КОНСТИТУЦИОННЫЕ РЕФОРМЫ XXI ВЕКА: РАЗВИТИЕ И ТРАНСФОРМАЦИЯ ПРАВОВЫХ ПРИНЦИПОВ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

ЖУРАВЛЕВА Оксана Олеговна, ведущий научный сотрудник Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации, кандидат юридических наук
117218, Россия, г. Москва, ул. Большая Черемушkinsкая, 34
E-mail: ozhura@gmail.com

В XXI веке поиск баланса частных и публичных интересов коснулся налогообложения, при этом трансформации подверглись закрепляемые в конституционных актах модели национальных налоговых систем. Предметом исследования выступали положения новых конституций, принятых в XXI веке, касающиеся налогообложения. С использованием сравнительно-правового метода были выявлены основные тенденции современного конституционного дизайна в налоговой сфере. Отмечена сохраняющаяся значительная вариативность регулирования налогообложения на конституционном уровне. Закрепление норм традиционно отраслевого характера (уголовного, бюджетного и налогового), связанных с налогообложением, в конституционных актах свидетельствует о расширении конституционализации налогообложения. Выявлено формирование новых конституционных принципов налогообложения, которые затрагивают налоговую сферу, и их группы. Происходит рост числа государств, признающих фундаментальный характер обязанности уплаты налогов и закрепляющих соответствующие положения в конституциях. Наблюдается изменение подходов к реализации традиционных принципов (всеобщности и равенства, справедливости, законности налогообложения, запрета ретроактивности налогового регулирования, социального государства).

Ключевые слова: принципы, налог, равенство, справедливость, определенность, конституционные реформы, конституционализация налоговой сферы, конституционный дизайн, правовая система, конституции XXI века.

CONSTITUTIONAL REFORM IN THE XXI CENTURY: DEVELOPMENT AND TRANSFORMATION OF LEGAL PRINCIPLES OF TAXATION

O. O. ZHURAVLEVA, leading research fellow of the Institute of Legislation and Comparative Law under the Government of the Russian Federation, candidate of legal sciences
34, Bolshaya Cheremushkinskaya st., Moscow, Russia, 117218
E-mail: ozhura@gmail.com

In the beginning of the XXI century constitutions of countries changed frequently. Tax matter was involved in the search of the balance between private and public interests. The taxation models vested in national constitutional acts were transformed. This article deals with the main tendencies in the constitutional design of different countries in the framework of tax matter. Author investigates the provisions connected with taxation, which were enacted in new constitutions in XXI century. Some traditional rules of different legislations' branches (tax, budget, criminal law) are now becoming embodied in the new constitutional acts. In the explored constitutions the main tendencies, which were revealed, are the constitutionalisation of national tax law and the formation of the new tax principles. The wide variety of the tax regulation on the constitutional level was revealed. It is concluded that the approaches to the realization of the main taxation principles in new constitutional acts were transformed in XXI century.

Keywords: principles, tax, equality, fairness, certainty, constitutional reform, constitutionalisation of tax law, constitutional design, legal system, constitutions of XXI century.

DOI: 10.12737/24298

В конце XX — начале XXI в. отмечена высокая интенсивность конституционного нормотворчества¹. Подобные процессы свидетельствуют об активном поиске оптимального баланса интересов различных социальных групп, в том числе в налоговой сфере.

Для исследования налогово-правовых систем, понимания динамики, основных тенденций и закономерностей их развития представляется важным и актуальным рассмотрение новых конституционных подходов к регулированию налогообложения, в том числе трансформации правовых принципов налогообложе-

ния. Наиболее рельефно черты, ранее не характерные для национальных налогово-правовых систем, проявляются в новых конституциях². В силу данного об-

² За прошедшие с начала XXI в. годы были приняты уже более 40 новых конституций, причем некоторые из них — в рамках одного государства. Часть актов изначально проектировались как переходные, иные стремительно «старели», не успевая за изменениями в обществе. В силу ограничений по объему публикации перечислим только соответствующие государства и годы принятия их конституций. Арабская Республика Египет — 2012 г., 2014 г., Ватикан — 2000 г., Венгрия — 2011 г., Государство Катар — 2003 г., Демократическая Республика Восточный Тимор — 2002 г., Республика Конго — 2002 г., Зимбабве — 2013 г., Исламская Республика Афганистан — 2004 г., Кения — 2010 г., Непал — 2007 г., 2015 г., Королевство Бах-

¹ См.: *Хабриева Т. Я.* Парадигмы конституционной реформы // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2015. № 5. С. 821.

стоятельства положения указанных актов были предметом сравнительно-правового исследования, результаты которого будут кратко изложены далее.

Прежде всего следует отметить, что большинство новых конституций уделяют определенное внимание правовому регулированию налогообложения³, лишь в отдельных национальных правовых системах конституционные акты не касаются вопросов налогообложения, вообще не упоминая ни налоги, ни соответствующую обязанность⁴.

В то же время приблизительно половина принятых в XXI в. актов содержит положения об обязанности уплаты налога⁵, в их числе и относящие названную обязанность к фундаментальным (основным)⁶.

Однако даже в тех конституциях, которые не содержат норм, прямо устанавливающих обязанность

уплаты налога⁷, можно встретить косвенное указание на обязательный характер. Например, установление ограничений на применение принуждения в налогообложении, закрепление нормы, что государство не имеет право взимать налоги в размере больше, чем установлено законом, установление обязанности участия в удовлетворении общественных потребностей, покрытия общественных расходов (конституции Венгрии, Республики Мальдивы, Южного Судана 2005 г., 2011 г.).

Данные факты свидетельствуют о продолжении процесса признания фундаментального характера обязанности уплаты налога.

Еще одной характерной чертой современного конституционного дизайна является сохранение различий в реализуемых подходах к правовому регулированию налогообложения в конституционных актах, что обусловлено многообразием правового наследия, уровней экономического развития, экономических и политических моделей, социокультурными традициями государств. Очевидна также различная глубина и детальность конституционного регулирования⁸.

В зависимости от предмета регулирования в новых конституционных актах можно выделить несколько групп норм: 1) закрепляющие распределение полномочий в сфере налогообложения (между государством и входящими в его состав территориями, между различными ветвями власти); 2) устанавливающие специальные требования к источникам правового регулирования налогообложения; 3) закрепляющие обязанность уплаты налогов как часть конституционно-правового статуса субъекта⁹; 4) иные нормы, касающиеся налогообложения и встречающиеся в том числе при закреплении гарантий соблюдения прав собственности.

Следует отметить, что даже в тех актах, в которых отсутствуют специальные положения об обязанности уплаты налога, могут содержаться нормы о распределении полномочий в указанной сфере¹⁰.

рейн — 2002 г., Королевство Бутан — 2008 г., Королевство Свазиленд — 2005 г., Королевство Таиланд — 2006 г., 2007 г., 2014 г., Кыргызская Республика — 2010 г., Ливия — 2011 г., Многонациональное государство Боливия — 2009 г., Нигер — 2010 г., Республика Ангола — 2010 г., Республика Бурунди — 2005 г., Республика Ирак — 2005 г., Республика Кот-д'Ивуар — 2000 г., Республика Мадагаскар — 2010 г., Республика Мальдивы — 2008 г., Республика Руанда — 2003 г., Республика Сенегал — 2001 г., Республика Сербия — 2006 г., Республика Союз Мьянма — 2008 г., Республика Фиджи — 2013 г., Республика Черногория — 2007 г., Республика Эквадор — 2008 г., Республика Южный Судан — 2005 г., 2011 г., Содружество Коморских островов — 2001 г., Тунисская Республика — 2014 г., Федеральная Республика Сомали — 2012 г., Центральнаяфриканская Республика — 2004 г., 2013 г., 2015 г.

³ В литературе традиционно отмечается, что «налоговая составляющая в той или иной степени присутствует в конституционных положениях практически всех стран». См.: Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М., 2003. С. 63.

⁴ Например, конституции Ватикана и Ливии. Но подобный подход не всегда связан с отсутствием налоговых доходов в бюджетах таких публичных субъектов (Ливия).

⁵ Это конституции Арабской Республики Египет 2012 г., 2014 г., Демократической Республики Восточный Тимор, Исламской Республики Афганистан, Королевства Бахрейн, Королевства Бурунди, Королевства Бутан, Королевства Таиланд 2007 г. (Конституция Таиланда 2006 г. не содержала положений, непосредственно закрепляющих норму об обязанности уплаты налога, равно как и Конституция Таиланда 2014 г.), Республики Кот-д'Ивуар, Кыргызской Республики, Многонационального государства Боливия, Республики Ангола, Республики Доминикана, Республики Конго, Республики Нигер, Республики Сербия, Республики Союз Мьянма, Республики Эквадор, Тунисской Республики, Сомали 2012 г., Черногории, Центральнаяфриканской Республики. Среди перечисленных акты государств, входящих в ЕС, латиноамериканских, африканских и азиатских государств.

⁶ Например: Республика Кот-д'Ивуар, Исламская Республика Афганистан, Республика Ангола, Королевство Бутан.

⁷ В частности: Венгрия, Государство Катар, Республика Ирак, Королевство Таиланд 2006 г., 2014 г., Непал 2007 г., Республика Мадагаскар, Республика Мальдивы, Республика Руанда, Республика Сенегал, Сомали 2004 г., Республика Фиджи, Республика Южный Судан, Союз Коморских островов, Финляндия, Зимбабве.

⁸ Например, наряду с актами, в которых этим вопросам уделено незначительное внимание, встречаются акты, в которых есть несколько статей и даже специальные разделы (Конституция Республики Эквадор). Детальное регулирование отражает повышенный интерес общества к вопросам налогообложения и свидетельствует об усилении конституализации указанной сферы.

⁹ В некоторых случаях и юридического лица.

¹⁰ Например, в Конституции Венгрии есть положения, касающиеся распределения полномочий по налогообложению между государством и органами местного самоуправления. Также определяют полномочия местного самоуправления в

Тем самым обеспечивается определенная стабильность состава налогов и сборов, являющихся элементами национальной налоговой системы. Недостатком такой модели является меньшая гибкость регулирования налогообложения и распределения налоговых доходов, что может существенно снижать устойчивость финансовой системы государства, а также его преимущества в условиях глобальной конкуренции.

Рост детальности регулирования общественных отношений в налоговой сфере также характерен и для иных групп норм новых конституционных актов. Так, в Конституции Арабской Республики Египет 2014 г. произошло расширение по сравнению с актом 2012 г.¹¹ конституционных требований к налоговой системе. Они состоят в том, что система должна: 1) обеспечивать множественность источников (доходов) при налогообложении; 2) в отношении физических лиц при налогообложении доходов применять многоступенчатую прогрессивную шкалу¹² в соответствии с финансовым положением таких субъектов; 3) обеспечивать развитие экономической активности за счет роста производительности труда; 4) учитывать роль налогов и сборов в экономическом, социальном и культурном развитии; 5) гарантировать эффективность, простоту и контроль за сбором налогов. Декларирована также обязанность государства совершенствовать налоговую систему.

Однако было бы неверно утверждать, что подобный подход является универсальным, поскольку выделение аналогичных принципов встречается не во всех конституциях, принятых в XXI веке.

Одновременно с ростом детальности регулирования отношений в налоговой сфере на конституционном уровне наблюдается процесс ее конституционализации, который состоит во включении в нацио-

сфере налогообложения конституции Финляндии (§ 121), Республики Мадагаскар (ст. 147). Но вариативность реализованных подходов достаточно значительна, что проявляется в том числе в местоположении норм в общей структуре акта: такие могут содержаться как в самом акте, так и в приложении к нему (Республика Мадагаскар, Союз Мьянма, Кения, Южный Судан 2011 г.).

¹¹ Конституция Арабской Республики Египет 2014 г. URL: <http://www.egypt.gov.eg/arabic/home.aspx>. Конституция Арабской Республики Египет 2012 г. URL: http://elections-2011.appspot.com/Referendum2012/dostor_masr_final.pdf.

¹² Во многих современных государствах уделяется особое внимание большей дифференциации ставок в целях реализации принципа справедливости. В частности, в Австрии в 2015 г. было увеличено число шагов в прогрессии при налогообложении физических лиц. См.: Журавлева О. О. Правовые принципы регулирования налогообложения в Австрии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2015. № 6. С. 990.

нальные конституции норм, традиционно содержащихся в отраслевом законодательстве (например, в уголовном, налоговом, бюджетном). Квалификация уклонения от уплаты налогов как преступления¹³ подтверждает указанную тенденцию, равно как и закрепление в качестве самостоятельного государственного полномочия установления санкций за неисполнение обязанности уплаты налога¹⁴, права определять не только механизмы, необходимые для обеспечения сбора налогов, но и позволяющие противодействовать уклонению от уплаты налогов и фискальному мошенничеству¹⁵.

Появление подобных норм обусловлено общественной потребностью нахождения более адекватных механизмов реализации принципа справедливости при налогообложении, роста общественной значимости противодействия названным негативным социальным явлениям.

Также из приведенных примеров видно, что в новых актах происходит конкретизация общих правовых положений применительно к налоговой сфере. Например, в качестве дополнительной иллюстрации можно упомянуть включение в конституционные акты¹⁶ специальных полномочий конституционных судов в налоговой сфере, что является следствием не только повышения значимости конституционного правосудия, но и признания особой роли налогов в общественной жизни.

Затрагивает данный процесс и принципы налогообложения, поскольку наблюдается конкретизация общеправовых принципов применительно к налоговой сфере, появляются новые принципы¹⁷ и их груп-

¹³ Например, ст. 38 Конституции АРЕ 2014 г.

¹⁴ Часть "d" ст. 227 Конституции Кении закрепляет право государства применять санкции в отношении лиц, признанных виновными как в коррупционных правонарушениях, так и в неисполнении своих обязанностей по уплате налогов. URL: http://www.kenyalaw.org/kl/fileadmin/pdfdownloads/constitution_of_kenya__2010.pdf.

¹⁵ Статья 10 Конституции Тунисской Республики. URL: <http://www.legislation.tn/sites/default/files/news/constitution-b-a-t.pdf>.

¹⁶ В Конституции Венгрии закреплено полномочие Конституционного Суда проверять на соответствие ему положения законов, регулирующих налоги. URL: <http://www.parlament.hu/irom39/02627/02627.pdf>. Аналогичные полномочия закреплены в Конституции Многонационального государства Боливия (ст. 202). URL: http://www.mindef.gob.bo/mindef/sites/default/files/nueva_cpe_abi.pdf.

¹⁷ Например, принципы экономической основы при введении налога, учет экономических возможностей налогоплательщика (ст. 94 Конституции Республики Сербия) и проведения государством фискальной, налоговой и тарифной политики, которая бы защищала национальный продовольственный рынок и рыбную отрасль с тем, чтобы предотвратить зависимость от импорта продовольствия (ч. 2 ст. 281 Консти-

пы¹⁸, одновременно изменяются подходы к реализации традиционных.

Принцип законности¹⁹, предполагающий, что источником возникновения обязанности уплаты налога является закон, закреплен почти в половине конституций, принятых в XXI в.²⁰ При этом в новых актах некоторых государств установлен запрет на проведение референдумов по вопросам налогообложения²¹.

Встречаются также и специальные требования к процедуре принятия законодательных актов, регулирующих налоги. Таковые нередко относятся к особой категории финансовых законов. Например, п. “а” ч. 4 ст. 47 Конституции Республики Эквадор относит к финансовым законы, устанавливающие, изменяю-

туции Республики Эквадор). Конституция Республики Сербия. URL: <http://www.srbija.gov.rs/pages/article.php?id=56753>. Конституция Республики Эквадор. Publicada en el Registro Oficial No. 449. 20 de octubre de 2008.

¹⁸ Встречаются и новые группы принципов, например, управления налоговой системой (ст. 300 Конституции Республики Эквадор), что свидетельствует о признании общественной значимости эффективности государственного управления в сфере налогообложения. К числу таких принципов относятся: универсальность, прогрессивность налогообложения, эффективность, простота администрирования, запрет ретроактивности, равенство, прозрачность и достаточность доходов. Закреплено также требование предпочтения прямых налогов с прогрессивной шкалой при налогообложении. Декларируется обеспечение налоговой политикой перераспределения доходов и стимулирование занятости, производства товаров, работ и услуг, экологически, социально и экономически ответственного поведения субъектов хозяйственной деятельности.

¹⁹ Реализация принципа «нет налога без представительства» в новых конституциях может проявляться в закреплении прямого запрета на установление любых налогов органами исполнительной власти (ст. 97 Конституции Республики Мальдивы). URL: <http://www.presidencymaldives.gov.mv/Documents/ConstitutionOfMaldives.pdf>.

²⁰ Конституция Республики Ирак определяет и форму акта, которым может устанавливаться налог (ст. 28). URL: <http://www.iraq-ig-law.org/en/node/323>. Кроме того, закон определяется в качестве источника правового регулирования налогов и сборов в новых конституциях АРЕ 2012 г., 2014 г., Венгрии, Исламской Республики Афганистан, Государства Катар, Королевства Бахрейн, Королевства Бутан, Кении, конституциях Королевства Свазиленд, Кыргызской Республики, Республики Руанда, Республики Кот-д’Ивуар, Республики Мадагаскар, Федеративной Демократической Республики Непал, Республики Сербия, Южного Судана 2005 г., 2011 г., Республики Черногория, Республики Фиджи, Республики Финляндия.

²¹ Часть 3 ст. 8 Конституции Венгрии и ч. 3 ст. 84 Конституции Республики Союза Мьянма. URL: http://www.burmalibrary.org/docs5/Myanmar_Constitution-2008-en.pdf.

щие, в том числе увеличивающие и(или) снижающие, отменяющие налоги и(или) налоговые льготы. Аналогичные положения можно встретить и в Конституции Королевства Бахрейн (ст. 112)²².

Наряду с этим в конституциях ряда государств установлены специальные требования к порядку принятия закона о налоге, в том числе порядка внесения его на рассмотрение представительного органа. В качестве обязательного условия предусмотрено наличие специального статуса у лица, уполномоченного на внесение подобного акта²³.

Также на конституционном уровне встречаются требования к содержанию закона, регулирующего налоги. При этом отмечаются различия в подходах к составу конституционных перечней обязательных положений (нередко элементов налогообложения). В частности, согласно Конституции Демократической Республики Восточный Тимор²⁴ в законе, которым устанавливаются налоги, должны определяться не только обязанность уплаты налогов, но налоговые льготы и гарантии (прав) налогоплательщиков (ст. 144).

В соответствии с Конституцией Финляндии²⁵ закон, регулирующий налогообложение, должен в числе прочего содержать основания обязанности платить налог, размер налога, а также правовые средства защиты, доступные налогоплательщикам (ст. 81). В Конституции Республики Сенегал²⁶ закреплено, что закон должен содержать в частности основания взимания налогов, способов их исчисления и сбора независимо от природы таковых (ст. 67).

В некоторых новых актах допускается отступление от принципа «нет налогов без представительства» не только в условиях чрезвычайных ситуаций. Например, в ст. 186 Конституции Таиланда 2007 г. было предусмотрено, что если в течение сессии необходимо принять закон о налогах, сборах и валюте, требующий срочно-

²² Конституция Королевства Бахрейн. URL: <http://www.shura.bh/LegislativeResource/Constitution/Pages/default.aspx>.

²³ В Республике Эквадор правом внесения законопроекта, которым устанавливаются, изменяются или отменяются налоги, обладает только президент Республики (ст. 135), в Республике Фиджи (ст. 47) — только министр, уполномоченный в финансовой сфере, или иной министр, назначенный кабинетом, могут представить финансовый закон в парламент. URL: <http://www.fiji.gov.fj/getattachment/8e981ca2-1757-4e27-88e0-f87e3b3b844e/Click-here-to-download-the-Fiji-Constitution.aspx>.

²⁴ Constituição da República Democrática de Timor-Leste. URL: <http://timor-leste.gov.tl/?cat=37&lang=pt>.

²⁵ Suomen perustuslaki. URL: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1999/19990731>. Данный акт 1999 г. анализировался, поскольку начал действовать с 2000 г.

²⁶ Constitution de La Republique du Senegal. URL: <http://www.gouv.sn/-Constitution-du-Senegal-.html>. Аналогичное положение можно встретить и в ст. 31 Конституции Содружества Коморских островов. Constitution of the Union of the Comoros / World Constitutions Illustrated Edited by J. J. Ruchti. N. Y., 2011.

го и конфиденциального рассмотрения, король может принять чрезвычайный декрет, имеющий силу закона²⁷.

Приведенная норма существовала наряду с нормой более общего характера, наделявшей короля полномочием по принятию чрезвычайных декретов в целях поддержания национальной или общественной безопасности или национальной экономической безопасности либо во избежание кризиса в обществе (ст. 184). Аналогичными полномочиями наделен и председатель правительства Южного Судана²⁸, который также может в публичных интересах издавать приказ, имеющий силу закона, вводящий налогообложение любыми налогами или сборами. Такой акт немедленно вступает в силу, соответствующий законопроект передается в представительный орган. Приказ действует до момента принятия закона представительным органом (ч. 1 ст. 90 Конституции 2005 г., ч. 1 ст. 90 Конституции 2011 г.).

Кроме того, в одном из государств такой существенный для многих правовых систем элемент налогообложения, как срок уплаты налогов, может изменяться по решению субъекта, не имеющего статуса представительного органа. Так, президент Республики Эквадор наделен правом изменения сроков сбора налогов в условиях чрезвычайного положения: им могут приниматься решения о досрочном сборе налогов (ч. 1 ст. 165 Конституции Республики Эквадор). Соответственно, несмотря на признание закона в большинстве конституций единственным источником правового регулирования налогообложения, в некоторых государствах налоги могут регулироваться и актами органов власти, которые не являются представительными.

Тесно связан с принципом законности запрет на ретроактивность налоговых законов, который также встречается в ряде новых конституций в качестве самостоятельного. Например, Конституция Ирака запрещает ретроактивное действие законов о налогах и сборах (ст. 19), аналогичное положение включено в конституции Кыргызской Республики, Арабской Республики Египет 2012 г., 2014 г.

Принцип справедливости как основополагающий при налогообложении также находит закрепление во многих новых конституционных актах арабских государств²⁹. Его реализация в немалой степени зависит от

добросовестности исполнения налоговой обязанности каждым лицом. В связи с этим на конституционном уровне появляется требование добросовестности исполнения налоговой обязанности³⁰. Кроме того, повышенные требования к добросовестности исполнения основной налоговой обязанности предъявляются к лицам со специальным публично-правовым статусом³¹.

Всеобщность налогообложения как принцип также постепенно получает все более широкое распространение в современных конституциях, но пока встречаются еще акты³², в которых закрепляется освобождение от налогообложения определенных категорий физических лиц со специальным конституционно-правовым статусом. При этом появляются положения, направленные на ограничение предоставления налоговых льгот отдельным категориям налогоплательщиков³³. Посредством подобного регулирования реализуется также и принцип равенства в налоговой сфере.

Круг лиц, в отношении которых конституционно закреплена обязанность уплаты налогов, характеризует степень всеобщности налогообложения. Он может охватывать различные категории субъектов, причем не только физических³⁴, но и юридических лиц³⁵.

³⁰ Подпункт "h" п. 2 ст. 42 Конституции Федеральной Республики Сомали. URL: http://www.constitutionnet.org/files/eng_tran_6_july_2012_reviewed_with_min_hosh_godah_with_errata_sheet.pdf.

³¹ В частности, к лицам, являющимся членами парламента Королевства Свазиленд, а также лицам, претендующим на избрание или избранным, предъявляется требование уплаты всех налогов или заключения соглашения об урегулировании налоговой задолженности (ч. "с" ст. 96 Конституции Королевства Свазиленд). The Constitution of the Kingdom of Swaziland Act, 2005. URL: http://www.icla.up.ac.za/images/constitutions/swaziland_constitution.pdf.

³² Чаще всего конституции монархических государств устанавливают налоговый иммунитет для членов королевской семьи (например, ст. 7, 8, 10, 229 Конституции Королевства Свазиленд).

³³ Например, в Конституции Республики Фиджи установлен прямой запрет на предоставление налоговых льгот государственным должностным лицам только в связи с их статусом или исходя из природы их деятельности как публичного должностного лица (ч. 4 ст. 139).

³⁴ Обязанность уплаты налога может охватывать различные категории физических лиц: 1) всех без изъятий (например, Королевство Бахрейн, Центральнаяафриканская Республика 2004 г., 2013 г., Республика Сербия, Черногория, Республика Ангола, Республика Кот-д'Ивуар); 2) отдельные группы физических лиц. Например, только граждан рассматриваемого государства (Королевство Бурунди, Демократическая Республика Восточный Тимор, Кыргызская Республика, Королевство Таиланд 2007 г., Нигер, Республика Конго, Республика Союз Мьянма, Сомали 2012 г.).

³⁵ В соответствии со ст. 42 Конституции Исламской Республики Афганистан каждый афганец обязан платить налоги

²⁷ Конституция Королевства Таиланд 2007 г. // Government Gazette (in Thai) (Bangkok: Cabinet Secretary). Vol. 123, Part 102A.

²⁸ The Transitional Constitution of the Republic of South Sudan, 2011. URL: http://www.sudantribune.com/IMG/pdf/The_Draft_Transitional_Constitution_of_the_ROSS2-2.pdf. The Interim Constitution of Southern Sudan, 2005. URL: <http://www.refworld.org/pdfid/4ba74c4a2.pdf>.

²⁹ Например, в ст. 26 Конституции АРЕ 2012 г., ст. 38 Конституции АРЕ 2014 г., в ст. 43 Конституции Государства Катар, в ст. 15 Конституции Королевства Бахрейн. Требование справедливости при распределении налогового бремени встречается в ст. 201 Конституции Кении.

Примечательно, что с точки зрения конституционного дизайна XXI в. равенство предполагает запрет различных видов дискриминации (по признаку пола, расы и др.) во многих областях общественной жизни. Так, в одной из конституций, принятых в XXI в., можно встретить не только запрет на любую дискриминацию между мужчинами и женщинами при трудоустройстве, оплате труда, но и при налогообложении (ст. 25 Конституции Республики Сенегал). Включение в конституционный перечень сфер, в которых напрямую запрещается дискриминация налогообложения, свидетельствует, что государству пока не удалось достичь равенства в этой сфере, но его достижение признается социально значимым приоритетом.

Кроме того, во многих новых конституциях налогообложение также признается сферой, в которой должно обеспечиваться гендерное равенство³⁶.

Следует отметить, что декларирование конституциями всеобщности и равенства налогообложения не означает запрета на его дифференциацию посредством установления различных налоговых льгот и преимуществ для отдельных категорий налогоплательщиков.

Увеличивающееся социальное расслоение, разрыв между богатством и бедностью в современном мире обостряют социальные конфликты, повышая нестабильность. Как следствие, востребованными становятся налоговые механизмы перераспределения доходов. Таковые способствуют реализации принципа социального государства.

В результате тенденция активного использования налогов для выравнивания имущественного положения физических лиц находит отражение в значитель-

и сборы государству в соответствии с положениями закона. Налоги и сборы не могут взиматься без принятия акта представительным органом. Ставки налогов и сборов, также как и порядок (способ) их уплаты должны быть определены законом в соответствии с принципом социальной справедливости. Согласно Конституции это положение подлежит применению и к иностранным физическим лицами и организациям. Конституция Исламской Республики Афганистан. URL: <http://wj.parliament.af/english.aspx>.

³⁶ В частности, специально подчеркивается, что равенство налогообложения предполагает равенство мужчин и женщин (ст. 243 Конституции Республики Эквадор).

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

Журавлева О. О. Правовые принципы регулирования налогообложения в Австрии // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2015. № 6.

Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран: курс лекций. М., 2003.

Хабриева Т. Я. Парадигмы конституционной реформы // Журнал зарубежного законодательства и сравнительного правоведения. 2015. № 5.

ной части новых конституций³⁷. Например, государство обязано предоставлять налоговые льготы отдельным категориям граждан, чаще всего наименее защищенным (с ограниченными возможностями, пожилым людям)³⁸. Также на конституционном уровне могут провозглашаться и меры государственной поддержки указанной категории лиц, направленные на их социальную интеграцию. Часть 2 ст. 48 Конституции Республики Эквадор предусматривает установление государством льгот для пожилых людей с ограниченными возможностями — предоставление налоговых кредитов, скидок или вычетов, чтобы дать им возможность начать предпринимательскую деятельность и впоследствии осуществлять ее, а также иметь возможность получать образование всех уровней образовательной системы. Примечательно, что конституционный законодатель даже прямо закрепил возможные инструменты налогово-правовой поддержки. Статья 57 Конституции Республики Эквадор закрепляет также в качестве одного из неотъемлемых коллективных прав общин коренных народов право на освобождение традиционно занимаемых ими земель от уплаты налогов и сборов.

Подводя итог, можно сделать следующие выводы. В конституциях, принятых в XXI в., сохраняется значительная вариативность детальности и глубины регулирования налогообложения. Дальнейшее развитие получают процессы, которые начались в предыдущие исторические периоды становления и развития современных государств: 1) признание фундаментального характера обязанности уплаты налогов; 2) конституционализация указанной сферы; 3) формирование новых конституционных принципов налогообложения, которые затрагивают налоговую сферу, и их групп; 4) изменение подходов к реализации традиционных принципов (всеобщности и равенства, справедливости, законности налогообложения, запрета ретроактивности налогового регулирования, социального государства).

³⁷ Так, в ст. 28 Конституции Республики Ирак закреплено положение, что лица с низкими доходами должны быть освобождены от уплаты налогов, чтобы гарантировать им поддержание необходимого минимального прожиточного уровня.

³⁸ Например, ч. 5 ст. 37 и ч. 4 ст. 47 Конституции Республики Эквадор.