

К ВОПРОСУ О ВОЗНИКНОВЕНИИ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

© 2013 Дыба Максим Александрович

Московская государственная юридическая академия им. О.Е. Кутафина

123995, г. Москва, ул. Садовая-Кудринская, д. 9

E-mail: onwardtoparadise@mail.ru

В действующем налоговом законодательстве отсутствует определение специального налогового режима. В статье на основе имеющихся наработок в области финансового права, а также истории налогообложения в России в XX в. дается исследуемому понятию свое определение. Дефиниция специального налогового режима с учетом налоговых практик прошлого позволяет по-новому взглянуть на налоговое законодательство XX в., а также дает возможность альтернативного толкования налоговых практик в будущем.

Ключевые слова: специальный налоговый режим, история налогообложения, определение понятия.

В настоящей статье рассматриваются понятие и исторические предпосылки возникновения специального налогового режима. Актуальность данного вопроса подтверждается отсутствием в действующем законодательстве определения понятия специального налогового режима, что приводит к невозможности его однозначного толкования.

В рамках реформирования налоговой системы 2012-2014 гг. продолжается изменение действующего законодательства, касающегося специальных налоговых режимов: введено на легальном уровне налогообложение на основе патента, запланирован отказ от ЕНВД в 2014 г.

Как было отмечено президентом Дмитрием Медведевым 29 июня 2011 г. в Бюджетном послании на 2012-2014 гг.; «российская налоговая система должна отвечать современным вызовам в условиях глобализации экономики. Она не должна быть слишком обременительной для общества и, конечно, должна способствовать развитию России... Необходимо повысить стимулирующую и фискальную функцию налогов... Одновременно требуется... расширение патентной системы налогообложения малого предпринимательства».

Поступательное развитие в любой отрасли невозможно без учета позитивного опыта и ошибок прошлого. Поэтому в контексте специальных налоговых режимов необходимо рассмотреть их аналоги в отечественной истории, экономические и политические предпосылки их возникновения и применения. Данный вопрос малоизучен и представляет интерес для перспективного развития рассматриваемого налогового явления.

Согласно Налоговому кодексу Российской Федерации специальный налоговый режим предусматривает особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов¹.

Как мы видим, дефиниция носит «открытый» характер. Из этого следует, что специальный налоговый режим может предусматривать некоторые особенности определения элементов налога. Непосредственно законодатель определяет, относится та или иная налоговая практика к специальному налоговому режиму или нет. Представленные в Налоговом кодексе критерии дают возможность широкого толкования данного правового явления. Определение специального налогового режима в законе отсутствует.

Для того чтобы понять, как и с какой целью возникли специальные налоговые режимы, необходимо:

- 1) сформулировать их четкое определение.
- 2) рассмотреть причины возникновения правовых явлений, подпадающих под данное определение.

Разберем словосочетание «специальный налоговый режим», исходя из системно-элементного подхода на составные части.

Начнем с понятия «режим». В данном контексте это слово отсылает нас к словосочетанию «правовой режим». В качестве определения понятия будем придерживаться следующего: это особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании юридических средств и создающий желаемое социальное

состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права. Данное определение было изложено Н.И. Матузовым и А.В. Малько в статье 1996 г. “Правовые режимы: Вопросы теории и практики”².

Основные признаки правовых режимов, согласно мнению ученых, состоят в том, что они: 1) устанавливаются в законодательстве и обеспечиваются государством; 2) имеют целью специфическим образом регламентировать конкретные области общественных отношений, выделяя во временных и пространственных границах те или иные субъекты и объекты права; 3) представляют собой особый порядок правового регулирования, состоящий из юридических средств и характеризующийся определенным их сочетанием; 4) создают конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов отдельных субъектов права.

Правовой режим обусловлен, прежде всего, интересами государства, волей законодателя, а также спецификой и характером общественных отношений, требующих к себе особых подходов, форм и методов правового опосредования, своеобразного юридического инструментария для своей организации. То есть правовой режим - это инструментарий для достижения государством своих целей, штатных или нештатных. Очевидно, что инструментарий будет варьироваться от одной цели к другой.

Следующий элемент “налоговый”. Предметом регулирования налогового права являются общественные отношения, складывающиеся между государством в лице его специально уполномоченных органов и налогоплательщиками в процессе установления, введения в действие налоговых платежей, налогового контроля и ответственности за налоговые правонарушения.

Метод правового регулирования налогового права императивный (так как налоговое право является публичным правом), но с элементами ограниченной диспозитивности³.

Налоговый кодекс определяет понятие налога как обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения дея-

тельности государства и (или) муниципальных образований⁴.

Немаловажным в контексте настоящей статьи будет озвучить определение налога, сформулированное С.Г. Пепеляевым⁵: налог следует рассматривать как средство упорядочения финансовых отношений налогоплательщика и государства. Налогоплательщику он указывает меру его обязанности, а государственному налоговому органу - меру дозволенных действий. Принудительный характер налога не мешает рассматривать налог как способ защиты частной собственности от незаконных притязаний казны и ее агентов, как средство поддержания баланса прав и законных интересов граждан и их объединений, с одной стороны, общества и государства как выразителя интересов общества - с другой.

Таким образом, конечной целью инструмента для изъятия платежей у налогоплательщиков - налогового режима - является финансирование деятельности государства и муниципальных образований, но с учетом интересов налогоплательщика. Это подчеркивает паритетность интересов управляющей и управляемой систем.

Исходя из вышеизложенного очевидно, что налог служит жизненно важным механизмом, обеспечивающим надлежащее функционирование государства.

Стоит отметить, что идея финансов (и налогов, в частности) как инструмента управления государством не является новой в мире отечественной юридической науки. Профессор О.Н. Горбунова, а также профессор Е.М. Ашмарина в своих работах (в том числе совместных) исследовали концепцию системы прямых и обратных связей в сфере финансов⁶.

Все системы разделяют на управляющие и управляемые, т.е. на субъект и объект управления. В контексте финансового права государство является управляющей системой, которая определяет тактику и стратегию развития посредством государственных институтов, нормативно-правовых актов и финансовой деятельности. Управляемой системой в широком смысле является общество, субъекты предпринимательства, а также хозяйственная деятельность государства. То есть государство с помощью налоговых стимулов побуждает с помощью хозяйствующих субъектов осуществлять те варианты развития их деятельности, которые удовлетворяют общественные потребности на данном этапе развития⁷.

Ключевыми факторами эффективного управления системой в данном случае выступают: мониторинг и анализ обратной связи; регулирование обратной связи таким образом, чтобы она не причиняла вреда государству; минимизация временных затрат на апробацию и построение прямых и обратных связей, адаптированных под условия чрезвычайной ситуации⁸.

Отсутствие контроля, управления и анализа обратных связей ведет к дестабилизации управляющей системы и кризису государственного управления. То есть фундаментальным показателем эффективности системы прямых и обратных связей является поступательное развитие с сохранением общей «устойчивости».

Но в случае масштабных чрезвычайных ситуаций государству следует прибегнуть к соответствующим мерам реагирования, которые частично расходятся с паритетностью интересов государства и налогоплательщика в «мирное» время. Об этой особенности будет сказано в дальнейшем на примере исторического опыта.

Остался последний элемент - слово «специальный». Толковый словарь Ушакова определяет это слово как «особый, отдельный, не общий». Можно предположить, что данный элемент рассматриваемого термина указывает на то, что цели данного правового инструмента могут быть значительно шире и разнообразней, чем у налога в рамках общего режима налогообложения.

Стабильное развитие законодательства возможно при стабилизации экономики, общественных отношений, внешне- и внутривнутриполитической жизни. Кризисным периодам истории свойственны чрезвычайные решения, выходящие за рамки устоявшихся на тот момент регуляторов общественных отношений.

Вывод: все три элемента изучаемого термина образуют единое определение: *специальный налоговый режим - это правовой инструмент, используемый для особых целей, имеющих временные и пространственные границы, касающийся взимания денежных средств с организаций и физических лиц в форме отчуждения, создающий благоприятные или неблагоприятные последствия для отдельных категорий налогоплательщиков.*

Сформулированное определение подкрепим конкретными примерами из истории отечественного налогового законодательства в период с 1917 по 1991 г. В истории нашей страны XX в. отлича-

ется нестабильностью, значительным количеством кризисных ситуаций и радикальных подходов к их решению, в том числе и со стороны налогообложения.

После революции 1917 г. первые советские налоги не имели большого фискального значения и носили ярко выраженный характер классово-борьбы, так как в тот период времени перед советским государством остро стоял вопрос самосохранения во враждебных условиях.

Декретом ВЦИК и СНК от 30 октября 1918 г. был введен единовременный чрезвычайный десятиллиардный революционный налог, которым были обложены городская буржуазия и кулачество⁹. Поступления от этого сбора зачислялись в фонд обеспечения семей красноармейцев. Плательщиками сбора являлись владельцы частных торгово-промышленных предприятий, имевших наемных рабочих и работниц. Размер сбора определялся на основании расчета и данных ведомости установленной формы. Декретом предусматривалась повышенная ответственность плательщика за правильность определения суммы сбора и своевременность перечисления ее в бюджет. Налог был введен с целью «изъять у паразитических и контрреволюционных элементов денежные средства и обратить их на неотложные нужды революционного строительства и оборону страны»¹⁰. Этот налог взимался по раскладочной системе: общая сумма налога раскладывалась по губерниям, городам, уездам и волостям, а затем - по плательщикам. Согласно декрету эта раскладка должна была «производиться таким образом, чтобы всей своей тяжестью налог пал бы на богатую часть городского населения и богатых крестьян». Городская и деревенская беднота полностью освобождалась от уплаты налога, средние слои населения облагались по невысоким ставкам.

9 мая 1918 г. ВЦИК был издан декрет «О предоставлении Наркомпроду чрезвычайных полномочий» для борьбы с продовольственным кризисом¹¹. Названный документ призывал к беспощадной борьбе с кулацкими хозяйствами, устанавливал срок тюремного заключения не менее 10 лет для лиц, отказывавшихся вывозить хлеб на сыпные пункты, а также предоставлявший Наркомпроду право применять вооруженную силу в случае оказания противодействия сбору хлеба или иных продовольственных продуктов.

Наделение Наркомпрода чрезвычайными полномочиями и реализация продовольственной

разверстки были спровоцированы тем, что к 1918 г. производящие сельскохозяйственную продукцию регионы были или отрезаны, или находились под контролем враждебных Советской России сил. Обозначенная налоговая практика имела оперативное значение, связанное с выживанием Советской власти в России, и была свернута после того, как экономико-политическую ситуацию удалось нормализовать.

Начавшийся в 1921 г. период новой экономической политики характеризовался отказом от некоторых чрезвычайных налогов, была свернута система продовольственной разверстки, ее место занял продовольственный налог. Также в этот период государство на некоторое время ослабило налоговое бремя для частного бизнеса в виде промыслового налога, который был первым в XX в. прообразом современных специальных налоговых режимов (а именно: патентное налогообложение, налог на вмененный доход). Предпринимателям, уплачивавшим промысловый налог, обеспечивалось право беспрепятственного производства торговли или промысла.

По мнению автора, все перечисленные налоги были направлены не только на финансирование деятельности государства, но и на подавление возможных контрреволюционных социальных групп и последующее восстановление экономики.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод о том, что чрезвычайные фискальные меры в начале становления послереволюционной Советской России соотносятся с предложенным выше определением понятия “специальный налоговый режим”.

В период первой “пяtilетки” индустриализации с 1929 по 1933 г. началась налоговая реформа сокращения общего количества налогов. Данные преобразования осуществлялись в рамках реформы в соответствии с постановлением ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г.¹²

В рамках данной реформы необходимо особенно выделить подоходный налог.

Подоходный налог с частных лиц являлся основным платежом для частного сектора в городе. Подоходный налог имел прогрессивную шкалу ставок, с одной стороны, и дифференциацию этих ставок по классовому признаку - с другой.

От уплаты указанного налога освобождались следующие категории граждан Советской России: военнослужащие; лица, награжденные орденами

Союза; герои труда, пенсионеры и пр. Наибольшими льготами по данному налогу из числа плательщиков, привлеченных к налогу, обладали рабочие и служащие, которые платили налог месячными окладами по заработку за данный месяц.

Перечисленные категории налогоплательщиков обладали повышенным размером необлагаемого минимума, и в их отношении действовали пониженные ставки налога. Прочие плательщики подоходного налога разделялись по социальному признаку. Для этих групп населения были установлены как различные размеры необлагаемого минимума доходов, так и различные ставки. Государство, таким образом, давало гражданам понять, в каких профессиях СССР был экономически заинтересован, что, в свою очередь, по смыслу пересекается с реализацией индустриализации в форсированном темпе¹³.

Подобное использование исключительных налоговых инструментов было обусловлено не только экономическими, но и геополитическими условиями, так как в Европе начинался стабильный рост антикоммунистических настроений, с которыми нашей стране пришлось столкнуться в скором времени.

По окончании кризисных периодов, со стабилизацией экономической и политической обстановки приходит постепенный отказ от исключительных фискальных мер в пользу равных условий для всех налогоплательщиков. Это подтверждают посткризисные периоды советской истории.

После окончания Великой Отечественной войны снижался классовый характер в подоходном налогообложении физических лиц. Военнослужащие были уравниены в налоговых правах с рабочими и служащими. Граждане, занимавшиеся индивидуальной трудовой деятельностью, были в значительной части налогового бремени приравнены к рабочим и служащим. Это налоговое послабление было первым шагом к восстановлению индивидуального предпринимательства в нашей стране, пресеченного государством в 1930-е гг.

На основании вышеизложенного можно сделать заключение о том, что причинами возникновения специальных налоговых режимов являются острые социально-экономические потрясения. Перечисленные фискальные меры могут включать в себя (но не ограничиваются ими) декриминализацию тех или иных аспектов экономической жизни общества, подавление отдельных социальных групп путем изъятия денежных средств и ресурсов, из-

менения состава общества с помощью предоставления особых налоговых послаблений социальным группам, в численности которых государство было заинтересовано в конкретный период времени.

Вывод: социально-экономические факторы оказывают непосредственное влияние на налоговую стратегию и тактику государства в части, касающейся режимов налогообложения. При возникновении обратной связи деструктивного характера, угрожающей гибелью управляющей и управляемой системам, государство целенаправленно прибегает к помощи инструментов управляемой дестабилизации, т.е. посредством особого правового порядка создаются благоприятные условия исключительно для тех структурных единиц управляемой системы, которые необходимы для устранения образовавшейся негативной обратной связи и которые, в свою очередь, могут негативно влиять на остальные структурные элементы управляемой системы.

Подобные явления в налоговом законодательстве нашей страны возникали на протяжении всего XX в. Таким образом, современные специальные налоговые режимы не являются новацией отечественного налогового законодательства. Более того, в отношении ряда налоговых практик (патентное налогообложение, уплата налогов на вмененный доход) прослеживается правопреемственность, что подтверждает жизнеспособность этих налоговых практик, а также дает пищу для размышления в контексте отмены некоторых из них и позволяет оценивать фискальные меры будущего с позиции специальных налоговых режимов XX в.

¹ Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 18 // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2000. 7 авг. (№ 32).

² Матузов Н.И., Малько А.В. Правовые режимы: Вопросы теории и практики // Правоведение. СПб., 1996. № 1. С. 16-29.

³ Ашмарина Е.М. Некоторые особенности правового регулирования налоговой деятельности // Вопросы экономики и права. 2013. № 4. С. 23.

⁴ Налоговый кодекс Российской Федерации. Ст. 8.

⁵ Пепеляев С.Г. Основы налогового права: учеб.-метод. пособ. / под ред. С.Г. Пепеляева, М., 2000. С. 19.

⁶ Ашмарина Е.М. Совершенствование системы налогов, взимаемых с юридических лиц, как условие успешного выполнения доходной части бюджетов Российской Федерации: дис. ... канд. юрид. наук. М., 1998. С. 16 - 23; Ашмарина Е.М., Горбунова О.Н. Роль финансового права в совершенствовании управления современной России (интеллектуальный проект) // Lex Russica. 2007. № 2. С. 266.

⁷ Лайченкова Н.Н. Теоретико-правовые основы регулирования поощрений как вида налоговых стимулов // Вопросы экономики и права. 2009. № 8. С. 19.

⁸ Пилипенко З.А. Глобальные финансовые шоки в системе факторов развития мировой экономики // Вопросы экономики и права. 2010. № 12. С. 205.

⁹ Налоги и налоговое право: учеб. пособие / под ред. А.В. Брызгалина. М., 1998. С. 21.

¹⁰ Толкушкин А.В. История налогов в России. М., 2001. С. 198.

¹¹ О предоставлении Наркомпроду чрезвычайных полномочий: декрет ВЦИК // Собр. узаконений и распоряжений рабочего и крестьянского правительства. 1918. № 35. С. 437-438.

¹² О налоговой реформе: постановления ЦИК и СНК Союза ССР от 2 сент. 1930 г. // Собр. законодательства СССР. 1930. № 46.

¹³ О введении в действие положения о государственном подоходном налоге: постановление ЦИК СНК Союза ССР от 24 сент. 1926 г. // Систематическое собр. действующих законов СССР. Кн. третья. М., 1927.

Поступила в редакцию 03.11.2013 г.