

УДК 34 DOI: 10.14451/2.197.20

О правовом подходе к совершенствованию механизма налогообложения

© 2024 **Васянина Елена Леонидовна**

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

E-mail: elenavasianina@yandex.ru

Ключевые слова: механизм налогообложения, налоги, прибыль фискальная нагрузка. Налоговый орган, Налоговый кодекс Российской Федерации.

В статье исследуются назревшие вопросы совершенствования механизма фискального обложения. На основе анализа действующего законодательства, исторического опыта развития фискальной системы государства, а также выработанных в правовой доктрине подходов автор приходит к выводам о том, что совершенствование правового регулирования налогообложения целесообразно осуществлять по пути усиления хозяйственной самостоятельности организаций посредством разработки правового инструментария, обеспечивающего создание автономного режима развития участников гражданского оборота, позволяющего им самостоятельно, минуя бюджетно-правовой механизм, повысить инвестиционную активность. Настоятельной необходимостью является проведение работы по созданию условий для обособления правового режима регулирования фискальных доходов, которые в отличие от собственных доходов государства (доходов от коммерческой деятельности, заемных средств), не могут использоваться иначе, чем для целей финансового обеспечения гарантируемых Конституцией Российской Федерации благ.

Проблемы в сфере развития механизма фискального обложения привели к необходимости донастройки налоговой системы, которая выразилась в масштабных изменениях, внесенных в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, направленных, с одной стороны, на увеличение налоговой нагрузки посредством введения прогрессивной шкалы подоходного налогообложения, повышенной ставки налога на

прибыль, туристического налога, а также установления порядка налогообложения доходов¹, полученных в результате майнинга криптовалют²; с другой – на сглаживание возросшей фискальной нагрузки с помощью установления федерального инвестиционного вычета, пониженных ставок по НДС для ряда налогоплательщиков, налоговой амнистии за дробление бизнеса и т. д.

¹Федеральный закон от 12.07.2024 № 176-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. 15. 07.2024. № 29 (Часть III). Ст. 4105.

²Федеральный закон от 29.11.2024 № 418-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации».

Однако достаточно ли внесенных изменений и дополнений в НК РФ по указанным направлениям для достижения основной цели донстройки налоговой системы, заключающейся в более справедливом распределении фискальной нагрузки между участниками гражданского оборота, позволяющем обеспечить их экономическую активность? Можно ли говорить о создании правового режима справедливого распределения налогового бремени в условиях, когда на фоне обогащения отдельных хозяйствующих субъектов³ за счет применяемых инструментов монетарной и бюджетной политики увеличиваются налоговые ставки в отношении доходов, образующих фонд заработной платы? И наконец, позволит ли совершенствование законодательства по указанным направлениям предотвратить развитие параллельной налоговой системы в государстве, сформированной в обход НК РФ, а также применение схем уклонения от уплаты налогов посредством использования налогового демпинга, «ложного транзита», дробления бизнеса, специальных налоговых режимов и т. д.?

Избегая детального анализа внесенных в НК РФ поправок, отметим, что назревшие вопросы совершенствования механизма фискального обложения необходимо рассматривать, опираясь на изучение действующего законодательства, а также складывающейся на его основе правоприменительной практики с учетом исторического опыта развития фискальной системы государства; на изучение выработанных в рамках юридической и экономической науки подходов, которые могут быть использованы в целях совершенствования созданной в период экономических преобразований правовой модели налогообложения.

В основе современного механизма фискального обложения, охватывающего собой совокупность взаимосвязанных элементов, обеспечивающих создание правового режима реализации налога [2, с. 170], лежат две появившиеся в Древнем мире основные формы налогообложения:

1. отчуждение в пользу общества части производственного избытка в виде различных податей;
2. отчуждение части трудового избытка в виде обязательных общественных повинностей [5, с. 24].

Эволюция этих древних форм налогообложения привела к формированию современной фискальной системы, правовая модель которой периодически подвергается корректировке с учетом особенностей социально-экономического развития государства. Однако ключевой подход к пониманию сущности налогообложения остается неизменным со времен Древней Руси.

Обращение к литературе, посвященной анализу источников древнерусского права, позволяет отметить, что упоминаемые в них понятия «дань», «подать», «оброк» означали «...установление особых социальных отношений господства и подчинения, а также условий договора между членами сообщества и властью» [7, с. 15]. Выработанный в древнерусском праве подход к пониманию правовой природы налога дает возможность констатировать, что устанавливаемый государством уровень фискальной нагрузки представляет собой не что иное, как договор между государством и обществом [9]. В соответствии с этим договором участники гражданского оборота соглашаются на определенный уровень налоговой нагрузки взамен на получение гарантируемых Основным законом государства благ.

В контексте изложенного большое значение приобретает правовой инструментарий, выступающий в качестве связующего звена между налогами, гарантируемыми Конституцией РФ благами [1] и развитием хозяйственной самостоятельности участников гражданского оборота. Не разработанность таких правовых средств стала причиной того, что правовая модель налогообложения, созданная в период экономических преобразований и закреплённая в НК РФ, быстро утратила свою эффективность [8].

³Из материалов, подготовленных Банком России, следует, что только в октябре 2024 года прибыль российских банков увеличилась на 348 млрд рублей См.: Информационно-аналитический материал о развитии банковского сектора Российской Федерации в октябре 2024. [Электронный ресурс] // URL: https://www.cbr.ru/Collection/Collection/File/54848/razv_bs_24_10.pdf

Изложенный вывод сделан на основе изучения основ формирования системы фискального обложения, разработанных в литературе. Согласно одному из существующих подходов единственным началом, на котором может быть построена система налогов, является порядок определения **чистого дохода** [11], получение которого связано с издержками участников гражданского оборота, обусловленных их экономической деятельностью. Иными словами, в фокусе налогообложения может находиться лишь та часть дохода, которая осталась в распоряжении налогоплательщика после осуществления им расходов на удовлетворение его естественных потребностей, в том числе расходов, связанных с производственной деятельностью.

Однако основная проблема, существующая на любом этапе исторического развития государства, заключается в определении объема издержек, которых будет достаточно для поддержания инвестиционной активности налогоплательщика. Нормы об издержках, уменьшающих налогооблагаемый доход (прибыль), всегда присутствовали в законодательстве. На сегодняшний день в НК РФ, а также в иных законах, закрепляющих правовой режим фискальных взиманий⁴, установлены нормы о расходах, уменьшающих налогооблагаемую базу по налогу на доходы (прибыль), об инвестиционном налоговом вычете, позволяющем уменьшать подлежащую уплате в бюджет сумму налога на расходы, связанные с финансированием инфраструктурных проектов, о сокращении размера платы за негативное воздействие на окружающую среду при условии осуществления затрат на проведение природоохранных мероприятий и т. д.

Однако достаточно ли этих, закрепленных законодательством, положений для обеспечения экономической активности хозяйствующих субъектов? Можно ли в условиях сформированной правовой модели фискального обложения достичь эффективности производства и создать систему взаимодействия государства и хозяй-

ствующих субъектов, позволяющую предприятиям, выступающим первичным звеном экономики, развиваться и совершенствоваться в автономном режиме, обладая финансовой самостоятельностью?

Пытаясь ответить на поставленные вопросы, отметим, что одна из ключевых проблем развития налогообложения заключается в том, что на протяжении многих лет корректировка правовой модели фискальных отношений происходит без учета особенностей развития финансового механизма и охватываемых им правовых институтов, к числу которых помимо налогообложения относится институт денежной эмиссии, бюджет, финансирование, кредитование, инвестиции, ценообразование [12] и т. д.

Обособленное правовое регулирование отдельных элементов финансово-кредитной системы государства не позволяет задать параметры эффективного взаимодействия механизма налогообложения и денежного обращения [4], которое, как справедливо отмечается в литературе, выступает основной предпосылкой зарождения налогов [6]. Далеко не случайно согласно современной денежной теории фискальная политика представляет собой фактор системного стимулирования экономического развития государства [10].

Правовое обеспечение налогов не может происходить в отрыве от правовой модели денежно-кредитных отношений, учитывающей особенности применения инструментов монетарной политики. Изложенное можно продемонстрировать на примере предпринимаемой органами публичной власти попытки создать «некредитную модель стимулирования инвестиционной активности»⁵, развитие которой хотя и представляется жизненно важным в рамках режима жесткой монетарной политики, ограничивающей эмиссию кредитных денег. Однако это не представляется возможным по причине острой финансовой зависимости организаций от бюджета, которая возникла на фоне отсутствия у нало-

⁴Федеральный закон от 24.06.1998 № 89-ФЗ «Об отходах производства и потребления» // СЗ. РФ. № 26. 1998. Ст. 3009; Федеральный закон от 10.01.2002 № 7-ФЗ «Об охране окружающей среды» // СЗ РФ. 2002. № 2. Ст. 133.

⁵Основные направления единой государственной денежно-кредитной политики на 2025 год и период 2026 и 2027 годов (утв. Банком России)

гоплательщиков обязанности по формированию фондов, предназначенных для финансирования капитальных вложений, модернизации оборудования и т. д.⁶

Для сравнения, в условиях планового хозяйства был создан механизм усиления хозяйственной самостоятельности предприятий посредством распределения прибыли между государственным бюджетом, куда поступала плата за основные фонды и оборотные средства, а также свободный остаток прибыли, и сформированными предприятиями фондами материальных поощрений и социально-культурных мероприятий, а также фондом развития производства⁷. Иными словами, в советскую эпоху механизм налогообложения охватывал собой институт распределения прибыли участников гражданского оборота, позволяющий им самостоятельно, минуя бюджетно-правовые инструменты, осуществлять некоторые социально значимые расходы, а также расходы, связанные с развитием инвестиционной активности.

В дальнейшем в условиях перехода к новой экономической формации правовой инструментарий, обеспечивающий фискальное обложение в условиях административно-командной системы, практически перестает применяться, за некоторыми исключениями. В Законе РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»⁸, основные положения которого действовали вплоть до вступления в силу НК РФ, был закреплен такой инструмент, как вычет из налогового оклада, позволяющий уменьшить сумму налога на прибыль предприятий на осуществляемые ими общественно значимые расходы. В соответствии с Федеральным законом от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» предусмотрен

порядок формирования резервного фонда хозяйственного общества, предназначенный для покрытия его убытков, в размере 5% от чистой прибыли до достижения резервным фондом установленного законом размера.

Дальнейшее увеличение фискальной нагрузки на фоне недостаточности правовых инструментов обеспечения финансовой самостоятельности организаций привело к их зависимости от финансовой помощи, предоставляемой напрямую из бюджета в форме субсидий, а также через финансовые институты развития. Масштабирование бюджетных субсидий на поддержку экономической активности организаций нередко приводило к ситуациям, когда бюджетные средства учитывались в общем объеме прибыли, распределяемой между акционерами, которые фактически обогащались за счет бюджета.

Учитывая изложенное, создание правового режима распределения чистого дохода (прибыли), охватывающего процесс формирования фондов, предназначенных для финансирования капитальных вложений, модернизации оборудования и т. д., позволит усилить хозяйственную самостоятельность организаций и ослабить их зависимость от бюджетного финансирования.

И наконец, важно отметить, что эффективность механизма фискального обложения на сегодняшний день нивелируется сформированным в рамках бюджетного законодательства правовым режимом управления фискальными доходами бюджета, допускающим их использование на финансирование коммерческих проектов. Это вызвано, прежде всего, искажением особой правовой природы и роли бюджета, представляющего собой фонд уже существующих, заработанных государством денег, значительная часть которых поступает туда в форме фискаль-

⁶ Согласно действующему законодательству каждая организация самостоятельно определяет дивидендную политику, а формирование обязательных резервных фондов предусмотрено только для акционерных обществ. Согласно ст. 35 Федерального закона от 26.12.1995 № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» резервный фонд хозяйственного общества, предназначенный для покрытия его убытков и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств, формируется путем обязательных ежегодных отчислений в размере 5 процентов от чистой прибыли до достижения резервным фондом установленного законом размера.

⁷ Постановление ЦК КПСС, Совмина СССР от 04.10.1965 № 729 «О совершенствовании планирования и усиления экономического стимулирования промышленного производства». Документ утратил силу в части предприятий, объединений и организаций, переведенных на полный хозяйственный расчет и самофинансирование (Постановление ЦК КПСС, Совмина СССР от 18.11.1987 № 1301).

⁸ Документ утратил силу

ных доходов (налогов, сборов, штрафов и т. д.), предназначенных для финансового обеспечения не коммерческих проектов, а гарантируемых Конституцией РФ благ [3].

Далеко не случайно в середине 2000-х гг. на основании Федерального закона от 26.11.1998 № 181-ФЗ «О Бюджете развития Российской Федерации»⁹ правовой режим фискальных доходов бюджета был ограничен от порядка использования доходов государства от коммерческой деятельности, а также заемных средств. В результате сложившегося регулирования были созданы надлежащие правовые условия финансирования коммерческих проектов за счет средств Бюджета развития, сформированного в составе федерального бюджета, и представляющего собой ни что иное как совокупность собственных доходов государства. Однако данный закон утратил силу, а механизм реализации одного из ключевых принципов управления фискальными доходами так и остался не созданным.

Проведенный анализ позволил сформулировать некоторые промежуточные выводы, которые могут иметь значение для развития законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

1. Совершенствование правового регулирования налогообложения целесообразно осуществлять по пути усиления хозяйствен-

ной самостоятельности организаций посредством разработки правового инструментария, обеспечивающего создание автономного режима развития участников гражданского оборота, позволяющего им самостоятельно, минуя бюджетно-правовой механизм, повысить инвестиционную активность.

В контексте изложенного целесообразно задуматься над созданием аналога существовавшего в советскую эпоху правового института распределения прибыли предприятий между государственным бюджетом и сформированными предприятиями фондами, к числу которых относились фонды материального поощрения, развития производства и модернизации оборудования.

2. Настоятельной необходимостью является проведение работы по созданию условий для обособления правового режима регулирования фискальных доходов, которые в отличие от собственных доходов государства (доходов от коммерческой деятельности, заемных средств), не могут использоваться иначе, чем для целей финансового обеспечения гарантируемых Конституцией Российской Федерации благ.

За основу можно принять подход, реализованный в рамках существовавшего ранее Федерального закона от 26.11.1998 № 181-ФЗ «О Бюджете развития Российской Федерации».

Библиографический список

1. Аузан А. Мы вступили в период политики регресса еще в девяностых. – Ведомости. 15 мая 2015 г.
2. Васянина Е. Л. Актуальные проблемы налогового права : учебник. – М. : Инфра-М, 2019. – С. 330.
3. Васянина Е. Л. Обязательства в финансовом праве : монография. – М. : Русайнс, 2020. – 130 с.
4. Васянина Е. Л. Современные направления развития теории финансового правоотношения // Вопросы экономики и права. – 2024. – 8 (194). – С. 20–27.
5. Коровкин В. В. Очерки истории государственного хозяйства, государственных финансов и налогообложения в Древнем мире. – М. : Магистр, 2012. – С. 2–4.
6. Кучеров И. И. Теория налогов и сборов (Правовые аспекты). – М. : ЮрИнфоР, 2009.
7. Панов Е. Г. История налогов: Древняя Русь. – М. : Ленанд, 2019. – 200 с.
8. Правовые инструменты обеспечения финансовой стабильности Российской Федерации : монография. – Воронеж : Научная книга, 2023. – 354 с.
9. Руссо Ж.-Ж. Политические сочинения. – Росток, 2013.
10. Современная денежная теория (ММТ): новая парадигма или набор рекомендаций для макроэкономической политики / В. Грищенко [и др.] // Экономическая политика. – 2021. – Т. 16, № 3. – С. 8–43.
11. СПб. О теории налогов, примененной к государственному хозяйству. – Journal de St.-Petersbourg, 1852. – 118 с.
12. Финансовый механизм и право : монография / С. В. Запольский [и др.]. – М. : Контракт, 2014. – 248 с. – ISBN 978-5-98209-161-1.

⁹Документ утратил силу.

РЕГИОНАЛЬНАЯ И ОТРАСЛЕВАЯ ЭКОНОМИКА