги. - 2012. - № 3. - С. 22-25.

99. Крылова Н.С. Общепризнанный принцип законодательного установления налогов и конституционное правосудие / Н.С. Крылова // Право. - 2008. - № 1. - С. 40-51.

100. Кучеров И.И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов / И.И. Кучеров // Финансовое право. - 2010. - № 1. - С. 22-27.

101. Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций / И.И. Кучеров. - М.: Центр ЮрИнфоР, 2006. - 448 с.

102. Кучма В.В. Государство и право Древнего мира и Средних веков / В.В. Кучма. - Волгоград: Изд-во Волгоградского государственного университета, 2001. - 548 с.

103. Лавровский В.М., Барг М.А. Английская буржуазная революция XVII века / В.М. Лавровский, М.А. Барг. - М.: Издательство социально-экономической литературы, 1958. - 366 с.

104. Левина М.И. Парламентское право Великобритании XVII в. – нач. XIX в. / М.И. Левина. - М.: Зерцало, 2000. - 170 с.

105. Леже Р. Великие правовые системы современности: сравнительно-правовой подход / пер. с фр. А.В. Грядов. - М.: Волтерс Клувер, 2011. - 576 с.

106. Муромцев Г.И. Юридическая техника: некоторые аспекты содержания понятия / Г.И. Муромцев // Проблемы юридической техники: сб. статей / под ред. В.М. Баранова. - Н. Новгород, 1999. - С. 11-12.

107. Озеров И.Х. Подоходный налог в Англии / И.Х. Озеров. - М.: т-во скоропеч. А.А. Левенсон, 1898. - 472 с.

108. Озеров И.Х. Финансовое право. Вып. II / И.Х. Озеров. - М.: изд. О-ва Взаимопомощи Студентам - Юристам Моск. Ун-та, 1905. - 333 с.

109. Петрова Г.В. Налоговое право: учебник для вузов / Г.В. Петрова. - М.: Издательство НОРМА, 2000. - 271 с.

110. Петрушевский Д.М. Очерки из истории Англии / Д.М. Петрушевский. - М.: Гос. соц.-экон. изд-во, 1937. - 176 с.

111. Пилипенко А.А. Экономико-правовые начала формирования налоговой системы / А.А. Пилипенко // Финансовое право. - 2006. - № 10. - С. 21-30.

112. Пискотин М.И. Советское бюджетное право (основные проблемы) / М.И. Пискотин. - М.: Юридическая литература, 1971. - 312 с.

113. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: учеб. пособие / В.М. Пушкарева. - М.: Финансы и статистика, 2001. - 252 с.

114. Пятковская Ю.В. Систематизация финансового законодательства: состояние и перспективы / Ю.В. Пятковская // Финансовое право. - 2016. - № 9. - С. 12-15.

115. Рассыльников И.А. Основы правового регулирования бюджетной деятельности в Великобритании / И.А. Рассыльников // Северо-Кавказский юридический вестник. - 2012. - № 1. - С 95-102.

116. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права / Е.А. Ровинский. - М.: Гос. изд-во юрид. лит., 1960. - 193 с.

117. Романовская В.Б., Минеева Т.Г. Великая хартия вольностей и законодательство английского Парламента позднего Средневековья / В.Б. Романовская, Т.Г. Минеева // Вестник КГУ м. Н.А. Некрасова. - 2014. - №5. - С. 189-192.

118. Сандевуар П. Введение в право / П. Сандевуар. - М.: Интратэк-Р, 1994. - 324 с.

119. Смирнов Д.А. Принципы современного российского налогового права: монография / под ред. Химичевой Н.И. - М.: Юрлитинформ, 2009. - 312 с.

120. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А. Смит. - М: Соцэкгиз, 1962. - 655 с.

121. Соколов А.А. Теория налогов / А.А. Соколов. - М.: ЮрИнфоР, 2004. - 506 с.

122. Сюбарева И.Ф. Налоговое законодательство России на современном этапе развития / И.Ф. Сюбарева // Налоги. - 2017. - №4. - С. 26 - 29.

123. Тарасов. И.Т. Очерк науки финансового права / И.Т. Тарасов. - М.: Статут, 2004. - 618 с.

124. Татищев В.Н. Избранные произведения / В.Н. Татищев. - Л.: Наука, 1979. - 464 с.

125. Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. / Г.П. Толстопятенко. - М.: Норма, 2001. - 336 с.

126. Томсинов В.А. История государства и права зарубежных стран: Древность и Средние века. Учебно-методическое пособие / В.А. Томсинов. - М.: Зерцало-М, 2016. - 128 с.

127. Торопицын И.В. Взгляды Татищева на налоговую политику Российского государства / И.В. Торопицын // Налоговый вестник. - 2000. - №2. - С. 169-171.

128. Тривус А.А. Налоги как орудие экономической политики / А.А. Тривус. - М.: Москва, 1925.

129. Троицкий С.М. Финансовая политика русского абсолютизма в XVIII веке / С.М. Троицкий. - М.: Москва, 1966. - 272 с.

130. Финансовое право: учебник для бакалавров / под ред. Е.Ю. Грачевой. - М.: Проспект, 2014. - 576 с.

131. Химичева Н.И. Вопросы развития современного российского финансового законодательства в аспектах его содержания и форм // Очерки

финансово-правовой науки современности: моногр. / под общ. ред. Л.К. Вороновой, Н.И. Химичевой. - М., Харьков: Право, 2011. - С. 176-191.

132. Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы / С.Д. Цыпкин. - М.: Юридическая литература, 1973. - 221 с.

133. Черданцев А.Ф. Теория государства и права / А.Ф. Черданцев. - М.: Юрайт-М, 1999. - 429 с.

134. Шахмаметьев А.А. Международное налоговое право: учебно-методический комплекс / А.А. Шахмаметьев. - М.: Тровант, 2009. - 194 с.

135. Шевелев С.Э. Принцип действия налоговой нормы во времени: проблемы применения и значение для инвестиционной привлекательности России / С.Э. Шевелев // Закон. - 2012. - № 12. - С. 177-188.

136. Шепенко Р.А. Бюджетное устройство и бюджетный процесс Великобритании / Р.А. Шепенко // Теория и практика государственного управления. - 1999. - № 2. - С. 107-122.

137. Шепенко Р.А. Законодательство в системе международных налоговых правил / Р.А. Шепенко // Вестник МГИМО Университета. - 2010. - № 6. - С. 181-186.

138. Шепенко Р.А. Налоговое право: конституционные нормы / Р.А. Шепенко. - М.: Статут, 2006. - 303 с.

139. Шередеко Е.В., Алисевич М.В. Законодательство Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии в сфере налогообложения: синтез прошлого и настоящего / Е.В. Шередеко, М.В. Алисевич // Финансовое право. - 2015. - № 8. - С. 30-37.

140. Штурм Р. Бюджет / Р. Штурм. - СПб.: Общественная польза, 1907. - 600 с.

141. Щекин Д.М. Влияние неопределенности законодательства о налогах и сборах на рыночные отношения / Д.М. Щекин // Налоги и налогообложение. - 2005. - № 1. - С. 3-5.

142. Энсон В. Английский Парламент, его конституционные законы и обычаи / В. Энсон. - СПб., 1908. - 376 с.

143. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: ученье о государственных доходах / Золотые страницы финансового права. Т. III / И.И. Янжул. - М.: Статут, 2002. - 555 с.

144. Alder J. Constitutional and Administrative Law. - London: Palgrave Macmillan, 2015. - 600 p.

145. Avery J.J. Tax Law: Rules or Principles? // Fiscal Studies. - 1996. - Vol. 17(3). - 103 p.

146. Barnett H. Constitutional and Administrative Law. - London: Cavendish Publishing, 2002. - 849 p.

147. Bastable Ch.F. Public Finance. - London: Macmillan and Co. Ltd., 1917. - 780 p.

148. Brazier A. Parliament and the Public Purse: Improving Financial Scrutiny // Hansard Society Discussion Paper No. 3. - London: Scrutiny Commission, 1999.

149. Brazier R. Ministers of the Crown. - Oxford: Oxford University Press, 1997. - 414 p.

150. Bridges L. The Treasury. - The New Whitehall Series No. 12. - London: George Allen and Unwin Ltd., 1964. - 248 p.

151. Brooks C.W. Law, Politics and Society in Early Modern England. - Cambridge: Cambridge University Press, 2010. - 455 p.

152. Butt N. Conceptual Approach to Taxes. - Aman Publications Co., 2005. - 751 p.

153. Chand S.N. Public Finance. - New Delhi: Atlantic Publishers and Distributors Ltd., 2008. - 293 p.

154. Comparative Income Taxation: A Structural Analysis: 3rd ed. / ed. by H.J. Ault, B.J. Arnold. - Kluwer Law International, 2010. - 565 p.

155. Cooper G.S. Themes and Issues in Tax Simplification // Australian Tax Forum, 1993. - Vol. 10. - 460 p.

156. Cutt J. Taxation and Economic Development in India. - London: Frederick A. Praeger, Publishers, 1969. - 415 p.

157. Daintith T., Page A. The Executive in the Constitution: Structure, Autonomy, and Internal Control. - Oxford: Oxford University, 1999. - 441 p.

158. Dowell S. History of Taxation and Taxes in England. - London: Routledge, 2013. - 67 p.

159. Erskine M. Treatise on the Law, Privileges, Proceedings and Usage of Parliament. - London: Butterworth, 1997. - 1097 p.

160. Fair D., Boissieu C. Fiscal Policy, Taxation and the Financial System in an Increasingly Integrated Europe. - Boston: Kluwer Academic Publishers, 1992. - 429 p.

161. Griffith J.A.G., Blackburn R., Ryle M., Kennon A. Parliament: Functions, Practice and Procedures. - London: Sweet & Maxwell, 2002. - 805 p.

162. Gruen D., Sayegh A. The Evolution of Fiscal Policy in Australia // Oxford Review of Economic Policy. - 2005. - Vol. 21. Iss. 4. - 635 p.

163. Gunn J.A.L., Maas M. Guide to Commonwealth Income Tax. - Sydney, Melbourne, Brisbane: Butterworths, 1961. - 485 p.

164. Holdsworth S.W. History of English Law. Vol. VI. - London: Methuen & Co. Ltd., 1909. - 764 p.

165. Holdsworth S.W. Some Lessons from Our Legal History. - New York: Macmillan Co., 1928. - 198 p.

166. Hood Phillips O., Jackson P., Leopold P. Constitutional and Administrative Law. 8th edition. - London: Sweet&Maxwell, 2001. - 855 p.

167. Howe G. Tax Law Simplification in the United Kingdom // Further Key Issues in Tax Reform / Sandford C. (ed.). - 1998. - 118 p.

168. Jain T.R., Khanna O.P. Development Problems and Policies. - New Delhi: V.K. Publications, 2009. - 430 p.

169. James M. The UK Tax System: an Introduction. - London: Spiramus Press Ltd, 2009. - 160 p.

170. James S., Lewis A., Allison F. The Comprehensibility of taxation: A study of taxation and communications. - Aldershot: Avebury, 1987. - 315 p.

171. Jenkyns H. British Rule and Jurisdiction beyond the Seas. - Oxford, 1902. - 344 p.

172. Johnson A. The Inland Revenue. - London: Allen and Unwin, 1965. - 201 p.

173. Joseph P. Constitutional and Administrative Law in New Zealand. - Wellington: Brookers, 2007. - 1307 p.

174. Kaldor N. Indian Tax Reform: Report of a Survey. - New Delhi: Department of Economic Affairs, Ministry of Finance, Government of India, 1956. - 140 p.

175. Key N., Bucholz R. Sources and Debates in English History: 1485-1714. - London: J. Wiley & Sons, 2009. - 392 p.

176. Krever R. Taming Complexity in Australian Income Tax // Sydney Law Review. - 2003. - Vol. 25. - 566 p.

177. Laffer A. Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice. - The Laffer Center at the Pacific Research Institute, 2014. - 392 p.

178. Lienert I., Moo-Kyung J. The legal framework for budget systems: An international comparison // OECD Journal on Budgeting. 2004. №4(3) [Electronic source]. - Mode of access: http://www.oecd.org/dataoecd/48/48/35933542.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

179. Lienert I. British Influence on Commonwealth Budget Systems: The case of the United Republic of Tanzania // IMF Working Paper. 2007 [Electronic source]. - Mode of access: http://www.imf.org/external/pubs/ ft/wp/2007/ wp0778.pdf (дата обращения: 19.05.2017).

180. Malcolm J. Introduction to the UK Tax System. - London: Spiramus Press, 2009. - 141 p.

181. May E. Parliamentary Practice. - London: Butterworths, 1997. - 419 p.

182. McKechnie W.S. Magna Carta: A Commentary on the Great Charter of King John with an Historical Introduction. - Glasgow: James Maclehose and Sons, 1914. - 554 p.

183. McLean I. Fiscal Federalism in Australia // Public Administration. - 2004. - Vol. 82, Iss. 1. - 212 p.

184. McLean I., Gallagher J., Lodge G. Scotland's Choices: The Referendum and What Happens Afterwards. - Edinburgh: Edinburgh University Press, 2014. - 240 p.

185. Murty S. Structural Transformation of Indian Economy. - New Delhi: Atlantic Publishers, 1996. - 448 p.

186. Peden, G.C, The Treasury and British Public Policy, 1906-1959. - Oxford: Oxford University Press, 2000. - 596 p.

187. Peden G.C. The 1944 White Paper on Employment Policy. In: Keynes, The Treasury and British Economic Policy. - London: Palgrave, 1988. 273 p.

188. Pickernell D., Bristow G., Kay A., Ryan N. The Primacy of Politics: Intergovernmental Fiscal Relations in the UK and Australia // Public Money and Management. - 2008. - Vol. 28. - 122 p.

189. Pike A., Tomaney J. The State and Uneven Development: the Governance of Economic Development in England in the Post-devolution UK // Cambridge Journal of Regions, Economy and Society. - 2009. - Vol. 2, Iss. 1. - 140 p.

190. Pike T., Savage D. Forecasting the Public Finances in the Treasury // Fiscal Studies. - 1998. - Vol. 19. No. 1. - 100 p.

191. Plehn C.C. Introduction to Public Finance. - London: Macmillan and Co., Ltd, 1902. - 477 p.

192. Roseveare H. The Treasury: The Evolution of a British Institution. - New York: Columbia University Press, 1969. - 406 p.

193. Rothwell H. The Confirmation of the Charters, 1297 (Continued) // The English Historical Review. - 1945. - Vol. 60., No. 238. - 306 p.

194. Ryan M., Foster S. Unlocking Constitutional and Administrative Law. - London: Routledge, 2014. - 656 p.

195. Shirras G.F. Indian Finance and Banking. - London: Macmillan and Co. Ltd, 1920. - 570 p.

196. Sinclair J. The History of Public Revenue of the British Empire. 1783-90. Vol. I. - 537 p.

197. Smith P. Lessons from the British Poll Tax Disaster // National Tax Journal. - 1991. - Vol. 44, Iss. 4. - 532 p.

198. Snape J. The Political Economy of Corporation Tax: Theory, Values and Law Reform. - Oxford, Portland, Oregon: Hart Publishing, 2011. - 290 p.

199. Strachey J. The Finance and Public Works of India: From 1869 to 1881. - London: Trench, 1882. - 600 p.

200. Stubbs W. The Constitutional History of England in its Origin and Development. - Oxford: Clarendon Press, 1903. - 681 p.

201. Stubbs W. The Select Charters of the Magna Carta Libertatum. - Oxford: Claredon Press, 1890. - 574 p.

202. Surrey S. Complexity and the Internal Revenue Code: Problem of Management of Tax Detail, Law and Contemporary Problems. - 1969. - Vol. 34. - 673 p.

203. Swales R.J.W. The Ship Money Levy of 1628 // Bulletin of the Institute of Historical Research. - 1970. - No. 50. - 164 p.

204. Taylor C.J. Beyond 4100: A Report on Measures to Combat Rising Compliance Costs through Reducing Tax Law Complexity. - Sydney: Taxation Institute of Australia, 2006. - 120 p.

205. The British System of Taxation. - London: Her Majesty`s Stationery Office, Central Office of Information, 1968. - 105 p.

206. Theal G.M. History of South Africa since September 1795. - London, 1908. Vol. 5. - 556 p.

207. Thompson F.A Short History of Parliament, 1295-1642. - U. of Minnesota Press, 1953. - 296 p.

208. Tiley J., Loutzenhiser G. Revenue Law: Introduction to UK Tax Law; Income Tax; Capital Gains Tax; Inheritance Tax. - Oxford and Portland, Oregon: Hart Publishing, 2012. - 1030 p.

209. Todd A. Parliamentary Government in the British Colonies. 2nd edition. - London: Longmans, Green & Co., 1894. - 929 p.

210. Vickrey W. Tax Simplification through Cumulative Averaging // Law and Contemporary Problems. - 1969. - Vol. 34(4). - 750 p.

211. Wagner A. Finanzwissenschaft, II Teil, 2 Aufgabe. - Leipzig, 1890. - 211 s.

212. Wolgast E. Geschichte der Menschen- und Bürgerrechte Vol. 580. - Stuttgart: Kohlhammer, 2009. - 385 p.

V. Диссертации и авторефераты

213. Белов В.А. Юридическая техника российского налогового законодательства: Общетеоретический анализ: дисс. ... канд. юрид. наук. 12.00.01 / Белов Владимир Александрович; науч. рук. В.М. Баранов; Нижегородвская Академия МВД РФ. - Н. Новгород, 2002. - 191 с.

214. Гончаренко И.А. Механизм разрешения налоговых споров в Великобритании и ЕС: дисс. ... канд. юрид. наук. 12.00.14 / Гончаренко Илья Арнольдович; науч. рук. Г.П. Толстопятенко; МГИМО (У) МИД РФ. - Москва, 2001. - 160 с.

215. Еремян Э.В. Налоговое право Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии: вопросы теории и практики: дисс. ... канд. юрид наук. 12.00.14 / Еремян Эдуард Витальевич; науч. рук. А.Б. Зеленцов; РУДН. - М., 2008. - 201 с.

216. Фомина О.И. Закон в системе источников налогового права (на примере англосаксонской правовой системы): дисс. … канд. юрид. наук: 12.00.12 / Фомина Ольга Альбертовна; науч. рук. А.А. Жданов; МГИМО (У) МИД РФ. - Москва, 1996. - 210 с.

VI. Электронные ресурсы

217. Официальный сайт Организации экономического сотрудничества и развития в сети Интернет: http://www.oecd.org.

218. Официальный сайт Налоговой администрации Австралии в сети Интернет: http://www.ato.gov.au.

219. Официальный сайт Службы по налогам и таможенным сборам Великобритании в сети Интернет: http://www.hmrc.gov.uk.

220. Официальный сайт Департамента доходов Министерства финансов Индии в сети Интернет: http://www.incometaxindia.gov.in/Pages/default.aspx.

221. Официальный сайт Департамента внутренних доходов Новой Зеландии в сети Интернет: http://www.taxpolicy.ird.govt.nz.