

§5 НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Айдаева Д. З.

РОЛЬ ПАРЛАМЕНТА В СТАНОВЛЕНИИ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ ВЕЛИКОБРИТАНИИ

Аннотация. Настоящее исследование посвящено особенностям формирования принципов установления налогов в Великобритании, причинам регулярности пересмотра основных элементов налоговой системы в Великобритании, а также влиянию, которое оказали исторические процессы в этой сфере на современную налоговую систему Великобритании. Автор также касается вопросов взаимоотношений Великобритании с ее колониями по вопросам, касающимся установления и вотирувания налогов, а также современных особенностей налоговых систем в бывших колониях. Кроме того, в статье рассматривается сложившаяся взаимосвязь налоговой и бюджетной системы в странах англо-саксонской правовой семьи. В основе методологической базы, применяемой в ходе подготовки статьи, лежат общенаучные и частнонаучные методы (сравнительно-правовой, исторический, аналитический, диалектический и иные методы). Научная новизна статьи заключается в освещении вопросов, касающихся периодичности внесения изменений в налоговое законодательство. Данному подходу, сложившемуся и эффективно применяющемуся на практике в ряде иностранных государств, в отечественных исследованиях не уделяется достаточного внимания. В этой связи была проведена попытка комплексно осветить причины возникновения данного явления в отдельных государствах (Великобритании и бывших колониях) и в этой связи ответить на вопросы: что стало причиной периодичности изменения источников налогового права в Великобритании и каким образом данный механизм влияет на государство и налогоплательщиков. Частота внесения изменений в Налоговый кодекс РФ свидетельствует об актуальности данной темы, а значит свидетельствует о том, что в будущем с учетом проходящего реформирования налоговой системы России возможен интерес к тому, каким образом регулирование налогообложения осуществляется за рубежом.

Ключевые слова: налогообложение, налоговое право, бюджетное право, англо-саксонская правовая семья, налоги, бюджет, источники права, функции налогов, общая система права, история налогообложения.

Review. *The article views the development of the principles of tax legislation in the UK, the reasons for regular revision of the key elements of the tax system and the historic impact of these processes on the current tax system in the UK. The author also focuses on relations between the UK and its colonies from the point of view of introduction and voting of taxes as well as on the current tax systems in former colonies. The article also dwells on the historically established interconnection between the budget and the tax systems in the countries where the legislature is based on the AngloSaxon juridical traditions. The methodological framework of the article comprises of both general scientific and specific scientific methods (e.g., comparative juridical, historic, analytical, dialectic and other methods). The academic novelty of the article is connected with discussion of reasons of periodic revisions of the tax legislation in the UK. Such an approach, which is effectively practiced in a number of foreign countries, still remains almost unnoticed in Russian science. In connection with this, the article is devoted to a complex revision of the reasons of existence of such a principle in a number of countries (the UK and its former colonies) and to the influence of these mechanisms on the country and taxpayers. The frequency of introducing amendments into the Russian Tax Code is evidence of the actuality of this issue. Thus, with a view to the current reforming of the tax system in Russia, an interest should be displayed to the regulation of taxation in other countries.*

Keywords: *sources of law, budget, taxes, AngloSaxon legislation traditions, budget laws, tax laws, taxation, functions of taxes, common system law, history of taxation.*

В России налоговое законодательство является одной из самых активно изменяемых отраслей права. Нуждаясь в непрерывном финансировании своей деятельности со стороны налогоплательщиков (физических лиц и компаний), государство уделяет регулированию налоговых правоотношений самое пристальное внимание. В силу этого налоговое право, пожалуй, в наибольшей степени по сравнению с иными отраслями права находится в зависимости от изменений макро- и микроэкономики, которые оказывают существенное влияние на финансовое положение государства и благосостояние налогоплательщиков. В качестве подтверждения данного факта могут служить данные, отражающие количество изменений, внесенных в Налоговый кодекс РФ.

Так, за первые пять лет, прошедшие после принятия Налогового кодекса РФ, в него было внесено 44 изменения и дополнения (то есть изменения вносились в среднем каждые полтора месяца)^[1]. Для сравнения, за первые десять лет действия Гражданского кодекса РФ в него было внесено около 13 изменений. Наиболее глобальные за последние годы изменения в Гражданский кодекс, которые были внесены в 2014 году, свидетельствуют о комплексном и масштабном характере реформы гражданского права, потре-

бовавшей значительного времени на подготовку и введение. Налоговый кодекс же, напротив, с регулярной периодичностью подвергается самым радикальным изменениям, которые существенно влияют на положение налогоплательщика.

При этом частота внесения изменений налоговой системы не должна восприниматься как недостаток налоговой системы, свидетельствующий о ее несовершенстве. Законодатель оказывается в такой ситуации, когда он вынужден своевременно изменять отдельные элементы налогообложения в зависимости от меняющихся основных экономических показателей. Целью этого непрерывного процесса является поддержание эффективности налогообложения и сохранение баланса между фискальными потребностями государства и экономическими возможностями налогоплательщиков. Особую значимость такой механизм имеет в современных условиях, когда и без того непростое положение субъектов экономических отношений осложняется негативными внешними факторами (экономическими санкциями, политическими кризисами и т.д.).

Примером такой очевидно негативной для экономики ситуации может стать мировой финансовый кризис, затронувший множество

государств и чем быстрее государства смогли отреагировать на него, тем эффективнее они справились с его последствиями.

Налоги нельзя назвать единственным рычагом управления экономикой, но он однозначно принадлежит к числу самых эффективных методов воздействия на экономическую и социальную сферу жизни государства, влияя, порой на отношения, чья связь с налогообложением, кажется весьма опосредованной.

Например, используя систему налоговых льгот и поощрений, государство может добиться того, что налогоплательщики будут с большей охотой тратить деньги на определенные цели, в которых заинтересовано государство. Таким образом, вместо того, чтобы самому направлять средства для решения тех или иных проблем, государство стимулирует налогоплательщиков самим заниматься определенными вопросами. Налог может стимулировать производительность труда (в том случае, если налог будет влиять на сокращение потребления), предпринимательскую инициативу индивидуальное накопление и целый ряд иных экономических показателей.

При этом, как отмечают многие ученые, даже если государство не признает за налогами каких-либо задач кроме чисто фискальных, налоговая политика, являясь частью общей экономической политики, оказывает в любом случае воздействие на соотношение производительных сил и не может не выполнять роль регулятора и оказывает воздействие на хозяйственную жизнь через механизм цен или же через изъятие определенной части дохода или прибыли в пользу государства^[2].

Вопрос о том, в какой мере налог может быть использован в качестве орудия экономической политики, вызывал и вызывает немало дискуссий и споров как среди исследователей вопросов налогообложения и государственного бюджета, так и на уровне государства при проведении конкретной политики^[3].

А. Смит, П. Леруа-Болье, Д. Рикардо и иные ученые негативно относились к возможности подобного использования налогов и склонялись

к исключительно фискальному назначению налогообложения^[4]. Другие наоборот утверждали не просто о возможности, но и о необходимости применения налогов в качестве социально-политического средства регулирования.

А. Вагнер, который внес немалый вклад в формулирование принципов налогообложения, придавал особое значение финансовым принципам достаточности и эластичности налогообложения, ставя их во главу всех остальных принципов^[5].

При этом наиболее эффективно использование налоговых механизмов в тех государствах, где существует возможность регулярности пересмотра элементов налоговой системы.

Принцип регулярности пересмотра налогов характерен прежде всего для стран англосаксонской правовой семьи, что обусловлено рядом причин исторического и политико-правового характера. Впервые он был применен в Англии и с этого момента в тех или иных формах был заимствован многими странами данной правовой системы.

По сути, регулярность пересмотра налоговых законов обеспечивается процессом и методом формирования бюджета, а именно — формой закона, посредством которого ежегодно принимается бюджет, а также тем, из каких частей этот закон состоит.

Возникновение данного принципа в Средневековой Англии может быть объяснено социально-политическими реалиями данного периода времени и прежде всего процессом разграничения компетенции и полномочий между парламентом и королем. Исходным пунктом развития бюджета стало положение о том, что налог подлежит одобрению со стороны представителей налогоплательщиков — то есть о необходимости вотирования доходов короны.

Формирование свода главнейших конституционных актов и зарождение парламентаризма было вызвано необходимостью ограничить произвол короля в сфере установления налогов.

Важнейшим шагом стало принятие в 1215 г. «Великой хартии вольностей», которая лишила короля права произвольно устанавливать на-

логи и повинности. Статья 12 Великой хартии, которая по сути заложила основы прав парламента, прямо указывала, что «ни щитовые деньги, ни пособия не должны взиматься иначе, как по общему совету королевства (by common counsel of our kingdom)»^[6].

Исключение из этого правила было предусмотрено для трех случаев: сбор денег королем на выкуп в случае своего плена, при женитьбе старшего сына короля и выдаче замуж старшей дочери короля. Но даже в этих случаях сбор должен был иметь «умеренный» характер^[7]. Такое же ограничение было установлено статьей 15, которая по сути дублировала положение статьи 12, но применялась в положении всех свободных людей. Таким образом, король в вопросах взимания податей со своих подданных был уравнен с баронами, а фискальные полномочия и короля и баронов были ограничены в пользу законодательного установления налогов и сборов для избежания злоупотреблений^[8].

Статья 14 Великой хартии определила, что «общий совет государства», собираемый по вопросам установления пособий или щитовых денег должен был состоять из архиепископов, епископов, аббатов, графов и старших баронов.

В 1297 г. король Эдуард I подтвердил Великую хартию, приняв документ, который впоследствии получил название «Статут о неналожении податей» — Statutum de tallagio non concedendo^[9]. Статут о неналожении податей содержал в себе обещание короля неукоснительно соблюдать все статьи Великой хартии. Согласно статье 6 Статута никакой налог не мог взиматься королем произвольно, без предварительного получения согласия парламента, состоящего из свободных людей^[10]. В парламент, который мог бы одобрить подобные подати и сборы, должны были бы входить архиепископы, епископы, графы, бароны, рыцари и горожане^[11].

Кроме того, на будущее было распространено положение, согласно которому никто не мог быть принужден против своей воли давать взаимы деньги королю, так как подобные заимствования противоречили принципам справедли-

вости, вольности и законности. В силу этого, а также исходя из статуты и законов королевства, статут наделял подданных короля свободой отказаться от уплаты налога, сбора, податей, иных фискальных повинностей, которые не были подкреплены согласием парламента^[12].

В 1340 г. при Эдуарде III в полную зависимость от одобрения парламентом было поставлено введение прямых налогов. Король должен был отчитываться о расходовании бюджетных средств. В 1362 г. и 1371 г. данное положение было распространено и на косвенные налоги. В 1353 был принят статут, наделивший парламент правом одобрения таможенных сборов, вводимых королем^[13].

При этом парламент не только добился права санкционировать введение налога, но и постепенно расширял свою компетенцию в данной области: так, в 1407 г. законодательная инициатива по установлению новых налогов была передана палате общин, которая только после одобрения обеими палатами сообщала королю о принятом решении^[14].

Еще одной особенностью данного периода была непродолжительность действия налогов и относительная редкость введения постоянных налогов: налог вводился обычно на несколько лет и служил сбору средств на вполне конкретные указанные цели, как война или иное предприятие, требующее значительных расходов. В силу этого необходимостью стал ежегодный созыв парламента, особенно в период Столетней войны, что привело к росту политического влияния парламента и укреплению его позиций.

С правом на введение налогов связано другое полномочие парламента, появившееся в этот же период и заключающееся в получении отчетности о расходовании государственным аппаратом собранных с населения доходов. С 1379 г. король стал предоставлять парламенту финансовые отчеты, а специально назначенные должностные лица — казначеи — следили за расходованием субсидий, выделенных парламентом. Таким образом, итоговым этапом формирования бюджетного процесса практически в современном виде стала постоянность

и регулярность вотирования государственных доходов и расходов.

Вопросы бюджетного и налогового регулирования решаются сегодня в Великобритании в рамках финансовой процедуры — то есть в процессе рассмотрения и принятия финансовых биллей или налоговых статутов или законодательных актов, которые касаются налогообложения, распределения и контроля государственных доходов, а также государственных займов^[15].

Сама финансовая процедура существует в современном виде значительное время и связана прежде всего с периодом Славной революции 1688 г., когда палата общин стала ежегодно рассматривать финансовое положение страны и давать рекомендации по ее изменению^[16]. Король окончательно лишился права устанавливать налоги самостоятельно, а государственные расходы стали оформляться издаваемыми специально для таких случаев актами о расходах.

В 1628 г. в Петиции о правах Карла I была провозглашена незаконность любого прямого налога, установленного без санкции парламента. Билль о правах 1689 г. установил, что взимание средств является незаконным, если оно проводится королем «под предлогом прерогатив в иные сроки и иными способами, чем это установлено парламентом»^[17]. Таким образом, за представительными органами окончательно было закреплено право утверждать государственные расходы и доходы^[18].

Постепенно источники доходов стали формироваться в отдельные группы в зависимости от стабильности их взимания: в первую группу входили более постоянные налоги (например, имущественные), во вторую — ежегодно пересматриваемые (различные пошлины и сборы, состав которых менялся в зависимости от нужд государства).

Из-за нестабильных социально-политических условий между Славной революцией и Реставрацией Стюартов парламент вынужден был прибегать к тому, чтобы ежегодно устанавливать государственные доходы и список государственных расходов по гражданскому листу ис-

ключительно в целях контролирования финансовой ситуации, а также чтобы вынудить власть созывать парламент каждый год^[19].

Г. Жез отметил еще одну особенность данного периода: по мере увеличения государственных расходов, государственные доходы сокращались из-за медленного, но верного расточения доменов короля. Тогда 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 («hereditary excise»)^[20].

Дальнейшее развитие принципа вотирования связано с законотворчеством британского парламента в отношении колоний. Результатом ожесточенной политической борьбы колоний за свои права стало закрепление в английском праве положения о том, что внутренний налог может быть распространен на колонии только с согласия налогоплательщиков — то есть с согласия представителей колоний^[21]. В 1778 г. британский парламент принял акт, согласно которому всякий налог, устанавливаемый на территории колоний, должен быть одобрен представителями налогоплательщиков.

При этом отдельно стоит упомянуть о той системе взаимоотношений, которая сложилась между Великобританией и ее колониями, и касалась в том числе вопросов налогообложения. Система отношений Англии с колониями (за исключением тех, что имели военное значение) основывалась на полной автономии последних^[22].

Акт Великобритании 1778 г. «Об обложении колоний» 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^[23]. Чистый доход с этих пошлин всегда должен употребляться на нужды той колонии, провинции или планта-

ции, которая уплачивает пошлину точно так же, как употребляется доход от других пошлин, собираемых властью общих судов или общих собраний этих колоний, провинций или плантаций^[24].

Данное положение Акта 1778 г. нашло 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.). Так, в ст. 53 Конституционного акта Канады 1982 г., законопроекты об установлении налогов или пошлин могут исходить лишь от Палаты общин.

Окончательно сформировалась финансовая процедура в начале XIX века, и ее возникновение связано, прежде всего, с контрольной функцией палаты общин.

Хотя сегодня в Великобритании налоги вводятся, изменяются и отменяются посредством отдельных разрозненных налоговых статутов, основные направления налоговой политики, прогнозы, а также предполагаемые изменения в налоговое законодательство закрепляются именно в акте о финансах. Налоговые статуты по сути своей выступают основой государственного бюджета^[25].

Таким образом, налоговые статуты гарантируют ежегодные налоговые поступления в казну страны, а налоги действуют не на постоянной основе, а пересматриваются каждый финансовый год. Так, Актами о финансах 1965 г., 1977 г. и 1984 г. были внесены изменения в налог на доход от прироста капитала. В 1996 г. по-

добным же образом были изменены подоходный налог, корпоративный налог, НДС и ряд других налогов^[26].

Аналогичные системы были позаимствованы позднее и бывшими колониями Великобритании — Австралией, Новой Зеландией, Гонконг и Индией, которые в целом сохранили следующие исторически обусловленные особенности:

- возможность ежегодного пересмотра отдельных элементов налоговой системы (ставок, льгот и т.д.);
- множественность источников бюджетного и налогового права, отсутствием кодифицированного акта, регулирующего налогообложение (Великобритания, Австралия, Гонконг);
- значительную роль законодательного органа в определении налоговой и фискальной политики государства;
- ориентированность в целях определения налоговой политики на экономические реалии и положение налогоплательщиков и т.д.

В заключение можно отметить, что в условиях быстрого изменения производственных, экономических и валютно-финансовых отношений современное государство должно располагать инструментами оперативного изменения налогового законодательства. Именно этот подход, уже взятый на вооружение в многих странах, может быть использован для своевременного урегулирования различных острых экономических и социальных вопросов, возникающих в общественной жизни.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Акулин Д. Ю. Правовые аспекты налогового планирования // *Налоговый вестник*. — 2004. — № 10.
2. Дайси А. В. Основы государственного права Англии. Введение въ изучение англиской конституции / Пер. О. В. Полторацкой. 2-е изд. — М.: 1907.
3. Дмитриевский Н. П. Законодательство английской революции 1640–1660 годов. — М.: Изд-во АН СССР, 1946.
4. Дмитричев Ф. М. Великая хартия вольностей: Диссертация кандидата юридических наук. — М., 1948.
5. Левина М. И. Парламентское право Великобритании XVII — начала XIX в. М.: Зерцало, 2000.
6. Миляков Н. В. Налоговое право: Учебник. — М.: Инфра-М., 2005.

7. Налоги и налоговое право. Учебное пособие/Под ред. А. В. Брызгалина. — М.: «Аналитика-Пресс», 1997.
8. Обзоръ современныхъ конституцій А. Лохвицкаго. Ч. II. 2-е изд. СПб.: изд. А. О. Вазунова, 1865.
9. Петрушевский Д. М. Очерки из истории Англии. — М.: Гос. соц. — экон. изд-во, 1937.
10. Романов К. А. Право и правовая система Великобритании. — М.: Дело, 2002.
11. Соколов А. А. Теория налогов. — М.: «ЮрИнфоР», 2004.
12. Тривус А. А. Налоги как орудие экономической политики. — М.: Москва, 1925.
13. Хрестоматия по истории государства и права зарубежных стран. Под ред. З. М. Черниловского. М., 1984.
14. Шепенко Р. А. Налоговое право: конституционные нормы. — М.: Статут, 2006.
15. Barnett H. Constitutional and Administrative Law. — Cavendish Publishing, 2002.
16. 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.
17. Key N., Bucholz R. Sources and Debates in English History: 1485–1714. — John Wiley & Sons, 2009.
18. Thompson F. A Short History of Parliament, 1295–1642. — U of Minnesota Press, 1953.
19. Ломакина Е. В. Развитие институциональной основы налоговой системы России в целях обеспечения регулирующей функции налоговой политики // Налоги и налогообложение. — 2014. — 7. — С. 676–687. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.7.12451.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Akulin D. Yu. Pravovye aspekty nalogovogo planirovaniya // Nalogovyi vestnik. — 2004. — № 10.
2. Daisi A. V. Osnovy gosudarstvennago prava Anglii. Vvedenie v" izuchenie angliiskoi konstitutsii / Per. O. V. Poltoratskoi. 2-e izd. — М.: 1907.
3. Dmitrievskii N. P. Zakonodatel'stvo angliiskoi revolyutsii 1640–1660 godov. — М.: Izd-vo AN SSSR, 1946.
4. Dmitrichev F. M. Velikaya khartiya vol'nostei: Dissertatsiya kandidata yuridicheskikh nauk. — М., 1948.
5. Levina M. I. Parlamentskoe pravo Velikobritanii XVII — nachala XIX v. М.: Zertsalo, 2000.
6. Milyakov N. V. Nalogovoe pravo: Uchebnik. — М.: Infra-M., 2005.
7. Nalogi i nalogovoe pravo. Uchebnoe posobie / Pod red. A. V. Bryzgalina. — М.: 'Analitika-Press', 1997.
8. Obzor" sovremennykh" konstitutsii A. Lokhvitskago. Ch. II. 2-e izd. SPb.: izd. A. O. Vazunova, 1865.
9. Petrushevskii D. M. Ocherki iz istorii Anglii. — М.: Gos. sots. — ekon. izd-vo, 1937.
10. Romanov K. A. Pravo i pravovaya sistema Velikobritanii. — М.: Delo, 2002.
11. Sokolov A. A. Teoriya nalogov. — М.: 'YurInfoR', 2004.
12. Trivus A. A. Nalogi kak orudie ekonomicheskoi politiki. — М.: Moskva, 1925.
13. Khrestomatiya po istorii gosudarstva i prava zarubezhnykh stran. Pod red. Z. M. Chernilovskogo. М., 1984.
14. Shepenko R. A. Nalogovoe pravo: konstitutsionnye normy. — М.: Statut, 2006.
15. Barnett H. Constitutional and Administrative Law. — Cavendish Publishing, 2002.
16. 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.
17. Key N., Bucholz R. Sources and Debates in English History: 1485–1714. — John Wiley & Sons, 2009.
18. Thompson F. A Short History of Parliament, 1295–1642. — U of Minnesota Press, 1953.
19. Lomakina E. V. Razvitie institutsional'noi osnovy nalogovoi sistemy Rossii v tselyakh obespecheniya reguliruyushchei funktsii nalogovoi politiki // Nalogi i nalogooblozhenie. — 2014. — 7. — С. 676–687. DOI: 10.7256/1812–8688.2014.7.12451.