

НЕКОТОРЫЕ ОСОБЕННОСТИ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

© 2013 Ашмарина Елена Михайловна
доктор юридических наук, профессор

Московский государственный юридический университет им. О.Е. Кутафина (МГЮА)

E-mail: Elena-Mikhaylovna@yandex.ru

Рассматриваются вопросы соотношения содержания понятий “налоговая деятельность” и “налогообложение”, правового регулирования налогообложения нормами налогового права России, правового регулирования налоговой деятельности нормами субинститута экономического права; институт налоговой деятельности как правовое образование права финансов (подотрасль экономического права Российской Федерации).

Ключевые слова: налоговое право, налоговые отношения, налоговая деятельность, налогообложение, институт налоговой деятельности, экономическое право.

В настоящее время правовое регулирование налоговой деятельности традиционно осуществляется в рамках финансового права (налоговое право является подотраслью финансового права). Однако налоговые общественные отношения являются предметом и предпринимательского права Российской Федерации.

Следует обратить внимание на то, что налоговое право как подотрасль финансового права является публичным правовым образованием (императивный метод правового регулирования), следствием чего признается тот факт, что регулируемые нормами налогового права общественные отношения опосредуют публичный интерес властного субъекта (на уровнях федеральном, региональном, муниципальном).

Вместе с тем, очевидно, что налоговая сфера затрагивает и частные интересы налогоплательщиков (а также налоговых агентов) не только как субъекта налоговых правоотношений при его взаимодействии с властным субъектом (налоговые органы, например), но и при реализации отношений между равноправными субъектами, возникающих в ходе налоговой деятельности (например, налоговое консультирование, налоговый аудит). Отдельные элементы таких общественных отношений регулируются нормами предпринимательского права России, в основе которого лежит приоритет частного интереса. Таким образом, в основе налоговой деятельности наблюдается некий дуализм, что не может не сказываться на целостном правовом поле, где сосредоточены нормы, регулирующие указанные отношения.

Возможно ли в данной связи поставить вопрос о комплексности правового регулирования на-

логовых отношений в рамках иного правового образования (экономического права Российской Федерации¹, например)? Рассмотрим подробно.

Предмет налогового права (как подотрасли финансового права Российской Федерации) - это общественные отношения, складывающиеся между государством в лице его органов, наделенных специальной компетенцией, а также налогоплательщиками и иными лицами в процессе установления, введения в действие и взимания налоговых платежей, налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Методом правового регулирования в сфере налогообложения является императивный метод, для которого характерна зависимость одной стороны отношений от юридически выраженной воли другой стороны. При этом в качестве властной стороны выступает публичный субъект, уполномоченный выражать волю государства либо муниципального образования. Обратим внимание на то, что отличительной чертой финансово-правового метода является то, что ему свойственны элементы императивно ограниченной диспозитивности и рекомендательности.

Действительно, использование ограниченно диспозитивного метода правового регулирования, предполагающего юридическое равенство сторон, в современном налоговом праве присутствует, хотя и довольно незначительно. В качестве примера здесь традиционно приводят предоставление инвестиционного налогового кредита налогоплательщикам, осуществляющим инвестиционную, инновационную и иную социально значимую деятельность. Инвестиционный налоговый кредит оформляется договором между сторонами,

т.е. предполагает согласование интересов участников данного отношения и свидетельствует о возможности присутствия в налоговых правоотношениях элементов равенства сторон. Элементы ограниченной диспозитивности просматриваются также при установлении федеральным законодательством максимальных ставок по налогам, закрепленным за другими уровнями бюджетной системы РФ. При этом субъектам РФ может быть предоставлено право вводить их на своей территории, применяя меньшую ставку по своему усмотрению (см., например, налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, транспортный налог и др.).

Учитывая вышеизложенное, мы задаемся вопросом, насколько оправданно все ограниченно диспозитивные отношения включать в предмет налогового права? Несомненно, на наш взгляд, следующее:

во-первых, налоговые отношения а-приори императивны. Никто не будет отчуждать свою собственность (в виде налоговых платежей) вне рамок правового поля;

во-вторых, ограниченная диспозитивность возможна при установлении на федеральном уровне максимальной ставки с предоставлением права выбора региональному и муниципальному законодательству установления более низкой ставки. В этом случае налоговые правоотношения (по поводу установления пониженной ставки по налогу) возникают в пределах федерального правового поля между двумя публичными субъектами (федерацией, с одной стороны, и субъектами или муниципальными образованиями - с другой).

Вместе с тем, представляется, что диспозитивные гражданско-правовые договорные отношения по поводу предоставления инвестиционного налогового кредита налогоплательщикам, который оформляется договором между сторонами и предполагает согласование интересов участников данного отношения, выходят за рамки предмета налогового права, хотя и реализуются в ходе налоговой деятельности.

Очевидно, что налоговая деятельность носит экономико-правовой характер, поскольку, будучи по сути экономическим инструментом перераспределения собственности, она реализуется в целом в рамках государственного принуждения (в пределах правового поля).

Думается, что, говоря об экономико-правовой сущности налоговой деятельности и проводя ее срав-

нение с содержанием понятия “налогообложение”, необходимо опираться на следующие положения.

Во-первых, налогообложение - это процедура, по сути, представляющая собой *налоговую деятельность публичного субъекта* по установлению правил изъятия части собственности населения, изъятию этой собственности с целью дальнейшего ее перераспределения и использования в публичных интересах, а также по применению (в случае необходимости) репрессивного механизма принуждения в отношении субъекта, на которого направлено налогообложение, к передаче своей собственности. В процессе реализации этой процедуры возникают общественные налоговые отношения.

Во-вторых, налоговые отношения носят, прежде всего, публичный характер. Представляется справедливым утверждение о том, что *налогообложение это и есть налоговая деятельность именно властного субъекта (субъекта управления), в процессе которой реализуется его публичный интерес.*

Отметим, что одним из ярких признаков, характеризующих трансформацию части экономических отношений в финансовые, выступает возникновение отношений по изъятию собственности населения публичным субъектом (обложение) на постоянной основе и под воздействием репрессивного механизма. Вместе с тем, такие отношения являются в целом экономическими (перераспределительными), хотя в них и превалирует публичный интерес (т.е. они становятся финансовыми).

Рассуждая о правовой природе налогообложения, хотелось бы обратить внимание на следующие аспекты. Так:

- общеизвестно, что налогообложение, будучи публичной деятельностью, не может существовать вне государства и вне его правового поля. С возникновением любого государства появляется специфическая область общественных отношений, требующая специальной регламентации (обычай, а позже закон, прецедент), т.е. объективно возникают обязательные правила, регулирующие общественные отношения по поводу перехода права собственности на определенную часть материальных благ от населения к государству;

- налогообложение осуществляется в пределах налоговой системы государства, которая, будучи изначально категорией экономической науки, является также объектом науки налогового права и характеризуется как совокупность установлен-

ных в государстве существенных условий налогообложения. В качестве правовых выделяют такие элементы, как принципы налогообложения, порядок установления и введения налогов, права, обязанности и ответственность участников налоговых правоотношений, формы и методы налогового контроля, способы защиты прав и интересов участников налоговых правоотношений;

- с целью реализации налогообложения каждый налог должен иметь единообразные характеристики, совокупность которых выражается в содержании таких понятий, как “налоговая модель” и “юридический состав налога”. При этом между понятием “налоговая модель” (изучается экономической наукой) и понятием “юридический состав налога” (раскрывается в правовой науке) существует непосредственная связь, поскольку трансформация налоговой модели в юридическую характеристику налога возможна только путем его установления (этот элемент налоговой системы носит правовой характер).

В-третьих, возникает вопрос, который заключается в том, какова роль субъекта, на которого направлено налогообложение? Можно ли утверждать, что он, также участвуя в налоговой деятельности (в качестве противоположной стороны) и вступая в общественные налоговые финансово-экономические перераспределительные отношения, реализует свой интерес (частный). И если да, то как?

Можно, конечно, остаться на позиции, которая сводится к тому, что частный интерес налогоплательщика проявляется в уходе от налогообложения любым способом (очевидно, что правовой нигилизм присущ налогоплательщикам повсеместно). Но так ли это в современном, цивилизованном обществе?

Думается, что сегодня можно говорить о наличии у налогоплательщика как объективного, так и субъективного частного интереса. В этом случае объективный частный интерес заключается в том, чтобы перераспределительный финансово-экономический механизм государства обеспечил жизнедеятельность всего общества с целью избежания, например, социальных катаклизмов. Дело в том, что переданная государству посредством уплаты налога частная собственность служит интересам этого общества. Изымая часть собственности у наиболее платежеспособной части населения, государство должно использовать данные средства как на цели реализации публичной власти в стране, так и для

удовлетворения наиболее насущных потребностей всего общества и, в основном, наименее имущей его части. Тем самым публичный субъект балансирует общественные интересы.

Что же касается субъективного частного интереса, то, думается, он тоже присутствует и заключается сегодня не столько в том, чтобы просто не уплатить (что чревато неблагоприятными последствиями), но оптимизировать эту уплату или облегчить себе процедуру участия в налоговой деятельности. Для этого современный налогоплательщик, например, вступает в диспозитивные отношения с аудиторскими службами (налоговое консультирование, налоговый аудит), использует институт налогового представительства и другие аналогичные инструменты. Такие общественные отношения, на наш взгляд, также относятся к налоговым и являются частью его (налогоплательщика) экономической (но не финансовой) деятельности, в процессе которой реализуется частный субъективный интерес.

Таким образом, в качестве промежуточного вывода, можно отметить:

- налоговая деятельность носит экономико-правовой характер, ибо, будучи по сути экономическим инструментом перераспределения собственности, она в подавляющем большинстве случаев не может быть реализована вне рамок государственного принуждения (налогообложения). Поскольку налоговые общественные отношения, реализуемые в процессе налоговой деятельности, относятся к экономико-правовым, постольку и проблемы, существующие в этой области, следует дифференцировать на две группы (экономического и правового характера)²;

- содержание понятия “налоговая деятельность” шире, чем понятия “налогообложение”.

Итак, в настоящее время налоговая деятельность (в частности, налогообложение) в Российской Федерации регулируется нормами права и, прежде всего, налогового права Российской Федерации. В отношении налогового права можно заключить следующее:

Во-первых, налоговое право является подотраслью финансового права (ввиду соотносимости предмета и общности метода) и, следовательно, имеет публичный характер (метод, преимущественно императивный).

Во-вторых, к настоящему времени сложилось налоговое законодательство. Основным источником налогового права служит Налоговый кодекс

Российской Федерации (НК РФ) (нормативный акт прямого действия), который состоит из Общей и Особенной частей.

В-третьих, Особенная часть НК РФ включает в себя нормы, регулирующие порядок уплаты конкретных налогов. При этом любой законно установленный налоговый платеж должен содержать в своей юридической конструкции технико-юридические нормы. Определение таких обязательных элементов, как объект обложения (в виде прибыли, дохода, стоимости реализованных товаров), налоговая база (в частности, стоимостная характеристика объекта) и порядок исчисления, возможно только на основании норм, регламентирующих учетные процессы, в частности, бухгалтерский и налоговый учеты, т.е. технико-юридических норм.

В-четвертых, можно утверждать, что сегодня мы наблюдаем точечную имплементацию гражданских (диспозитивных) отношений в налоговые общественные отношения, что и находит отражение в налоговом законодательстве (договорные отношения при предоставлении налоговых кредитов и институт налогового представительства, налогового консультирования и другие).

В-пятых, одной из основных проблем юридической науки является необходимость совершенствования законодательной техники налогового права в таких направлениях, как достижение корреспонденции норм налогового права с нормами других отраслей российского права (а также с нормами других институтов финансового права); ликвидация прямой коллизии норм по вышеуказанным направлениям; приведение понятийного аппарата, которым оперирует налоговое законодательство, в состояние унификации и единообразия с максимальной степенью точности, а также приведение его в соответствие с понятийным аппаратом других отраслей и институтов российского права. В основном речь идет о гражданском и административном праве. Это дает нам основание рассуждать о приоритете целостного правового поля для урегулирования всего комплекса налоговых общественных отношений.

Итак, можем ли мы сделать общий вывод о том, что отношения в сфере налоговой деятельности (во всей совокупности ее проявлений) являются предметом налогового права России (подотрасли финансового права)?

Думается, что мы не можем сделать такой вывод, приходя к иному умозаключению по следующим причинам. Так:

- отношения в области налогообложения регулируются подотраслью финансового права (налоговым правом), которая, будучи публичным правовым образованием, характеризуется императивным методом (власти и подчинения сторон). Финансовое право (как отрасль российского права первого порядка, в целом) и налоговое право (в частности) *не характеризуются* комплексностью правового регулирования;

- вместе с тем, в настоящее время можно наблюдать попытку точечной имплементации нефинансовых отношений в предмет налогового права, что находит отражение и в налоговом законодательстве (было рассмотрено выше), а именно гражданских (диспозитивных) отношений в налоговые общественные отношения, возникающих в процессе налоговой деятельности, которая имеет более широкое содержание, чем налогообложение;

- обратим внимание на наличие технико-юридических норм в Особенной части НК РФ. Эти нормы, будучи априори техническими, не содержат правового регулирования отношений власти и подчинения. Из технических, тем не менее, они становятся технико-юридическими ввиду их социальной значимости. Вместе с тем, эти нормы (например, устанавливающие порядок исчисления по каждому налоговому платежу, включенному ст. 13, 14, 15 в систему налоговых платежей Российской Федерации) регулируют скорее обычные экономические (технические), чем финансово-экономические отношения.

Другими словами, *в ряде случаев норма права является лишь техническим инструментом, не будучи финансовой политикой, воплощенной в закон.*

Таким образом, думается, что не должны регулироваться нормами налогового права (как подотрасли финансового права) указанные выше группы отношений (как гражданско-правовые, так и технические).

Вместе с тем, такие отношения возникают не где-нибудь, а в процессе налоговой деятельности, поэтому, как нам кажется, все они органично и целостно вписываются *в предмет налоговой деятельности, как субинститута экономического права (подотрасль права финансов)*³. При этом следует отметить следующее обстоятельство. Так, в разделе "Финансы, денежное обращение и кредит"⁴ содержатся следующие области экономических научных исследований, которые носят как публичный, так и частный характер. Например, характер:

- публичный - налоговое регулирование секторов экономики, государственный контроль налоговых правонарушений и др.;

- частный - оптимизация налогового портфеля хозяйствующих субъектов, концепция налогового консультирования и налоговой экспертизы и др.

Изложенное указывает на необходимость комплексности правового регулирования целостных налоговых экономических отношений.

Кроме того, хочется обратить внимание на распространенную сегодня тенденцию в правовой науке, а именно:

- отдельные финансово-правовые ученые настойчиво заявляют о необходимости имплементации гражданско-правовых институтов в финансовое (в частности, налоговое) право;

- другие, а именно гражданско-правовые, - пытаются указать на возникновение публичной гражданской деятельности.

Думается, что ни то ни другое не правомерно и не целесообразно. Так, незачем обременять финансовое право несвойственными ему правовыми образованиями (гражданско-правовыми, в частности). Одновременно нет оснований утверждать, что публичные финансовые отношения могут являться предметом гражданского права только на основании того, что их правовое регулирование осуществляется нормами ГК РФ, поскольку известно, что право и законодательство - это разные вещи!

Выход из данной полемики видится в том, чтобы привести правовое регулирование целостных отношений в сфере налоговой деятельности в соответствие с актуальными требованиями правоприменения на основании комплексности регулирования этих отношений нормами субинститута экономического права. Такой подход представляется сегодня инновационным.

Общий вывод: *институт налоговой деятельности, будучи отраслевым образованием права финансов, денежного обращения и кредита (подотрасли экономического права), должен быть рассмотрен как отраслевое образование (субинститут) экономического права Российской Федерации.*

Таким образом, применяя методологию общенаучную (системность) и частнонаучную правовых наук (формально-догматический подход), мы представляем корректным утверждение о следующем соотношении:

Экономика ↔ Экономическое право,

в том числе:

Финансы ↔ Право финансов (комплексное регулирование),

в том числе:

Налоги ↔ Институт налоговой деятельности (как правовое образование права финансов).

¹ См.: *Ашмарина Е.М.* Экономическое право как инновационная технология российской правовой науки // *Вопросы экономики и права.* 2011. № 34. С. 99-117; № 35. С. 85-104; 2012. № 7, 8, 9, 10, 11; *Ручкина Г.Ф.* Экономическое право как инновационная технология российской правовой науки // *Вопросы экономики и права.* 2011. № 36. С. 27-43; *Ашмарина Е.М., Ручкина Г.Ф.* Экономическое право как инновационная технология российской правовой науки // *Вопросы экономики и права.* 2011. № 37. С. 27-54.

² Так, проблемой сугубо юридической науки являются:

- необходимость совершенствования законодательной техники налогового права в таких направлениях, как достижение корреспонденции норм налогового права с нормами других отраслей российского права (а также с нормами других институтов финансового права); ликвидация прямой коллизии норм по вышеуказанным направлениям; приведение понятийного аппарата, которым оперирует налоговое законодательство, в состояние унификации и единообразия с максимальной степенью точности, а также приведение его в соответствие с понятийным аппаратом других отраслей и институтов российского права;

- усиление налогового контроля с помощью оптимизации его методов с целью неотвратимости ответственности для недобросовестного налогоплательщика и приведение в соответствие составов налоговых правонарушений в направлениях и оптимизация степени ответственности.

В свою очередь, проблемами экономической науки видятся такие, как:

- оптимизация состава и структуры налоговых платежей;

- содействие с помощью налоговых рычагов реализации принципа бюджетного федерализма (с помощью механизма закрепления налоговых платежей за тремя уровнями бюджетной системы);

- дальнейшее сокращение налогового бремени на добросовестного налогоплательщика - носителя налогового бремени;

- оптимизация соотношения налогового учета бухгалтерским учетом.

³ *Ашмарина Е.М., Ручкина Г.Ф.* Экономическое право Российской Федерации: монография. М., 2011.

⁴ Номенклатура специальностей научных работников, утвержденная Приказом Министерства образования и науки Российской Федерации от 25 февр. 2009 г. № 59.

Поступила в редакцию 02.03.2013 г.