

УДК 34 DOI: 10.14451/2.189.9

# Правовые вопросы модернизации фискальной системы Российской Федерации

© 2024 **Васянина Елена Леонидовна**

Ведущий научный сотрудник сектора административного права и административного процесса, доктор юридических наук. Институт государства и права РАН, Институт государства и права Российской академии наук, РФ, Москва.

E-mail: elenavasianina@yandex.ru

**Ключевые слова:** налоги, сборы, налоговая система, налоговое бремя, рентные платежи, государство, страховой механизм, налоговое право, алгоритмизация права.

Вопросы модернизации фискальной системы государства, более справедливого распределения налогового бремени в современных условиях невозможно решить без изменения механизма взаимодействия государства и бизнеса в сфере формирования публичных денежных фондов, а также без инструментов, обеспечивающих соразмерность фискальной нагрузки объему гарантируемых государством благ и преимуществ.

Основываясь на анализе российских и зарубежных источников, автор приходит к выводу о том, что совершенствование правового регулирования фискальной системы государства целесообразно осуществлять посредством 1) внедрения страхового механизма формирования публичных денежных фондов; 2) создания правовых условий для расширения процесса преобразования фискальных платежей в инструменты, с помощью которых финансирование публичных расходов может осуществляться, минуя бюджетно-правовой механизм. Дальнейший поиск правовых средств, обеспечивающих соотношение объема фискальной нагрузки и предоставляемых государством услуг потребует изучения проблемы преобразования налогов в рентные платежи, взимаемые с юридических лиц, использующих в производстве природные ресурсы как естественные богатства всенародного значения.

Для успешного функционирования фискальной системы Российской Федерации помимо надлежащего правового обеспечения процесса адаптации механизма налогообложения к особенностям деятельности цифровых бизнес-моделей требуется конкретизация условий исполнения фискальных обязательств, способству-

ющих, с одной стороны, более справедливому распределению фискальной нагрузки, а, с другой – инвестиционной активности участников гражданского оборота<sup>1</sup>.

Отсутствие необходимого правового инструментария регулирования налоговых отношений

<sup>1</sup>По оценкам специалистов, отсутствию в НК РФ обязанности по обеспечению модернизации основных средств за счет амортизационных отчислений приводит к тому, что страна недополучает в год инвестиций на сумму порядка 3,2 трлн. руб [19]

во многом обусловлено тем, что в условиях цифровой трансформации экономики особое внимание уделяется алгоритмизации налогового права, формированию цифровой методологической модели Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), для реализации которой уже утверждены справочники контролей (этапов контролей), регистров и статей НК РФ для проведения налогового мониторинга [11]. Стремление разрешить проблемы в сфере управления бюджетными ресурсами и доходами с помощью развития технологий машиночитаемого права [12] отодвинуло на второй план проблему формирования околоналоговой системы фискальных платежей, вопросы их систематизации, а также определения оптимального уровня фискальной нагрузки на участников гражданского оборота.

Президент Российской Федерации в Послании Федеральному Собранию от 29 февраля 2024 года предложил продумать подходы к модернизации фискальной системы государства для более справедливого распределения налогового бремени [15] в целях создания условий для инвестиционной и экономической активности участников гражданского оборота. Возникшая в рамках обозначенных направлений работы дискуссия органов публичной власти и бизнес-сообщества преимущественно сводится к теме применения прогрессивной шкалы подоходного налогообложения, введения так называемых «окрашенных» налогов, направляемых на погашение определенных, заранее обозначенных социально-значимых расходов, а также к вопросу создания условий более мягкого перехода организаций с упрощенной системы налогообложения на общий налоговый режим.

Разумеется, эти и другие обсуждаемые инструменты регулирования налоговой системы государства способствуют перераспределению фискального бремени между хозяйствующими субъектами. Однако они не могут применяться в отрыве от критериев, обеспечивающих соотношение между налогами и гарантируемыми государством благами, отсутствие или утрата которых приводит к появлению огромного количе-

ства фискальных платежей как непосредственно установленных на законодательном уровне, так и скрытых и, как следствие, – к многократному (в экономическом смысле) налогообложению.

Поиск единицы измерения (инструмента), обеспечивающего соразмерность налогового бремени объему гарантируемых Основным законом государства благ всегда было и остается важным направлением научных исследований. Анализ доктринальных источников позволил выделить ряд сформулированных в рамках разных теорий налогообложения критериев, обеспечивающих более справедливое распределение налогового бремени, к числу которых относятся качество оказываемых государством услуг; размер полученного участником гражданского оборота дохода; обеспеченность предприятия трудовыми ресурсами; экономическая рента от природных ресурсов и т. д.

Особое внимание рассматриваемому вопросу уделяется не только в юридической, но и в философской литературе. Например, во фрагментах лекционных записей учеников Гегеля можно проследить подход философа, касающийся критериев определения допустимого объема налогового бремени, согласно которому обязанность по уплате налога дает право на бесконечное множество гарантируемых государством преимуществ и благ, ценность которых должна быть равной объему фискальной нагрузки [7, с. 423].

В работе Алексеенко М. М. «Взгляд на развитие учения о налоге в качестве «...мерила для определения размера приношений каждого на поддержание общегосударственного производства назван доход» [1]. Иными словами, «...чем больше человек имеет дохода, тем больше он должен нести тяжести» [1].

По мысли Монтескье, увеличивать налоги можно соразмерно свободе подданных [14, с. 92]. То есть государство не может облагать налогом ту часть дохода граждан, которая необходима для реализации их естественных прав. А С. Ю. Витте, рассуждая о критериях допустимого уровня

фискальной нагрузки, указывал на необходимость выведения из-под налогообложения той части дохода, которая необходима для восстановления капитала, затрачиваемого в процессе производства [6] и др.

Анализ нормативных правовых актов советской эпохи позволяет сделать вывод о том, что порядок установления обязательных платежей в бюджет был построен по пропорциональной зависимости от контингента рабочих и служащих предприятия или организации [10, с. 95], то есть платежи в бюджет устанавливались с учетом обеспеченности предприятия-налогоплательщика трудовыми ресурсами [18].

В условиях перехода России к рыночной экономике которая, в отличие от планового хозяйства, «...существует за счет принудительного изъятия в свою пользу части доходов населения» [21, с. 31], ученые-экономисты обращают внимание на утрату связующего звена между налогами и гарантируемыми Конституцией благами [2], что явилось причиной бума фискальных платежей, появления параллельной налоговой системы в государстве, с которой оказался не в силах справиться даже НК РФ, закрепляющий ключевые принципы регулирования налоговых отношений, конструкции элементов юридического состава налогов, обоснованность и целесообразность введения которых зависит от применяемых подходов к реализации механизма налогообложения.

Последствиями утраты связующего звена между налогами и предоставляемыми государством преимуществами явилась правовая девиация фискальных платежей. Например, не подчиняются общим принципам установления обязательных платежей комиссии, взимаемых банками в процессе осуществляемой ими деятельности, включая эквайринговые комиссии, заградительные тарифы, комиссионные вознаграждения по договорам банковского вклада и т. д. Наблюдается «скрытое повышение фискальной нагрузки», вызванное введением пошлин, размер которых привязан к курсу доллара [16]; изменением правил контроля над трансфертным ценообра-

зованием, согласно которым при применении нерыночных цен разница с рыночной ценой признается выплатой дивидендов и облагается налогом [20]; появлением скрытого «налога на пользователей цифровых услуг» в связи с предоставленной операторам цифровых платформ возможностью на основе пользовательских соглашений в безакцептном порядке списывать денежные средства со счетов граждан (потребителей цифровых услуг) и т. д.

В условиях возникновения параллельной, околонулоговой системы фискальных платежей органами публичной власти периодически обсуждаются предложения и предпринимаются попытки по систематизации фискальных взиманий в целях создания единого правового режима их регулирования. С учетом рекомендаций экспертной рабочей группы по вопросам неналоговых платежей, образованной на основании распоряжения Правительства РФ от 28.09.2018 г. № 2069-р, Минфином России разработан проект федерального закона, предусматривающий инкорпорацию в НК РФ ряда неналоговых платежей [3]. Об этом свидетельствуют данные приложения к «Основным направлениям бюджетной, налоговой и таможенно-тарифной политики на 2020 год и плановый период 2021–2022 годов».

Однако предложенная Министерством финансов Российской Федерации инициатива по инкорпорации отдельных фискальных платежей в НК РФ до сих пор осталась не реализованной в связи с тем, что отдельные платежи, не охватываемые НК РФ (например, плата за негативное воздействие на окружающую среду, утилизационный сбор, экологический сбор), сейчас подпадают под действие правового режима, позволяющего бизнесу вместо исполнения фискальной обязанности произвести расходы, связанные с утилизацией изделий, финансированием природоохраненных мероприятий [4].

Такой подход в правовом регулировании свидетельствует о развитии процесса преобразования фискальных платежей в такие инструменты, с помощью которых финансирование публичных расходов может осуществляться, минуя бюджет-

ную систему государства.

В условиях разрастания массива фискальных платежей исследование вопросов их систематизации, а также инкорпорации в одну из традиционных форм фискальных обязательств не утрачивает своей актуальности и получает развитие как в рамках юридической, так и экономической науки. Например, алгоритмы классификации не охватываемых НК РФ фискальных платежей, явившихся результатом эрозии форм фискальных отношений, исследуются в экономической литературе [9]. В работе «Теоретические основы правового регулирования публичных доходов в Российской Федерации» [5] в целях систематизации фискальных взиманий мною были выделены такие два критерия, лежащие в основе их установления, как способ обложения и характер встречного удовлетворения, одновременное применение которых позволило разбить на однородные группы существующие в российском правовом поле фискальные платежи, число которых в совокупности с установленными НК РФ налогами и сборами уже перевалило за сотню.

Помимо систематизации фискальных платежей и поиска критериев, обеспечивающих соразмерность уровня фискальной нагрузки гарантируемым государством благам и преимуществам, целесообразно задуматься над изменением модели взаимодействия государства и хозяйствующих субъектов, позволяющей упростить формы и способы фискального обложения и процедуры администрирования. В частности, речь идет об использовании страхового механизма взаимоотношений участников гражданского оборота и государства, позволяющий сместить инициативу по привлечению в бюджет доходных источников с государства на хозяйствующих субъектов [4, с. 83]. Этот подход не является новым. Он основан на теории налога как страховой премии, разработанной Адольфом Тьером и Джоном Мак-Куллохом, по мнению которых налог – это страховой платеж, уплачиваемый подданными государству на случай наступления какого-либо риска [13].

Сегодня ряд существующих в России фискаль-

ных взиманий приобрели форму страхового платежа или платы за право осуществления деятельности в определенном сегменте экономики. Отказ от традиционного механизма налогообложения доходов (прибыли) в пользу взимания платы за право пользования теми или иными преимуществами прослеживается и в других государствах. Например, в некоторых штатах США вместо подоходного корпоративного налога взимается *franchise tax*, представляющий собой не что иное, как сбор, взимаемый с корпораций за привилегию ведения бизнеса в штате [22]. А в Республике Беларусь существует сбор за отказ от осуществления трудовой деятельности. Он взимается с трудоспособных граждан за неисполнение обязанности по финансированию государственных расходов и включен в стоимость коммунальных услуг. Иными словами, граждане, не занятые в экономике, оплачивают жилищно-коммунальные услуги по тарифам (ценам), обеспечивающим полное возмещение экономически обоснованных затрат на их оказание [17].

Сконцентрироваться на поиске нового правового инструментария, обеспечивающего поступление денежных средств в бюджет, ученых вынуждает появление цифровых бизнес-моделей, деятельность которых не ограничивается территорией конкретного государства. Ставя под сомнение подходы ОЭСР, об изменении принципов существующей международной налоговой системы и о внедрении глобального цифрового налога, эксперты Всемирного банка приходят к выводу о целесообразности введения в отношении цифровых компаний платы за использование пропускной способности Интернета для доступа к цифровым рынкам [23].

Поведенный анализ позволил представить некоторые соображения автора по вопросу совершенствования налоговой системы, которые могут иметь значения для развития финансово-правовой доктрины и финансового законодательства.

1. Одним из важных направлений модернизации российской налоговой системы является

ся разработка правового инструментария, способствующего упрощению фискального обложения и администрирования.

В контексте изложенного целесообразно задуматься над следующими направлениями совершенствования механизма взаимодействия государства и хозяйствующих субъектов в фискальной сфере: 1) внедрение страхового механизма, позволяющего сместить инициативу по формированию публичных денежных фондов с государства на бизнес; 2) создание правовых условий для расширения сферы применения так называемых «окрашенных» налогов, а также активизации процесса преобразования фискальных платежей в инструменты, с помощью которых финансирование публично-значимых расходов можно осуществлять, минуя бюджетно-

правовой механизм.

2. Дальнейший поиск правовых средств, способствующих более справедливому распределению налогового бремени, потребует изучения проблемы преобразования налогов в рентные платежи, взимаемые с юридических лиц, использующих в производстве природные ресурсы как естественные богатства всенародного значения. Данный подход основан на теории единого налога, описанной в работе «Прогресс и бедность» [8] американским экономистом Генри Джорджем, который в качестве основного налогового инструмента рассматривал единый налог на стоимость земли, взимаемый посредством изъятия экономической ренты от природных ресурсов и прав собственности на землю.

#### Библиографический список

1. *Алексеев М. М.* Взгляд на развитие учения о налоге у экономистов А. Смита, Ж.-Б. Сея, Рикардо, Сисмонди и Д. С. Милля. — Харьков : Университетская типография, 1870. — 171 с.
2. *Аузан А.* Мы вступили в период политики регресса еще в девяностых / Ведомости, 15 мая 2015 г.
3. Бюллетень Счетной палаты РФ. Неналоговые платежи. 2021. № 8 (285).
4. *Васянина Е. Л.* Обязательства в финансовом праве : монография. — М. : Русайнс, 2020. — 130 с.
5. *Васянина Е. Л.* Теоретические основы правового регулирования публичных доходов в Российской Федерации : дис. ... д-ра юридических наук : 12.00.04 / Васянина Елена Леонидовна. — М., 2016. — 442 с.
6. *Витте С. Ю.* Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве, читанных Его Императорскому Высочеству Великому Князю Михаилу Александровичу в 1900–1902 годах. — СПб., 1912.
7. *Гегель Г. В. Ф.* Философия права. — М., 1990. — 423 с.
8. *Генри Дж.* Прогресс и бедность: Исследование причин упадка промышленности и увеличения бедности, растущей вместе с увеличением богатства. Средства помощи : пер. с англ. — СПб., 1896. — 662 с.
9. *Гордиенко М. С.* Развитие государственного администрирования системы фискальных неналоговых платежей : дис. ... д-ра экономических наук : 5.2.4 / Гордиенко Михаил Сергеевич. — М., 2023. — 537 с.
10. *Запольский С. В.* Самофинансирование предприятий : Правовые вопросы. — М. : Юридическая литература, 1988. — 95 с.
11. Информация ФНС России «Утверждены порядки ведения справочников для налогового мониторинга» / Документ опубликован не был.
12. Концепция развития технологий машиночитаемого права (утв. Правительственной комиссией по цифровому развитию, использованию информационных технологий для улучшения качества жизни и условий ведения предпринимательской деятельности, протокол от 15.09.2021 № 31) / Документ опубликован не был.
13. *Леонова Н. Г.* История и теория налогообложения : учебное пособие. — Хабаровск : Издательство Тихоокеан государственного университета, 2016. — 83 с.
14. *Озеров И. Х.* Финансовая реформа в России, или Кто платит у нас налоги и как переложить их на другие плечи: откуда у нас государство берет деньги и на что их расходует. — 2-е изд. — М. : Ленанд, 2019. — 92 с.
15. Послание Президента РФ Федеральному Собранию от 29.02.2024 : пер. Российская газета, № 46, 01.03.2024.
16. Постановление Правительства РФ от 21.09.2023 № 1538 «О ставках вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза, и о внесении изменений в ставки вывозных таможенных пошлин на товары, вывозимые из Российской Федерации за пределы таможенной территории Евразийского экономического союза» : пер. СЗ РФ, 2023. № 39. Ст. 7046.
17. Постановление Совета Министров Республики Беларусь от 24 апреля 2018 г. № 314 «Об определении услуг, предоставляемых трудоспособным гражданам, не занятым в экономике, по ценам

- (тарифам), обеспечивающим полное возмещение экономически обоснованных затрат на их оказание, и об условиях их предоставления» / Национальный правовой Интернет-портал Республики Беларусь. – URL: <https://pravo.by/document/?guid=3961\&p0=C21800314>.
18. Постановление ЦК КПСС и Совета Министров СССР «О дальнейшем совершенствовании экономического механизма хозяйствования в агропромышленном комплексе страны»: пер. Свод законов СССР. 1990. Т. 7. с. 14–13.
  19. Пояснительная записка к проекту федерального закона № 341332-8 «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации в целях совершенствования учета амортизационных отчислений, направляемых на модернизацию основных фондов организаций».
  20. Федеральный закон от 27.11.2023 № 539-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации, отдельные законодательные акты Российской Федерации и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации» / СЗ РФ. 2023. № 49 (Часть I). Ст. 8656.
  21. Цыпкин С. Д. Избранные труды по финансовому праву: монография. – М.: Статут, 2021. – 354 с.
  22. Delaware Franchise Tax. – URL: <https://incparadise.net/delaware-franchise-tax>.
  23. Lucas-Mas C. Ó., Junquera-Varela R. F. Tax Theory Applied to the Digital Economy: A Proposal for a Digital Data Tax and a Global Internet Tax Agency. – URL: <https://documents1.worldbank.org/curated/en/615591614758099110/pdf/Tax-Theory-Applied-to-the-Digital-Economy-A-Proposal-for-a-Digital-Data-Tax-and-a-Global-Internet-Tax-Agency.pdf>.