

§7 НАЛОГОВЫЕ СИСТЕМЫ ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН

Айдаева Д. З.

БЮДЖЕТНЫЙ ПРОЦЕСС И НАЛОГОВАЯ ПОЛИТИКА: ОПЫТ ГОСУДАРСТВ ОБЩЕГО ПРАВА

Аннотация. В данной статье автором анализируется роль налогового планирования в бюджетном процессе стран, бюджетные акты которых тем или иным образом влияют на национальную налоговую систему. Взаимозависимость налогового и бюджетного права в странах англо-саксонской правовой семьи помогает лучше понять то, каким образом законодатель в своей работе может учесть текущую финансово-экономическую обстановку в стране и внести соответствующие изменения в налоговые и бюджетные акты, а налогоплательщики — принять во внимание грядущие изменения налогового законодательства. В основе методологической базы, применяемой в ходе написания статьи, лежали общенаучные и частнонаучные методы познания (прежде всего — сравнительно-правовой, а также аналитический, диалектический и иные методы). В статье раскрыты источники иностранного налогового права и исследованы механизмы налогового регулирования на макро-уровне в государствах общего права. Актуальность данного исследования связана с рассмотрением темы раскрытия финансовой информации, которая используется в рамках подготовки бюджета, а также того, как налогоплательщик может воспользоваться данными сведениями. В статье анализируются принципы налогово-бюджетной политики государств общего права.

Ключевые слова: сравнительное правоведение, бюджетное право, страны общего права, налоги, бюджет, источники права, функции налогов, налогообложение, налоговое право, принципы права.

Review: The author of the article analyzes the role of tax planning plays in the budgetary process of the countries which budget control acts influence the national taxation system in this way or another. Analysis of the mutual dependence of the tax law and the budget law in the countries of Anglo-Saxon legal system allows to understand better how the lawmaker may take into consideration the financial and economic situation in the country and introduce respective measures into the taxation and budget control acts while taxpayers may take into account the scheduled changes in the tax legislation. The methodological basis of the research involves general and specific scientific research methods (the method of comparative law and analytical, dialectic and

other methods). In her article Aydaeva describes sources of the foreign tax law and studies the mechanisms of tax regulation at the macro level in the common law states. The importance of the present research is caused by the fact that the researcher studies the disclosure of financial information that can be used during budget preparation as well as how a taxpayer may use this information. The researcher also analyzes the principles of the fiscal policy in the common law states.

Keywords: taxation, functions of taxes, sources of law, budget, taxes, common law states, budget law, comparative law, tax law, principles of law.

Приоритетную роль в существовании финансовой системы любого государства играют бюджет и бюджетный процесс, которые во многом определяют условия функционирования всего общества на определенный финансовый период. Изучение подходов к формированию бюджета, а также то, насколько в рамках данного процесса соблюдается баланс между финансовыми интересами государства и отдельных членов общества в лице налогоплательщиков, позволяет делать выводы о том, насколько в отдельных странах эффективно функционируют налоговая и бюджетная системы и к каким инструмента экономического и финансового регулирования прибегают авторы бюджетного акта.

На сегодняшний день в ряде развитых государств уже сложилось понимание необходимости осознанного подхода к финансовому планированию, а также того, как государство может влиять на социальную и экономическую обстановку в стране через налоговые регуляторы, влияющие на жизнь каждого налогоплательщика. В силу этого налоговое планирование на государственном уровне приобретает определяющую роль в рамках финансовой политики государства.

Связано это прежде всего с тем, что в настоящий момент возрастает роль регулятивной функции налогов. Так, Ф. Нитти отмечал, что во всех современных странах налогообложение преследует две цели: фискальную и запретительную и в последнее время налоги приобретают все больше значение запретительной меры применительно к явлениям, признанным вредными, и покровительственной — к полезным. П. М. Годме указывал, что «помимо финансовой цели — обеспечения государствен-

ных касс, — налог может преследовать также и другие цели — например, экономические и социальные. Посредством налога можно воздействовать на общее состояние экономики либо на отдельные явления». И. И. Кучеров заявляет, что сегодня «налогово-правовое регулирование является чуть ли не основным действенным средством управления в экономической сфере». Также отмечается, что регулятивная функция налога в современном финансовом мире должна заключаться в поддержании равновесия экономической системы, а также том влиянии, которое налог может оказать на развитие экономических процессов в государстве.

Таким образом, кроме своего непосредственного исторического назначения — пополнения государственного бюджета — налог все чаще используется для регулирования социально-экономических процессов. По мнению М. Н. Карасева, именно гибкое сочетание и грамотное использование обеих налоговых функций позволяет наиболее эффективно использовать налогообложение как один из основных инструментов государственной политики.

На практике это выражается в том, что в ряде стран наблюдается сращение фискальных и бюджетных сфер: налоговое и бюджетное законодательство сближены настолько, что государство имеет возможность ежегодно путем принятия бюджетных актов вносить изменения в том числе и в налоговое законодательство. Пример такого осознанного подхода можно наблюдать в странах англо-саксонской правовой семьи, к которым принадлежат такие государства, как Великобритания, Австралия, Новая Зеландия, где бюджет является не декларативным актом, но существенно меняет экономическую сферу жизни общества и вызывает

соответствующее внимание к себе со стороны как целого круга государственных органов, активно вовлеченных в бюджетный процесс, так и налогоплательщиков.

Многие исследователи отмечают, что в результате бюджетно-налоговой политики Правительство Великобритании стремится добиться макроэкономического баланса, соответствующим образом регулируя доходные и расходные статьи бюджета и ориентируясь в целях фискального планирования в первую очередь на экономический цикл. Вызвано это тем, что стадии экономической рецессии и экономического роста по сути требуют диаметрально противоположных мер воздействия на экономику со стороны государства. В первую очередь это реализуется посредством бюджетно-налоговой политики правящей партии.

Современная финансовая политика Великобритании строится на основании так называемого Кодекса о фискальной стабильности (the Code for Fiscal Stability). Данный документ был подготовлен еще в 1998 году Казначейством Великобритании и содержит в себе целый ряд следующих принципов, на которые необходимо в будущем ориентироваться при осуществлении финансовой политики:

- **прозрачность** определения целей финансовой политики;
- **стабильность** финансовой политики и ее влияния на экономику;
- **ответственное отношение** к управлению публичными финансами;
- **справедливость** по отношению к будущим поколениям, а также в части честного распределения ресурсов внутри настоящего поколения;
- **эффективность** разработки и проведения финансовой политики, использования ресурсов и распоряжения излишними активами общества.

В результате принятия Кодекса Правительство взяло на себя следующие обязательства:

- раскрывать все свои решения, которые могут иметь существенное влияние в экономической и финансовой перспективе;

- опубликовывать Предварительный доклад по бюджету (Pre-Budget Report), Финансовое заявление (Financial Statement) и Бюджетный доклад (Budget Report), а также Доклад об экономической и фискальной стратегии (Economic and Fiscal Strategy Report) для обеспечения публичного обсуждения своих ключевых решений, объяснения основных решений, принимаемых в рамках фискального планирования, изложения кратко- и долгосрочной фискальной программы Правительства, а также для анализа влияния экономического цикла на основные финансовые показатели, включая оценку текущего этапа экономического цикла;
- обнародовать информацию, положенную в основу экономического и фискального планирования, включая оценку финансового положения государства, скорректированную с учетом этапа экономического цикла.

Таким образом, Кодекс предполагает довольно широкое раскрытие информации, которую Правительство использует для бюджетно-налогового планирования в краткосрочной и долгосрочной перспективе. Получая доступ к этой информации налогоплательщик может сделать выводы о том, на основании каких данных Правительство принимает те или иные решения, и соответствующим образом скорректировать свою хозяйственную деятельность.

Раскрытие информации начинается с того, что указанные сведения публикуются в Предварительном отчете по бюджету как минимум за 3 месяца до опубликования бюджетного акта (обычно — в ноябре или декабре), который содержит описание текущего состояния экономики и прогнозных показателей на будущее, а также основных мер, которые Правительство планирует применить в текущей ситуации для достижения определенных целей.

Однако Кодекс прямо предусматривает, что бюджетно-налоговые меры могут не раскрываться заранее в Предварительном отчете, если это может привести к тому, что налогоплательщики заранее предпримут превентив-

ные меры в свете приближающихся действий государства, или же к неконтролируемым беспорядкам на рынках или волнениям среди налогоплательщиков (ст. 16 Кодекса о фискальной стабильности).

В Предварительном докладе по бюджету Великобритании 2009 года прямо указывается на то, что в свете непростой финансовой ситуации, сложившейся в Великобритании на фоне разворачивающегося финансового кризиса 2007–2008 годов, ожидается, что бюджет будет содержать ответы на внешние и внутренние вызовы и меры, направленные на восстановление национальной экономики и поддержку налогоплательщиков.

При этом и в Предварительном докладе и в Докладе об экономической и фискальной стратегии отмечалась необходимость своевременного реагирования на финансовый кризис. При этом в своей речи Канцлер четко описал круг проблем, с которыми Правительство столкнулось в этой связи — вызванные кризисом рецессию экономики, спад производства и увеличивающуюся безработицу (особенно среди молодежи), а также рецессию банковского сектора, рынка недвижимости и торговли.

В Предварительном докладе Канцлер отмечал, что на момент подготовки бюджета как экономика Великобритании, так и государство в целом столкнулась с самым серьезным финансовым кризисом за предыдущие 50 лет, и целью Правительства в данный момент является максимально возможное сокращение негативных последствий кризиса как для физических лиц, так и для предприятий, а также восстановление экономики и обеспечение долгосрочного роста.

В свое время для борьбы с кризисом Правительство прибегло к сокращению налогов, увеличению расходов, а также предприняло необходимые действия для понижения процентных ставок и увеличения объема оборотных средств, что в свою очередь, как выразил надежду Канцлер, обеспечит рост экономики в течение следующего года. В дополнение к уже предпринятым мерам Правительство собиралось продолжить политику поддержку эконо-

мики и в 2009 году, в основном применяя налоговые инструменты.

Так, Канцлер объявил о намерении снизить ставку НДС с 17,5% до 15% на один календарный год. В дополнение к этому целый ряд налоговых льгот вводился для поддержания малого и среднего бизнеса: таких, как увеличение стоимости пустой и не используемой налогоплательщиком коммерческой недвижимости, которая не облагается налогом (ценой до 18,000 фунтов), отсрочка повышения ставки корпорационного налога для малых компаний (которые составляли на момент выступления Канцлера около 850,000 компаний), предоставление льгот в отношении иностранного дохода английских компаний, повышение единовременного амортизационного вычета при приобретении нового основного средства.

Предварительный доклад содержит также указание на то, какие отрасли экономики нуждаются в инвестировании и поддержке со стороны государства (к таким отраслям отнесены информационные и био-, а также высокотехнологичные технологии и фармацевтику). К примеру, инвестирование в исследования планировалось поощрить путем снижения ставки корпорационного налога до 10% на прибыль, извлеченную в результате использования патентов, зарегистрированных в Великобритании.

Кроме того, Канцлер озвучил намерения Правительства целенаправленно бороться с уклонением от уплаты налогов и с неуплатой налогов, которые существенно снижают поступления в бюджет. При этом Канцлер отметил, что справедливое налогообложение является обязательным элементом стабильной фискальной системы.

Объявленные меры были позже повторены в Докладе об экономической и фискальной стратегии (Economic and Fiscal Strategy Report), а затем — имплементированы в Бюджет 2009 года (состоящий из Финансового Заявления и Бюджетного Доклада — Financial Statement and Budget Report), который получил название «Строительство будущего Великобритании» и был представлен Канцлером

Казначейства Алистером Дарлингом в Палату общин Великобритании 22 апреля 2009 года. Указанные документы также содержат основные финансовые показатели, включая расчет данных показателей в среднесрочной перспективе, для облегчения оценки развития экономической ситуации в стране (с учетом негативного влияния кризиса).

Иные страны англо-саксонской правовой семьи предусматривают примерно схожий механизм раскрытия финансовой информации, доступа населению к цифрам, которые ложатся в основу бюджетного акта, и возможности налогоплательщиков планировать свою хозяйственную деятельность с учетом планируемых мер изменения налоговой системы государства.

Так, в Австралии актом, аналогичным по содержанию с Кодексом о фискальной стабильности, действующим в Великобритании, является Хартия достоверности бюджета 1998 года. Согласно ст. 1 данной Хартии основной целью принятия Хартии является разработка принципов государственного финансового управления и обеспечение общественного контроля за подготовкой и внедрением финансовой политики.

Принципы австралийского финансового управления должны заключаться в следующем:

- грамотно отвечать на существующие финансовые риски;
- обеспечивать соответствие финансовой политики текущему циклу экономической активности;
- обеспечить стабильность и предсказуемость налогообложения и государственных расходов и т.д.

Хартия требует от Правительства публиковать вместе с бюджетом Отчет об экономической и фискальной перспективе (Economic and Fiscal Outlook Report), а также Заявление о фискальной стратегии (Fiscal Strategy Statement), в котором Правительство описывает свои долгосрочные и среднесрочные цели в финансовой сфере, меры, которые планирует применить для их достижения, меры, которые должны смягчить соответствующие негативные явления в сфере

экономики, и данные, на основании которых строятся финансовые расчеты Правительства при подготовке соответствующего бюджета (ст. 9 Хартии). В целом это все практически дословно повторяет формулировки Кодекса о фискальной стабильности.

Так, 12 мая 2015 года Казначей в ежегодной речи перед членами палаты представителей, обрисовывая текущую экономическую ситуацию (включая обстановку на глобальном и региональном уровне — т.е. на азиатском и тихоокеанском рынках) и перечисляя трудности, с которыми столкнулось Правительство (кризис в сельском хозяйстве, вызванный засухами, резкое снижение общемировых цен на железную руду, спад торговли, рост безработицы), отметил, что тем не менее Правительство стремится решать их доступными ему мерами воздействия на экономику — прежде всего, налоговые инструменты, направленные на привлечение иностранных инвестиций, рост рабочих мест (например, путем отмены налога на недропользование или путем развития инфраструктуры), налоговую поддержку малого бизнеса (путем снижения ставки корпоративного налога с 30% до 28,5%, предоставления одновременного налогового вычета при приобретении нового основного средства стоимостью до 20,000 долларов) и фермерских хозяйств (разрешая им вычесть 100% средств, инвестированных в средства водоснабжения и ограждения, а также 3-летнюю амортизационную скидку на строительство кормовых складов).

Данные предложения были в дальнейшем развиты в бюджетном акте, который также описывает, с какими трудностями сталкивается государство и общество в сфере экономики и финансов, и какими мерами эти негативные процессы планируется нивелировать или хотя бы смягчить их последствия.

В Новой Зеландии бюджетный процесс регулируется Актом 1989 г. «О публичных финансах», ст. 261 которого гласит, что Премьер-министр должен каждый финансовый год предоставлять в Палату представителей Доклад о фискальной стратегии (Fiscal Strategy

Report) на следующий финансовый год, в котором будут изложены основные принципы финансовой политики Правительства на следующий год. При этом Доклад должен содержать в себе такие показатели: общие доходы и расходы государства, уровень ВВП и уровень общего долга, иные экономические показатели и расчеты, долгосрочные цели Правительства и меры, которые Правительство намерено предпринять для их достижения, предлагаемые непосредственные изменения норм законодательства, а также общемировые и региональные веяния, которые сделали необходимыми данные изменения и т. д.

Таким образом, зарубежный опыт наглядно показывает, как в иностранных государствах решается так остро стоящая перед отечественными законодателями задача: необходимость регулирования налоговой нагрузки для стимулирования деятельности налогоплательщиков и поддержания их, а также возможность налогоплательщиков самим прогнозировать свое налоговое бремя. В настоящий момент деятельность отечественных налоговых и финансовых органов

Грамотное управление элементами налоговой системы может привести к исключительно положительным последствиям. И наоборот, игнорирование подобной возможности может

привести к снижению конкурентоспособности экономики. Поэтому многие государства не просто осознают необходимость применения налоговых инструментов регулирования макро- — и микроэкономических отношений, но и успешно применяют их на практике. При этом презюмируется, что Правительство раскрывает данные, которые используются им при оценке экономической ситуации в стране в ходе подготовки бюджета. Налогоплательщики, имея доступ к данной информации, получают возможность понять логику действий Правительства.

Со стороны налогоплательщиков рассмотренные выше документы, публикуемые в рамках бюджетного процесса, позволяют грамотно оценить финансовые условия, возможные трудности на рынке и принять советующие управленческие решения, опираясь на возможную поддержку государства. Более того, установление основных налоговых изменений в начале бюджетного года, делают более предсказуемой налоговую политику Правительства и позволяют грамотное налоговое планирование со стороны налогоплательщиков, которые заранее получают данную информацию. Таким образом, достигается максимальная прозрачность, предсказуемость и обоснованность финансовой политики.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Годме П. Финансовое право. М., 1978.
2. Гуркин А. С. Регулятивная функция налога и регулятивная функция налогового права: соотношение понятий // *Налоги и налогообложение*. 2011. N 5.
3. Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. М., 1904.
4. Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. М.: ЮрПресс, 2004.
5. Ковалев И. Г. Экономика и современное государственно-политическое устройство Великобритании. М., 2010.
6. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов. М., 2009.
7. Суханова И. В. Методика определения налоговой нагрузки на прибыль коммерческого банка // *Налоги и налогообложение*. 2011. N 10.
8. Budget Speech 2015. URL: <http://www.budget.gov.au/2015-16/content/speech/html/speech.htm> (дата обращения: 06.08.2015).
9. Budget paper 2015. URL: <http://www.budget.gov.au/2015-16/content/bp1/html/index.htm> (дата обращения: 06.08.2015).

10. Budget 2009: Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report. URL: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100407010852/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/bud09_completereport_2520.pdf (дата обращения: 06.08.2015).
11. Charter of Budget Honesty Act, 1998. URL: <https://www.comlaw.gov.au/Details/C2014C00438/Download> (дата обращения: 06.08.2015).
12. Pre-Budget Report statement to the House of Commons, delivered by the Rt Hon Alistair Darling MP, Chancellor of the Exchequer. URL: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/prebud_pbr09_speech.htm (дата обращения: 06.08.2015).
13. Public Finance Act 1989. URL: <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/New-Zealand-PublicFinanceAct1989-English.pdf> (дата обращения: 06.08.2015).
14. The Code for Fiscal Stability, 1998. URL: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hm-treasury.gov.uk/d/fiscal_stability.pdf (дата обращения: 06.08.2015).
15. Красюков А. В. Особенности возникновения налогового обязательства // Финансовое право и управление. — 2014. — 4. — С. 266–270. DOI: 10.7256/2310-0508.2014.4.14280.
16. Фрумина С. В. Анализ нормативных правовых документов, регламентирующих открытость и прозрачность управления общественными финансами в России и за рубежом // Административное и муниципальное право. — 2015. — 6. — С. 542–547. DOI: 10.7256/1999-2807.2015.6.15484.

REFERENCES (TRANSLITERATED)

1. Godme P. *Finansovoe pravo*. M., 1978.
2. Gurkin A. S. *Regulyativnaya funktsiya naloga i regulyativnaya funktsiya nalogovogo prava: sootnoshenie ponyatii* // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2011. N 5.
3. Nitti F. *Osnovnye nachala finansovoi nauki*. M., 1904.
4. Karasev M. N. *Nalogovaya politika i pravovoe regulirovanie nalogooblozheniya v Rossii*. M.: YurPress, 2004.
5. Kovalev I. G. *Ekonomika i sovremennoe gosudarstvenno-politicheskoe ustroistvo Velikobritanii*. M., 2010.
6. Kucherov I. I. *Teoriya nalogov i sborov*. M., 2009.
7. Sukhanova I. V. *Metodika opredeleniya nalogovoi nagruzki na pribyl' kommercheskogo banka* // *Nalogi i nalogooblozhenie*. 2011. N 10.
8. Budget Speech 2015. URL: <http://www.budget.gov.au/2015-16/content/speech/html/speech.htm> (дата обращения: 06.08.2015).
9. Budget paper 2015. URL: <http://www.budget.gov.au/2015-16/content/bp1/html/index.htm> (дата обращения: 06.08.2015).
10. Budget 2009: Economic and Fiscal Strategy Report and Financial Statement and Budget Report. URL: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100407010852/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/bud09_completereport_2520.pdf (дата обращения: 06.08.2015).
11. Charter of Budget Honesty Act, 1998. URL: <https://www.comlaw.gov.au/Details/C2014C00438/Download> (дата обращения: 06.08.2015).
12. Pre-Budget Report statement to the House of Commons, delivered by the Rt Hon Alistair Darling MP, Chancellor of the Exchequer. URL: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/prebud_pbr09_speech.htm (дата обращения: 06.08.2015).
13. Public Finance Act 1989. URL: <http://internationalbudget.org/wp-content/uploads/New-Zealand-PublicFinanceAct1989-English.pdf> (дата обращения: 06.08.2015).

14. The Code for Fiscal Stability, 1998. URL: http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/+http://www.hm-treasury.gov.uk/d/fiscal_stability.pdf (data obrashcheniya-06.08.2015).
15. Krazyukov A. V. Osobennosti vozniknoveniya nalogovogo obyazatel'stva // Finansovoe pravo i upravlenie. — 2014. — 4. — С. 266–270. DOI: 10.7256/2310–0508.2014.4.14280.
16. Frumina S. V. Analiz normativnykh pravovykh dokumentov, reglamentiruyushchikh otkrytosť i prozrachnosť upravleniya obshchestvennymi finansami v Rossii i za rubezhom // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. — 2015. — 6. — С. 542–547. DOI: 10.7256/1999–2807.2015.6.15484.