

# НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ГЕНЕЗИС,  
ИСТОРИЯ ПРИНЯТИЯ  
И ТЕНДЕНЦИИ  
СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ

Ольга Борзунова

**Налоговый кодекс Российской  
Федерации: генезис, история  
принятия и тенденции  
совершенствования**

«Юстицинформ»

2010

**Борзунова О. А.**

Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история  
принятия и тенденции совершенствования / О. А. Борзунова —  
«Юстицинформ», 2010

ISBN 978-5-7205-1019-0

Налоговый кодекс Российской Федерации применяется уже 10 лет, пройдя тернистый и неизведанный путь до своего принятия. Каковы были истоки его создания и как проходило обсуждение Налогового кодекса Российской Федерации – вещи, неизвестные большинству ученых и практиков. Но исследование генезиса и истории какого-нибудь явления нередко помогает разобраться в их сущности. В монографии предпринята попытка такого анализа: дана характеристика состояния налогового законодательства на разных этапах политико-экономического развития Российской Федерации, рассмотрены различные проекты налоговых кодексов, позиции их разработчиков и подходы к регулированию налогового законодательства, а также тенденции и причины дальнейшей кодификации. Книга рассчитана на государственных служащих, ученых-юристов, студентов и преподавателей юридических факультетов, а также всех, кто интересуется развитием налогового права в России.

ISBN 978-5-7205-1019-0

© Борзунова О. А., 2010  
© Юстицинформ, 2010

# Содержание

Введение	5
Глава 1	7
1.1. Налоговое законодательство при образовании Российской Федерации	7
1.2. Налоговый процесс начался: изменение налогового законодательства начала 1990-х годов	17
1.3. Первая концепция кодификации: предложения ученых	24
Конец ознакомительного фрагмента.	25

# **Ольга Александровна Борзунова**

## **Налоговый кодекс Российской Федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования**

*Людям лучше не знать, как делается колбаса и принимаются законы, иначе они перестанут есть первую и выполнять вторые.*

### **Введение**

Российское налоговое законодательство, несмотря на принятие единого кодифицированного акта – Налогового кодекса Российской Федерации (далее – НК РФ), остается нестабильным, а по ряду проблем правового регулирования налоговых отношений даже противоречивым. Сохраняются попытки под благовидным предлогом политической и экономической целесообразности, борьбы с кризисом и т. д. вносить изменения в законодательство о налогах и сборах с нарушением процедуры, предусмотренной НК РФ. А нередко функцию толкования и комментирования налоговых норм, выработку рекомендаций по их использованию берет на себя Министерство финансов Российской Федерации (далее – Минфин), широко применяющий практику рассылки писем по налоговым проблемам, юридическая обоснованность которых по меньшей мере спорна. В связи с этим чрезвычайно актуальна объективная и всесторонняя оценка состояния систематизации налогового законодательства в современной России, определение дальнейших задач в области его кодификации, определение наиболее юридически обоснованных способов ее осуществления.

В современной юридической науке России до сих пор отсутствует концептуальное единство по ряду ключевых проблем и понятий современного налогового права. Нет официальной концепции развития налогового законодательства, идет дискуссия по поводу методологических ориентиров его систематизации, нет научно обоснованной модели кодификации налогового законодательства, нет согласия ученых, законодателя, практиков по отношению к международному и зарубежному опыту развития и кодификации налогового законодательства. Такого рода пробелы и плюрализм в налоговом праве существенно затрудняют решение практических и научных задач в налоговой сфере, делая тему исследования особенно актуальной и важной.

В научной юридической литературе, посвященной налоговой сфере, по существу, нет комплексных исследований, посвященных разработке проблемы кодификации. Кодификация налогового законодательства в современной России находится на обочине исследовательского внимания. Между тем в период серьезных исторических перемен кодификация законодательства в странах, относящихся к романо-германской правовой системе, играет весьма важную роль в совершенствовании системы правового регулирования общественных отношений. В странах Западной Европы, в СССР в XIX–XX вв. не раз предпринимались обширные кодификации законодательства, его интеграции и унификации. Таковы Гражданский кодекс Франции 1804 г. и «Основы законодательства СССР и союзных республик».

В современном мире значение кодификации значительно возросло, ибо, во-первых, кодификации подвергаются многие отрасли стремительно обновляющегося законодательства; во-вторых, в орбиту кодификации вовлечены закрепленные в Конституции Российской Федерации (далее – Конституция РФ) ценности так называемого естественного права; в-третьих, в

ходе кодификации внутригосударственного законодательства в кодифицированные акты включается большое количество имплементированных принципов, норм и положений международного права. Можно констатировать, что ныне кодификация все более приобретает гуманитарную и универсальную направленность, содействует унификации законодательства на основе верховенства общечеловеческих и национальных ценностей.

В Российской Федерации кодификация, выходя за рамки обычной систематизации, активно выполняет правотворческие функции. Она проходит параллельно с правотворчеством, выступает его формой. Неоценима роль кодексов в формировании структурных компонентов правовой системы. Кодексы в системе права приобрели качество главенствующих законов в соответствующей отрасли законодательства, а их верховенство – залог материализации ценностей правовой государственности.

При этом в условиях интенсивного законотворчества вопросы качества и эффективности законов и обеспечения их верховенства становятся особенно актуальными. С одной стороны, принятие за короткий срок огромного количества кодифицированных актов в виде кодексов, уставов и положений – свидетельство большой значимости кодификации как формы правотворчества. Но, с другой стороны, острота проблем, связанных с качеством кодифицированных актов и эффективностью действующего законодательства, не только не снимается с повестки дня, но все больше возрастает.

Активная кодификационная деятельность стала одним из определяющих направлений проводимой налоговой реформы в Российской Федерации. Этим также обусловлены важность и актуальность научного анализа практики проведения кодификационной деятельности в налоговой сфере и разработки рекомендаций по ее усовершенствованию.

От эффективности процессов кодификации, унификации и гармонизации норм налогового законодательства зависит «восприимчивость» российской налоговой системы к динамичным изменениям условий мировой торговли и мировых финансов. Эти процессы сопровождаются выработкой международными экономическими организациями и независимыми ассоциативными структурами различных типовых, модельных кодексов и актов, включая налоговые, которые должны содействовать сближению налогово-правовых режимов различных государств в условиях единого мирового торгово-экономического пространства.

Новые условия, ориентиры и направления общественного развития, при которых осуществляется кодификация, новые ее формы и направления, важность информационно-коммуникативной, интегративной роли кодификации в современном обществе, а вместе с тем интенсивное законотворчество и связанное с этим требование обеспечения качества кодифицированных актов, особенно кодексов, их верховенства в правовой системе способствовали появлению ряда новых актуальных проблем теории и практики кодификации, которые требуют своего решения. Попытка решить ряд этих проблем предпринята в настоящей работе.

# **Глава 1**

## **НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО РОССИИ ДО НАЛОГОВОГО КОДЕКСА**

### **1.1. Налоговое законодательство при образовании Российской Федерации**

В 1991 г., став независимым государством, Российская Федерация унаследовала налоговую систему советского типа. Эта система обладала следующими основными чертами:

- дифференцированный подход к государственным и кооперативным предприятиям;
- господство оборотных налогов;
- незначительная роль в балансе налоговых поступлений налогов с физических лиц;
- превалирование над налогами административных методов изъятия прибыли.

Советская налоговая система обеспечивала решение задачи собираемости налогов и платежей. Предприятия отчисляли часть доходов не только в бюджет, но и в централизованные фонды министерств, игравших роль крупных отраслевых корпораций. Взамен они получали инвестиции из бюджета и централизованных фондов. Отчисления из прибыли дифференцировались по отраслям таким образом, что наибольшие поступления в бюджет были от высоко rentабельных видов деятельности с быстрым оборотом капитала – торговля, легкая и пищевая промышленность. Капиталоемкие отрасли тяжелой промышленности, топливно-энергетического комплекса (далее – ТЭК) и сельского хозяйства имели более низкие ставки прямых налогов. Природная рента, образующаяся при экспорте продукции добывающих отраслей, поступала в доход государства как разница между внутренними и мировыми ценами. При этом внутренние цены на энергоносители, сырье и материалы были существенно ниже мировых, соответственно и налогообложение предприятий ТЭК было минимальным. Низкие цены на энергоносители, сырье и материалы позволяли иметь емкий рынок их реализации внутри страны. В СССР не было проблемы неплатежей за поставки энергоносителей, других товаров и услуг. Соответственно, не было и проблемы неплатежей в бюджеты всех уровней, не задерживались выплаты пенсий, зарплаты и т. п. Благодаря низким ценам на энергоносители и самым низким в мире транспортным тарифам внутренний рынок работал по устанавливаемым государством фиксированным потребительским ценам, которые не повышались в течение 5–10 лет, а по ряду продуктов и 15–20 лет. Экспорт давал в бюджет СССР от 10 % до 15 % доходов. С учетом масштабов советского бюджета это были большие суммы, но 85–90 % доходов государства не зависели от колебаний конъюнктуры мирового рынка.

Переход экономики России на рыночные отношения потребовал создания системы налогообложения предприятий и граждан (юридических и физических лиц).

Развитие рыночных отношений потребовало серьезных перемен, в первую очередь в сфере правового регулирования налоговых отношений. «Налоговая реформа, – считает М.Ю. Орлов, – один из основных элементов экономической реформы и во многом определяет экономическую политику государства»<sup>1</sup>. В то же время необходимость налоговой реформы, отмечает в связи с этим С.Г. Пепеляев, диктовалась не только происходившими экономическими

---

<sup>1</sup> Орлов М.Ю. К вопросу о налоговой реформе в Российской Федерации // Налоговая политика и практика. 2003. № 1. С. 12.

преобразованиями, но и ломкой политических отношений, становлением демократического общества<sup>2</sup>.

Начало 90-х гг. явилось периодом формирования налоговой системы Российской Федерации нового типа – рыночного.

Как известно, в условиях рыночной экономики налоги – это основной источник доходов государственного бюджета. Например, во Франции налоги приносят 95 % доходов государственного бюджета, в США – свыше 90 %, в ФРГ – около 80 %, в Японии – 75 %<sup>3</sup>. При этом возможности государства влиять на развитие тех или иных процессов в обществе путем прямых предписаний существенно меньше, чем в условиях господства государственной собственности. По мнению Н.И. Химичевой, в условиях рыночных отношений метод прямых директивных воздействий на экономику должен быть заменен преимущественно косвенными методами, среди которых важнейшую роль призван выполнять механизм налогообложения. Налоги должны стать одним из главных инструментов государственного регулирования экономики, процессов производства, распределения и потребления<sup>4</sup>. Аналогичную точку зрения на роль налогов в рыночной экономике высказывает и С.Г. Пепеляев<sup>5</sup>. М.Ю. Орлов при этом обращает внимание на то, что быстрого преобразования налоговой системы на этой основе ожидать не приходится, поскольку налоговая система построена на противоречии интересов государства и общества. С одной стороны, рост государственных расходов требует наибольшей степени обобществления финансовых ресурсов страны через налоги, с другой – налоговое бремя имеет верхний предел, определяемый финансовыми возможностями налогоплательщика. Поэтому любые попытки реформирования налогового законодательства во всех современных государствах сводятся к решению проблемы соотношения интересов государства и налогоплательщика<sup>6</sup>. Таким образом, совершенная налоговая система должна быть основана на разумном компромиссе интересов государства и налогоплательщиков. Создание такой системы, считает М.Ю. Орлов, требует комплексной, всеобъемлющей реформы, охватывающей все элементы налоговой системы: по установлению и введению налогов, по уплате налогов, по налоговому контролю, по правовой основе ответственности лиц, виновных в совершении налогового правонарушения<sup>7</sup>.

Как известно, наука налогового права определяет налоговую систему как совокупность существующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения.

С.Г. Пепеляев в связи с этим выделяет следующие существенные условия налогообложения, характеризующие налоговую систему в целом:

- порядок установления и ввода в действие налогов;
- виды налогов (система налогов);
- порядок распределения налогов между бюджетами различных уровней;
- права и обязанности налогоплательщиков;
- формы и методы налогового контроля;
- ответственность участников налоговых отношений;
- способы защиты прав и интересов налогоплательщиков<sup>8</sup>.

---

<sup>2</sup> См.: Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. М., 2003. С. 155.

<sup>3</sup> См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 7.

<sup>4</sup> См.: Финансовое право. Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 1996. С. 226–227.

<sup>5</sup> См.: Финансовое право / Под ред. Е.Ю. Грачевой, Г.П. Толстопятенко. С. 155.

<sup>6</sup> Орлов М.Ю. К вопросу о налоговой реформе в Российской Федерации // Налоговая политика и практика. 2003. № 1. С. 12.

<sup>7</sup> Там же.

<sup>8</sup> См.: Основы налогового права / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 1995. С. 80.

В нашей стране поворот в системе налогообложения в сторону налоговой системы рыночного типа начался в 1990 г. с принятием Закона СССР о собственности (6 марта) и Закона Российской Федерации о собственности (24 декабря)<sup>9</sup>.

В конце 1991 г. Верховный Совет Российской Федерации принимает пакет (два десятка) законодательных актов, которые кардинально реформировали налоговую систему.

В новой налоговой системе одно из главных мест заняли косвенные налоги на потребление: налог на добавленную стоимость и акцизы, входящие в цену товара (работ, услуг).

Налоговая система Российской Федерации 90-х гг. представляла собой совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке<sup>10</sup>.

По Закону РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (далее – Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», Закон) она состояла из:

а) федеральных налогов;

б) налогов республик в составе Российской Федерации и налогов краев, областей, автономной области, автономных округов;

в) местных налогов.

К федеральным налогам относились следующие налоги:

– налог на добавленную стоимость;

– акцизы на отдельные группы и виды товаров;

– налог на доходы банков;

– налог на доходы от страховой деятельности;

– налог с биржевой деятельности (биржевой налог);

– налог на операции с ценными бумагами;

– таможенная пошлина;

– отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в специальный внебюджетный фонд Российской Федерации<sup>11</sup>;

– платежи за пользование природными ресурсами, зачисляемые в федеральный бюджет, в республиканский бюджет республики в составе Российской Федерации, в краевые, областные бюджеты краев и областей, областной бюджет автономной области, окружные бюджеты автономных округов и районные бюджеты районов, в порядке и на условиях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации;

– подоходный налог (налог на прибыль) с предприятий;

– подоходный налог с физических лиц;

– налоги, служащие источниками образования дорожных фондов, зачисляемые в эти фонды в порядке, определяемом законодательными актами о дорожных фондах в Российской Федерации;

– гербовый сбор;

– государственная пошлина;

– налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;

– сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний;

– налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте.

---

<sup>9</sup> См.: Ведомости Верховного Совета СССР. 1990. № 11. Ст. 164; Ведомости Верховного Совета РФ. 1990. № 30. Ст. 417.

<sup>10</sup> См.: Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации. 1992. № 11.

<sup>11</sup> Федеральным Законом от 1 июля 1994 г. № 9-ФЗ установлено, что эти отчисления, за исключением отчислений, оставляемых в распоряжении горнодобывающих предприятий, зачисляются в федеральный бюджет и имеют строго целевое назначение.

Н.И. Химичева отмечает, что основные новшества в налоговой области, введенные в начале 1990-х гг., заключались в следующем.

1. Налоговый метод стал основным в формировании доходов государственной казны. Применявшиеся ранее в отношении к государственным предприятиям различные платежи неналоговой формы (отчисления от прибыли, плата за фонды и др.) были заменены налогами.

2. Произошла унификация системы налогов независимо от форм собственности, на которой они основаны.

3. Было осуществлено разграничение налогов по трем уровням – федеральные; налоги субъектов Российской Федерации; местные. Помимо бюджета, налоги стали включаться и в государственные или местные внебюджетные целевые фонды.

4. Количество налогов увеличилось. Появился ряд новых налогов, являющихся общими для юридических и физических лиц.

5. В налоговых платежах населения также произошла унификация: общий подход к плательщикам независимо от организационно-правовой или отраслевой принадлежности<sup>12</sup>.

М.М. Рассолов, характеризуя главное в начатых в 1991 г. налоговых преобразованиях, пишет, что «новизна налоговой системы, заложенной в 1991 г., состоит в том, что по существу вся сфера отношений хозяйствующих субъектов с государством, связанная с формированием доходов, была поставлена на твердую правовую основу законов, а не подзаконных и ведомственных актов, как было прежде»<sup>13</sup>. Но это произошло не в 1991 г., а позднее.

Преобразования 1991–1992 гг. были только началом. С 1 января 1994 г. Указом Президента РФ № 2270 от 22 декабря 1993 г.<sup>14</sup> вводятся новые федеральные налоги:

– специальный налог с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства Российской Федерации и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей;

– транспортный налог с предприятий, учреждений и организаций (кроме бюджетных) в размере 1 % от их фонда оплаты труда, с включением уплаченных сумм в себестоимость продукции (работ, услуг).

С 1 января 1996 г. специальный налог с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства Российской Федерации и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей отменен<sup>15</sup>.

С 15 ноября 1997 г. отменен и транспортный налог, так как Указ Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270, в соответствии с которым был введен транспортный налог с предприятий, учреждений и организаций (кроме бюджетных), утратил силу с 15 ноября 1997 г. на основании Указа Президента РФ «О признании утратившими силу некоторых указов Президента Российской Федерации» от 15 ноября 1997 г. № 1233<sup>16</sup>.

В результате всех этих изменений в нормативно-правовой базе налоговой системы к налогам республик в составе Российской Федерации, краев, областей, автономной области, автономных округов были отнесены следующие налоги:

– налог на имущество предприятий;  
– лесной налог;  
– плата за воду, забираемую промышленными предприятиями из водохозяйственных систем;

---

<sup>12</sup> Финансовое право. Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 1996. С. 227–229.

<sup>13</sup> Налоговое право России. Учебник / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 17.

<sup>14</sup> Собрание актов Президента и Правительства Российской Федерации (далее – САПП РФ). 1993. № 52. Ст. 5076.

<sup>15</sup> См.: Федеральный закон № 25-ФЗ от 23 февраля 1995 г. «О специальном налоге с предприятий, учреждений и организаций для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства Российской Федерации и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей» // СЗ РФ. 1995. № 9. Ст. 712.

<sup>16</sup> СЗ РФ. 1997. № 4. Ст. 5379.

– сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц.

К местным относились следующие налоги:

– налог на имущество физических лиц. Сумма платежей по налогу зачисляется в местный бюджет по местонахождению (регистрации) объекта налогообложения;

– земельный налог;

– регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью. Сумма сбора зачисляется в бюджет по месту их регистрации;

– налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;

– курортный сбор;

– сбор за право торговли;

– целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций независимо от их организационно-правовых форм на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели;

– налог на рекламу;

– налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;

– сбор с владельцев собак;

– лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями;

– лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;

– сбор за выдачу ордера на квартиру;

– сбор за парковку автотранспорта;

– сбор за право использования местной символики;

– сбор за участие в бегах на ипподромах;

– сбор за выигрыш на бегах;

– сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;

– сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;

– сбор за право проведения кино- и телесъемок;

– сбор за уборку территорий населенных пунктов;

– сбор за открытие игорного бизнеса (установка игровых автоматов и другого оборудования с вещевым или денежным выигрышем, карточных столов, рулетки и иных средств для игры);

– налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

В соответствии с Законом по налогам могли устанавливаться в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами, следующие льготы:

– необлагаемый минимум объекта налога;

– изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;

– освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;

– понижение налоговых ставок;

– вычет из налогового оклада (налогового платежа за расчетный период);

– целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);

– прочие налоговые льготы.

Однако запрещалось предоставление налоговых льгот, носящих индивидуальный характер.

Таким образом, Законом «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» было предусмотрено введение трехуровневой системы налогообложения. Налоги подразделяются на федеральные, налоги республик в составе России, краев и областей и местные налоги. Такой порядок заменил прежнюю, практически унитарную систему формирования государственных доходов.

Трехуровневые налоги функционируют в большинстве федеральных государств. В США это федеральные налоги, налоги штатов и муниципальные налоги. Помимо них имеются незначительные по ставкам и суммам налоги графств и специальных округов (дистриктов). В Германии федеральные налоги, налоги земель и местные дополняются незначительными суммами налогов, направляемых в бюджет органов управления Европейского экономического сообщества. Аналогичное строение налогов во Франции, Италии, Нидерландах, ряде других европейских и американских стран.

Это позволяет обеспечить возможность самостоятельного формирования бюджетов всем уровням управления при распределении некоторых налогов между ними. Налоговое регулирование осуществляется Министерством финансов, а его инструментом выступают федеральные налоги или некоторые из них.

В изначальном варианте Закона говорилось, что налоговые ставки утверждаются Верховным Советом, за исключением акцизов (с 1 июля 1993 г. добавлено – «и таможенных пошлин»), список которых устанавливается Верховным Советом, а ставки утверждаются Правительством. С 1996 г. ставки акцизов также устанавливаются федеральным законом. Таким образом, очевидно, что в тексте закона сохранились некоторые анахронизмы.

Установленный Законом список налогов подразумевался исчерпывающим, но явного указания на это в Законе не было. Только 17 июля 1992 г. в закон была добавлена норма, гласящая, что «Органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством Российской Федерации, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей.» При этом в понятие «законодательство» при определенном толковании можно было включать как другие законы РФ, так и акты Президента и Правительства.

На практике в Законе, во-первых, отсутствовало упоминание о многочисленных регистрационных и лицензионных сборах; во-вторых, Президент и Правительство в 1993–1996 гг. вводили или позволяли регионам вводить налоги, не предусмотренные законами; в-третьих, законодатели сами иногда забывали отразить введенные ими налоги и сборы в рамочном законе.

Период «налогового беспредела» продолжался около 4 лет. Конституционный Суд РФ Постановлением от 4 апреля 1996 г. № 9-П1 по делу о сборах за прописку санкционировал такое положение, подтвердив право регионов вводить свои налоги в период «до издания федеральных законов» (подразумевалось, что законы, принятые в «доконституционный» период как бы и не совсем существуют). Однако, когда воодушевленные этим решением регионы попробовали добиться официальной отмены статьи закона об исчерпывающем списке налогов (дело о региональных налогах), КС РФ (причем в лице той же самой первой палаты) решил (Постановление от 21 марта 1997 г. № 5-П2), что Закон «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» «с изменениями и дополнениями, внесенными в него в том числе и после вступления в силу действующей Конституции РФ» (хотя за прошедший год в этом смысле ничего не произошло – все изменения были внесены еще в 1994 г.), является вполне действующим федеральным законом, а приведенный в нем список налогов является исчерпывающим.

Это не привело к автоматической отмене всех «сверхплановых» региональных налогов. С каждым из них пришлось бороться по отдельности, в том числе и через КС РФ (например, дело о сборе за прописку в Московской области 2 июля 1997 г.).

Наиболее крупным доходным источником с 1993 г. становится налог на добавленную стоимость, оттеснив на второе место налог на прибыль. Насколько это правомерно? Безусловно, налог очень удобен с точки зрения его взимания, обеспечивает быстрое поступление денежных средств в бюджет, равнонапряженное обложение на всех стадиях производства и реализации продукции (работ, услуг). Он возмещает выпадающие доходы от отмены налога с оборота и налога с продаж, тем более что сфера его действия гораздо шире.

В то же время нельзя не отметить и другие факторы. В условиях острейшего товарного кризиса и отсутствия конкуренции производителей в монополизированной экономике налог на добавленную стоимость, оплачиваемый по очень высокой ставке – 23 %, приводит к дополнительному повышению розничных цен, требует дополнительных компенсаций в социальной сфере и усиливает таким образом инфляционные процессы. Последствием его введения становится увеличение не только доходов, но и расходов (хотя и в меньшей степени) государственного бюджета России и местных бюджетов. Тяжесть налогового бремени, хотя и распределенная по этапам производства и дальнейшего движения продукта, в конечном счете ложится на покупателя.

Косвенные налоги на потребление действуют практически во всех странах с развитой рыночной структурой. Обычно они выступают в двух основных формах: налог на добавленную стоимость или налог с продаж. Поэтому имеет смысл сравнить ставки на целевое назначение этого налога в различных странах. В США одним из главных доходных источников бюджетов штатов является налог с продаж. Отчисления от него направляются и в муниципальные бюджеты. Ставка колеблется от 3 % в штатах Вайоминг и Колорадо до 8,25 % в Нью-Йорке. В Японии налог с продаж взимается по ставке 3 %, в Канаде – 7,5 %. В европейских странах косвенные налоги на потребление обычно выше. Так, в Германии налог с продаж составляет 14 %, а по основным продовольственным товарам – 7 %. В Финляндии уплачивается налог на добавленную стоимость в размере 19,5 %.

Сравнение позволяет сделать вывод о более фискальной, нежели стимулирующей роли налога на добавленную стоимость в нашей стране, о вынужденных мерах уменьшить бюджетный дефицит даже ценой возможного сужения налоговой базы. Рассматривая перспективы развития, следует сделать вывод о возможности снижения налоговой ставки и расширения льгот.

Налог на добавленную стоимость дополняется акцизами на отдельные виды продукции. Это сравнительно новая для нас, но общепринятая в мировой практике форма изъятия сверхприбыли, получаемой от производства товаров со значительной разницей между ценой, определяемой потребительской стоимостью, и фактической себестоимостью. На протяжении многих лет у нас эту роль выполнял налог с оборота. Рыночная экономика неизбежно порождает необходимость в акцизах. В 1992 году акцизы введены в виде процентной надбавки к розничной цене изделия, что связано с либерализацией цен. В мировой практике они обычно устанавливаются в виде фиксированной денежной суммы на одно изделие.

Налогообложение доходов юридических лиц имеет определенные преимущества. Главное из них состоит в том, что государство получает реальную возможность свести к минимуму свое вмешательство в размеры выплачиваемой на негосударственных предприятиях и в организациях заработной платы. Оно может лишь в порядке социальной защиты населения устанавливать минимальный уровень заработной платы и не регулировать верхнюю шкалу. Ведь налоги получены еще до выплаты заработной платы. Есть и другие факторы. Тем не менее в 1992 г. введен в действие Закон «О налоге на прибыль предприятий и организаций». Основным аргументом в пользу введения, как и раньше, налога на прибыль было то, что, как показывает мировая практика, введение подоходного налога с юридических лиц оправданно лишь в условиях сбалансированной экономики с отработанным механизмом рыночных цен, примерно одинаковым уровнем рентабельности, налаженной законодательно утвержденной системы антимонопольного регулирования и ряда других факторов, позволяющих равномерно распределить налоговое бремя на всех налогоплательщиков. Переход к налогообложению дохода вместо прибыли мог негативно сказаться на деятельности ряда производственных отраслей и в первую очередь на отраслях, связанных с производством энергоносителей. Налог на доход может оказаться также чрезмерно тяжелым для вновь создаваемых предприятий предпринимательского сектора экономики, многие из которых в первые годы своего существования не получают прибыли, но окажутся плательщиками налога. Особенно это коснется предприятий и организаций

малого бизнеса, сейчас бурно развивающегося во всех сферах, выступающего антиподом государственного монополизма.

В то же время введенный в 1992 г. налог на прибыль претерпел крупные изменения по сравнению с аналогичным налогом, действовавшим ранее. Отменен механизм применения предельного уровня рентабельности для исчисления налога. Введен порядок, согласно которому льготы даются не отдельным предприятиям или организациям, а приоритетным отраслям производства. Предусмотрено частичное освобождение от налога сумм прибыли, направленных на инвестиции для развития производства.

Принципиально новым для практики взимания налогов в нашей стране является освобождение от налогообложения на срок до 5 лет прибыли, направляемой на погашение убытков, образовавшихся в предыдущем году. С 1992 года все юридические и физические лица стали плательщиками налога на имущество. Предприятия и организации платят его в региональные бюджеты (республик, краев, областей). Регулируется его размер региональными органами власти, но верхний уровень устанавливается законодательно. Физические лица вносят 0, 1 % от стоимости своего недвижимого имущества и крупных транспортных средств (исключая автомобили) в местные бюджеты.

Вообще характерной чертой новой налоговой системы России стало появление большой группы местных налогов и сборов. Местные органы, согласно законодательству, могли вводить 21 вид налогов, из которых три являлись общеобязательными. Это земельный налог, регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и налог на имущество граждан. Остальные 18 устанавливаются (или не устанавливаются) по решению местных органов управления. По большинству местных налогов предельная ставка ограничена законодательством Российской Федерации.

Налоговая реформа охватила и налоги с физических лиц. Принципиальные изменения претерпел порядок взимания подоходного налога. Объектом налогообложения стал служить не месячный заработок, а совокупный годовой доход. Кроме денежных поступлений в понятие совокупного годового дохода вошли доходы, полученные в натуральной форме, оплаченные предприятиями услуги работнику, дивиденды по акциям. Существенно была изменена прогрессия шкалы подоходного налога.

Новым явилось то обстоятельство, что от уплаты подоходного налога никто не освобождался, хотя многим категориям граждан предоставлялись значительные льготы. Семьи, имеющие детей и иждивенцев, должны были платить меньше, чем холостые и малосемейные граждане. Менялся порядок уплаты налога. Как и в других странах, многие граждане России по истечении года должны были подавать налоговые декларации в государственные налоговые инспекции по месту жительства, для чего необходимо было каждому вести точный учет своих доходов, размер уплаченных в ходе календарного года налогов, хорошо знать налоговые льготы.

В правовой основе эффективной системы налогообложения должны быть урегулированы несколько аспектов:

- организация налогообложения;
- органы налогообложения, их структура и функции;
- управленческие процедуры и технологии, информация (получение, хранение и распространение);
- механизм принятия решений.

Только та система налогообложения может считаться современной и юридико-экономически эффективной, которая в одинаковой степени учитывает и реально воплощает в нормативном материале все три указанных аспекта.

К сожалению, пакет налоговых законов, принятых в 1991–1993 гг., этих моментов не учитывал.

Налоговое законодательство начала 1990-х гг. разошлось и с принятой 12 декабря 1993 г. Конституцией РФ.

Правовую базу налогообложения необходимо было перестроить на основе положений Конституции Российской Федерации, ее статей 5, 7, 8, 11, 15, 18, 24, 35, 45, 49, 51, 54, 55, 57, 71, 72, 74, 75, 76, 78. Налоговое законодательство не может нарушать конституционные принципы, институты и гарантии. Конституция призвана быть основой механизма защиты от явных ошибок и очевидных просчетов в области налогообложения.

Налоговое законодательство 1990-х гг. предусматривало огромное количество льгот по большинству существовавших видов налогов. Кроме того, сохранялось множество индивидуальных льгот. Это способствовало уклонению от налогообложения, в то время как честные налогоплательщики подвергались дискриминации.

Частые изменения в налоговом законодательстве затрудняли планирование хозяйственной деятельности, ставили малые и средние предприятия на грань банкротства, создавали серьезные трудности крупным предприятиям. Неполнота и противоречивость налогового законодательства расширяли возможности для произвола власти, и налогоплательщик от этого никак не был защищен.

Несправедливость налоговой системы 1990-х гг. фактически стимулировала уклонение от уплаты налогов. В результате сокращались доходы бюджета, затруднялось выполнение государством своих обязательств перед гражданами, уменьшались возможности экономического роста. Создавалась ситуация, при которой капиталы шли не туда, где российская промышленность способна развиваться в соответствии с динамикой потребительского спроса, а туда, где можно явно или тайно не платить налоги.

Сравнительный анализ с налоговым законодательством СССР показал, что принятый в декабре 1991 г. пакет налоговых законов России в значительной мере основывался на той же нормативной базе. Это прежде всего касалось вопросов терминологии, понятийного аппарата, определений (важнейших для налогового права нормативных элементов), конструкций норм, построения отдельных институтов (особенно показателен Закон о налогообложении доходов физических лиц, в котором основным классифицирующим признаком режимов налогообложения является наличие места основной работы). Незавершенными остались основные общие и общерегулирующие институты (прежде всего касающиеся прав налогоплательщиков, обязанностей и ответственности налоговых органов); процедурно-процессуальные (порядок проведения проверок, производство по делам о налоговых правонарушениях); остались вне законодательного регулирования такие важнейшие институты, как представительство в налоговых правоотношениях, защита и другое<sup>17</sup>.

В 1992–1993 гг. налоговая реформа пошла не по пути решения этих проблем, а по пути усиления фискального характера налогообложения, административной и уголовной репрессии. Высокие ставки налога, отсутствие или расплывчатость основных терминов, сложных экономических понятий и категорий, нечеткость процедур расчета делали налоговый климат в стране неблагоприятным.

Таким образом, на начальном этапе формирования налоговой системы рыночного типа произошел явный перекося в функциях налогов в нашей стране. Как известно, именно специальные функции налогов формируют структуру налоговой системы, определяют ее основные звенья, правовые институты, принципы и методы.

Противоречия, которые возникли в отечественной налоговой системе в результате налоговой реформы начала 1990-х гг., привели к тому, что во второй половине 1990-х гг. возникла острая проблема нового существенного пересмотра сложившегося налогового законо-

---

<sup>17</sup> См.: Концепция развития Российского законодательства / Под ред. Л.А. Окунькова, Ю.А. Тихомирова, Ю.П. Орловского. Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. М., 1994. С. 124.

дательства. В Послании Президента Российской Федерации Федеральному Собранию в 1997 г. направления этого пересмотра были сформулированы в соответствии с уроками западных стран следующим образом:

- кардинальное упрощение налоговой системы, сокращение общего числа налогов и установление исчерпывающего перечня налогов, применение которых допустимо на территории Российской Федерации;
- выравнивание условий налогообложения за счет резкого сокращения числа налоговых льгот;
- расширение базы налогообложения за счет распространения реального налогового бремени на сферы, в которых больше всего практикуется уклонение от налогов;
- выравнивание фактического уровня налогообложения заработной платы и других видов доходов (с учетом отчислений во внебюджетные фонды);
- установление предельных ставок для региональных и местных налогов;
- снижение ставок штрафов и пеней;
- кодификация правил, регламентирующих взаимоотношения налогоплательщика и налоговых органов с целью устранения противоречий гражданского и налогового законодательства, обеспечения защиты прав налогоплательщиков<sup>18</sup>.

Реализация этих направлений на практике означала, что налоговая реформа в России вступает в новый этап.

---

<sup>18</sup> См.: Послание Президента Российской Федерации Федеральному Собранию. М., 1997. С. 40.

## **1.2. Налоговый процесс начался: изменение налогового законодательства начала 1990-х годов**

В целом, как показывает анализ, в Российской Федерации кодификация налогового законодательства осуществлялась в рамках налоговой реформы и в своем развитии прошла три этапа. До рыночных реформ регулирование налоговой сферы не признавалось важнейшей государственной задачей и осуществлялось подзаконными актами, в том числе множеством ведомственных инструкций. Чисто фискальная функция налогов выражалась в прямом их изъятии и накоплении в центре с последующим распределением средств «сверху-вниз». Проведение рыночных реформ в России привело к коренному изменению налоговых отношений<sup>19</sup>.

Как уже говорилось, в 1991 г. начинается первый этап реформирования правового регулирования налоговых отношений. Принимается целый комплекс законов.

В целом главный результат первого этапа был связан со сломом старой налоговой системы советского образца и формированием системы налогов, характерных для рыночной экономики. Но до эффективного функционирования этой системы, как было показано выше, дело так и не дошло.

Второй этап изменения налогового законодательства начинается с принятием Конституции РФ 12 декабря 1993 г. К этому времени все острее назревали потребности обновления и дальнейшего развития налогового законодательства, которое впервые приобретает значение подотрасли финансового законодательства.

Нормы Конституции РФ, касающиеся защиты прав и свобод человека и гражданина, установлены, чтобы на практике реализовать конституционную защиту частной собственности при осуществлении налоговых отношений, подтвердить приоритетность защиты прав налогоплательщика при толковании и коллизии правовых норм, обеспечить законность в налоговых правоотношениях.

Конституционные нормы и принципы, по которым построены налоговая система, можно разделить на две группы. Первая – принципы, определяющие основы налоговой политики и налоговых отношений между Федерацией и субъектами. Вторая – принципы, определяющие основы поведения и правовой статус участников налоговых отношений<sup>20</sup>.

Рассмотрим конституционные основы налоговой системы Российской Федерации подробнее.

Права человека неотделимы от его обязанностей. Конституция РФ содержит норму об обязанности каждого платить налоги (ст. 57). Это положение соответствует ст. 29 Всеобщей декларации прав человека, которая признает, что каждый человек имеет обязанности перед обществом, в котором только и возможно свободное и полное развитие личности, а также принципам Декларации прав и свобод человека и гражданина.

Налог представляет собой обязательный безвозмездный взнос денежных средств органам государства или местного самоуправления в законодательно установленных размерах и в заранее указанные сроки. Во всех странах налоги являются мощным инструментом государственного регулирования экономики. Самым массовым налогом является подоходный налог. Он используется, как и все налоги и сборы, в качестве источника формирования бюджета, а также регулятора доходов разных социальных групп.

Налогоплательщик обязан своевременно и в полном размере уплачивать налоги, вести бухгалтерский учет, представлять налоговым органам отчеты, документы, сведения, выпол-

---

<sup>19</sup> См.: Концепция развития Российского законодательства / Под ред. Л.А. Окунькова, Ю.А. Тихомирова, Ю.П. Орловского. Институт законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации. М., 1994. С. 120.

<sup>20</sup> См.: Российская юридическая энциклопедия. М., 1999. Ст. 1686.

нять требования налоговых органов и др. Обязанность по уплате налога прекращается, как правило, уплатой налога. Граждане платят разнообразные налоги и сборы в зависимости от размеров получаемых доходов, наличия у них в собственности земли, строений, совершения сделок и др.

Налоги и сборы возвращаются в конечном счете населению в виде бесплатного образования, бесплатного здравоохранения, материальной помощи и других видов социальной помощи.

Статья 57 Конституции РФ защищает интересы всех налогоплательщиков. Впервые в Конституцию России введена норма, защищающая от необоснованного увеличения тяжести налогообложения. Законы, вводящие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков (например, повышающие ставки налогов, отменяющие льготы), обратной силы не имеют.

Защите материальных интересов налогоплательщиков в значительной степени служат ст. 104 Конституции и ряд законодательных актов. Так, в законодательном порядке с целью реализации прав граждан на достойный жизненный уровень для составления проекта бюджета введено понятие средней обеспеченности в расчете на одного жителя территории.

Уплата налогов и сборов обеспечивается рядом государственных органов. К ним относятся Федеральная налоговая служба Российской Федерации (далее – ФНС), Минфин. Их деятельность служит целям своевременного и правильного взыскания налогов, неналоговых платежей и сборов. Обеспечению законности содействуют судебные и арбитражные органы. В стране введен судебный порядок принудительного взыскания налогов с физических лиц и административный порядок – с юридических лиц.

За уклонение от налогов, сокрытие доходов и за другие нарушения налогового законодательства плательщики несут ответственность, подразделяющуюся на финансовую (уплата пени, взыскание сумм сокрытого или заниженного дохода), административную (уплату штрафов) и в некоторых случаях – уголовную ответственность.

Налогоплательщик вправе пользоваться установленными льготами, знакомиться с материалами проверок, производимыми налоговыми органами, обжаловать их решения и пользоваться другими правами, установленными законодательными актами.

Исходные положения налоговой системы закреплены в Конституции (ст. 57, п. «з» ст. 71, п. «и» ч. 1 ст. 72, ст. 74). Н.С. Бондарь, судья КС РФ, считает, что «речь идет о комплексе конституционных норм, имеющих прямое или опосредованное отношение к налоговому праву: а) институты экономических (ст. 8) и социальных (ст. 7) основ конституционного строя; б) институты правового положения человека и гражданина в системе налоговых отношений, где центральное место принадлежит ст. 57 Конституции РФ; в) институты общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации, конституционным ориентиром для которых является ст. 75 (ч. 3); более конкретное же нормативное содержание отдельных принципов выводится из многих других конституционных положений; г) институт разграничения предметов ведения в области налогообложения и сборов между отдельными «этажами» публичной власти – Российской Федерации, ее субъектами и органами местного самоуправления (п. «з» ст. 71, п. «и» ст. 72, ч. 1 ст. 132): компетенционные институты органов власти в сфере налогов и сборов (ч. 3 ст. 80, ст. 106, п. «б» ст. 114)»<sup>21</sup>. Толкуя их, КС РФ сформулировал ряд уточняющих конституционные нормы правовых позиций по данному вопросу. В частности, он определил:

---

<sup>21</sup> Налоговое право России / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 129.

– основные признаки налога, рассматривая его как индивидуальный безвозмездный платеж, последствием неуплаты которого является принудительное изъятие соответствующих денежных средств<sup>22</sup>;

– что установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными<sup>23</sup>;

– что федеральные налоги и сборы следует считать законно установленными, если они установлены федеральным законодательным органом в надлежащей форме, т. е. законом, в предусмотренном порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством<sup>24</sup>;

– что конституционное требование об установлении налогов и сборов только и исключительно в законодательном порядке представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, защиту прав и законных интересов налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти. Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке<sup>25</sup>;

– что налог или сбор могут считаться законно установленными только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т. е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства<sup>26</sup>;

– что законы о налогах должны быть конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом<sup>27</sup>;

– что принципы налогообложения и сборов находятся в ведении Российской Федерации. К ним относятся обеспечение единой финансовой политики, включающей в себя и единую налоговую политику, единство налоговой системы, равное налоговое бремя и установление налоговых изъятий только на основании закона. Принцип равного налогового бремени в сфере налоговых отношений означает, что не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований<sup>28</sup>;

– что принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога, исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов. Налогообложение, парализующее реализацию гражданами их конституционных прав, должно быть признано несоразмерным<sup>29</sup>;

---

<sup>22</sup> См.: Постановление КС РФ от 17 июля 1998 г. // СЗ РФ. 1998. № 30. Ст. 3800.

<sup>23</sup> См.: Постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

<sup>24</sup> См.: Постановление КС РФ от 18 февраля 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 8. Ст. 1010.

<sup>25</sup> См.: Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

<sup>26</sup> Там же.

<sup>27</sup> См.: Постановление КС РФ от 8 октября 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901.

<sup>28</sup> См.: Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

<sup>29</sup> См.: Постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

– что обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, – оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публичноправовой обязанности. Бесспорный порядок взыскания налоговых платежей при наличии последующего судебного контроля как способа защиты прав юридического лица не противоречит требованиям Конституции РФ. Сочетание бесспорного и судебного порядка взыскания налоговых платежей обеспечивает права личности и государства в целом, отвечает интересам общества и не противоречит принципам демократического правового социального государства<sup>30</sup>;

– что к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж – пеню как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщика – юридического лица вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона<sup>31</sup>;

– что конституционные обязанности выплачивать вознаграждение за труд и платить законно установленные налоги и сборы не должны противопоставляться друг другу, так как установление жесткого приоритета для одной из них означает невозможность реализации, а следовательно, умаление равно защищаемых прав и законных интересов тех или других групп граждан, что не соответствует также ч. 2 ст. 55 Конституции РФ<sup>32</sup>;

2) применительно к налогам и сборам субъектов Федерации:

– что они не вправе определять налоговые изъятия произвольно, в нарушение принципов, закрепленных Конституцией РФ и федеральным законом. Установление налогов и сборов (субъектом Федерации) в отсутствие каких-либо ограничений противоречило бы провозглашенным в ст. 7 Конституции РФ целям социального государства, политика которого должна быть направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека<sup>33</sup>;

– что законно установленными могут считаться только такие налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов Федерации в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, определяемыми федеральным законом. Регулирование федеральными законами региональных налогов носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется законодателем субъекта Федерации. Установление налога субъектом означает его право самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории соответствующий налог, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает только право, но не обязанность установить налог. Установление же регионального налога означает также конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил предоставления льгот, способы исчисления конкретных ставок (дифференцированные, прогрессивные или регрессивные) и т. д.<sup>34</sup>;

---

<sup>30</sup> См.: Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

<sup>31</sup> Там же.

<sup>32</sup> См.: Постановление КС РФ от 23 декабря 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 52. Ст. 5930.

<sup>33</sup> См.: Постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

<sup>34</sup> См.: Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602; Постановление КС РФ от 30 января 2001 г. // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

– что одним из принципов налогообложения и сборов является принцип, согласно которому перечень региональных налогов и сборов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Федерации, носит исчерпывающий характер<sup>35</sup>;

– что конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, распространяется как на федеральные законы, так и на законы субъектов Федерации. Недопустимо не только придание таким законам обратной силы путем прямого указания об этом в самом законе, но и принятие законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания об этом в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой<sup>36</sup>.

В последующем положения, сформулированные КС РФ о системе налогов, об общих принципах налогообложения и сборов в Российской Федерации, получили закрепление в НК РФ, в котором нормативно изложены основные начала законодательства о налогах и сборах, правила действия актов о налогах и сборах во времени, понятия, виды налогов и сборов (федеральных, региональных и местных), а также общие условия их установления.

Важная особенность второго этапа налоговой реформы заключалась в том, что впервые в истории России на конституционном уровне была закреплена норма, устанавливающая право вводить налоги только для законодателя.

В связи с принятием Конституции РФ 1993 г. возникла острая потребность обновления налогового законодательства. Однако на практике формирование законодательства, обеспечивающего эффективное функционирование налоговой системы, шло весьма противоречиво.

Реформирование налогового законодательства, осуществляемое до принятия НК РФ, не позволило преодолеть тенденции, которые сложились еще на первом этапе налоговых преобразований. Никаких существенных изменений в налоговое законодательство не вносилось, основная работа велась по совершенствованию действующего законодательства и приведению его в соответствие с Конституцией РФ.

В рамках первого направления – частичной модернизации действующего законодательства и введения новых налогов – были приняты следующие законы.

Федеральный закон от 21 июля 1997 г. № 120-ФЗ «О налоге на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте»<sup>37</sup> установил, что в случае покупки иностранной валюты покупатели – физические лица уплачивают 1 % с суммы в российских рублях. В период осенней сессии 2002 г. был принят Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. № 193-ФЗ «О признании утратившими силу некоторых законодательных актов Российской Федерации по налогу на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте»<sup>38</sup>.

Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 142-ФЗ «О налоге на игорный бизнес»<sup>39</sup> освободил казино и другие организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса, от обложения налогом на прибыль организаций. Данная ситуация благотворно отразилась на игорном бизнесе, так как до этого они отдавали до 90 % своей прибыли. Закон ввел твердые ставки, кратные МРОТ, на каждый объект игорного бизнеса: игровые столы, игровые автоматы и т. д.

---

<sup>35</sup> См.: Постановление КС РФ от 8 октября 1997 г. // СЗ РФ. 1997. № 42. Ст. 4901.

<sup>36</sup> Там же.

<sup>37</sup> СЗ РФ. 1997. № 30. Ст. 3592.

<sup>38</sup> СЗ РФ. 2003. № 1. Ст. 8.

<sup>39</sup> СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3820.

Введение в действие Федерального закона от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности»<sup>40</sup> позволило некоторые виды деятельности, такие как розничная торговля, общественное питание, бытовое обслуживание населения и т. д., вынести за рамки классической схемы налогообложения. Вне зависимости от получаемой налогоплательщиками прибыли им вменялся потенциально возможный доход, зависящий от ряда факторов, влияющих на получение данного дохода. Схема расчета налога была запутанной и корректировалась на основе большого числа коэффициентов.

Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 150-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»<sup>41</sup> дополнил перечень налогов налогом с продаж. Данные дополнения были очень нечеткими, и позднее КС РФ признал их неконституционными в связи с неточной формулировкой некоторых элементов налогообложения.

Федеральный закон от 8 июля 1999 г. № 141-ФЗ «О налоге на отдельные виды транспортных средств»<sup>42</sup> обязал собственников транспортных средств каждый год уплачивать налог в зависимости от объема двигателя транспортного средства. При этом ставки налога варьировались в зависимости от срока выпуска автомобиля. В целях контроля за уплатой налога при прохождении ежегодного технического осмотра транспортного средства в ГИБДД предъявлялись квитанции об уплате налога.

Суммируя сделанное в рамках модернизации действующего законодательства за первые пять лет после принятия Конституции РФ, следует констатировать, что, несмотря на бурную деятельность законодателя, принципиальных перемен в этот период в сфере налогообложения так и не произошло.

Становление введенной с 1992 г. принципиально новой для России налоговой системы проходило в жестких условиях политических, экономических и структурных преобразований при отсутствии преемственности в области налогового права. За годы функционирования налоговой системы было внесено значительное количество различных изменений в налоговое законодательство с целью его приведения в соответствие с протекающими в жизни общества процессами.

Происходившие в России перемены в области политики и экономики, изменение правовых и бюджетных отношений между уровнями и ветвями власти, процесс интегрирования российской экономики в мировую требовали проведения адекватной налоговой политики и построения эффективной, справедливой стабильной налоговой системы. Необходимость дальнейшего развития действующего налогового законодательства диктовалась и его крайним несовершенством, выразившимся, в частности, в отсутствии единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленности нормативных документов и частом несоответствии законов и подзаконных актов, регулирующих налоговые отношения, а также законов, относящихся к иным отраслям права, но вторгающихся в вопросы регулирования налоговых отношений; в существовании правовых пробелов и отсутствии достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений. Изменений требовали и чрезмерно жесткие нормы ответственности за налоговые нарушения, применявшиеся при отсутствии ясного законодательства, предупредительных процедур и одновременно нечеткости формулирования составов налоговых нарушений.

Необходимость реформирования сложившейся к тому времени налоговой системы России была очевидной. Однако, принимая во внимание, что основные налоги (НДС, акцизы, налог на прибыль предприятий, подоходный налог с физических лиц, ресурсные налоги), фор-

---

<sup>40</sup> Там же. Ст. 3826.

<sup>41</sup> СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3828.

<sup>42</sup> СЗ РФ. 1999. № 28. Ст. 3474.

мировавшие российскую налоговую систему, выполняли свою основную фискальную функцию, что такие налоги апробированы как в развитых, так и в развивающихся государствах и различных экономических режимах, а также учитывая определенную адаптированность налогоплательщиков и налоговых органов к этим налогам, Правительство РФ выступало с позиций не кардинального изменения действующей налоговой системы, а ее эволюционного преобразования, устранения имеющихся недостатков, ликвидации перекосов внутри налоговой системы, и в итоге – на основе формирования единой налоговой правовой базы и установления в России единого налогового правового порядка – создания рациональной и справедливой налоговой системы, обеспечения ее стабильности и предсказуемости.

Как инструмент реализации основных задач в области налоговой политики особую значимость приобретал Налоговый кодекс Российской Федерации – систематизированный законодательный акт, призванный обеспечить комплексный подход к решению насущных проблем налогового права. В Налоговом кодексе Российской Федерации действующие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, перерабатываются в соответствии с выбранными приоритетами и направлениями развития налоговой системы, приводятся в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную систему.

Вокруг вариантов налогового кодекса в 1990-е гг. и развернулась острая борьба.

### 1.3. Первая концепция кодификации: предложения ученых

Идея разработки НК РФ стала приобретать конкретные очертания весной 1992 г., когда секретарь Совета безопасности Ю. Скоков поставил задачу разработать концепцию экономической безопасности России и предложил нескольким независимым группам экспертов подготовить соответствующий документ.

Одну из групп экспертов возглавил В.Н. Фролов, президент Ассоциации «Налоги России», доктор экономических наук, профессор. Начав с работы над концепцией национальной безопасности, он и его коллектив впоследствии сконцентрировались на проблемах налоговой реформы. Уже в 1992 г. ими были представлены основные ее положения<sup>43</sup>, а в 1994 г. опубликован первый в постсоветской России проект налогового кодекса<sup>44</sup>. В нем предлагалось несколько революционных новаций по отношению к действовавшему на тот момент времени налоговому законодательству. Важнейшие из них: резкое – почти вдвое – снижение налоговых изъятий из экономики, еще более резкое – в 15 раз (со 150 до 10) – снижение количества действующих налогов; наконец, принципиальное изменение самой структуры взимаемых налогов. Собственно, на философии последнего тезиса и строилась концепция кодекса.

Разработчики кодекса исходили из единства триады целей любой налоговой системы: осуществления ее фискальной, регулирующей и стимулирующей функций. В России начала 1990-х гг. реально оказалась востребована единственная из всех функций налоговой системы – фискальная. Гипертрофированность фискальной функции действующей в России налоговой системы закономерно вела к свертыванию производства, параличу хозяйственной жизни. В кодексе В.Н. Фролова «равноправность» этих функций была не просто восстановлена, а, скорее, даже смещена в пользу стимулирующей функции. Налоговая среда выстраивалась таким образом, чтобы собственник был заинтересован использовать имеющиеся ресурсы предельно эффективно и интенсивно. За счет чего это достигалось?

Авторы кодекса считали, что введенная с 1 января 1992 г. Правительством РФ налоговая система превысила предельно допустимое налоговое давление на экономику, результатом чего стала невозможность осуществления не только расширенного, но и простого воспроизводства. К счастью, «инстинкт самосохранения» у российской экономики оказался достаточно силен, но форма его реализации стала весьма далекой от той, которая ожидалась «младореформаторами». С одной стороны, начала стремительно увеличиваться доля бартера в расчетах между предприятиями, что, по-видимому, и предотвратило полный коллапс экономики, а с другой, – значительная часть хозяйственной деятельности усилиями государства была «выдавлена в тень».

---

<sup>43</sup> Какой быть налоговой реформе в России. Екатеринбург: Ассоциация «Налоги России», 1992.

<sup>44</sup> Налоговый кодекс Российской Федерации. Проект Екатеринбург: Ассоциация «Налоги России», 1994.

## **Конец ознакомительного фрагмента.**

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.