

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

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2017

Работа выполнена на кафедре административного и финансового права Федерального государственного автономного образовательного учреждения высшего образования «Московский государственный институт международных отношений (университет) Министерства иностранных дел Российской Федерации».

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Шепенко Роман Алексеевич

Официальные оппоненты: доктор юридический наук, профессор,
заведующая кафедрой правового обеспечения
экономической деятельности ФГБОУ ВПО
«Российский государственный университет
правосудия»
Ашмарина Елена Михайловна

кандидат юридических наук, доцент кафедры
финансового права ФГБОУ ВПО «Московский
государственный университет имени М.В.
Ломоносова»
Щекин Денис Михайлович

Ведущая организация: **ФГАОУ ВО «Сибирский федеральный университет»**

Защита состоится «__» _____ 2018 г. в «__» часов в ауд. ____ на заседании диссертационного совета Д 209.002.05 (юридические науки) при Московском государственном институте международных отношений (университете) МИД России.

С диссертацией и авторефератом можно ознакомиться в научной библиотеке им. И.Г. Тюлина Московского государственного института международных отношений (университета) МИД России по адресу: 119454, г. Москва, проспект Вернадского, д. 76 и на сайте: www.mgimo.ru.

Объявление о защите диссертации и автореферат диссертации размещены на официальном сайте Высшей аттестационной комиссии при Министерстве образования и науки Российской Федерации по адресу: <http://vak.ed.gov.ru/>.

Автореферат разослан «__» _____ 20__ г.

**Ученый секретарь
диссертационного совета**

**доктор юридических наук, доцент
Малиновский А.А.**

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

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 внесения последующих поправок в налоговое законодательство делают более предсказуемой и стабильной налоговую политику государства и предоставляют налогоплательщикам возможность заранее ознакомиться с вступающими в силу изменениями и учесть их при планировании своей деятельности.

Этот механизм представляет безусловный интерес для России, где налоговое законодательство регулярно подлежит пересмотру¹, 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 систему².

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 определяет 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 (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

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).

²Для 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).

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, что данный принцип поддерживается лишь на теоретическом уровне)³.

А.Н. Козырин и О.И. Фомина также признают существование данного принципа⁴. 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 государств⁵.

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.

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

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 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

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;

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 изучению 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 работы заключается в том, что материалы проведенного 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 задач исследования. Диссертация состоит из введения, трех глав, каждая из которых разделена на два параграфа, заключения и списка литературы.

ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ ДИССЕРТАЦИОННОЙ РАБОТЫ

Во введении диссертации обосновывается выбор и актуальность темы исследования, раскрывается степень научной разработанности проблемы, излагаются объект и предмет, цели и задачи исследования, определяются методологическая, теоретическая и эмпирическая основы работы, формулируются выносимые на защиту теоретические положения, отражающие новизну диссертационного исследования, а также описывается апробация результатов диссертационного исследования.

Первая глава «Теоретические основы и становление порядка ежегодного пересмотра налогового законодательства в государствах общего права» состоит из двух параграфов.

В первом параграфе «Теоретические основы ежегодного пересмотра налогового законодательства» раскрывается понятие регулярности пересмотра налогового законодательства, анализируются особенности и тенденции доктринального отражения данного принципа. Проводится анализ и систематизация подходов к оценке необходимости периодически изменять налоговое законодательство, которые нашли свое отражение в научной литературе.

В качестве примера признания регулярности пересмотра налогового законодательства на уровне межправительственных организаций может быть приведено исследование данного вопроса на уровне Организации Экономического Сотрудничества и Развития (ОЭСР). В материалах, посвященных отдельным вопросам налогообложения и функционирования налоговой системы, рабочие группы, которые создавались в рамках данной организации, включали в состав фундаментальных принципов налогового права принцип гибкости, подразумевая под ним возможность правительства в случае необходимости оперативно пересматривать конкретные налоги или отдельные элементы

налогообложения для обеспечения соответствия налоговой системы государства развитию экономики и технологий⁸.

Изучение комментариев, посвященных вопросам эффективности и усовершенствования налогообложения, которые были подготовлены ассоциациями юристов и бухгалтеров, в том числе по запросу государственных органов⁹, свидетельствует о том значении, которое придается подвижности налогообложения и периодичности пересмотра налогового законодательства в государствах общего права. В частности, отмечается роль данного принципа для повышения качества налогового регулирования. Подчеркивается, что отсутствие систематического пересмотра налоговой системы создает возможность сохранения явно устаревших и отживших налоговых норм, что приводит к снижению эффективности налогового регулирования.

Наконец, вопрос необходимости систематического пересмотра налогового законодательства неоднократно поднимался в работах отдельных ученых¹⁰. Исследование доктринального отражения данного вопроса позволяет автору выделить следующую тенденцию: в работах иностранных ученых, посвященных, в частности, исследованию правовых и налоговых систем Великобритании, Австралии, Индии, Новой Зеландии, отмечается роль принципа эластичности или гибкости в качестве одного из фундаментальных принципов налогообложения, в то время как значительная часть российских ученых ограничивается формальным включением его в состав процессуальных или организационных принципов налогового права. При этом многие отечественные исследователи, затрагивая

⁸ См.: OECD (2014), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, OECD Publishing, Paris. URL: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314251ec005.pdf?expires=1476798718&id=id&accname=guest&checksum=700426F4A8ACDA574B2B4935AB5E49FC> (дата обращения: 17.07.2017); 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).

⁹ См.: 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; *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).

¹⁰ См.: Wagner A. *Finanzwissenschaft, II Teil, 2 Aufgabe*. Leipzig, 1890. S. 207; Bastable Ch.F. *Public Finance*. London: Macmillan and Co., Limited, 1917. P. 16; Laffer A. *Handbook of Tobacco Taxation: Theory and Practice*. The Laffer Center at the Pacific Research Institute, 2014. P. 9; Татищев В.Н. Указ. соч. С. 361; Кучеров И.И. Указ. соч. С. 75.

вопрос пересмотра налоговых правил в контексте изучения принципа стабильности налогообложения, отмечают при этом риски, связанные с бессистемным и частым внесением изменений в налоговое законодательство с точки зрения налогоплательщиков¹¹.

Исследование доктринального отражения принципа регулярности пересмотра налогового законодательства позволяет сделать вывод о признании его как иностранными, так и отечественными исследователями. Вместе с тем, в отечественной науке отмечают необходимость системности и обоснованности вносимых изменений и повышения стабильности налогового регулирования.

Во втором параграфе «Становление порядка ежегодного пересмотра налогового законодательства» рассматриваются причины, предпосылки и особенности зарождения, становления и развития принципа регулярности пересмотра налогового законодательства, а также исследуются факторы, которые повлияли на общие черты налогового регулирования и бюджетного процесса в государствах общего права.

Формирование современной бюджетной системы Великобритании, в рамках которой пересмотр налоговых элементов стал частью ежегодного принятия государственного бюджета, заняло несколько веков. В основу механизма периодического пересмотра налогового законодательства в Великобритании легли во многом политические процессы, связанные с противостоянием между английским монархом и представителями сословий за право установления налоговых доходов¹². Результатом этого стало законодательно закрепленное требование вотирования парламентом налоговых доходов на определенный период времени для ограничения фискального произвола короля, фактически заложившее основы регулярности созыва парламента королем и формирования парламентаризма в Англии. Систематическое одобрение налогов стало гарантией существования английского парламента и обеспечило его созыв монархом,

¹¹ См.: Демин А.В. Принцип определенности налогообложения. М.: Статут, 2015. С. 14-21.

¹² См.: Brooks C.W. Law, Politics and Society in Early Modern England. Cambridge: Cambridge University Press, 2010. P. 190; Озеров И.Х. Финансовое право. Вып. II. М.: изд. О-ва Взаимопомощи Студентам - Юристам Моск. Ун-та, 1905, 1905. С. 19; Stubbs W. The Select Charters of the Magna Carta Libertatum. Oxford: Clarendon Press, 1890. P. 143-153.

который в противном случае остался бы без источников финансирования государственных расходов.

Позднее процессуальные правоотношения и особенности процедуры пересмотра налогового законодательства в рамках бюджетного процесса были в окончательном виде закреплены в начале XX в. путем принятия Акта 1911 г. «О Парламенте» и внутренних правил палат парламента, а также в результате формирования ряда конституционных обычаев в данной сфере.

В рамках параграфа автором также анализируются возможные причины заимствования принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в рамках бюджетной процедуры иными государствами общего права. На примере отдельных государств исследуется, как некоторые государства из числа бывших британских колоний и зависимых территорий позаимствовали данный принцип после обретения независимости.

Так, на примере Австралии и Индии сравниваются особенности финансовой политики Великобритании в отношении ее колоний, а также исследуется воздействие ее фискальной системы на правовое регулирование налогообложения в указанных государствах. В частности, уже в 1957 г. Министр финансов Индии объявил 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 налоговом законодательстве¹³. Бюджет Индии 1957 г. стал первым актом в истории независимой Индии, который предусматривал комплекс предложений по пересмотру налоговых норм и внесению требуемых изменений в источники налогового законодательства. В Австралии аналогичным образом отмечается значение бюджета и разработанных на его основе ежегодных

¹³ Report of the Taxation Enquiry Commission. New Delhi: Ministry of Finance, 1953; Murty S. Structural Transformation of Indian Economy. New Delhi: Atlantic Publishers, 1996. P. 98.

актов для налогового регулирования¹⁴. Похожим образом происходит ежегодное изменение правовых основ налогообложения в ряде иных государств и территорий, ранее являвшихся британскими колониями - к примеру, в Новой Зеландии, Канаде и Гонконге.

Вторая глава «Источники правового регулирования и механизм реализации принципа регулярности пересмотра налогового законодательства» включает в себя два параграфа.

Первый параграф главы «Источники правового регулирования изменения и дополнения налогового законодательства в рамках бюджетного процесса» посвящен особенностям правового регулирования механизма регулярного пересмотра налогового законодательства в исследуемых государствах, а также роли ежегодных актов о финансах в системе источников налогового регулирования.

Регулирование налоговых и бюджетных правоотношений в Великобритании строится на значительном массиве правовых источников, нормы которых закладывают правовую основу пересмотра налогового законодательства в рамках бюджетного процесса. Нормы, касающиеся включения вопросов налогового регулирования в бюджетные акты, содержатся в государствах общего права в законах (например, в Великобритании - Акт 2011 г. «О бюджетной ответственности и государственном аудите»), подзаконных актах (внутренних регламентах и правилах палат Парламента в Великобритании и Новой Зеландии), а также совокупности конституционных обычаев.

Особое значение для регулирования бюджетного процесса в государствах общего права имеют акты, закрепляющие основополагающие принципы фискальной политики, которые были приняты в конце XX в. (например, Кодекс бюджетной ответственности 2011 г. Великобритании; Хартия бюджетной достоверности 1998 г. Австралии; Акт 1994 г. «О фискальной ответственности» Новой Зеландии). Указанные акты регулируют деятельность государственных

¹⁴ 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.

органов в сфере бюджетного планирования и закрепляют цели, задачи и основные принципы финансовой деятельности государства, в том числе, в сфере налогового регулирования и совершенствования налоговой системы.

Непосредственно нормы, предусматривающие изменение и дополнение действующих налоговых правил, содержатся в ежегодных бюджетных актах: актах о финансах в Великобритании, Новой Зеландии и Индии, актах о выполнении бюджета в Канаде. 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 источниками налогового права, поскольку содержат в себе налоговые нормы и регулируют налоговые отношения. В результате существующей возможности пересматривать правовые основы налогового регулирования в ходе бюджетного процесса и отмеченной особой роли бюджетных актов границы между налоговым и бюджетным правом в рассматриваемых государствах общего права становятся менее определенными и четко выраженными и позволяют утверждать о взаимном проникновении и взаимосвязи бюджетных и налоговых норм.

Указанные источники регулирования являются неотъемлемой частью системы источников налогового права в рассматриваемых государствах, которое отличается отсутствием кодификации и состоит из ряда актов, посвященных регулированию отдельных аспектов налогообложения¹⁵. Ежегодно бюджет вносит изменения и дополнения в широкий круг источников налогового права, обеспечивая комплексный пересмотр действующего налогового законодательства¹⁶.

Кроме того, автором анализируются законодательные основы имплементации принципа регулярного пересмотра налогообложения на местном

¹⁵ 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.

¹⁶ Malcolm J. Introduction to the UK Tax System. London: Spiramus Press, 2009. P. 1.

уровне: на примере Великобритании рассматривается, как вопрос регулярного пересмотра отдельных элементов налогообложения был делегирован на уровень местных властей (в частности, Шотландии и Северной Ирландии).

Во втором параграфе «Механизм реализации принципа регулярности пересмотра налогового законодательства» автор рассматривает особенности практического воплощения регулярного пересмотра налогового законодательства в государствах общего права, начиная с момента подготовки законодательной инициативы в сфере налогового регулирования до реализации принятых налоговых норм.

Традиционно определенность и детальное закрепление каждого этапа законотворческой процедуры в сфере налогообложения с момента выявления необходимости законодательной инициативы и формулирования содержания определенной налоговой нормы призваны предотвратить злоупотребления со стороны представителей государства и направлены на обеспечение прав налогоплательщиков.

Изучение порядка подготовки и рассмотрения налоговых законопроектов позволяет отметить, что особое значение в этой связи имеет субъект законодательной инициативы. В частности, закрепление квалифицированного субъекта соответствующей законодательной инициативы и ограничение полномочий отдельных депутатов парламента по внесению налоговых законопроектов призвано влиять положительно на качество юридической техники налогового законодательства. Отмечается, что отсутствие ограничений и барьеров при подготовке налоговых законопроектов приводит к отсутствию согласованности между авторами законодательной инициативы и профильными государственными органами, невозможности оценить налогоплательщикам вероятность принятия того или иного законопроекта, недостаточности проработки законопроектов т.д.

В Великобритании, Австралии и Новой Зеландии право законодательной инициативы по вопросам публичных финансов (включая налогообложение) принадлежит исключительно правительственным органам. При этом, налоговые

предложения исходят от представителей исполнительной власти, которые обладают достаточной компетенцией, формулируют предложения после проведения публичных обсуждений и комплексного анализа финансово-экономической ситуации и состояния налоговой системы, а также несут полную ответственность за предложенные решения¹⁷. Для сравнения - в Индии налоговые законопроекты могут исходить от депутатов парламента, однако в таком случае они должны в обязательном порядке сопровождаться положительным заключением со стороны исполнительных органов – президента и министра финансов. В случае отсутствия мотивированных заключений и рекомендаций законопроект принят к рассмотрению парламентом не будет.

При этом в рамках подготовки бюджета государственными органами публикуются экономические обоснования, финансовые прогнозы и расчеты, которые направлены на обеспечение прозрачности бюджетного процесса, а также обоснование необходимости введения мер налоговой политики и предоставление налогоплательщикам сведений, которые могут быть использованы ими для планирования хозяйственной деятельности и прогнозирования налогового бремени.

Отдельно рассматривается практика взаимодействия налоговых органов в рассматриваемых государствах с налогоплательщиками в целях своевременного информирования о планируемых изменениях налогового законодательства и реализации новых налоговых норм. В частности, многочисленные инструменты взаимодействия с налогоплательщиками (на примере налоговых органов Великобритании и Австралии) предназначены в том числе для эффективности внедрения новых положений, учитывая частоту пересмотра налогового законодательства.

Третья глава «Юридическая техника актов о финансах и объекты регулирования, подчиненные принципу регулярности пересмотра налогового законодательства» состоит из двух параграфов.

¹⁷ 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.

В первом параграфе «Юридическая техника изменения и дополнения налоговых норм» анализируются особенности юридической техники при подготовке актов о финансах и пересмотре отдельных налогов и элементов налогообложения на примере определенных актов о финансах. Вопросы, связанные с юридической техникой установления налогов, имеют особое значение в силу того, что, как может быть отмечено, определенность устанавливаемого налогового платежа непосредственно связана с определенностью каждого элемента составной конструкции налога¹⁸.

Изучение содержания бюджетных актов на примере ряда актов о финансах, принятых в Великобритании, Индии и Новой Зеландии, позволяет выделить определенные закономерности юридической техники и классифицировать методы и приемы, используемые законодателем в целях пересмотра налогового законодательства в рассматриваемых государствах.

В зависимости от предмета пересмотра положения ежегодных актов о финансах могут быть разделены на нормы, вносящие изменения в налоговые акты или акты о финансах прошлых лет, а также самостоятельные налоговые нормы (в частности, нормы, касающиеся введения налоговых правил, ранее не отраженных в иных актах - так, в Великобритании общие правила противодействия уклонению от уплаты налогов налогоплательщиками были введены гл. 5 и приложениями 43-43С Акта 2013 г. «О финансах»). Анализ актов о финансах также позволяют классифицировать их по характеру вносимых изменений на нормы, направленные на пересмотр и подтверждение текущих налоговых правил; введение новых правил (включая новые виды налогов и сборов); а также отмену устаревших норм.

Систематизация и классификация положений актов о финансах позволяют охарактеризовать степень сложности юридической техники, которой отличается налоговое регулирование в государствах общего права. С одной стороны, данные особенности юридической техники позволяют комплексно вносить изменения в

¹⁸ Кучеров И.И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // Финансовое право. 2010. № 1. С. 22 - 27; Борзунова О.А. Назначение юридической техники в налоговом процессе // Налоги. 2010. № 1. С. 15; Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. С. 307.

налоговое законодательство без необходимости переписывать отдельные законы, с другой стороны, многократно усложняет процесс работы с источниками налогового права. Автор также уделяет внимание критике юридической техники налогового регулирования в государствах общего права со стороны профессионального юридического сообщества, а также ответным мерам по упрощению и систематизации налоговых актов со стороны государства.

Отдельно автором анализируются вопросы вступления в силу новых налоговых норм, принятых в рамках систематического пересмотра налогового законодательства, рассматриваются особенности, связанные с фактическим отсутствием в Великобритании запрета ретроактивного вступления в силу новых налоговых положений, а также исследуются причины формирования данного подхода.

Второй параграф «Элементы налогообложения, подлежащие пересмотру» посвящен рассмотрению объектов регулирования в рамках ежегодного пересмотра налогового законодательства. На примере отдельных нормативных актов, издаваемых в рамках бюджетной процедуры, анализируется, какие положения содержат в себе акты о финансах, какие элементы налогообложения подлежат изменению и какие цели при этом ставит государство. При этом может быть отмечено, что воздействие государства на отдельные налоги или определенные элементы налогообложения играют значение не только для пополнения бюджета, но и с точки зрения регулирования широкого круга отношений в том числе для решения ряда социальных, экономических, природоохранных, технологических и иных задач.

В рамках параграфа автором исследуется, как изменение отдельных элементов налогообложения (к примеру, ставок налогов или налоговых льгот), введение новых и отмена или приостановление действующих налогов позволяют государству оказывать непосредственное воздействие на налогоплательщиков - физических и юридических лиц. Регулярность пересмотра норм налогового законодательства позволяет реализовать не только фискальную, но и

регулирующую роль налогообложения. Как указывается, именно это обуславливает эффективность налоговой системы в целом.

Поскольку ежегодные акты о финансах могут быть рассмотрены как совокупность норм, направленных на изменение текущей налоговой системы, то есть как совокупность норм, объектом которых являются те или иные элементы налоговой системы и налогообложения, объекты юридического регулирования, внешним выражением которого является акт о финансах, могут быть классифицированы в зависимости от того, какой конкретно налоговый элемент подлежит пересмотру. На примере определенных нормативных актов, издаваемых в рамках бюджетной процедуры в исследуемых государствах, детально рассматривается, какие положения содержат в себе акты о финансах и какие элементы налоговой системы подлежат ежегодному пересмотру в результате их принятия в государствах общего права и какие цели при этом ставит государство.

Примеры отдельно взятых бюджетных актов иллюстрируют, как государство может оказать регулирующее воздействие на такие элементы юридического состава налогов, как налоговая ставка, база, а также отдельные виды налоговых льгот. При этом в рамках бюджета раскрываются задачи и цели тех или иных предложений по пересмотру налоговых норм. Автором делается вывод о том, что акт о финансах может быть рассмотрен в качестве комплексного акта налоговой политики, который обеспечивает системный и согласованный пересмотр налоговых правил.

В **Заключении** подводятся итоги проведенного исследования, определяется теоретическое и практическое значение исследования принципа регулярности пересмотра налогового законодательства в отдельных государствах общего права и приводятся ключевые рекомендации по возможному совершенствованию налогового регулирования в России на основании проведенной работы.

Основные положения диссертации отражены в следующих публикациях автора общим объемом 2,2 п.л. Все публикации по теме диссертации.

В рецензируемых научных изданиях:

1. Айдаева Д.З. Роль бюджетных актов в системе источников налогового права англо-саксонской правовой семьи / Д.З. Айдаева // *Налоги*. – 2014. – № 6. – С. 26-30 – 0,6 п.л.

2. Айдаева Д.З. Бюджетный процесс и налоговая политика: опыт государств общего права / Д.З. Айдаева // *Налоги и налогообложение*. – 2015. – № 8. – С. 630-637 – 0,5 п.л.

3. Айдаева Д.З. Роль Парламента в становлении налоговой системы Великобритании (Налоги и налогообложение) / Д.З. Айдаева // *Налоги и налогообложение*. – 2015. – № 3. – С. 253-259 – 0,5 п.л.

4. Айдаева Д.З. Влияние бюджетного акта Республики Индии на ее налоговую систему / Д.З. Айдаева // *Налоги*. – 2016. – № 4. – С. 34-38 – 0,6 п.л.