СОВРЕМЕННЫЙ ГУМАНИТАРНЫЙ ИНСТИТУТ

«Допустить к защите»

декан направления

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

(\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_)

«\_\_\_» \_\_\_\_\_\_\_\_\_ 199\_г.

**Выпускная квалификационная работа**

Тема: Развитие налогового законодательства в РФ

Исполнитель Игнатюк А.Н. \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

№ контракта 54110078 Группа 075/4 Ю.Ф.

Руководитель: начальник юридического отдела

 УФСНП РФ по Томской области

 Е.С. Матвеева (\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_)

Дата сдачи законченной работы \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Томск 1999 г.

**ОГЛАВЛЕНИЕ**

ВВЕДЕНИЕ 3

1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В РОССИИ 6

1.1. Понятия налогового права и налогового законодательства 6

1.2. Содержание, система и особенности налогового законодательства 13

1.3 Роль налогового законодательства в условиях перехода к рыночной экономике 21

II. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В СОВРЕМЕННЫЙ ПЕРИОД 27

2.1. Пути и перспективы развития налогового законодательства 27

2.2. Налоговый кодекс Российской Федерации и совершенствование налоговой системы России 34

ЗАКЛЮЧЕНИЕ 42

БИБЛИОГРАФИЯ 44

СОКРАЩЕНИЯ 50

ВВЕДЕНИЕ

Проблемы налогообложения на нынешнем этапе реформирования российской экономики становятся особенно актуальными. Сейчас не только специалисты, но и многие простые граждане осознали важность такого вида государственной деятельности, как налоговое администрирование.

Налоговая реформа является очень важной сферой российских экономических преобразований. Причина этого кроется в том, что государственное управление в области налогов - прямой способ воздействия на развитие производства, потребления, на все сферы экономической деятельности. Государственная власть использует налоги как в фискальных, так и в регулирующих целях. Обе эти сферы одинаково важны в период переходной к рыночной экономике.

Взимание налогов — по сути перераспределение собственности в пользу государства для выполнения им собственных задач и функций. При этом власть императивным путем изымает частную собственность, поэтому необходима подробная регламентация такой деятельности и неукоснительное соблюдение налоговых норм. Единообразное исполнение норм налогового законодательства обеспечивает нормальное формирование государственных доходов.

Реформирование налоговой сферы государства, как правило, проходит в соответствии с утвержденными принципами и заранее намеченной программой. Без этого любые реформы обречены на неудачу, поскольку они носят хаотичный характер. Для того, чтобы точным образом определить принципы и программу реформирования, желательно проанализировать имевшиеся и имеющиеся на период реформирования общественные отношения в области налогообложения и их отражение в налоговом законодательстве.

Рассмотрение особенностей развития российского налогового законодательства позволяет выявить закономерности его изменения, которые необходимо учитывать при переходе к рыночной экономике.

Задачей настоящей дипломной работы ставится хронологическое рассмотрение и анализ российского налогового законодательства, с целью выявления закономерностей, а также путей и перспектив его развития. Кроме того, в первой главе работы рассматриваются общетеоретические вопросы налогового законодательства и налогового права. Изученность таких вопросов у российских авторов достаточно велика, в то время как развитие законодательства о налогах не рассматривает никто, за исключением А.В. Брызгалина. Такое положение представляется странным, особенно в силу провозглашаемого принципа преемственности при современном реформировании налогового законодательства.

В основу настоящего исследования положены теоретические труды Г.В. Петровой, А.В. Брызгалина, Д.Г. Черника, В. Гуреева, Л. Вороновой, Н. Химичевой, С.Н. Пепеляева, И.О. Аксенова, а также статьи многих других авторов, затрагивающие рассматриваемую тему. В качестве нормативных источников были использованы различные редакции, различные официальные источники опубликования, такие как «Ведомости ВС СССР», «Ведомости Съезда народных депутатов СССР и ВС СССР», «Собрание актов Президента и Правительства» и другие. Кроме того, рассмотрена местная законодательная практика, опубликованная в газете «Томский вестник».

Практическое значение настоящей работы представляется достаточно большим, так как реформирование налогового законодательства России протекает весьма сложно, ввиду того, что не учитываются национальные и исторические особенности его развития. При изменении курса экономической политики в 1986 году было объявлено о начале интеграции России в мировую экономику, о переходе к свободному рынку. Была, однако, допущена типичная ошибка - построение рынка по аналогии с развитыми странами. Российская экономика, также как и экономика других стран, имеет свои национальные черты, и по этой причине не все нововведения будут желательными и эффективными в нашем государстве. Поэтому реформирование налогообложения, как одного из важнейших инструментов регулирования экономики государства, должно прежде всего опираться на собственный накопленный опыт и сложившуюся практику, развитие которой будет рассмотрено в настоящей работе.

1. СУЩНОСТЬ И ЗНАЧЕНИЕ НАЛОГОВОГО
ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В РОССИИ

1.1. Понятия налогового права и налогового законодательства

Приступая к исследованию проблемы налогового законодательства, следует, прежде всего, обратить внимание на его теоретические аспекты. Налоговая практика тесно связана с теоретическими оценками ее реализации, так как трудно себе представить практику без теории и теорию без практики. Для изучения вопросов становления и развития налогового законодательства представляется важным определиться в понятиях налогового права и налогового законодательства, а также дать определение понятия налога.

В специальной юридической литературе имеются различные подходы к определению налога. Так, например, Ф.Аквинский (1225-1274 г.г.) определил налоги как «дозволенную форму грабежа»[[1]](#footnote-1). Шарль Монтескье же с полным основанием полагал, «что ничто не требует столько мудрости и ума, как определение той части, которую у подданных забирают, и той части, которую оставляют им»[[2]](#footnote-2).

Из взглядов Фомы Аквинского можно сделать вывод, что он относился к налогам столь негативно по той причине, что государство регулировало и регулирует эту сферу жизнедеятельности административно- командными методами, самостоятельно определяя, какой налог, в каком размере и в какие сроки необходимо выплачивать, а кроме того, в случае неуплаты оставляет за собой право силового принуждения. В противоположность Фоме Аквинскому, считавшему налоги признаком неволи, один из основоположников теории налогообложения Адам Смит, говорил о том, что налоги для того, кто их выплачивает, есть признак не рабства, а свободы.

Современные авторы также разнятся в определениях понятия «налог», и, видимо, проблема заключается в том, что налог есть категория комплексная, имеющая как экономическое, так и юридическое значение. Несмотря на различия позиций, большинство авторов, однако, выделяют следующие его составляющие:

1. обязательность и принудительность налога[[3]](#footnote-3);
2. адресность налога (внесение в бюджет или в соответствующий внебюджетный фонд)[[4]](#footnote-4);
3. законность его установления[[5]](#footnote-5).

Кроме того, поскольку налог может выступать как экономическая категория и как правовая, единственным критерием отделения налога, в экономическом смысле и, особенно в правовом, от других платежей, на наш взгляд, является налоговое законодательство (так называемый признак нормативно-правового регулирования).

Таким образом, сравнивая у различных авторов понятие налога, можно определить налог как обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или в указанный законодательством внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками (юридическими и физическими лицами) в порядке и на условиях, регламентируемых налоговым законодательством. Легальное определение налога, данное в п. 1 ст. 8 Налогового кодекса Российской Федерации[[6]](#footnote-6), содержит в себе также цель взимания налога — финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налог, в том смысле, в котором он был рассмотрен выше, включает в себя понятие сбора. Сбор — это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)[[7]](#footnote-7). Хотя сбор, в отличие от налога, есть возмездный платеж, но и он используется государством для формирования собственных доходов, а следовательно, имеет ту же правовую природу, что и налог. Также относится к этой категории и государственная пошлина, которая является платой за оказание плательщику каких-либо услуг. В связи с этим, мы согласны с мнением Петровой Г.В. о том, что здесь необходима соразмерность между стоимостью такой услуги и платой за нее[[8]](#footnote-8).

Рассматривая налог более детально, можно выделить следующие его признаки:

1. законность установления и введения;
2. обязательность налоговых платежей и возможность принуждения со стороны государства за нарушение налоговых норм;
3. безвозмездность;
4. отчуждение собственности при уплате;
5. абстрактность налоговых платежей;
6. внесение платежей в бюджет или во внебюджетный фонд;
7. обезличивание платежей при поступлении в бюджет или во внебюджетный фонд.

Все вышеуказанные теоретические положения приобретают важное значение для точного и единообразного применения норм законодательства и необходимы для рассмотрения двух понятий: налоговое законодательство и налоговое право. Оба этих понятия входят в налоговую систему государства наряду с такими элементами, как налоговые органы, налоговые представители и налоговая полиция.

Термин «налоговое право» может быть рассмотрен и истолкован с различным содержанием:

1. налоговое право как учебная дисциплина;
2. налоговое право как общественная наука (система категорий, суждений и выводов о налогово-правовых отношениях);
3. налоговое право как часть института отрасли финансового права — «государственные доходы».

С учетом темы данной работы нас, естественно, интересует третья категория.

Некоторые авторы выделяют налоговое право в самостоятельную подотрасль финансового права, основываясь на обособленности предмета и метода правового регулирования. Однако, на наш взгляд, это не соответствует действительности, поскольку в качестве предмета правового регулирования можно обособить как общественные отношения, регулируемые отраслью права, так ее частью. Методы регулирования везде, в свою очередь, едины, это: императивный, диспозитивный и рекомендательный. И разница использования указанных методов в различных отраслях права (а не внутри одной отрасли) заключается в их сочетании в различных пропорциях.

Например, по мнению Г.В. Петровой, налоговое право представляет собой отрасль правовой системы Российской Федерации, которая регулирует общественные отношения в сфере налогообложения, то есть отношения, возникающие в связи с осуществлением сбора налогов и иных общественных обязательных платежей, организацией и функционированием системы органов налогового ругулирования и налогового контроля на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления[[9]](#footnote-9). Мы согласны с мнением вышеуказанного автора относительно круга общественных отношений, регулируемых налоговым правом. Однако, высказанное утверждение, относительно того, что налоговое право является отраслью правовой системы России представляется нам неверным. Налоговое право не может являться отраслью российского права, поскольку предмет его регулирования входит в подотрасль финансового права «Государственные доходы». Нецелесообразно выделять налоговое право в подотрасль финансового права, а тем более в отдельную отрасль российского права, поскольку для этого нет достаточных оснований — специфичности предмета и метода правового регулирования, так как специфичность здесь — это полная обособленность и новизна общественных отношений.

Не совсем правильной, как нам представляется, являются также точки зрения В. Гуреева, определяющего налоговое право как один из важнейших институтов финансового права[[10]](#footnote-10) и Е. Покачаловой, придерживающейся того же мнения[[11]](#footnote-11).

Более верной, на наш взгляд, представляется позиция С.А. Кудреватых, который определяет налоговое право как систему финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налога путем императивного метода воздействия на соответствующих субъектов.

И, наконец, наиболее предпочтительными среди российских авторов являются позиции Л. Вороновой[[12]](#footnote-12) и Н. Химичевой[[13]](#footnote-13), которые, рассматривая налоговое право в качестве финансово-правого института, включают его в раздел финансового права, посвященный регулированию государственных доходов.

Подводя итог сказанному, налоговое право можно определить как совокупность, систему финансово-правовых норм, составляющих часть института отрасли финансового права «государственные доходы» и регулирующих общественные отношения по налогообложению.

Переходя к определению понятия налогового законодательства, необходимо отметить, что большинство авторов не рассматривают детально содержание этого термина. Чаще всего ими дается лишь его общее определение, такое, например, как «система законов и иных нормативных актов, регулирующих налоговую сферу государства»[[14]](#footnote-14). Это заставляет обратиться к дословному толкованию рассматриваемого понятия, которое, может быть раскрыто путем проведения морфемного анализа. Исходя из результатов такого анализа, данное слово можно разбить на два составляющих: «закон» и «дать». Таким образом, данный термин в узком смысле слова означает совокупность законов, а в широком — источник нормы, правила поведения.

Представляется, что законодательство, как совокупность источников права, включает в себя не только законы федерального уровня, но и законы субъектов федерации, а также иные подзаконные акты, с помощью которых осуществляется правовое регулирование определенной сферы общественных отношений. «Принятие подзаконных актов - уже вторичный процесс, здесь, в основном, в форме конкретизации реализуется право, выраженное в законах. Хотя, конечно же, жизнь дает нам примеры того, как в подзаконных актах формулируются исходные, первичные нормы права, не имеющие своей основы в законах»[[15]](#footnote-15). И хотя закон все же первичен, подзаконные акты нередко несут большую нагрузку, в связи с чем думается, что понятие законодательства может включать в себя, наряду с законами. также и подзаконные нормативные акты, которые являются их необходимым продолжением и служат источником прав и обязанностей участников правоотношений.

Таким образом, налоговое законодательство можно определить как совокупность, систему законных и подзаконных актов, регулирующих общественные отношения в сфере взимания государством обязательных платежей в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд.

Основываясь на сказанном, понятие налогового законодательства можно рассматривать:

1. как форму выражения норм налогового права;
2. как источник налогового права.

И то и другое указывает на несомненную связь налогового права и налогового законодательства.

Налоговое право, как и налоговое законодательство, нельзя рассматривать обособленно друг от друга. Налоговое право и налоговое законодательство имеют общий объект регулирования - общественные отношения в сфере налогообложения.

Налоговое законодательство нельзя считать отдельной отраслью российского законодательства. В соответствии с общероссийским классификатором законодательства, налоговое законодательство является подотраслью финансового законодательства, поскольку законодательство о финансах и кредите имеет классификацию 090.000.000, а законодательство о федеральных налогах и сборах, налогах и сборах субъектов Федерации и местных налогах и сборах имеют, соответственно, номера 090.030.010, 090.030.020 и 090.030.030[[16]](#footnote-16). Основным, и, пожалуй, единственным отличием налогового права (как части института финансового права) и налогового законодательства (как отрасли финансового законодательства) являются формы их выражения. Налоговое право выражается через норму, правило поведения, закрепленное и гарантированное государством. Налоговое законодательство, в свою очередь, выражается через различные источники, которые будут рассмотрены в следующем параграфе.

1.2. Содержание, система и особенности налогового законодательства

Основным источником налогового законодательства, как собственно и любого другого, являются законы и подзаконные нормативные акты, которые содержат нормы, регулирующие общественные отношения в налоговой сфере жизни общества.

Поэтому можно утверждать, что налоговое законодательство составляет совокупность вышеназванных нормативно-правовых актов, расположенных в определенной системе, иначе говоря «систему российского законодательства составляет взаимосвязанная совокупность нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые нормы»[[17]](#footnote-17).

Соответственно этому, все нормативно-правовые акты, входящие в систему налогового законодательства, можно в соответствии со стандартной классификацией разделить на следующие:

1. законы общего и специального характера;
2. подзаконные нормативно-правовые акты, содержащие нормы, регулирующие налоговые отношения.

Учитывая традиционное понимание закона в современной теории права, налоговый закон можно определить как обладающий высшей юридической силой по отношению к другим актам (за исключением Конституции) нормативный акт, принятый в специальном порядке Федеральным Собранием Российской Федерации и выражающий государственную волю по наиболее важным моментам в налоговой сфере общественной жизни.

Нормы, так или иначе регулирующие общественные отношения, могут содержаться не только в специальных налоговых законах, но и в других, не являющихся таковыми, законах, содержащих нормы финансового права. Так, например, в ст. 54 Федерального закона от 26 февраля 1997 г. «О Федеральном бюджете на 1997 год»[[18]](#footnote-18) было указано, что впредь, до внесения соответствующих изменений в Закон «О дорожных фондах в Российской Федерации» устанавливаются новые ставки налога на пользователей автомобильных дорог и некоторые другие элементы этих платежей. И хотя вопросы взимания налогов вообще и налогов в дорожные фонды, в частности, бюджетным правом не регулируются, данная норма в 1997 году действовала. Бюджет Российской Федерации на 1999 год таких норм не содержит. Общий налоговый принцип нынешнего бюджета — снижение налоговой нагрузки и повышение собираемости налогов[[19]](#footnote-19).

Необходимо отметить, что предпринятая в 1991 году при введении новой налоговой системы попытка создать совокупность законов о налогах прямого действия, исключающих возможность регулирования этого вопроса подзаконными актами, не удалась. И лишь только в июле 1998 г. появилась первая часть Налогового кодекса России.

Если исходить из содержания термина «налоговое законодательство» существующего в большинстве зарубежных стран, то следовало бы данным термином охватывать только федеральные законы, законы законодательных органов субъектов федерации и соответствующие акты органов местного самоуправления. В России дело обстоит иначе, так как нередко подзаконные нормативные акты, наряду с законами, имеют большое значение в правовом регулировании вопросов налогообложения и должны включаться в систему налогового законодательства.

Подзаконные правовые акты в налоговой сфере можно определить как акт правотворчества, исходящий от компетентного государственного органа, изданный на основе и во исполнение закона и содержащий нормы налогового права.

Систему налогового законодательства, в силу специфики регулируемого объекта, можно рассматривать по властно-территориальному признаку.

На основе этого признака можно различать: федеральные законы и нормативные акты федеральных органов исполнительной власти; законы и другие нормативные акты органов власти субъектов федерации; акты органов местного самоуправления.

Основным же критерием для классификации источников налогового законодательства является юридическая сила нормативно-правовых актов.

Высшим нормативным актом, выступающим базой для развития всех отраслей финансового законодательства и законодательства вообще является Конституция Российской Федерации, как закон, имеющий высшую юридическую силу в правовом государстве. Действующая Конституция России устанавливает, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57). Другими словами, данная норма Конституции подчеркивает законность установления налоговых платежей и их всеобщность. Сюда же можно отнести и основные законы субъектов Федерации и местного самоуправления. Например, «Устав (Основной Закон) Томской области», который в соответствии с пунктом 2 статьи 64 определяет право Государственной Думы Томской области устанавливать областные налоги, сборы и пошлины, не нарушающие федеральное законодательство[[20]](#footnote-20). В Уставе г. Томска также закреплены полномочия Администрации, Мэра и Городской Думы по установлению, введению и взиманию местных налогов и сборов[[21]](#footnote-21).

Следующую ступень в системе налогового законодательства занимают налоговые законы, определение которых уже давалось выше. Законы, регулирующие общественные отношения по налогообложению, можно условно подразделить на законы общего и специального действия. В качестве примера закона общего действия следует привести Налоговый кодекс Российской Федерации, принятый 31 июля 1998 г.[[22]](#footnote-22), который заменил действовавший ранее закон «Об основах налоговой системы Российской Федерации» и другие общие законы. Законы о подоходном налоге с физических лиц, о налоге на добавленную стоимость относятся соответственно к специальным законам.

Нормативные акты высшего законодательного органа России занимают следующую ступень в иерархии системы налогового законодательства. Сюда относятся такие акты, как постановления о введение в действие налоговых законов, постановления, содержащие самостоятельные налоговые нормы, например, постановление Верховного Совета Российской Федерации от 10 июля 1992 г. «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации»[[23]](#footnote-23), которым установлен приоритет налогового закона над неналоговым, и, наконец, постановления, содержащие разъяснения по порядку применения налоговых норм.

Следующей ступенью в системе налогового законодательства являются нормативные акты Президента России. Данные акты могут вносить существенную корректировку в налоговое законодательство государства.

Полномочия Президента в сфере нормотворчества до сих пор четко не определены, и поэтому здесь необходимо руководствоваться п. 3 ст. 75 Конституции Российской Федерации, где указано, что система федеральных налогов и общие принципы налогообложения устанавливаются только федеральными законами. Президент России уполномочен принимать нормативные акты по налогообложению только в двух случаях: при наличии пробела в законодательном регулировании определенных отношений, или в случае, если такие полномочия даются тем или иным федеральным законом.

Нормативные акты Правительства Российской Федерации в системе налогового законодательства представлены не так широко, и в основном потому, что нормотворчество Правительства распространяется в первую очередь на регулирование вопросов взимания налоговых платежей, а в сфере налогообложения полномочия Правительства определяются федеральными налоговыми законами. Постановлением Правительства, в частности, устанавливаются ставки таможенных пошлин, состав затрат по производству и реализации продукции, и другое[[24]](#footnote-24).

В настоящий момент важное место в системе российского законодательства о налогах и сборах занимают нормативные акты Министерства Российской Федерации по налогам и сборам и Министерства финансов Российской Федерации, поскольку оба этих органа исполнительной власти занимают важную позицию в фискальной сфере государства.

Однако нормативные акты этих ведомств не могут устанавливать, изменять или прекращать права и обязанности налогоплательщиков. Их назначение состоит в том, чтобы регламентировать способы практической деятельности органов исполнительной власти.

Вышеуказанные ведомственные нормативные акты можно разделить на:

1. инструкции Государственной налоговой службы Российской Федерации (теперь - Министерства Российской Федерации по налогам и сборам);
2. инструкции Министерства финансов Российской Федерации;
3. совместные инструкции этих двух ведомств.

Входившие сюда ранее письма и телеграммы этих двух ведомств теперь источниками права не признаются[[25]](#footnote-25). Кроме нормативных актов двух названных министерств, к этому же звену можно отнести и акты других федеральных министерств и ведомств по вопросам налогообложения, содержащие налоговые нормы и издающиеся только по согласованию с Министерством Российской Федерации по налогам и сборам и (или) Министерством финансов Российской Федерации.

На следующей ступени налогового законодательства находятся нормативные акты органов государственной власти субъектов Федерации и органов местного самоуправления, которые регламентируют отношения по поводу установления, введения и взимания региональных и местных налогов и сборов, перечень которых имеется в Налоговом кодексе Российской Федерации.

На региональном и местном уровне здесь принимаются законы налогового характера, издание которых входит в компетенцию субъектов Федерации и органов местного самоуправления. Например, «Положение о порядке взимания в бюджет целевых сборов»[[26]](#footnote-26) или Закон Томской области «Об областном бюджете на 1999 год»[[27]](#footnote-27).

В состав системы налогового законодательства входят также нормативные акты о разграничении предметов ведения и полномочий в области налогового нормотворчества между органами государственной власти субъектов Федерации и (или) органами государственной власти самой Федерации, примером которых может служить такой договор между органами государственной власти Свердловской и Иркутской областей. Данный договор был заключен по поводу слияния двух крупных алюминиевых компании в одну, где указано, что налоги уплачиваются так, будто слияния не произошло, хотя регистрация компании-преемника производится в Екатеринбурге.

Кроме нормативных договоров, важное значение имеют международные договоры и соглашения, поскольку Конституция Российской Федерации устанавливает их приоритет над любыми национальными законодательными актами.

Этот вид источника, хотя и имеет самую высокую юридическую силу, но по причине малого удельного веса в системе законодательных актов рассматривается нами в последнюю очередь.

В то же время, международные акты являются в последнее время перспективными источниками правового регулирования. В международном договоре могут быть установлены: общие принципы взаимодействия договаривающихся сторон в сфере налогообложения; соглашения, направленные на избежание двойного налогообложения; общие налоговые соглашения, которые охватывают все вопросы налогообложения; ограниченные налоговые соглашения, охватывающие лишь отдельные вопросы в налоговой сфере; соглашения, в которых наряду с другими вопросами, рассматриваются налоговые вопросы; налоговые соглашения, касающиеся индивидуальных лиц и хозяйствующих организаций.

Весьма влиятельными в регламентации отношений налогового характера стали в последнее время акты Конституционного суда Российской Федерации, поскольку они имеют прямое отношение к совершенствованию процесса налогового законотворчества и приведению норм отдельных законов в соответствие с нормами Конституции.

Кроме того, Конституционный суд уполномочен непосредственно влиять на содержание налогового законодательства посредством признания незаконными отдельных нормативных актов или их частей[[28]](#footnote-28).

Содержание налогового законодательства, возможно подразделить на группы нормативных актов по признаку регулирования разных элементов налоговой системы.

По данному классифицирующему признаку различают:

1. совокупность нормативных актов, регулирующих правовом режим налогов, сборов и других платежей;
2. совокупность нормативных актов, регулирующих систему налоговых органов государства, их статус и полномочия;
3. совокупность нормативных актов, регулирующих порядок распределения налогов и иных платежей в соответствующие бюджеты и во внебюджетные фонды;
4. совокупность нормативных актов, регулирующих формы и методы налогового контроля;
5. совокупность нормативных актов, регулирующих порядок и условия налогового производства;
6. и совокупность международных нормативных актов о налогообложении.

Рассматривая налоговое законодательство подобным образом, мы получаем представление о его системе и производим разграничение понятий «содержание налогового законодательства» и «системы налогового законодательства».

Как следует из статьи 1 Налогового кодекса России, содержание налогового законодательства можно рассматривать как совокупность правил поведения, представленных в виде их источников и состоящих из Налогового кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и (или) сборах[[29]](#footnote-29).

Система налогового законодательства — это множество закономерно связанных друг с другом нормативных актов о налогообложении, представляющих собой определенное целостное образование, единство.

Как мы видим, понятие «содержание налогового законодательства» близко к понятию «система налогового законодательства». Последняя упорядочивает содержание законодательства о налогообложении в соответствии с принципами ее системы. Завершающей формой системы законодательства является ее кодификация, и на сегодняшний день имеется уже часть первая Налогового кодекса Российской Федерации. Поэтому в настоящий момент более важна проблема качественного совершенствования налогового законодательства.

1.3 Роль налогового законодательства в условиях
перехода к рыночной экономике

Создание налоговой системы, отвечающей требованиям рыночной экономики, началась на рубеже 1991 - 1992 гг.

Настоятельная потребность в новой налоговой системе была обусловлена тем, что именно в этот период был взят твердый курс на коренные преобразования экономики, переход к рыночным отношениям.

Необходимо было в сжатые сроки разработать систему законодательного регулирования и правового оформления налоговой системы. По существу задача состояла в том, чтобы создать необходимые условия для функционирования хозяйственного механизма, жизнедеятельности общества и государства в целом.

Становление и развитие налогового законодательства происходит в условиях экономического и социального кризиса, спада производства, инфляции, возрастающего дефицита федерального бюджета, роста цен, снижения уровня жизни населения, состояния социальной напряженности. Все это диктует необходимость создания более совершенной системы налогового законодательства.

Реформа, однако, не предполагает полное забвение прежней налоговой системы, и это видно из выступления руководителя департамента налоговых реформ Министерства Финансов Российской Федерации. По этому случаю им было сказано буквально следующее: «Если мы под налоговой реформой будем понимать коренную ломку сложившейся налоговой системы, введение вместо существующих налогов некоего платежа на потребление, или рентных платежей, о которых никто ничего не знает, что это такое, — это одно. Если же мы под налоговой реформой будем понимать поэтапный, логический, динамичный процесс внесения в налоговое законодательство поправок, которые адекватно отражают изменившуюся экономическую и социальную ситуацию в стране, то это другое. Наш подход предполагает второй путь. Мы исходим из того, что налоговая реформа должна пройти определенную поэтапность»[[30]](#footnote-30).

Кроме того, налоговая система и ее механизм реализации должны быть тесным образом связаны со стратегией экономических реформ, способствовать достижению целей и задач государственной финансовой политики. С учетом этих исходных позиций в настоящее время разрабатывается и совершенствуется налоговое законодательство.

Фундаментальным принципом новой налоговой системы, имеющим особо важное значение на переходном этапе к рыночной экономике, является обеспечение равных требований со стороны государства ко всем хозяйствующим субъектам, а также создание равных условий для использования субъектами затраченных ими средств. Все юридические и физические лица, получающие доходы или имеющие на праве собственности определенные виды имущества, должны платить налоги. Этот принцип реализовывается через законодательно закрепленный порядок установления и отмены налогов, а также предоставления льгот, определения прав, обязанностей и ответственности налогоплательщиков и налоговых органов.

Налоговые законодательные акты, как считает Г.В. Петрова, содержат основные экономические и юридические параметры, обеспечивающие комплексную правовую регламентацию налогового метода управления экономикой и государственными финансами. Мы согласны также с ее мнением о том, что особенно актуально на сегодняшний день системное изложение общей картины правового регулирования налогообложения с учетом всей правовой среды, в которой существует налоговое право[[31]](#footnote-31).

Ключевое место, на данный момент, в системе налогового законодательства на сегодняшний этап реформ занимает Налоговый кодекс Российской Федерации, первая часть которого введена в действие с 1 января 1999 года. В нем определены принципы построения, структура и общий механизм функционирования налоговой системы, установлены федеральные, региональные и местные налоги и сборы, порядок их исчисления и взимания, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов и другие общие положения.

На сегодняшний день сохраняется текучесть, динамичность налогового законодательства и общая направленность вносимых изменений — учет динамики социально-экономической ситуации, текущих и стратегических задач переходного периода к рынку, оптимальное сочетание общегосударственных интересов и интересов налогоплательщиков, на основе реальной оценки сложившейся обстановки и имеющихся возможностей.

Необходимо избегать использования налогового инструмента для разрешения сиюминутных трудностей и пополнения бюджета, поскольку такой подход бесперспективен для экономики страны в целом. Он увеличивает спад производства, тормозит обращение капитала, создает трудности для предпринимательства.

Практика свидетельствует, что принятые в 1991-1992 г.г. законы, сформировавшие существовавшую тогда налоговую систему России, в целом соответствовали условиям перехода к рыночной экономике. Однако на сегодняшний день ситуация в экономике изменилась, страна претерпела несколько кризисов, поэтому возникла потребность смены налогового законодательства.

Происходит переход к большему объему косвенных налогов. Как известно, подобные налоги применяются во многих странах с рыночной экономикой. В России они по существу заменяют применявшиеся ранее налоги с оборота и продаж, теперь вместо них вводятся налог на добавленную стоимость и акцизы.

На сегодняшний день подобные налоги составляют наиболее доходную часть российского бюджета.

Значительную роль играют и имущественные налоги, плательщиками которых являются как юридические, так и физические лица, в том числе более 1 млн. предприятий, учреждений, организаций, более 20 млн. владельцев строений, помещений и водно-воздушного транспорта, а также граждане, принявшие имущество в порядке наследования или дарения.

Есть основания полагать, что по мере развития рыночной экономики, все более возрастающую роль будут играть ресурсные платежи. В законодательной системе содержатся необходимые основания, обеспечивающие возможность существенного повышения значимости ресурсных платежей и превращения их в одни из важнейших источников формирования государственных доходов.

Основные поступления по местным налогам составляют от налогов на содержание жилищного фонда, налога на недвижимость, налога с продаж и налога на имущество организаций.

Принципиально важной задачей для стабилизации финансовой системы, было и остается, как верно отмечает В. Гусев В «обеспечение устойчивого сбора налогов, повышение дисциплины налогоплательщиков»[[32]](#footnote-32). Существующая налоговая система позволит продвигаться вперед при решении социальных и экономических задач за счет мобилизации финансовых источников. В связи с этим нельзя не выразить тревогу относительно законодательной практики регионов и органов местного самоуправления. По данным Министерства юстиции, около 2/3 всех издаваемых этими органами актов не соответствует законодательству Российской Федерации.

Анализ практики налоговых органов г. Томска показывает, что они часто смешивают с предпринимательской всякую иную оплачиваемую деятельность, например, деятельность подразделений вневедомственной охраны, входящих в систему МВД. Такая деятельность, однако, не является предпринимательской по смыслу действующего законодательства, поскольку здесь осуществляются функции по охране имущества собственников на базе возмездных ведомственных договоров, и реализуется обязанность органов исполнительной власти по такой охране. Поэтому нельзя согласиться, что средства, получаемые по таким договорам, являются доходами и полежат обложению налогом на прибыль.

В общем, и целом, процесс становления налогового законодательства выявил особую актуальность многих его институтов, которые выполняют важнейшую фискальную функцию государства - формирование его доходов. Кроме фискальной функции, налоги оказывают регулирующее воздействие на процессы производства и потребления. При этом учитывается платежеспособность налогоплательщиков, обеспечивается гибкость налоговой системы в меняющихся условиях. Естественно, для того, чтобы налоговая реформа полностью обеспечивала устойчивую доходную базу российского государства, необходимо определенное время.

II. ОСНОВНЫЕ НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В СОВРЕМЕННЫЙ ПЕРИОД

2.1. Пути и перспективы развития налогового законодательства

Важнейшей предпосылкой развития эффективной рыночной экономики в России является последовательное улучшение состояния всей макроэкономической системы. Среди ключевых условий такой стабилизации — сокращение бюджетного дефицита, достигаемое в определенной мере с помощью принятия мер по увеличению бюджетных поступлений.

В начале 90-х годов в России сложилась такая ситуация, когда проблемы организационного и процедурного характера, а также нехватка средств отработки информации и должным образом подготовленного персонала снижали возможности Госналогслужбы работать в необходимом режиме, по-новому. Во-первых, в государственных районных налоговых инспекциях отсутствовала функциональная спецификация, в их организации, как правило, прослеживалась зависимость от категорий налогоплательщиков или их местоположения, причем каждое подразделение выполняло общие функции. Вторая проблема представляла проблему технического характера и связывалась с существованием ограниченных технических возможностей обработки документов и низким уровнем автоматизации.

При сложившейся в названный выше период системе налоговой администрации, налоговое законодательство применялось не всегда справедливо и последовательно, людские и иные ресурсы использовались неэффективно, был затруднен контроль налоговой дисциплины, имелись недоимки поступлений. Все это приводило и приводит к достаточно низкому уровню взимаемости налогов.

Правительство Российской Федерации, Госналогслужба России «разрабатывали с помощью МВФ, МБРР и других доноров долгосрочный комплексный план модернизации налоговой администрации»[[33]](#footnote-33). На первом этапе (1992-1994 г.г.) при участии МВФ и ЕС в стадии реализации находился небольшой налоговый проект по модернизации механизма взимания НДС на базе двух районных инспекций. Цель проекта — разработка и проверка жизнеспособности новой организационной структуры, процедур, схем автоматизации и программ подготовки персонала, которые могли бы использоваться в качестве прототипов для обработки других видов налогов и внедрения аналогичной системы в других регионах.

На втором этапе (1994 - 1997 г.г.) к проекту был добавлен налог на прибыль, а в эксперимент были включены еще две области, на территории которых функционировали около 90 районных инспекций (в частности, Волгоградская). На третьем этапе предусмотрено внедрение модернизированной системы в 25 крупнейших районах.

В Волгоградской области проект модернизации осуществляется на базе инспекции по Дзержинскому району. Он предусматривает создание инфраструктуры, обеспечивающей при разумных затратах и в приемлемые сроки получение и обработку налоговых поступлений.

Совершенствование организационной структуры налоговой инспекции позволило реализовать один из основных концептуальных принципов проекта модернизации налоговых технологий и процедур — внедрения элементов системы «полного самоначисления». Данная система предполагает, что плательщик сам определяет налогооблагаемую базу и рассчитывает налог, а контроль со стороны налоговых органов осуществляется за проведенными расчетами при его документальной проверке.

Конструирование и совершенствование налоговой системы, обеспечивающей, с одной стороны, «рост промышленного производства, а с другой, решение социальных проблем»[[34]](#footnote-34) является также предметом дебатов между представителями не только государственных, но и деловых кругов общества.

Л. П. Павлова, А.В. Ефремов в своей статье «Налоговая реформа и создание эффективной налоговой системы в России» называют основные требования к налоговой системе, которая, на их взгляд, могла бы решить следующие задачи:

1. способствовать росту производства, его эффективности;
2. стимулировать инвестиции, научно-технический прогресс;
3. увеличить долю прямых налогов по отношению к косвенным, которые по сути своей не могут способствовать действию механизма социального выравнивания;
4. быть простой и обозримой по количеству налогов и сборов[[35]](#footnote-35).

Как нам кажется, такой подход является наиболее правильным.

Кроме того, на всей территории России и на всех уровнях государственного управления должны быть установлены единые ставки налогов, но регионы и муниципалитеты при этом, могли бы иметь право на их снижение в определенных рамках с целью стимулирования приоритетных отраслей производств.

Такая налоговая система, формирующаяся в ходе перестройки хозяйственной системы страны, позволила бы избежать развала бюджетного механизма и мобилизовать дополнительные финансовые ресурсы для выполнения функций государства.

Вместе с тем, непрерывные изменения, вносимые в налоговое законодательство, вполне объяснимы при становлении налоговых отношений в условиях рынка, но они не могут продолжаться бесконечно.

По мере достижения финансовой стабилизации складываются необходимые предпосылки для завершающего этапа реформирования налоговой системы, что является одним из важнейших условий для кардинального улучшения экономической ситуации в стране. При реализации программы реформирования необходимо избежать дестабилизации экономики в целом и бюджетной системы - в частности, поэтому следует сохранить преемственность новой налоговой системы по отношению к действующей.

Противоположное мнение отдельных специалистов сводится к следующему. В настоящее время существует множество просчетов в налоговой системе, которые якобы являются причиной экономического спада. Поэтому, на их взгляд, следует отказаться от попыток модернизировать действующую систему, а пересмотреть сами принципы, на которых она организована, достигнув, таким образом, коренной смены законодательства.

Нам представляется, что обе позиции, несмотря на их кардинальное расхождение, в основных моментах верны и представляют собой две различные позиции на один и тот же объект. В расхождении оценок налоговой системы нет противоречия, так как одновременное сочетание положительных и отрицательных свойств в ней признается и теми и другими, правда, в разных пропорциях.

Одним из основных недостатков современной российской фискальной системы является, на наш взгляд, чрезмерно высокие налоговые ставки, действующие в производственном секторе, которые, по образному выражению одного из авторов, являются «налоговым подавлением»[[36]](#footnote-36).

Одной из важных проблем, несмотря на принятие Налогового кодекса, остается устранение разночтений, а также противоречий, которые имеются в законодательстве и позволяют неоднозначно толковать нормы и произвольно применять их — с одной стороны, и уклоняться от налоговых платежей — с другой.

На наш взгляд, весьма дискуссионными являются также предложения о всемерном сокращении налоговых льгот. Практически все страны с развитой рыночной экономикой используют налоговые льготы для стимулирования модернизации производства, ускорения внедрения научно - технических достижений. В налоговом законодательстве ряда стран полностью включаются в себестоимость продукции расходы частных фирм на научно - исследовательские и опытно - конструкторские работы, существенно снижая, таким образом, величину облагаемой налоговой прибыли. Многие российские специалисты, а также должностные лица государства утверждают, что льготы разъедают нашу налоговую систему, их отмена позволит увеличить бюджетные доходы, в последующем снизить налоги, восстановить принцип равномерности, и справедливости распределения налогового бремени. В обоснование этого дается ссылка на успешную экономическую политику администрации Р. Рейгана, сократившую налоговые льготы и одновременно снизившую налоговые ставки.

Однако не следует забывать, что данные преобразования проводились в стране с развитой рыночной экономикой, тогда как в России ее становление только начинается. Именно по этой причине необходимо использование налоговых льгот в разумных пределах, как одного из рычагов воздействия на хозяйствующих субъектов. В Германии, например, налоговыми льготами поддерживаются фирмы, инвестирующие капиталы в восточные земли страны — и это притом, что Германия, так же как и США, является высокоразвитой экономической страной.

Поэтому, на наш взгляд, осуществление политики сокращения видов налоговых льгот, предусмотренных НК Российской Федерации, означает лишение российской налоговой системы регулирующей функции. И уж тем более неверным является предложение их полной отмены. Это касается, прежде всего, налоговой льготы на собственную прибыль предприятия, инвестируемую в расширение и техническую реконструкцию производства. Обоснование необходимости отмены этой льготы, по мнению отдельных авторов, состоит в том, что данная льгота якобы не выполняет той роли, которая на нее возложена, в силу чрезмерной размытости и некорректности, а поэтому дает возможность налогоплательщику уходить от налогообложения[[37]](#footnote-37). Вряд ли будет правильным считать, что в основе решения о введении того или иного налога или той или иной налоговой льготы должна лежать степень вероятности сокрытия налогов.

Большой в долгосрочном плане недостаток существующей налоговой системы заключается в том, что в ней не в полной мере учитываются национальная специфика и стратегические силы регионов, обусловленные природно-географическими и национально-культурными факторами России. Этот недостаток кроется в сокращении прав регионов вводить собственные и изменять федеральные налоги.

Рациональная налоговая политика всегда стремится к простой и ясной цели: на равный доход должен взиматься равный налог. К сожалению, в условиях переходной экономики достаточно часто проявляется противоположная тенденция. Принципу нейтральности налогообложения прямо противоречит установление особого налогового режима для отдельных предприятий и акционерных обществ.

Проведение субъективных различий между «первоочередными» и «второстепенными» сферами развития производства — это, по сути дела, есть модификация планового финансирования капиталовложений социалистического периода и позавчерашний день налоговой политики.

В этой связи мы полагаем возможным сократить масштабы налоговой дифференциации в отношении налогоплательщиков, в зависимости от источника их доходов, а также предотвратить попытки введения чрезмерно прогрессивных налоговых ставок, направленных на уменьшение предполагаемого неравенства, избежав тем самым стереотипа «уравниловки».

Последовательное соблюдение принципа нейтральности позволит значительно расширить базу налогообложения, а следовательно, появится возможность снижения налоговых ставок.

В практике налогообложения на сегодняшний день необходима, прежде всего, стабильность налогообложения. Но здесь не надо путать стабильность налога и стабильность законодательства, как справедливо отмечает И.В. Горский[[38]](#footnote-38), поскольку стабильность законодательства определяется стабильностью текста закона и его трактовки и в условиях перехода к рыночной экономике позволяет достаточно часто его менять. Под стабильностью же налогов понимается, прежде всего, стабильность реализации присущих им функций, в частности, первой их них - фискальной.

На наш взгляд, именно такая стабильность должна являться основополагающим принципом реформирования налоговой системы в России.

2.2. Налоговый кодекс Российской Федерации и
совершенствование налоговой системы России

Как верно считают отдельные авторы, одним из ключевых условий преодоления кризиса нашей экономики является создание рациональной налоговой системы[[39]](#footnote-39). Именно этим обусловлена длительная подготовка нескольких вариантов Налогового кодекса Российской Федерации с диапазоном обновления налоговой системы от кардинального варианта до приближенного к системе, действовавшей до 1998 года. После многолетнего законотворческого марафона была принята Первая часть Налогового кодекса, в основном сохранившая действовавшие ранее налоги.

Но работа над кодексом, как известно, не закончена. Сразу же после его принятия стали вводиться новые налоги, что свидетельствует о необходимости его совершенствования. Кроме того, изменение действующей налоговой системы связано с пересмотром внебюджетных и межбюджетных отношений федеральных, региональных и местных органов власти, что является необходимым условием функционирования системы государственного управления.

В настоящее время большинство тех, кому предстоит работать с Налоговым кодексом, сошлись на необходимости его дальнейшего совершенствования. Думается, что еще достаточно времени для его доработки посредством поправок, не затрагивающих саму структуру кодекса, в которой удовлетворено большинство специалистов.

На сегодняшний день достоинства и преимущества Налогового кодекса состоят в следующем:

1. Закрепление и развитие в НК Российской Федерации конституционных прав и гарантий, как-то: о невозможности лишения кого-либо имущества иначе как по решению суда; о праве каждого на возмещение причиненного государством вреда, возникшего по вине налогового органа; об обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы; о непридании обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщика; о недопущении установления на территории России налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство и введение препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и денежных средств.

2. Возможность использования в налоговом праве институтов, понятий и терминов финансового и других отраслей права, например, гражданского и семейного в том значении, в каком они используются в этих отраслях права, если иное не установлено НК Российской Федерации.

3. Введение системы понятий и терминов, применяемых в налоговых правоотношениях, включая те, которые будут применяться для целей налогообложения в несколько ином смысле, чем это принято в гражданском законодательстве. Данные понятия распределены по всему тексту НК Российской Федерации. К ним относятся определения: законодательства о налогах и сборах (ст. 1); налога и сбора (ст. 8); организации, физического лица, индивидуального предпринимателя, налогового резидента, бюджета, банка, счета, источников выплаты доходов (п. 2, ст. И); федеральных, региональных и местных налогов и сборов (ст. 12); специальных налоговых режимов (ст. 18); налогоплательщика и плательщика сборов (ст. 19); взаимозависимых лиц (ст. 20); налоговых агентов (ст. 24); налоговых органов (ст. 30); объекта налогообложения (ст. 38), и другие.

Однако, следует согласиться с мнением о том, что все имеющиеся определения, к сожалению, пока еще не образуют стройную и законченную систему налогового права, но вместе с тем являются необходимыми предпосылками на пути ее построения[[40]](#footnote-40).

4. Расширение и конкретизация прав налогоплательщиков, обеспеченных соответствующими обязанностями налоговых органов: право получать от налоговых органов бесплатную информацию по указанному кодексом перечню вопросов; право получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 32). При этом в соответствии с п. 1 ст. 111 кодекса, выполнение налогоплательщиком письменных указаний налоговых органов ябляется обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика. Новый кодекс предоставляет право налогоплательщикам использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, а также право получать инвестиционный налоговый кредит, отсрочку или рассрочку на уплату налогов. Несомненным шагом вперед является подробная регламентация права на своевременный зачет или возврат излишне уплаченных или взысканных сумм налогов; возможности предоставлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично или через представителя.

5. Возможность использования для целей налогообложения фактических цен реализации товаров, даже если цены ниже фактической себестоимости. В соответствии со ст. 40 НК Российской Федерации для целей налогообложения должны приниматься цены, установленные в договоре. Это нововведение делает невозможным для налоговых органов требовать от налогоплательщиков, при приемке бухгалтерской отчетности с убытком от реализации, безусловного доначисления НДС, налога на прибыль, налога на пользователей автомобильных дорог.

6. Установление порядка проведения налоговых проверок (ст. 87- 105 НК Российской Федерации) и наложение налоговых санкций. Большим плюсом является то, что теперь, согласно статье 75 НК Российской Федерации, общая сумма пени не может превышать сумму неуплаченного налога. Таким образом, выявление при проверке достаточно давних нарушений не повлечет теперь уплату огромных сумм в виде пени, во много раз превышающих неуплаченный налог.

Кроме очевидных достоинств нового Налогового кодекса Российской Федерации, уже сейчас можно отметить его существенные недостатки. Хотя разработка кодекса велась давно, его принятие прошло весьма поспешно, что не могло не сказаться на его качестве. Противоречивость некоторых норм, неоднозначность формулировок, обилие опечаток, лексических и терминологических ошибок предоставляют возможности налогоплательщикам и налоговым органам для произвольного манипулирования нормами НК, уклонения от уплаты налогов, а фактически - затрудняют уплату и сбор налогов.

Эта проблема приобрела в наши дни особую остроту. Например, И.В. Горский считает неверным, что многим, в том числе и официальным лицам, главная причина уклонения от уплаты налогов видится в высоком уровне обложения[[41]](#footnote-41). Соответственно, на его взгляд, является неверным и способ повышения собираемости налогов, а именно путем их снижения Кроме того, выражается мнение, что хотя связь между тяжестью налога и уклонением от его уплаты несомненна, более важной является связь между уклонением от налога и возможностью такого уклонения, представляемого налоговым законодательством.

Налогоплательщик в отдельных случаях стремится уклониться от уплаты налога вне зависимости от того, мал он или велик[[42]](#footnote-42). Такое утверждение справедливо для круга налогоплательщиков с низким уровнем правового сознания и налоговой дисциплины, и не совсем верно для добросовестных налогоплательщиков. Поэтому желательно не только устранять лазейки в налоговой системе, но и повышать уровень правосознания налогоплательщика.

В условиях ранее действовавшего налогового законодательства некоторые налогоплательщики годами могли находиться в состоянии перманентной налоговой проверки. В некоторых случаях такое положение вещей мешало нормальному функционированию организаций. Под угрозой проведения следующих проверок, число которых не было ограничено, многие налогоплательщики сознательно отказывались от защиты своих прав, несмотря на низкое качество акта проверки и незаконность решения по такому акту. Теперь же, статьей 87 НК Российской Федерации предусмотрено, что проверкой могут быть охвачены не более чем три календарных года деятельности налогоплательщика, предшествовавшие году проведения проверки. При этом запрещается проведение повторных выездных проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный период. Вышеназванные положения ограждают налогоплательщиков от произвольного увеличения числа контрольных мероприятий. Кроме того, гарантией соблюдения прав налогоплательщиков является четкое установление процедуры таких проверок.

7. Значительное снижение размера налоговых санкций по сравнению с прежним налоговым законодательством. Здесь существует столкновение мнений законодателя и Конституционного Суда Российской Федерации. По мнению членов Конституционного Суда, рассмотревшего вопрос о соответствии п.п. 3, 23 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1923 года «О федеральных органах налоговой полиции» Конституции Российской Федерации, пени не относятся к штрафным санкциям, а носят восстановительный характер, что, на наш взгляд, не верно.

В НК нашла отражение позиция Конституционного суда Российской Федерации, который в одном из своих решений рассмотрел пени не в качестве финансовых санкций, а как выплаты, носящие восстановительный характер[[43]](#footnote-43).

Налоговый кодекс Российской Федерации содержит смысловые неточности, способные оказать негативное влияние на функционирование и развитие налоговой системы в России. Например, по смыслу статьи 1 НК Российской Федерации, нормативные правовые акты органов исполнительной власти по вопросам, связанным с налогообложением, не относятся к законодательству о налогах и сборах. При этих обстоятельствах действия налогоплательщика, нарушающие такие акты, не могут квалифицироваться как нарушение законодательства о налогах и сборах. Далее, нормой, содержащейся в п. 2 ст. 23 НК Российской Федерации, на налогоплательщиков возложена обязанность уведомлять налоговый орган о реорганизации или ликвидации обособленных подразделений, созданных на территории России. Учитывая, что термины «реорганизация» и «ликвидация» должны применяться в том значении, в котором они определены в гражданском законодательств, неминуемо возникает проблема в применении п. 2, ст. 23 НК Российской Федерации, поскольку Гражданский кодекс предполагает возможность реорганизации и ликвидации лишь юридических лиц. Ликвидация или реорганизация структурного подразделения юридического лица невозможна и представляет собой правовой нонсенс[[44]](#footnote-44). Здесь же говорится об обязанности налогоплательщика уведомлять налоговый орган о прекращении своей деятельности, однако понятие «прекращение деятельности» отсутствует как в налоговом, так и в гражданском законодательстве, действующем на сегодняшний день.

Согласно п. 5 ст. 90 НК Российской Федерации должностное лицо налогового органа обязано перед получением показаний по налоговому делу разъяснить свидетелю его права и обязанности. При этом ни одна норма НК не называет конкретных прав и обязанностей такого свидетеля. То же самое относится к обязанности разъяснения прав и обязанностей лицам, присутствующим при производстве выемки, обыска.

Подобных нестыковок в кодексе немало и они негативно влияют не только на налоговую, но и на бюджетную систему, что как пишут М.С. Мухин, Т.Е. Халявкина, А.Н. Миронин в своей статье «О введение в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», «грозит печальными последствиями для сбора налогов и финансовой основы государства — бюджета, который серьезно пострадает от подобной практики налогообложения»[[45]](#footnote-45). Не случайно Налоговый кодекс подвергается резкой критике всеми, кто имеет отношение к государственным финансам: Минфином, Счетной палатой. Министерством по налогам и сборам, регионами. Кодекс критикуют не только российские специалисты, но также их зарубежные коллеги. Например, в докладе «Российская Федерация: первоочередные задачи реформирования системы налогового администрирования»[[46]](#footnote-46), подготовленном Управлением по бюджетным вопросам МВФ в сентябре 1998 года высказывалось следующее: для того, чтобы быть действенным, любой акт законодательства по налоговому администрированию должен обладать, как минимум, следующими характеристиками:

1. должен быть обеспечен баланс прав налогоплательщика и налогового органа;
2. закон должен устанавливать общий порядок проведения налоговых мероприятий в соответствии с требованиями экономической системы;
3. закон должен учитывать как нынешнее экономическое положение, так и будущее развитие экономики в рамках переходного периода.

По мнению экспертов МВФ норма статьи 108 НК Российской Федерации сильно уменьшает возможность налоговых органов действенно влиять на налоговых правонарушителей, поскольку устанавливается презумпция невиновности и принцип толкования неустранимых сомнений в пользу налогоплательщика. Кроме того, нормой статьи 88 НК серьезно ограничены возможности контрольно-проверочной деятельности налоговых служб, поскольку не представляется реальным проведение, например, камеральной проверки достаточно большого количества налоговых расчетов 1 деклараций в течение двух месяцев. Более того, новый НК Российской Федерации признается зарубежными экспертами негибким, не позволяющим подготовить, простимулировать, а также провести дальнейшие финансовые реформы.

Таким образом, обобщая мнения отечественных и зарубежных налоговых специалистов, можно отметить в целом негативное отношение к новому налоговому кодексу России. Остается надеяться на его скорейшее изменение в соответствии с потребностями экономики государства и требованиями переходного периода.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Рассмотрев проблемы развития российского налогового законодательства. Хотелось бы отметить следующее.

Политика Российской Федерации, направлена на построение свободного рынка, развитие предпринимательства, конкуренции. В связи с этим, на налоги большей частью необходимо возлагать регулятивные функции. Однако, зачастую, как показывает практика российского налогообложения, происходит обратное.

На сегодняшний день, несмотря на длительный путь к рыночной экономике, такая модель экономических отношений еще не построена, потому как для этого существуют объективные и субъективные препятствия. Это связано с национальными, культурными, географическими особенностями России. Определенные трудности представляет также отсутствие опыта налогообложения и некомпетентность многих государственных чиновников.

На наш взгляд, построение сегодняшней налоговой системы должно отвечать следующим требованиям:

1. создание в границах Российской Федерации единой налоговой системы;
2. формирование региональных бюджетов за счет собственных налоговых источников;
3. реализация налоговой системы, то есть «очищение» ее от платежей, тормозящих развитие рыночных отношений;
4. создание специализированных судов по разрешению налоговых споров;
5. уничтожение «неэффективных» налогов, расходы по контролю за уплатой которых превышают суммы налоговых поступлений.

Большую роль в развитии и совершенствовании законодательства о налогах играет также послание Президента Российской Федерации Б.Н. Ельцина Правительству Российской Федерации «О бюджетной политике на 2000 год», в котором определены наряду с бюджетными вопросами и вопросы налогообложения. По мнению Президента Российской Федерации, ныне действующая налоговая система не учитывает особенностей мотивации хозяйственной деятельности отечественных налогоплательщиков, что делает ее неэффективной. Также в послании указано, что Правительству Российской Федерации нельзя надеяться только на снижение налоговых ставок. Такое решение важно, однако, взятое изолированно, оно не приведет к желаемым результатам. Кроме того. Президентом Российской Федерации подчеркивается, что ужесточение налогового администрирования, безусловно, необходимо, но возлагать на него особые надежды было бы ошибкой. Таким образом, по мнению Президента Российской Федерации, налоговое законодательство России должно совершенствоваться по следующим стратегическим направлениям:

1. ее упрощение;
2. сокращение числа налоговых льгот;
3. изменение структуры налогов;
4. отказ предпринимателей от теневой хозяйственной деятельности.

Несмотря на препятствия, в российском налоговом законодательстве наблюдаются постепенные улучшения. Первым шагом к созданию прогрессивной налоговой системы стало принятие первой части Налогового кодекса Российской Федерации, который, хотя и имеет некоторые недостатки, все же обладает рядом преимуществ. Остается надеяться, что в российском налогообложении будет достигнут баланс между интересами государства, общества и гражданина.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. Аксенов И.О. Полномочия Правительства Российской Федерации в сфере налогообложения. // «Законодательство». 1998, № 1. — С. 26-35.
2. Воронова Л. Налоговое право и налоговые правоотношения. Учебник. — М.: Юрид. лит., 1987. — 271 с.
3. Горский И.В. Налоговая политика и экономический рост. // Финансы. —1999, № 1. — С. 22-27.
4. Государственный бюджет: Учеб. Пособие / Под общ. ред. М. Ткачук. Минск: Высш. школа, 1995. — 160 с.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая // «СЗ». 1994, № 32. — Ст.3301.
6. Грачева Е.Ю., Соколова Е.А. Налоговое право: вопросы и ответы. — М.: Новый юрист, 1998. — 176 с.
7. Гуреев В. Налоговое право. — М. Экономика, 1995. — С. 253.
8. Доклад экспертов МВФ «О налоговой системе Российской Федерации» // «Налоговый вестник» 1999, № 1. — С. 6-9.
9. Закон СССР от 4 апреля 1940 года «Об обязательном окладном страховании» // Ведомости Верховного Совета СССР, 1940 г., № 12.
10. Закон СССР от 8 августа 1953 года «О подоходном налоге с сельскохозяйственных производителей» // Ведомости Верховного Совета СССР, 1953 г., № 7.
11. Закон СССР от 14 июля 1990 года «О налогах с предприятий, объединений и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1990. № 28. Ст. 513.
12. Закон РСФСР от 21 марта 1991 года «О государственной налоговой службе РСФСР» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1991. №15. Ст. 492.
13. Закон Российской Федерации от 18 сентября 1991 года «О дорожных фондах в Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1991. № 44. Ст. 1426.
14. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы Российской Федерации» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1992. № 11.Ст.527.
15. Закон Российской Федерации от 6 декабря 1991 года «О налоге на добавленную стоимость» а Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1991. № 52. Ст. 1871.
16. Закон Российской Федерации от 6 декабря 1991 года «Об акцизах» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1991. № 52. Ст. 1872.
17. Закон Российской Федерации от 7 декабря 1991 года «О подоходном налоге с физических лиц» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1992. № 12. Ст. 591.
18. Закон Российской Федерации от 9 декабря 1991 года «О государственной пошлине» а Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1992. №11. Ст.521.
19. Закон Российской Федерации от 12 марта 1999 года: «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О подоходном налоге с физических лиц» и «Российская газета». 1999, 6 апреля
20. Закон Российской Федерации от 12 марта 1999 года «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» 11 «Российская газета». 1999, 7 апреля
21. Закон Российской Федерации от 12 марта 1999 года «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О едином налоге на вмененный доход от определенных видов деятельности» // «Российская газета». 1999, 7 апреля.
22. Закон Российской Федерации от 12 декабря 1991 года «О налоге на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения» а Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1992. № 12. Ст.593.
23. Закон Российской Федерации от 12 декабря 1991 года «О курортном сборе с физических лиц» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1992. № 12. Ст.594.
24. Закон Российской Федерации от 20 декабря 1991 года «Об инвестиционном налоговом кредите» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1992. № 12. Ст. 603.
25. Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «О налогах на прибыль предприятий и организаций» // Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета РСФСР, 1992. № 11. Ст. 519.
26. Комаров И.Ю. Льготы по налогу на прибыль, проблемы и пути их решения. // Финансы. — 1998, № 11. — С. 25-31.
27. Механизм реформирования первичного звена налоговой системы. Черкалова Л.Ф. // Налоговый вестник. — 1998, № 7. — С. 10-14.
28. Мухин М.С., Халявкина Т.В., Миронин А.Н. О введении в действие части 1 НК Российской Федерации. // Налоговый вестник. — 1998, № 12. — С. 12 - 27.
29. Налоги в России. Сборник норм, документов. М., — Юрид. лит. — 1994. — 178 с.
30. Налоги и налоговое право. Учеб. пособие / Под ред. Брызгалина А.В. — М.: «Аналитика-пресс», 1998. — 600 с.
31. Налоги, сборы, пошлины России: Справочник / Д.Г. Черник, В.А. Павлов, Д.А. Селиверстов. — М.: Машиностроение, 1994. — 640 с.
32. Налоги. Учеб. пособие / Под ред. Черника Д.Г., М.: Финансы и статистика, 1995. — 687 с.
33. Налоговый кодекс Российской Федерации / М.: «Новая волна», 1998. — 125 с.
34. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая // «Российская газета». 1998 г., 6 августа.
35. Общая теория права и государства. Учебник / Под ред. Лазарева В.В., М.: Юрист, 1994. — 360 с.
36. Основы налогового права / Под ред. Пепеляева С. М.: Инвест. Фонд, 1997. — 270 c.
37. Павлова Л. П., Ефремов А. В. Налоговая реформа и создание эффективной налоговой системы в России. // Налоговый вестник. — 1998, № 11. —С. 6-11.
38. Петров Ю. Налоговый кодекс Российской Федерации и реформа финансово-кредитной системы // РЭЖ. — 1998, № 4. — С. 35 - 52.
39. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. - М.: Издательская группа Норма-ИНФРА-М, 1998. - С.271.
40. Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20 — «По делу о проверке конституционности п.п. 3, 3 ч. 1 ст. 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ Российской Федерации. — 1997, № 1. Ст. 197.
41. Покачалова Е. Налоги, их понятия и роль. Учебник. — М.: Изд-во БЕК, 1995. — 301 с.
42. Постановление Верховного Совета Российской Федерации от 10 июля 1992 г. «О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации» «Российская газета». 1992 г.. 14 августа.
43. «Положение о порядке взимания в бюджет целевых сборов» «Томский вестник». 1997 год, 1 апреля.
44. Закон Томской области «Об областном бюджете на 1999 год» «Томский вестник» 1999 год, 2 апреля.
45. Указ Президента Российской Федерации от 13 мая 1996 г. «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента, Правительства, нормативных актов органов исполнительной власти» // СЗ. 1996 г., Ст. 2663.
46. Указ Президента Российской Федерации от 16.12.1993 г. «Об общеправовом классификаторе отраслей законодательств (вместе с новой редакцией общеправового классификатора отраслей законодательства)» // СЗ, 1997 г., — Ст. 119.
47. Указ Президента Российской Федерации от 7 декабря 1991 года «О налогообложении продаж и земельных участков и других операций с землей»» // Собрание актов Президента и Правительства, 1991. № 52. Ст. 4098.
48. Указ Президента Российской Федерации от 22 декабря 1991 года «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» // Собрание актов Президента и Правительства, 1991. № 52. Ст. 5076.
49. ФЗ «О федеральном бюджете на 1999 год» // «Российская газета», 1999 г., 25 февраля.
50. ФКЗ «О Конституционном суде Российской Федерации» // «Российская газета» 1994 г., 23 июля
51. Федеральный закон Российской Федерации 16 декабря 1998 года «О первоочередных мерах в области бюджетной налоговой политики» // «Юридическая газета», 1999. № 4.
52. Федеральный закон Российской Федерации от 26 февраля 1997 г. «О Федеральном бюджете на 1997 год» // «Российская газета» 1997 г., 4 марта.
53. Федеральный закон «О приостановлении действия пункта 1 ст. 5 части первой НК Российской Федерации» // «Российская газета». 1999, 2 апреля.
54. Химичева Н. Система и источники финансового права. Учебник. — М.: Изд. БЕК, 1995. — 248 с.

СОКРАЩЕНИЯ

МВФ — Международный валютный фонд

ЕС — Европейский Союз

НДС — налог на добавленную стоимость

НК — Налоговый кодекс

НК РФ Налоговый кодекс Российской Федерации

1. Налоги. Учеб. пособие / Под ред. Черника Д.Г., М.: Финансы и статистика, 1995. — С. 4 [↑](#footnote-ref-1)
2. Там же. С. 4. [↑](#footnote-ref-2)
3. Налоги и налоговое право. Учеб. пособие 1 Под ред. Брызгалина А.В. — М.: «Аналитика- пресс», 1998. — С. 83. [↑](#footnote-ref-3)
4. Гуреев В. Налоговое право. — М. Экономика. 1995. — С. 97. [↑](#footnote-ref-4)
5. Воронова Л. Налоговое право и налоговые правоотношения. Учебник. М.: Юрид. лит., 1987. — С.21. [↑](#footnote-ref-5)
6. Налоговый кодекс Российской Федерации / М.: «Новая волна», 1998. — С. 11. [↑](#footnote-ref-6)
7. Основы налогового права / Под ред. Пепеляева С. М.: Инвест. Фонд, 1997. — С. 75. [↑](#footnote-ref-7)
8. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. — М.: Издательская группа Норма - ИНФРА-М, 1998. — С.5. [↑](#footnote-ref-8)
9. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. — М.: Издательская группа Норма - ИНФРА-М, 1998. — С.7. [↑](#footnote-ref-9)
10. Гуреев В. Налоговое право. М.: Экономика. 1995. — С. 5. [↑](#footnote-ref-10)
11. Покачалова Е. Налоги, их понятия и роль. Учебник. — М.: Изд-во БЕК, 1995. — С. 225. [↑](#footnote-ref-11)
12. Воронова Л. Налоговое право и налоговые правоотношения. Учебник. — М.: Юрид. лит. 1987. — С. 251. [↑](#footnote-ref-12)
13. Химичева Н. Система и источники финансового права. Учебник. — М.: Изд. БЕК, 1995. — С. 22. [↑](#footnote-ref-13)
14. Грачева Е.Ю.. Соколова Е.А. Налоговое право: вопросы и ответы. — М.: Новый юрист. 1998. — С.6. [↑](#footnote-ref-14)
15. Общая теория права и государства. Учебник / Под ред. Лазарева В.В.. М.: Юрист, 1994. — С. 170. [↑](#footnote-ref-15)
16. Указ Президента РФ от 16.12.1993 г. «Об общеправовом классификаторе отраслей законодательств (вместе с новой редакцией общеправового классификатора отраслей законодательства)» // СЗ, 1997 г., — Ст. 119. [↑](#footnote-ref-16)
17. Кудреватых С.А. Налоги и налоговое право. Учеб. пособие / Под ред. Брызгалина А.В. — М.: Аналитика-пресс, 1998. — С. 144. [↑](#footnote-ref-17)
18. «Российская газета» 1997г., 4 марта. [↑](#footnote-ref-18)
19. ФЗ «О федеральном бюджете на 1999 год» // «Российская газета», 1999 г., 25 февраля. [↑](#footnote-ref-19)
20. «Томский вестник». 1995 г., 30 августа. [↑](#footnote-ref-20)
21. «Томский вестник». 1995 г., 1 февраля. [↑](#footnote-ref-21)
22. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая // «Российская газета». 1998 г., 6 августа. [↑](#footnote-ref-22)
23. «Российская газета». 1992 г., 14 августа. [↑](#footnote-ref-23)
24. Аксенов И.О. Полномочия Правительства РФ в сфере налогообложения. // «Законодательство». 1998, № 1. — С. 27. [↑](#footnote-ref-24)
25. Указ Президента РФ от 13 мая 1996 г. «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента, Правительства, нормативных актов органов исполнительной власти» 11 СЗ. 1996 г., Ст. 2663. [↑](#footnote-ref-25)
26. «Томский вестник». 1997 год, 1 апреля. [↑](#footnote-ref-26)
27. «Томский вестник» 1999 год. 2 апреля [↑](#footnote-ref-27)
28. ФКЗ «О Конституционном суде РФ» // «Российская газета» 1994 г. 23 июля [↑](#footnote-ref-28)
29. Налоговый кодекс Российской Федерации, часть первая // «Российская газета». 1998 г., 6 августа. [↑](#footnote-ref-29)
30. «Налоговый вестник». 1998. № 1. — С. 19. [↑](#footnote-ref-30)
31. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. — М.: Издательская группа Норма - ИНФРА-М, 1998. - С.1. [↑](#footnote-ref-31)
32. Налоги в России. Сборник норм, документов. М.: Юрид. лит., 1994. — С. 17. [↑](#footnote-ref-32)
33. Механизм реформирования первичного звена налоговой системы. Черкалова Л.Ф. // Налоговый вестник. - 1998. № 7. - С. 11. [↑](#footnote-ref-33)
34. Павлова Л.П., Ефремов А.В. Налоговая реформа и создание эффективной налоговой системы в России. // Налоговый вестник. — 1998, № 11. — С. 6. [↑](#footnote-ref-34)
35. Налоговый вестник. 1998. № 11. — С. 6. [↑](#footnote-ref-35)
36. Горский И.В. Налоговая политика и экономический рост // Финансы. - 1999. № 1. - С. 22 [↑](#footnote-ref-36)
37. Комаров И.Ю. Льготы по налогу на прибыль, проблемы и пути их решения. // Финансы. — 1998. № 11. - С. 25. [↑](#footnote-ref-37)
38. Горский И.В.. Налоговая политика и экономический рост. // Финансы. — 1999, № 1. — С. 23. [↑](#footnote-ref-38)
39. Петров Ю. Налоговый кодекс РФ и реформа финансово-кредитной системы. // РЭЖ. — 1998, №4. — С. 35. [↑](#footnote-ref-39)
40. Мухин М.С., Халявкина Т.Е., Миронин А.Н. О введении в действие части 1 НК РФ. // Налоговый вестник. — 1998, № 12. — С. 13. [↑](#footnote-ref-40)
41. Горский И.В. Налоговая политика и экономический рост. // Финансы. - 1999, № 1. - С.23. [↑](#footnote-ref-41)
42. Финансы. 1999.№1. [↑](#footnote-ref-42)
43. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996г. №20 — «По делу о проверке конституционности п.п. 3. 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. — 1997, № 1. [↑](#footnote-ref-43)
44. Гражданский кодекс Российской Федерации, часть первая // «СЗ». 1994, № 32. — Ст. 3301. [↑](#footnote-ref-44)
45. 'МухинМ.С., ХалявкинаТ.В., МиронинА.Н. О введении в действие части первой НК РФ. // Налоговый вестник. — 1998. № 12. — С. 27. [↑](#footnote-ref-45)
46. Налоговый вестник. 1999, № 1. - С. 6. [↑](#footnote-ref-46)