

# НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Е.В. Шередеко, М.В. Алисевич

## ОРГАНИЗАЦИОННО-ПРАВОВОЙ СТАТУС НАЛОГОВОЙ СЛУЖБЫ ШОТЛАНДИИ И ЕГО ЗАКОНОДАТЕЛЬНОЕ ЗАКРЕПЛЕНИЕ

**Аннотация.** Объектом исследования настоящей статьи являются урегулированные нормами права общественные отношения, в которых участвует Налоговая служба Шотландии как субъект права. Предметом исследования выступают практические аспекты организационно-правового статуса Налоговой службы Шотландии, а также правовые нормы, регулирующие отношения с участием Налоговой службы Шотландии. Авторами подробно рассматриваются такие аспекты темы как функции Налоговой службы Шотландии, ее внутренняя структура и полномочия органов управления, выполнение финансовых обязательств перед Правительством и Парламентом Шотландии. Методологическую основу исследования составляют общенаучный диалектический метод познания, метод системного анализа, нормативно-логический, сравнительно-правовой. Новизна исследования заключается в том, что научной общественности впервые представляется специальное исследование организационно-правового статуса Налоговой службы Шотландии. Основным вкладом авторов в исследование темы являются: 1) детальный анализ функций Налоговой службы Шотландии и полномочий таких органов управления службой как Совета, Председателя Совета, Исполнительного директора; 2) введение в научный оборот новых материалов (актов законодательных органов Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии, наименования новых служб и трибуналов), что позволит расширить теоретическую и источниковедческую базу отечественной науки налогового права.

**Ключевые слова:** налоговая служба Шотландии, организационно-правовой статус, переданные налоги, акт Парламента Шотландии, акт Парламента Великобритании, Совет, Председатель Совета, Исполнительный директор, налоговые полномочия, функции налоговой службы.

**Abstract.** The object of the present research article is the legal regulation of social relations Revenue Scotland participates in as a subject of law. The subject of the research is the practical aspects of the regulatory status of Scotland Revenue as well as legal provisions regulating relations that involve Revenue Scotland. The authors describe the structure and functions of Revenue Scotland as well as competences and powers of these regulatory bodies and their fulfilment of financial obligations for the Government and Scottish Parliament. The methodological basis of the research involves the dialectical method borrowed from general science, systems analysis method, logical and comparative law methods. The novelty of the research is caused by the fact that for the first time in the academic literature the authors discuss the regulatory status of Revenue Scotland. The authors' contribution to the topic is the following: 1) detailed analysis of the functions of Revenue Scotland and competences of such regulatory bodies as The Board, The Chair and The Chief Executive; 2) introduction of new materials (legislative acts of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland, names of new services and tribunals) which allows to extend the theoretical and historiographical basis of Russian tax law.

**Keywords:** The Board, Act of UK Parliament, Act of Scottish Parliament, devolved taxes, regulatory status, Revenue Scotland, The Chair, The Chief Executive, tax powers, functions of Revenue.

### Общие положения о Налоговой службе Шотландии

**Н**алоговая служба Шотландии (Revenue Scotland, далее - Служба) [1], созданная на основании раздела 2(1) Акта Парламента Шотландии «О Налоговой службе Шотландии и налоговых полномочиях» 2014 г. (Revenue Scotland and Tax Powers Act 2014, далее - Акт 2014 г.) [2] представляет собой департамент, не входящий в состав Правительства Шотландии, но являющийся частью Администрации Шотландии, и определяется как «неправительственный департамент» («non-Ministrial Department»). На гэльском языке Служба называется «Teachd-a-steach Alba».

В Акте 2014 г. установлен правовой статус Службы как независимого налогового органа, отвечающего за сбор и управление переданными налогами (devolved taxes) в Шотландии.

Впервые делегирование налоговых полномочий Парламенту Шотландии было урегулировано разделом 73 части IV Акта Парламента Великобритании «О Шотландии» 1998 г. (Scotland Act 1998) [3], в соответствии с которым законодательный орган обладает компетенцией (devolved matters) по изменению основной ставки налогов для шотландских налогоплательщиков путем принятия резолюции. Дефиниция «переданные налоги» появилась в Акте «О Шотландии» 2012 г. (Scotland Act 2012) [4] применительно к налогам на сделки с землей и утилизации отходов, правовое регулирование которых осуществляется Актами Парламента Шотландии «О налоге на сделки с землей и сооружениями» 2013 г. (Land and Buildings Transaction Tax (Scotland) Act 2013) [5] и «О налоге на утилизацию отходов» 2014 г. (Landfill Tax (Scotland) Act 2014) [6] соответственно.

### Функции Налоговой службы Шотландии

В соответствии с разделом 3(1) Акта 2014 г. основной функцией Службы является сбор и управление переданными налогами в Шотландии. Однако в разделе 3 (2) Акта 2014 г. предусмотрены следующие функции:

«... (а) предоставление информации, консультирование и помощь по налоговой политике министрам Шотландии (The Ministers of Scotland)»

[2]. Основные полномочия в разработке и развитии налоговой политики и законодательства в сфере переданных налогов принадлежат Правительству Шотландии, состоящему из министров. В связи с этим Служба наделяется вспомогательными функциями информирования, консультирования и помощи по требованию министров и в той форме, в которой они сочтут необходимым;

«... (b) предоставление информации и помощи налогоплательщикам, их представителям и другим лицам, связанными с переданными налогами» [2]. Служба предоставляет информацию о действующем законодательстве (актах Парламента Шотландии и статутных инструментах Шотландии) и оказывает помощь налогоплательщикам, их представителям и другим лицам по налогам на сделки с землей и утилизации отходов, но не имеет право оказывать услуги по налоговому консультированию.

«... (c) эффективное разрешение споров, связанных с переданными налогами (в том числе путем медиации)» [2]. Налогоплательщики, не согласные с решениями, принятыми Службой, или действиями Службы, совершенными во исполнение возложенных на нее полномочий, могут потребовать проведения внутренней проверки или обратиться за разрешением спора к третьей стороне (процедура медиации). Если спор не будет разрешен, а также в любой момент возникновения спорных отношений, налогоплательщик имеет право обратиться в Налоговый трибунал Шотландии [7], а в последующем – в суд.

«... (d) защита доходов от налогового мошенничества и уклонения от уплаты налогов» [2]. Служба имеет право проводить мероприятия, направленные на противодействие уклонению от уплаты налогов в соответствии с Общими правилами (General Anti-Avoidance Rules), закрепленными в части 5 Акта 2014 г. [2].

Служба наделена правом передачи любой функции, однако круг органов при этом зависит от вида налога. Полномочия, связанные с налогом на сделки с землей, могут быть переданы Хранителю Реестра Шотландии (the Keeper of the Registers of Scotland), а полномочия по налогу на утилизацию отходов – Агентству по охране окружающей среды Шотландии (the Scottish Environment Protection Agency). Служба обязана

опубликовать информацию об этом, представив копию Парламенту Шотландии. Исключение из правила составляет ситуация, когда по мнению Службы публикация информации может нанести ущерб эффективному исполнению функций [2].

Делегирование полномочий может сопровождаться обязательными для Хранителя или Агентства указаниями Службы о том, как необходимо исполнять функции, а также возмещением любых понесенных расходов. Более того, Служба может заплатить вознаграждение любому лицу за услуги, которые относятся к выполняемым Службой функциям [2].

Делегированные полномочия или указания могут быть в любое время изменены или отозваны Службой, при этом передача полномочий не влияет на способность исполнения этих функций Службой, а также на ответственность Службы за их исполнение.

### **Финансовые обязательства Налоговой службы Шотландии перед бюджетом**

Налоги, собранные Службой, в полном объеме перечисляются в Консолидированный фонд Шотландии (the Scottish Consolidated Fund) после вычета платежей в связи с погашением, в том числе выплат процентов на погашения, или платежей, рассматриваемые как выплаты в соответствии с разделом 5(2) части 2 Акта 2014 г. [2]

### **Особенности внутренней структуры Налоговой службы Шотландии**

Служба приступила к выполнению возложенных на нее обязанностей с 1 января 2015 г. В структуру Службы входят: Совет, Исполнительный директор и 40 сотрудников (members of staff).

Руководство налоговой службы – Совет (The Board of Revenue Scotland) – состоит из минимум 5 и максимум 9 человек, назначаемых Правительством Шотландии. Для достижения сбалансированности интересов налогоплательщиков, а также высокого уровня компетентности в сборе и администрировании налогов, члены Совета (members of the Board) являются представителями различных сфер деятельности (коммерческой, финансовой, публичной, адми-

нистративной и т.д.) В соответствии с параграфом 5 Приложения 1 к Акту 2014 г. Совет имеет право создавать любые комитеты для реализации возложенных на службу функций [2].

Совет несет коллективную ответственность за руководство и направление деятельности организации, за эффективное и качественное исполнение своих уставных функций, и за достижение целей и задач, согласованных между Службой и министрами Шотландии и записанных в корпоративном плане Службы. В частности, Совет наделен полномочиями:

1) устанавливать и поддерживать общее стратегическое направление деятельности Службы;

2) информировать о целях и задачах Службы;

3) при принятии решений, учитывать соответствующие рекомендации, предоставленные министрами Шотландии;

4) гарантировать, что между сотрудниками Службы и органами, представляющими налогоплательщиков и их агентов, установлены и поддерживаются соответствующие рабочие отношения;

5) обеспечивать надлежащее руководство и приверженность делу развития и продвижения эффективности, результативности, экономичности и равенства через работу Службы;

6) соблюдать лично и гарантировать соблюдение сотрудниками Службы любых законодательных или административных требований, указанных в Руководстве по использованию государственных финансов Шотландии [8], для использования государственных средств, в том числе требований касающихся рационального использования средств, выгодного вложения средств, управления рисками, внутреннего контроля;

7) гарантировать, что соблюдаются все юридические обязательства, в том числе защита информации налогоплательщиков;

8) защищать и повышать доверие населения к Службе и к услугам, которые она предоставляет налогоплательщикам и их представителям.

Из числа членов Совета избирается Председатель (the Chair of Revenue Scotland), основная обязанность которого заключается в обеспечении успешного выполнения

Службой возложенных на нее функций. При этом Председатель осуществляет конкретные обязанности руководителя в таких вопросах как:

1) разработка и формулировка стратегии и направлений развития Службы;

2) учет всей информации и всех рекомендаций при принятии решений Советом и комитетами;

3) предоставление гарантий, что действия и решения, принятые Службой, соответствуют уставным обязательствам, а также целям и задачам деятельности;

4) обеспечение высоких стандартов поведения и исполнение норм права членами Совета и сотрудниками;

5) развитие отношений между Службой, министрами Шотландии, Парламентом Шотландии и другими органами, имеющими полномочия или соответствующие интересы в сфере переданных налогов.

Кроме этого Председатель также следит за выполнением того, чтобы:

1) все члены Совета при вступлении в должность были полностью проинформированы об условиях их назначения, их правах и обязанностях; получили соответствующее инструкции при введении в должность и проходят профессиональную подготовку по финансовому управлению, требованиям к отчетности и другим обязанностям государственных органов Шотландии;

2) максимально использовался опыт и квалификация членов Совета. Председатель контролирует выполнение Советом обязанности принимать соответствующие меры для своевременного повышения квалификации сотрудников, а также применения эффективного механизма для определения вклада членов Совета в работу Службы;

3) деятельность Исполнительного директора (в рамках возложенных на него полномочий) удовлетворяла как потребности Службы, положения стратегии секретариата кабинета министров по управлению эффективностью высшего корпуса государственной службы, так и требования Правительства Шотландии, необходимые для достижения корпоративных, квалификационных и бизнес целей.

Исполнительный директор Налоговой службы Шотландии (Chief Executive of Revenue Scotland) является старшим государственным служащим, который по общему правилу принимается на работу Советом, и отвечает за работу организации и ее оперативную деятельность. В соответствии с пунктом 8 Приложения 1 к Акту 2014 г., Исполнительный директор не является членом Совета. Первый Исполнительный директор назначается министрами Шотландии на их условиях после обязательной консультации с Председателем Совета. Последующие Исполнительные директора назначаются Советом Службы на таких условиях, которые Служба может установить с одобрения министров Шотландии [2].

Основные обязанности Исполнительного директора включают в себя:

1) следить, чтобы Совету предоставлялась качественная, беспристрастная, прозрачная и честная информация и консультации по всем вопросам, отнесенным к ведению Службы;

2) обеспечивать эффективное руководство сотрудниками Службы и брать на себя ответственность за управление и развитие персонала;

3) следить, чтобы на всех этапах принятия и исполнения решений, их финансовые последствия доводились до сведения Совета;

4) следить, чтобы Совет и сотрудники соблюдали государственный интерес и принимали решения только в правовом контексте. Правовые последствия любого хода действий должны рассматриваться при первой же возможности, и все указания Совету должны сопровождаться юридической консультацией;

5) обеспечить рациональное и экономически эффективное исполнение функций Службы;

6) наблюдать за эффективным взаимодействием Службы с Правительством Шотландии, партнерами и заинтересованными сторонами, чтобы гарантировать, что такое сотрудничество и понимание содействует развитию налоговой политики и налогового администрирования;

7) обеспечить рациональное и эффективное использование потенциала персонала и других ресурсов в соответствии с принципами рационального использования средств и их выгодного вложения, в том числе в соответствующих

случаях через участие в совместных закупках и организации общекорпоративных услуг;

8) следить, что стратегическое планирование использования человеческих ресурсов соответствовало целям Службы;

9) следить, чтобы политика и процедуры в области человеческих ресурсов – поддерживаемые правительством Шотландии и проводимые Службой при организации общекорпоративных услуг – эффективно исполняются в соответствии с необходимыми стандартами по отношению ко всем сотрудникам;

10) установить в организации надежные системы управления и контроля, необходимые для достижения целей, политик и задач Службы; и обеспечить определение, управление и смягчение рисков для обоснования решений по финансовым и оперативным планированиям;

11) следить, чтобы для выполнения своих обязанностей по планированию деятельности и предоставлению отчетности Службой были задействованы необходимые ресурсы;

12) осуществлять контроль подготовки годовой отчетности Службы для каждого финансового года; организовывать проведение аудита годовой бухгалтерской отчетности, осуществляемую Генеральным Аудитором Шотландии (The Auditor General for Scotland), или аудиторами, назначенными Генеральным Аудитором Шотландии, в соответствующий период времени; и подписывать годовые отчеты и связанные с ними отчеты об управлении;

13) подготовить годовой отчет Службы, представлять годовые отчеты Парламенту Шотландии и организовать их публикации;

14) обеспечить соблюдение политики равенства и различия Правительства Шотландии, соответствующего законодательства, а также их соблюдения применительно к сотрудникам Службы и к третьим лицам, действующим от имени Службы; и др. [9]

Исполнительный директор одновременно является Главным бухгалтером (Principal Accountable Officer) Администрации Шотландии в соответствии с разделами 14 и 15 Акта «О государственных финансах и отчетности (Шотландия)» 2000 г. (Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000) [10] Он несет персональную ответственность за сохран-

ность и разумность расходов государственных средств, их рациональное использование и выгодное вложение в оперативную деятельность организации. Кроме этого Главный бухгалтер выступает гарантом применения эффективного управления и оперативных мероприятий для обеспечения внутреннего контроля и управления рисками.

Главный бухгалтер в лице Исполнительного директора несет персональную ответственность за соблюдение требований Руководства по использованию государственных финансов Шотландии. Полный спектр обязанностей Главного бухгалтера изложены в Меморандуме для материально ответственных лиц Администрации Шотландии, опубликованном в Руководстве по использованию государственных финансов Шотландии [11].

### **Налоговая служба Шотландии и иные органы власти. Уставные и отчетные документы**

Являясь «неправительственным департаментом» Служба наиболее тесно взаимодействует с Правительством Шотландии. Министры Шотландии имеют право давать Службе обязательные указания о выполнении функций. По общему правилу указания публикуются так, как Правительство сочтет целесообразным, и копия направляется в Парламент Шотландии. Если министры сочтут, что публикация указаний будет препятствовать эффективному исполнению Службой своих функций, то общее правило не действует.

Правительство Шотландии обладает и иными возможностями контроля деятельности Службы. Так, министры Шотландии утверждают корпоративный план Службы, составляемый на три года, в котором устанавливаются:

«... (а) основные цели Налоговой службы Шотландии на планируемый период,

(б) результаты, по которым можно измерить достижение основных целей и,

с) деятельность, которую Налоговая служба Шотландии рассчитывает провести в период планирования» [2]. При этом под «периодом планирования» понимается первый период, определенный указом Министров Шотландии

(с 1 января 2015 по 31 марта 2016 г.), и каждый последующий период в три года. Министры Шотландии могут указом заменить период, действующий в данное время на другой период, который они сочтут целесообразным.

Парламент Шотландии утверждает Устав Службы. В соответствии с Актом 2014 г. «...(2) Устав должен включать

(а) нормы поведения и ценности, которые Налоговая служба Шотландии придерживается в своей работе с налогоплательщиками, их представителями и другими лицами при исполнении своих функций, и

(б) нормы поведения и ценности, которые, как ожидает Налоговая служба Шотландии, будут применять налогоплательщики, их представители и другие лица при работе с Налоговой службой Шотландии» [2].

После завершения финансового года Служба должна подготовить и опубликовать отчет об исполнении своих функций в течение года. Копия отчета направляется министрам Шотландии и в Парламент Шотландии.

### Выводы

Проведенный анализ законодательства Шотландии позволяет сделать следующие выводы:

1) Налоговая служба Шотландии представляет собой орган власти, обладающий надлежащей функциональной самостоятельностью и независимостью;

2) законодательные основы деятельности Службы установлены законодательством Шотландии, что свидетельствует о расширении полномочий автономии в процессе деволюции.

В ближайшем будущем можно ожидать увеличение количества переданных налогов. Правительство Великобритании опубликовало проект поправок к акту Парламента Великобритании, которые предоставляют Парламенту Шотландии полномочия по контролю над подоходным налогом, сборами с авиапассажиров и налогом на добычу и использование полезных ископаемых. Проект также включает в себя механизм распределения доходов от налога на добавленную стоимость [12].

### Библиография

1. Revenue Scotland / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <https://www.revenue.scot/> (дата обращения 11.09.2015)
2. Revenue Scotland and Tax Powers Act 2014 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.legislation.gov.uk/asp/2014/16/contents> (дата обращения 11.09.2015)
3. Scotland Act 1998 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/1998/46/part/IV> (дата обращения 11.09.2015)
4. Scotland Act 2012 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2012/11/part/3> (дата обращения 11.09.2015)
5. Land and Buildings Transaction Tax (Scotland) Act 2013 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.legislation.gov.uk/asp/2013/11/contents> (дата обращения 11.09.2015)
6. Landfill Tax (Scotland) Act 2014 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.legislation.gov.uk/asp/2014/2/contents> (дата обращения 11.09.2015)
7. The Tax Tribunals for Scotland / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://taxtribunals.scot/> (дата обращения 11.09.2015)
8. The Scottish Public Finance Manual / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.gov.scot/Publications/2005/11/28100404/04050> (дата обращения 11.09.2015)
9. Revenue Scotland Framework Document, February 2015. – Scotland, 2015. – P. 10-11.
10. Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000 / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.legislation.gov.uk/asp/2000/1/part/2/crossheading/accountable-officers> (дата обращения 11.09.2015)

11. Memorandum to Accountable Officers for Parts of the Scottish Administration / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <http://www.gov.scot/Topics/Government/Finance/spfm/Accountability/aomemo> (дата обращения 11.09.2015)
12. Кэмерон подумает о передаче больших полномочий Шотландии / [Электронный ресурс]. – Режим доступа: URL: <https://news.mail.ru/politics/22038937/> (дата обращения 15.05.2015)

### References (transliterated)

1. Revenue Scotland / [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <https://www.revenue.scot/> (data obrashcheniya 11.09.2015)
2. Revenue Scotland and Tax Powers Act 2014 / [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://www.legislation.gov.uk/asp/2014/16/contents> (data obrashcheniya 11.09.2015)
3. Scotland Act 1998 / [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://www.legislation.gov.uk/uk-pga/1998/46/part/IV> (data obrashcheniya 11.09.2015)
4. Scotland Act 2012 / Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://www.legislation.gov.uk/uk-pga/2012/11/part/3> (data obrashcheniya 11.09.2015)
5. Land and Buildings Transaction Tax (Scotland) Act 2013 / Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://www.legislation.gov.uk/asp/2013/11/contents> (data obrashcheniya 11.09.2015)
6. Landfill Tax (Scotland) Act 2014 / Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://www.legislation.gov.uk/asp/2014/2/contents> (data obrashcheniya 11.09.2015)
7. The Tax Tribunals for Scotland / [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://taxtribunals.scot/> (data obrashcheniya 11.09.2015)
8. The Scottish Public Finance Manual / [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://www.gov.scot/Publications/2005/11/28100404/04050> (data obrashcheniya 11.09.2015)
9. Revenue Scotland Framework Document, February 2015. – Scotland, 2015. – P. 10-11.
10. Public Finance and Accountability (Scotland) Act 2000 / [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://www.legislation.gov.uk/asp/2000/1/part/2/crossheading/accountable-officers> (data obrashcheniya 11.09.2015)
11. Memorandum to Accountable Officers for Parts of the Scottish Administration / [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <http://www.gov.scot/Topics/Government/Finance/spfm/Accountability/aomemo> (data obrashcheniya 11.09.2015)
12. Kameron podumaet o peredache bol'shikh polnomochii Shotlandii / [Elektronnyi resurs]. – Rezhim dostupa: URL: <https://news.mail.ru/politics/22038937/> (data obrashcheniya 15.05.2015)