

ПРОБЛЕМЫ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ РОССИИ

© 2011 Э.Д. Соколова

доктор юридических наук, профессор

Всероссийская государственная налоговая академия

Министерства финансов Российской Федерации

E-mail: a.i.ashmarin@mail.ru

Статья посвящена важнейшей проблеме науки налогового права - правовому регулированию налоговых отношений, в частности, отношений, возникающих при создании и функционировании налоговой системы. Рассматриваются факторы, влияющие на правовое регулирование налоговой системы. Анализируются теоретические разработки категории "налоговая система", а также состояние ее нормативно-правовой базы.

Ключевые слова: налоговое право, налоговые отношения, налоговая система, правовое регулирование.

Совершенствование правового регулирования общественных отношений в России относится к актуальным проблемам юриспруденции, в том числе науки финансового и налогового права. Развитие рыночных отношений в стране кардинальным образом изменило подходы к пониманию правового регулирования общественных отношений, особенно в области налогообложения. Налоги стали важнейшим источником доходов государства, от состояния которых зависит развитие общества в целом и благополучие каждого гражданина в отдельности. В связи с этим вопросы, связанные с правовым регулированием налогообложения, функционирования налоговой системы и отдельных ее элементов, в частности налогов и сборов, составляющих ядро налоговой системы, активно разрабатываются учеными и практическими работниками, они становятся предметом обсуждения на международных, общероссийских, межвузовских конференциях и "круглых столах". При рассмотрении проблем правового регулирования тех или иных общественных отношений, в том числе и в области налогообложения, выявляются факторы, от которых зависит уровень воздействия норм права на реально существующие отношения в обществе. Состояние правового регулирования отношений, возникающих при функционировании налоговой системы, зависит от теоретической разработки таких важнейших категорий, как "налогообложение и его принципы", "налоговая система и ее структура", правовой режим отдельных налогов и сборов, составляющих основу-ядро налоговой системы.

Большое значение для правового регулирования налоговых отношений, в том числе отношений, возникающих при функционировании налоговой системы, имеет состояние ее нормативно-правовой базы.

Рассмотрим проблемы правового регулирования налоговой системы в обозначенном выше ракурсе.

Итак, если изучить научную и учебную литературу по финансовому и налоговому праву, то можно установить, что категория "налоговая система" широко и активно обсуждалась учеными начиная с 1995 г. в связи с принятием 27 декабря 1991 г. закона РФ № 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации"¹, в которой она впервые была закреплена. Н.И. Химичева в тот период отмечала, что законодатель использовал в названном законе РФ категорию "налоговая система" не совсем точно, как бы "условно", понимая под ней совокупность не только налогов, но и иных платежей, имеющих налоговый характер². В дальнейшем ученые, исследуя категорию "налоговая система", высказывали различные суждения о ее сущности и структуре.

Обобщая имеющиеся точки зрения ученых по рассматриваемой категории, можно сделать вывод о существовании в науке двух позиций:

1. Налоговая система - это совокупность всех платежей, имеющих обязательный характер, т.е. совокупность налогов и сборов.

2. Налоговая система содержит, кроме налогов и сборов, другие элементы.

Взгляды ученых о налоговой системе, включающей в себя не только налоги и сборы, но и

другие элементы, достаточно разнообразны. Так, например, И.И. Кучеров, характеризуя налоговую систему в широком смысле, отмечал, что “в состав этой системы включаются не только налоговые платежи, в связи с уплатой которых возникают указанные отношения, но также налогооблагающие субъекты, т.е. лица, в пользу которых уплачиваются налоги и сборы, налоговые (финансовые, таможенные) органы, органы государственных внебюджетных фондов... органы внутренних дел, налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты и некоторые др.”³. Таким образом, И.И. Кучеров предлагает включить в налоговую систему всех субъектов налоговых правоотношений. В свою очередь, А.М. Науменко к элементам налоговой системы относит:

- налоговое законодательство;
- принципы налогообложения;
- систему налоговых платежей;
- состав участников налоговых отношений, их правовой статус;
- систему органов налогового администрирования;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность за нарушение налогового законодательства;
- способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений⁴.

По мнению С.Г. Пепеляева, существенными условиями налогообложения, характеризующими налоговую систему, являются:

- принципы налогообложения;
- порядок установления и введения налогов;
- система налогов;
- порядок распределения налоговых поступлений между бюджетами разных уровней;
- права и обязанности участников налоговых отношений;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;
- способы защиты прав и интересов участников налоговых отношений⁵.

По нашему мнению, в налоговую систему, помимо системы налогов и сборов, должны быть включены: принципы налогообложения, порядок установления, введения и взимания налогов и сборов; права, обязанности, ответственность участников налоговых отношений, способы защиты их прав и интересов. Исследовав научные взгляды некоторых ученых, хотелось бы высказать по

ним свои соображения: 1. Вряд ли возможно налоговое законодательство рассматривать в качестве элемента налоговой системы, как это считает А.М. Науменко, потому что налоговое законодательство является подотраслью (элементом) российского законодательства и закрепляет необходимые юридические условия для функционирования налоговой системы в целом. 2. Включение в налоговую систему системы органов налогового администрирования или системы налоговых и иных фискальных органов также представляется недостаточно корректным, так как они, входя в систему органов исполнительной власти, участвуют в финансовой деятельности государства, в частности осуществляют налоговую деятельность, в результате которой, по словам А.И. Худякова, формируется налоговая система государства⁶. 3. Формы и методы налогового контроля также не могут быть одним из элементов налоговой системы, как полагают А.М. Науменко, С.Г. Пепеляев, потому что они, являясь элементами института налогового контроля, обеспечивают функционирование налоговой системы в соответствии с налоговым законодательством, т.е. носят по отношению к налоговой системе внешний характер, охватывая своим воздействием все ее элементы.

Итак, до сих пор отсутствует единое научное обоснованное понимание сущности налоговой системы, что, по мнению В.Н. Назарова, вероятно, лежит в основе отказа законодателя от закрепления данного понятия в НК РФ⁷.

Достаточное внимание уделено учеными и отдельным элементам налоговой системы, а также принципам налогообложения, принципам налогового права и т.д. В этом плане следует назвать диссертацию Д.А. Смирнова на соискание ученой степени доктора юридических наук на тему “Принципы российского налогового права: теоретические и практические аспекты формирования и реализации”⁸.

Особое внимание специалисты в области налогового права и налогообложения уделяли и уделяют вопросам правового регулирования, правового режима отдельных видов налогов и сборов, составляющих ядро налоговой системы и имеющих не только теоретическое, но и большое практическое значение. Проблемам правового режима отдельных видов налогов и сборов, их правовому регулированию посвящается большое количество кандидатских диссертаций, научных

статей и очерков, в которых формулируются не только теоретические позиции авторов, но разрабатываются достаточно аргументированные предложения по совершенствованию действующего налогового законодательства, в частности Налогового кодекса РФ.

В данной связи существует важнейшая проблема, без решения которой вряд ли можно говорить о совершенствовании правового регулирования, в частности налоговой системы, это использование научных положений, выводов в законотворческой деятельности органов государственной власти и органов местного самоуправления.

Аппараты представительных органов Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований должны более тщательно организовать изучение научных выводов специалистов, исследующих нормативные правовые акты, регулирующие, в частности, налогообложение в стране, особенно в период подготовки соответствующих законодательных установлений, затрагивающих интересы всех хозяйствующих субъектов и (или) граждан страны.

В качестве яркого примера, подтверждающего вывод о том, что законодатель при правовом регулировании налогообложения, функционирования налоговой системы, мягко говоря, недостаточно внимательно прислушивается к суждениям, мнениям ученых, можно привести ситуацию, сложившуюся по поводу правового режима федерального налога на доходы физических лиц (НДФЛ). Как известно, в отличие от ранее действующего законодательства, ставка данного налога установлена не в порядке определенной прогрессии, зависящей от размера дохода, а в едином размере. Так, в соответствии со ст. 224 НК РФ налоговая ставка устанавливается в размере 13 %, если иное не предусмотрено настоящей статьей⁹.

Бесспорно, существовавшая в ранее действовавшем законодательстве прогрессивная ставка налога на доходы физических лиц не была достаточно научно обоснована хотя бы потому, что она менялась при незначительном повышении дохода, чем доставляла гражданам большие неудобства при заполнении ежегодной декларации о доходах. Однако худо-бедно, но был все же реализован один из принципов налогообложения, сформулированный еще в XVIII в. известным экономистом А. Смитом. Данный принцип зак-

лючался в том, что подданные всякого государства обязаны участвовать в поддержке государства по возможности сообразно со своими средствами, т. е. соответственно тем доходам, которые получает каждый под охраной государства¹⁰.

Несмотря на то, что вопрос об введении прогрессивной ставки налога на доходы физических лиц обсуждается в научной литературе и в средствах массовой информации уже в течение многих лет, соответствующие изменения в Налоговый кодекс РФ не вносятся, хотя данная норма в современных условиях огромного разрыва между богатыми и бедными гражданами страны отрицательно влияет на стабилизацию социально-политического положения в России. Не случайно требование об установлении прогрессивной ставки по НДФЛ взято на вооружение в предвыборной кампании по выборам в Государственную Думу Российской Федерации. Указанное требование не только имеет формальное значение - установление юридического равенства граждан, реализация принципа справедливости при налогообложении, но и может значительно увеличить доходы государственного бюджета, если прогрессивная ставка налога будет установлена и в отношении доходов от долевого участия в деятельности организации, полученных в виде дивидендов физическими лицами, являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации. В литературе отмечалось, что, по данным Института мировой экономики и мировых отношений, отчисления от крупнейших российских компаний на благотворительные цели составляют менее 1 % их прибыли. При этом, например, металлургические компании "Норникель" и "Северсталь" решили выплатить дивиденды по 30 млн. долл.¹¹

Приведенные статистические данные свидетельствуют о том, что колоссальные доходы, выплачиваемые определенному кругу лиц, должны облагаться налогом на доходы физических лиц по прогрессивной ставке, а не по ставке, установленной в настоящее время Налоговым кодексом РФ, в размере 9 %.

Актуальной проблемой правового регулирования налоговой системы остается совершенствование элементов других налогов и сборов с учетом происходящих изменений в социально-экономическом развитии страны.

Так, в литературе отмечалась необходимость внесения изменений в правовое регулирование таких налогов и сборов, как: НДС, налог на при-

быль организации, налог на добычу полезных ископаемых, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов и др. В этом плане интересно привести высказывание Н.П. Кучерявенко по поводу налога на добавленную стоимость (НДС). Рассматривая сущность данного налога, его элементы, Н.П. Кучерявенко отмечал: «Являясь в принципе налогом на конечное потребление, которое ложится на население и бюджетную среду, он при огромной ставке и стремительной инфляции превращается в один из факторов, сдерживающих развитие производства. Происходит это вследствие роста цен за счет налога на добавленную стоимость и сдерживания на основании этого возможностей оплаты покупателем товаров и услуг»¹².

До сих пор, как известно, отношения, связанные с налогообложением имущества физических лиц, регулируются законом РФ от 9 декабря 1991 г. № 201-1 «О налогах на имущество физических лиц» (ред. от 27 июля 2010 г.)¹³. Затягивание процесса принятия федерального закона «О налоге на недвижимость», который, по замыслу разработчиков, должен заменить два налога: налог на имущество физических лиц и земельный налог, отрицательно влияет на правовое регулирование налогообложения.

Итак, подводя итог рассмотрению обозначенной проблемы, необходимо сделать вывод, что правовое регулирование налоговой системы, его совершенствование зависят от многих факторов, в том числе от состояния научной разработки соответствующих категорий, от учета разработчиками проекта законодательных актов существующих научных положений, что значительно повысит уровень нормативно-правовой базы, регулирующий налогообложение в России, в том числе и налоговой системы. Правовое регулирование налоговой системы зависит и от состояния правоприменительной практики, отражающей

степень реализации существующих норм права, регулирующих налоговые отношения, подтверждающие или отрицающие достижение целей, поставленных законодателем при принятии того или иного нормативного правового акта, регулирующего сферу налогообложения. Но это особый ракурс исследования заявленной темы, он не является предметом рассмотрения данной статьи.

¹ См.: Ведомости СНД и ВС РФ. 1992. № 11. Ст. 527; Собрание законодательства Рос. Федерации. 2003. № 46 (ч. 1). Ст. 4444.

² Финансовое право: учебник / отв. ред. Н.И. Химичева. М., 1995. С. 230.

³ Кучеров И.И. Налоговое право России: курс лекций. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2006. С. 71.

⁴ Финансовое право: учеб. пособие / отв. ред. И.В. Рукавишников. М., 2007. С. 217.

⁵ Налоговое право: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 262.

⁶ Худяков А.И., Бродский Г.М. Теория налогообложения: учеб. пособие. Алматы, 2002. С. 93, 94.

⁷ Назаров В.Н. О понятии «налоговая система» и ее правовом содержании // Финансовое право. 2009. № 1.

⁸ Смирнов Д.А. Принципы российского налогового права: Теоретические и практические аспекты формирования и реализации: автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011.

⁹ Налоговый кодекс Рос. Федерации. Часть вторая // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. № 32. Ст. 3340.

¹⁰ Цит. по: Смирнов Д.А. Принципы современного российского налогового права: монография / под ред. Н.И. Химичевой. М., 2009. С. 159. В литературе приводятся несколько иные переводы (см.: Смит А. Исследование о природе и причине богатства народов. М., 1962. С. 6-11).

¹¹ Аргументы и факты. 2003. № 48. С. 12.

¹² Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 2 т. Т. 2: Особенная часть / под ред. Д.И. Щекина. М., 2010. С. 9.

¹³ См.: Ведомости СНД и ВС РФ. 1992 № 8. Ст. 362; Собрание законодательства Рос. Федерации. 2010. № 31. Ст. 4198.

Поступила в редакцию 02.08.2011 г.