



*На правах рукописи*

**БОРЗУНОВА Ольга Александровна**

**ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ НАЛОГОВОЙ РЕФОРМЫ  
В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

Специальность 12.00.14 - административное право;  
финансовое право;  
информационное право



**АВТОРЕФЕРАТ**  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук

**Москва - 2003**

Работа выполнена на кафедре государственного управления и права  
Международного института управления МГИМО (У) МИД России.

**Научный руководитель –**  
доктор юридических наук, профессор  
**КРАСНОВ Юрий Константинович**

Официальные оппоненты:

доктор юридических наук, профессор  
**КРОХИНА Юлия Александровна**

кандидат юридических наук  
**КАПЛИЕВА Елена Вячеславовна**

Ведущая организация:

**Российский государственный торгово-экономический университет.**  
**Кафедра административного и финансового права.**

Защита состоится 24 декабря 2003 г. в 14 часов на заседании  
Диссертационного Совета Д-209.002.01 в Московском государственном  
институте международных отношений (университет) МИД России по адресу:  
119454, г. Москва, пр. Вернадского, 76, МГИМО (У) МИД России,  
центральный корпус, аудитория 1039.

Телефон 434-92-49, факс 434-93-88.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Московского  
государственного института международных отношений (университет) МИД  
России.

Автореферат разослан «21» ноября 2003 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета,  
доктор социологических наук,  
профессор

Е.В.Охотский

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА ИССЛЕДОВАНИЯ

Актуальность темы исследования. 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.

В условиях плановой экономики финансовая система нашей страны эволюционировала в направлении, противоположном процессу общемирового развития в этой сфере. Развитие рыночных отношений потребовало серьезных перемен и, в первую очередь, в сфере правового регулирования налоговых отношений. Вот уже больше десяти лет в Российской Федерации проходит масштабная налоговая реформа. В результате в стране создана совершенно новая основа правового регулирования налоговых отношений.

В третье тысячелетие Россия впервые за всю историю российской государственности вступила с Налоговым кодексом Российской Федерации. Этот крупный правовой акт состоит из двух частей - общей и специальной.

Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации, принятая Федеральным законом от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ<sup>1</sup> и формулирует основные принципы современной системы налогообложения в Российской Федерации.

Первые главы части второй Налогового кодекса Российской Федерации приняты Федеральным законом от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ<sup>2</sup>. Сейчас вторая часть состоит уже из 15 глав, половина которых была принята в 2002 и 2003 гг. и которыми определен порядок исчисления и уплаты основных налогов.

<sup>1</sup> Собрание законодательства Российской Федерации. 1998 г. N 31. Ст. 3824.

<sup>2</sup> Собрание законодательства Российской Федерации. 2000 г. N 32. Ст. 3340.

Таким образом, в настоящее время в Российской Федерации происходит быстрое развитие налогового права. Появляются новые виды налогов и существенно меняются уже существующие. Многие нормы налогового права долгое время носили подзаконный характер, т. е. регулировались в основном указами Президента Российской Федерации и постановлениями Правительства Российской Федерации. В настоящее время существует единый кодифицированный законодательный акт - Налоговый кодекс Российской Федерации. Только в рамках кодекса можно оптимально и эффективно закрепить основные цели и задачи налоговой политики, создать отвечающую требованиям экономической и социальной эффективности налоговую систему. Общие нормы и принципы Налогового кодекса Российской Федерации распространяют свое действие на все нормы налоговых институтов, что способствует развитию правовых возможностей разрешения споров в налоговом праве. Форма целостного, комплексного акта дает возможность увязать и сбалансировать права и обязанности как налогоплательщика, так и налоговых органов. Все это делает изучение динамики развития нормативно-правовой базы, регулирующей налогообложение в Российской Федерации, актуальной исследовательской задачей.

**Степень разработанности проблемы.** Налоговые отношения как самостоятельный объект уже в начале XIX века становятся предметом теоретических исследований зарубежных и русских ученых. Общая теория налогов, система налогов, принципы налогообложения, порядок взимания налогов, проблемы правового регулирования налоговых отношений - все эти вопросы рассматриваются в рамках финансовой науки, которая включала в себя отдельное учение о государственных доходах. Теоретическое освещение проблем налоговой системы России нашло свое отражение в научных трудах многих русских ученых дореволюционного периода<sup>3</sup>.

<sup>3</sup> См.: Тургенев. Н.И. Опыт теории налогов. - 3-е изд. - М., 1937; Горлов. И. Теория финансов.- Спб., 1841; Лебедев. В.А. Финансовое право.- Спб., 1882-1885, Патлаевский И. Курс финансового права. - Спб., 1885; Исаев. А.А. Очерки теории и политики налогов. - Спб., 1887; Наши финансы и подоходный налог.- М., 1887; Яснопольский Н. О географическом распределении государственных доходов и расходов в России в 1890-1897 гг. - Спб. 1898; Янжул И.И. Основные начала финансовой науки.- М., 1899 и др.

В 20-е годы XX в. теория налогов в рамках финансовой науки продолжала развивать традиции, которые были заложены русской и европейской финансово-налоговыми школами<sup>4</sup>. Налоговая политика НЭПа нашла яркое отражение в работах М.Г.Сокольников «Финансовая политика Революции» и М.Г.Бродского «Финансовая политика». После проведения в России финансовой реформы 1930-1932 г.г. на длительное время учение о налогах, его теоретические основы, разработанные русскими учеными, были забыты. Более того, они сознательно были отвергнуты, так как было провозглашено построение первого в мире государства без налогов.

Только в конце 80-х годов XX века, когда в нашей стране начали происходить коренные изменения, связанные с реформированием российской экономики, жизнь снова поставила ученых перед необходимостью вернуться к проведению научных исследований в области теории налогов.

Важные положения теории налогов и налогового права, отвечающие условиям современной России, были сформулированы в работах ученых: Л.В.Брызгалина, О.П.Горбуновой, И.В.Горского, Е.Ю.Грачевой, В.И.Гуреева, П.Л.Козыряна, Ю.А.Крохиной, Л.П.Окуновой, С.Г.Пепеляева, Г.В.Петровой, В.М.Пушкаревой, Г.П.Толстопятенко, Н.И.Химичевой, Д.Г.Черника и других.

В последние годы ученые-правоведы уделяют большое внимание проблемам финансового и налогового права. В новейших учебниках по финансовому праву имеются большие разделы, посвященные налоговому праву<sup>5</sup>. Под редакцией С.Г.Пепеляева выпущен фундаментальный учебник, затрагивающий основные вопросы налогового права России<sup>6</sup>. Представляют интерес и учебник по налоговому праву под редакцией Ю.А.Крохиной, и ее

<sup>4</sup> См.: Буковицкий А.А. Гензель П.П. Кульнер И.М. Твердохлебов. В.Н. Налоги в иностранных государствах.- М., 1926; Болдырев Г.И. Подоходный налог на Западе и в России.- М., 1924; Микеладзе П.В. Тяжесть обложения в иностранных государствах - М., 1928; Тривус А.А. Налоги как орудие экономической политики.- М., 1928.

<sup>5</sup> См.: Финансовое право. Под редакцией Е.Ю. Грачевой, Г.П.Толстопятенко. - М., 2003; Финансовое право: Учеб. Под ред. Н.И. Химичева. -3-е изд, перераб. и доп. - М., 2003; Карасева М.В. Финансовое право: Крат. учеб. Курс. - М., 2003.; Карасева М.В., Крохина Ю.А.. - М., 2003; Тосунян Г.А., Викулин А.Ю. Финансовое право. Конспекты лекций и схемы. - М., 2002 ; Финансовое право: Федеральные и региональные аспекты. Отв. ред. Химичева Н.И. - М., 2001; Крохина Ю. А. Финансовое право России: Учеб пособие. – Саратов, 1999.

<sup>6</sup> См.: Налоговое право. Учебник. Под ред. С.Г. Пепеляева. - М., 2003.

статьи, посвященные формированию доходов местных бюджетов<sup>7</sup>. Следует упомянуть глубокие монографические работы по финансово-правовой, в том числе налоговой, проблематике Е.Ю.Грачевой, Н.И.Химичевой, В.М.Пушкаревой и В.Г.Панскова<sup>8</sup>.

Ряд работ посвящен проблемам налоговой реформы<sup>9</sup>. По проблемам, налогового права и налоговой политики защищены диссертации Л.А.Николаевой, М.Ю.Ковалевской, З.А.Клюкович, А.М.Костюк, И.В.Родкиной, С.С.Новокрещеновой<sup>10</sup> и др.

Интересный обзор судебно-арбитражной практики применения налогового законодательства дан Н.В.Герасименко, В.В.Витрянским и

<sup>7</sup> См.: Налоговое право России: Учебник. Под ред. Ю.А. Крохиной. - М., 2003; Крохина Ю.А. Вопросы правового реформирования доходов местных бюджетов// Научные труды Рос. акад. юрид. наук. - М., 2002. Вып. 2. Т. 1. С. 821-829.

<sup>8</sup> См.: Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д. Налоговое право: Вопр. и ответы - 4-е изд., испр. и доп. - М., 2003.; Химичева Н.И. Налоговое право. - М., 1997.; Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. Учеб. пособие. - М., 2003 ; Пансков В.Г. Налоги и налогообложение в Российской Федерации. Учеб. -5-е изд., доп. и перераб. - М., 2003.

<sup>9</sup> См.: Проблемы налоговой системы России: теория, опыт, реформа. Под ред. М.Алексеева, С.Синельникова Т 1-2 - М., 2000; Соловьев К.А. Современная налоговая политика и система налогообложения. - СПб., 2002; Бюджетно-налоговая политика Российского государства в период реформ: Материалы межрегион. науч.-практ. конф. молодых ученых, аспирантов, студентов, преподавателей вузов Российской Федерации, г. Гуково, 3 дек 2002, - Р-н-Д, 2002; Павлова С.В. Налоговая реформа как основная составляющая инвестиционной полигики в России // Финансы. 2003.№ 9. С.76-78; Краснов Ю.К. Налоговая реформа: шаг вперед, два шага на месте// Налоговая политика и практика. 2003 №7. С.10-18 и др.

<sup>10</sup>См.: Николаева Л.А. Конституционные основы налоговых правоотношений. Дис. на соиск. учен. степ. канд. юрид. наук. - М., 2001 ; Ковалевская М.Ю. Административно-правовое регулирование налогообложения. Дис на соиск. учен. степ. канд. юрид. наук. - М., 2000; Клюкович З.А. Тенденции становления налоговой системы в России. Дис. на соиск. учен. степ. д-ра экон. наук. - М., 2000.; Костюк А.Н. Пути совершенствования налоговой системы РФ на современном этапе. Дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук. - М., 2001.; Родкина И. В. Теоретические основы и практика налогообложения в Российской Федерации: Дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук. - М., 2002.; Новокрещенова С.С. Трансформация налоговых систем в переходной экономике: Дис. на соиск. учен. степ. канд. экон. наук.- М., 2001.

С.А.Герасименко<sup>11</sup>. Заслуживает внимания анализ вопросов ответственности за нарушение налогового законодательства, данный Е.В. Каплиевой<sup>12</sup>.

Несмотря на достаточно большой объем работ, посвященных исследованию налоговых правоотношений, пока еще нельзя признать, что все проблемы изучения правового регулирования налоговых отношений решены. В большинстве своем вышеперечисленные работы посвящены характеристике налогового законодательства, рассмотрению предмета, метода налогового права, анализу налоговых правоотношений, исследованию правового режима взимания отдельных налогов.

Проблемы реформирования правовых основ налогообложения в целом относятся к числу наименее разработанных в отечественной юридической литературе. Недостаточно в юридической науке уделяется внимания характеристике сущности правового регулирования налоговых отношений как одного из способов реализации государственного управления; определению принципов осуществления правового регулирования налоговых отношений; выявлению факторов, обуславливающих содержание правового регулирования налоговых отношений и т.д.

Имеются большие резервы в изучении правового урегулирования комплекса взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков в условиях налоговой реформы, порядка осуществления налоговой проверки и применения мер юридической ответственности за налоговые правонарушения и ряд других. Есть ряд и других аспектов реформирования налоговой системы в России, которые еще не были предметом научного исследования. Нет и обзорных работ юристов, посвященных налоговой реформе. Все это делает крайне актуальным комплексное исследование правового обеспечения налоговой реформы в Российской Федерации.

---

<sup>11</sup>См.: Герасименко Н.В. Правовые особенности толкования и реализации ст.45 НК Российской Федерации // Налоговые споры. Теория и практика. 2003 № А. октябрь С.16-20.; Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и гражданский кодекс. - М., 1995.

<sup>12</sup>См.: Каплиева Е.В. Административная ответственность за правонарушения в области налогов и сборов. Дис. на соиск. учен. степ. канд. юрид. наук. - М., 2002.

**Цель и задачи исследования.** Настоящая работа имеет целью: обобщение и анализ нормативного материала, регулирующего вопросы организации налоговой системы Российской Федерации в течение последнего десятилетия; анализ возникающих проблем в правовом регулировании налоговой реформы; разработку рекомендаций по разрешению существующих проблем.

Исходя из сформулированных целей, в диссертации поставлены следующие задачи:

- определить круг нормативных правовых актов, составляющих основу налоговой системы России в начале 90-х годов;
- выявить основные недостатки в правовом регулировании налоговой системы 90-х гг. и обосновать необходимость ее реформирования;
- на основе анализа нормативной базы и литературы определить основные цели и этапы налоговой реформы в Российской Федерации;
- сформулировать основные принципы налоговой реформы;
- проанализировать развитие нормативно-правовой базы налоговой реформы;
- рассмотреть правовую основу уменьшения налоговой нагрузки на экономику;
- проанализировать нормативно-правовое регулирование выравнивания условий налогообложения и совершенствования налогового администрирования;

**Объектом исследования** являются общественные правовые отношения, связанные с динамикой развития налоговой системы Российской Федерации в условиях рыночных реформ, осуществляемых в стране.

**Предмет исследования** образуют правовые основы становления, развития и функционирования в Российской Федерации налоговой системы, соответствующей рыночной экономике, и проведения налоговой реформы.

**Методология исследования.** Теоретико-методологическую основу диссертации составляет диалектическая система взглядов, развитая в трудах российских и зарубежных ученых в области теории права и финансового права, их современная научно-правовая трактовка принципов организации и



реальной практики налогообложения в условиях рыночной экономике. При решении поставленных задач автор опирался на общенаучные, частно-научные и частно-правовые методы, такие, как историко-правовой, формально-юридический, метод сравнительного правоведения и другие современные методы познания, разработанные наукой и апробированные практикой.

**Нормативно-правовую базу исследования составили:**

Конституция Российской Федерации от 12 декабря 1993 г.<sup>13</sup>;

Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья) (с изм. и доп. от 20 февраля, 12 августа 1996 г., 24 октября 1997 г., 8 июля, 17 декабря 1999 г., 16 апреля, 15 мая, 26 ноября 2001 г., 21 марта, 14, 26 ноября 2002 г., 10 января, 26 марта 2003 г.)<sup>14</sup>;

Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ (с изменениями от 30 марта, 9 июля 1999 г., 2 января, 5 августа, 29 декабря 2000 г., 24 марта, 30 мая, 6, 7, 8 августа, 27, 29 ноября, 28, 29, 30, 31 декабря 2001 г., 29 мая, 24, 25 июля, 24, 27, 31 декабря 2002 г., 6, 22, 28 мая, 6, 23, 30 июня, 7 июля, 11 ноября 2003)<sup>15</sup>;

Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (с изм. и доп. от 16 июля, 22 декабря 1992 г., 21 мая 1993 г., 1 июля 1994 г., 21 июля 1997 г., 31 июля, 22 октября, 18 ноября, 29 декабря 1998 г., 10 февраля, 17 июня, 8 июля 1999 г., 5 августа 2000 г., 24 марта, 6, 8 августа, 27 ноября, 29, 31 декабря 2001 г., 24 июля, 31 декабря 2002 г., 27 декабря 2002 г. 6 июня, 7 июля, 11 ноября 2003 г.)<sup>16</sup>;

<sup>13</sup>См.: Конституция Российской Федерации // Собрание законодательства Российской Федерации, 1996. N 3. Ст. 152; N 7. Ст. 676; 2001. N 24. Ст. 2421; 2003. N 30. Ст. 3051

<sup>14</sup> См.: Собрание законодательства Российской Федерации. 1994 г. N 32. Ст. 3301; 1996 г. N 5. Ст. 410; 2001 г. N 49 Ст. 4552

<sup>15</sup>См.: Собрание законодательства Российской Федерации, 2000 N 3.Ст.3340; 2001. N 1. Ст.18; 2002. N 1. Ст.4

<sup>16</sup>См.: Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации, 1992. N 11. Ст.527; Собрание законодательства Российской Федерации

Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. N 145-ФЗ (с изм. и доп. от 31 декабря 1999 г., 5 августа, 27 декабря 2000 г., 8 августа, 30 декабря 2001 г., 29 мая, 10, 24 июля, 24 декабря 2002 г., 7 июля, 11 ноября 2003 г.)<sup>17</sup>; и другие нормативные акты, связанные с налоговой реформой.

**Научная новизна работы.** Представленная работа впервые комплексно исследует правовые аспекты осуществляемых в Российской Федерации в течение более чем десяти лет преобразований налоговой системы.

В работе предпринята попытка, на основе теоретического и практического анализа, раскрыть концепцию и содержание налоговой реформы, определить ее место в процессе формирования правовой базы функционирования рыночной экономики.

**На защиту выносятся следующие новые и содержащиеся элементы нового положения:**

- охарактеризованы основные черты налоговой системы Российской Федерации в начале 90-х годов и обоснована необходимость ее реформирования;
- формулируются основные цели налоговой реформы, осуществляемой начиная с начала 90-х годов в Российской Федерации;
- обосновывается авторская классификация принципов налоговой реформы;
- предлагается авторская периодизация налоговой реформы;
- подводятся итоги каждого этапа налоговой реформы и формулируются нерешенные проблемы;
- на базе новейшего нормативного материала определяются основные направления налоговой реформы на ее заключительном этапе;
- выявляется правовая основа уменьшения налоговой нагрузки на экономику;

---

Федерации, 1997. N 30. Ст.3593

<sup>17</sup> См : Собрание законодательства Российской Федерации, 1998. N 31. Ст. 3823, 2000. N 32 Ст. 3339; 2001. N 33. Ст. 3429; 2002, N 22. Ст. 2026; N 30. Ст. 3021, 3027

- аргументируются особенности нормативно-правового регулирования выравнивания условий налогообложения в Российской Федерации на современном этапе;

- характеризуются главные направления совершенствования налогового администрирования на современном этапе налоговой реформы;

- формулируются следующие конкретные предложения по дальнейшему совершенствованию налогового законодательства в Российской Федерации.

В сфере совершенствования структуры налогообложения и содержания конкретных налогов необходимо:

1) на основе принципов, закрепленных в общей части Налогового кодекса, законодательно урегулировать систему имущественных налогов в России (налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения), которые должны стать серьезными источниками доходов региональных и местных бюджетов. Новые принципы их взимания должны стимулировать эффективное использование имущества. До сих пор взимание данных налогов осуществляется на основе нормативного материала 1991 – 1992 гг., что не соответствует многим положениям налогового права, закрепленным в Налоговом кодексе Российской Федерации. В ходе нормативного урегулирования имущественных налогов необходимо исключить запасы, затраты и нематериальные активы из объектов налогообложения по налогу на имущество организаций, перейти на оценочную рыночную стоимость имущества в качестве налогооблагаемой базы, сократить перечень налоговых льгот, обеспечить возможность постепенного перехода в перспективе на единый налог на недвижимость;

2) требуют доработки отдельные нормы Налогового кодекса в отношении налога на прибыль организаций. После первого года его применения проявились недостатки в проработанности норм налогового учета (эта система должна быть приближена к бухгалтерскому учету при сохранении дистанции между налоговой и бухгалтерской отчетностью), а также инвестиционного налогового кредита;

3) следует также кодифицировать нормы взимания государственной пошлины, преобразовав в государственную пошлину все существующие сегодня платежи, уплачиваемые в связи с выполнением государственными органами юридически значимых действий;

В сфере совершенствования налогового администрирования необходимы:

1) совершенствование норм, регламентирующих учёт рыночных цен для целей налогообложения, исключение условий минимизации налогов посредством трансфертного ценообразования. В этих целях следует уточнить:

- перечень лиц, признаваемых взаимозависимыми для целей налогообложения;

- основания налогового контроля за правильностью учёта ценового фактора при исчислении налогов, в том числе по результатам банковских операций и других сделок, совершаемых кредитными организациями;

- методы определения рыночных цен, тарифов, процентных ставок;

- источники информации о рыночных ценах, тарифах, процентных ставках;

2) отмена судебной процедуры взыскания штрафов с организаций за совершение налогового правонарушения, за исключением случаев, когда организация оспаривает решение налогового органа о привлечении её к ответственности за совершение налогового правонарушения и взыскании штрафа (предоставление налоговым органам права взыскивать в соответствии с установленным порядком штрафы без обращения в суд в случае, если налогоплательщик не оспаривает решения налогового органа о привлечении его к ответственности за совершение налогового правонарушения и взыскании штрафа;

3) установление порядка проведения налоговых проверок исполнения банками обязанности по перечислению налогов и сборов в бюджеты, а также порядка осмотра и выемки соответствующих документов и предметов.

В целях совершенствования налогового администрирования и обеспечения эффективности налогового контроля необходимо в Налоговом кодексе Российской Федерации определить порядок проведения налоговых

проверок исполнения банками обязанности по перечислению налогов и сборов в бюджеты, осмотра и выемки документов и предметов, а также определить полномочия налоговых органов по проведению таких проверок;

4) уточнение положений о признании обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной;

5) уточнение составов налоговых преступлений, содержащихся в статьях 198 и 199 Уголовного кодекса Российской Федерации, имея в виду установление уголовной ответственности за непредставление налоговой декларации в случаях, когда подача такой декларации является обязательной, либо включение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений, повлекшее неуплату налогов в крупном или особо крупном размере, а также за уклонение налогового агента или кредитной организации от перечисления в бюджеты налогов в крупном или особо крупном размере.

**Научная значимость исследования.** Научная значимость исследования определяется тем, что в нем раскрываются с позиций финансового права юридическая природа и содержание основных изменений в правовом регулировании налогообложения в условиях налоговой реформы в Российской Федерации. Диссертация ориентирована на дальнейшую теоретическую и правовую разработку проблем становления новой, адекватной рыночной экономике и стимулирующей ее развитие налоговой системы.

**Практическая значимость** диссертационного исследования заключается в том, что основные результаты работы использовались в Государственной Думе Федерального Собрания Российской Федерации в качестве комментариев, аналитических записок и вестников для информирования депутатского корпуса по проблемам налоговой реформы. Они также могут быть основой дальнейшего научного изучения и использования в учебном процессе.

**Апробация результатов исследования.** Диссертация подготовлена на кафедре государственного управления и права Международного института управления МГИМО (У) МИД России, где были проведены ее рецензирование и обсуждение. Материалы исследования нашли отражение в

деятельности Информационно-аналитического управления Государственной Думы, научных публикациях автора.

**Структура диссертационного исследования.** Диссертация состоит из введения, двух глав, заключения и списка использованных источников и литературы.

### **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

**Во введении** обосновывается актуальность и новизна диссертационного исследования, показывается степень научной разработанности проблемы, определяются цель, задачи, объект и предмет, методологические основы исследования, его теоретическая и практическая значимость, апробация результатов исследования, формулируются основные положения, выносимые на защиту.

В первой главе «**Эволюция правового статуса налоговой системы Российской Федерации в условиях рыночных реформ**» рассматриваются такие проблемы, как:

- правовая основа налоговой системы Российской Федерации в начале 90-х годов и необходимость ее реформирования.
- Основные принципы, цели и этапы налоговой реформы в Российской Федерации.

Проанализировав нормативную правовую базу налоговой системы 90-х гг., диссертант делает следующие выводы.

Налоговая реформа в Российской Федерации в своем развитии прошла три этапа.

В 1991 году начинается **первый этап** налоговой реформы. Его суть – переход от советской налоговой системы к налоговой системе государства с рыночной экономикой. С этой целью принимается целый комплекс законов. Базовым стал Закон Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», принятый 27 декабря 1991 года № 2118-1<sup>18</sup>. Этот закон определил общие принципы построения налоговой системы в Российской Федерации, виды налогов, сборов, пошлин и других платежей

---

<sup>18</sup> См : Ведомости Съезда народных депутатов Российской Федерации и Верховного Совета Российской Федерации 1992. № 11.

(федеральные, субъектов Федерации и местные налоги), а также права, обязанности и ответственность налогоплательщиков и налоговых органов. Вслед за ним были приняты и другие законы

Сравнительный анализ новых российских законов с налоговым законодательством СССР, проведенный в диссертации, показал, что принятый в декабре 1991 г. пакет налоговых законов России в значительной мере основывался на советской нормативной базе. Это, прежде всего, касалось вопросов терминологии, понятийного аппарата, определений, важнейших для налогового права нормативных элементов, конструкций норм, построения отдельных институтов. Особенно показателен в этом отношении Закон о налогообложении доходов физических лиц, в котором основным классифицирующим признаком режимов налогообложения являлось наличие места основной работы. На этом этапе остались неразработанными основные общие институты, касающиеся прав налогоплательщиков, обязанностей и ответственности налоговых органов. Остались вне законодательного регулирования такие важнейшие институты, как представительство в налоговых правоотношениях, защита, процедурно-процессуальные вопросы (порядок проведения проверок, производство по делам о налоговых правонарушениях) и другое<sup>19</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.

Как показывается в диссертации, налоговое законодательство Российской Федерации 90-х гг. предусматривало много льгот по большинству существовавших видов налогов. Кроме того, сохранялись и индивидуальные льготы. Это способствовало уклонению от налогообложения, в то время как честные налогоплательщики подвергались дискриминации.

---

<sup>19</sup> См.: Концепция развития Российского законодательства Под ред Л.А. Окунькова, Ю.А. Тихомирова, Ю.П. Орловского, М., 1994. С. 124.

Частые изменения в налоговом законодательстве, констатируется в работе, 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 90-х гг. фактически стимулировала уклонение от уплаты налогов. В результате сокращались бюджетные поступления, 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.

В этой ситуации при подготовке нормативных актов, относящихся к налоговой реформе, как показано в диссертации, необходимо было предусмотреть следующие направления ее реформирования:

- 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.

Долгие годы 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 на федеральном уровне с последующим распределением средств «сверху – вниз». Проведение рыночных реформ в России потребовало коренного изменения налоговых отношений<sup>20</sup>.

**Второй этап** налоговой реформы начинается с принятием Конституции Российской Федерации 12 декабря 1993 года. К этому времени все острее назревали потребности обновления и дальнейшего развития налогового законодательства, которое впервые приобретает значение подотрасли финансового законодательства.

Исходные положения налоговой системы рыночного типа как основные ориентиры налоговой реформы закреплены в Конституции Российской Федерации от 12 декабря 1993 г. (ст. 57, п. «з» ст. 71, п. «и» ч. 1 ст. 72, ст. 74). Толкуя их, Конституционный Суд Российской Федерации сформулировал ряд правовых позиций по данному вопросу. В частности, он определил:

- основные признаки налога, рассматривая его как индивидуальный безвозмездный платеж, последствием неуплаты которого является принудительное изъятие соответствующих денежных средств<sup>21</sup>;
- что установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными»<sup>22</sup>;
- что федеральные налоги и сборы следует считать «законно установленными», если они установлены федеральным законодательным

<sup>20</sup> См.: Концепция развития Российского законодательства. С. 120.

<sup>21</sup> См.: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 июля 1998 г. // СЗ Российской Федерации, 1998. N 30. Ст. 3800.

<sup>22</sup> См.: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 4 апреля 1996 г. // СЗ Российской Федерации, 1996. N 16. Ст. 1909.

органом в надлежащей форме, т.е. законом, в предусмотренном порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством<sup>23</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, права и законные интересы 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>24</sup> и т.д. В диссертации показано, что в постановлениях Конституционного Суда Российской Федерации в течение 1996-1998 гг. были сформулированы важнейшие правовые позиции относительно построения налоговой системы России, направленные на обеспечение баланса интересов государства и налогоплательщиков. В последующем положения, сформулированные Конституционным Судом Российской Федерации о системе налогов, об общих принципах налогообложения и сборов в Российской Федерации, получили закрепление в Налоговом кодексе Российской Федерации, 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.

**Третий этап** налоговой реформы начался в 1998 году и продолжается до сих пор. Его начало было ознаменовано принятием 31 июня 1998 года части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Это дало возможность

---

<sup>23</sup> См.: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 18 февраля 1997 г. // СЗ Российской Федерации, 1997 N 8 Ст. 1010.

<sup>24</sup> См.: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 11 ноября 1997 г. // СЗ Российской Федерации, 1997. N 46. Ст. 5339.

более детально реализовать на практике принцип разграничения полномочий между государственными органами Российской Федерацией, ее субъектов и органами местного самоуправления.

С принятием Налогового кодекса Российской Федерации создана совершенно новая основа правового регулирования налоговой системы в период перехода к рыночной экономике.

Часть первая Налогового кодекса Российской Федерации дает определения таких понятий, как «налоги и сборы по уровням бюджетов», «налоговая база», «налоговый агент», «налогоплательщик», «налоговые ставки», «налоговые правонарушения», «меры ответственности за налоговые правонарушения», «налоговый контроль» и др.

Большинство положений второй части Кодекса, которыми определен порядок исчисления и уплаты основных налогов, как показано в диссертации, отличается несомненной новизной.

Во-первых, часть вторая Кодекса является особенной и включает нормы, регулирующие конкретные виды налогов. Как уже говорилось, их тринадцать: налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, налог с продаж, единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения для субъектов малого предпринимательства, система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности, транспортный налог, налог на игорный бизнес, система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Во-вторых, положения части второй Налогового кодекса вносят принципиальные изменения в систему законодательства о налогах и сборах. Появились совершенно новые налоги, например, единый социальный налог. Правовое регулирование ранее существующих налогов идет по пути их объединения и упрощения, что значительно видоизменяет его характер.

В-третьих, часть вторая Налогового кодекса очень часто дополняет, а также изменяет (уточняет) нормы первой части. Например, все элементы налога, которые перечислены в статье 17 части первой Налогового кодекса

Российской Федерации, а также специфические понятия («объект налогообложения», «налоговая база», «особенности определения налоговой базы», «освобождение от налогообложения по конкретным видам налогов») конкретизируются и раскрываются применительно к каждому налогу во второй части Налогового кодекса.

Во второй главе диссертации **«Основные направления налоговой реформы и развитие нормативно-правовой базы»** анализируются:

- правовая основа уменьшения налоговой нагрузки на экономику;
- нормативно-правовое регулирование выравнивания условий налогообложения;
- совершенствование правового регулирования налогового администрирования.

Подводя некоторые итоги налоговой реформы, диссертант показывает, что в результате этой работы налоговая система в Российской Федерации в основном упорядочена и приспособлена к условиям рыночной экономики. Среди уже сделанного следует особо отметить создание правовой базы для реального снижения налоговой нагрузки на экономику.

Экономисты для оценки налогового бремени традиционно применяют показатель отношения общей суммы налогов и сборов к объему валового внутреннего продукта (ВВП). Если использовать этот расчетный показатель, то фактический уровень налогового бремени в 1999 - 2002 г., по расчетам Минфина России, составлял порядка 32-34 % к ВВП, а прогнозируемый показатель на 2003 г - 30,7 % к ВВП. Структура налогов и ставки налогообложения указывают на нелегкое положение нашего налогоплательщика. Поэтому задача снижения налоговой нагрузки – одна из приоритетных при проведении налоговой реформы<sup>25</sup>. Предстоящее снижение в 2003 г. будет обусловлено, в основном, отменой с 2003 г. налога на пользователей автомобильных дорог и снижением уровня налогообложения малого бизнеса<sup>26</sup>.

<sup>25</sup> См.: Староверова О.В. Налоговое право. Под ред. М.М. Рассолова, Н.М. Коршунова. – М., 2001. С. 401

<sup>26</sup> [http://www.government.ru/data/structdoc.html?he\\_id=102&do\\_id=785](http://www.government.ru/data/structdoc.html?he_id=102&do_id=785)

Сравнение его с другими странами показывает, что в Российской Федерации показатель отношения общей суммы налогов и сборов к объему ВВП ниже, чем во многих странах с переходной экономикой, а также в странах ОЭСР. Например, по данным Минфина Российской Федерации, в 2000 г. в Чехии такой уровень составлял 40,5 %, в Польше - 41,0 %, в Венгрии - 41,2 %, Эстонии - 37,1 %, Словении - 41,2 %, странах ОЭСР - 36,1 %, странах Европейского сообщества - 40,9%<sup>27</sup>. Таким образом, налоговая нагрузка в российской экономике не превосходит средние показатели по странам Восточной и Центральной Европы и Балтии, которые считаются наиболее успешно развивающимися в группе переходных экономик.

Какова правовая основа таких результатов? В диссертации показано, что существуют, по крайней мере, два направления налоговой реформы, которые связаны с уменьшением налоговой нагрузки на экономику, - это резкое уменьшение «оборотных» налогов и снижение налоговых ставок.

Особенно заметное снижение налоговой нагрузки, а также упрощение системы налогообложения произошло в отношении налогов, связанных с оплатой труда.

С 2001 г. в России введена совершенно новая система налогообложения доходов физических лиц, которая в значительной степени отличается от действовавшей до этого. Отличие состоит не только в новом названии налога, но в самой концепции налогообложения.

В диссертации показываются два направления совершенствования российского законодательства в области налогового обложения доходов физических лиц:

**законодательное закрепление значительного снижения налогового бремени для каждого физического лица – налогоплательщика.** А. Смит говорил, что «от снижения налогового бремени государство выигрывает больше, нежели от наложения непосильных налогов: на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит налог. При этом плательщики с большой легкостью сделают эти

---

<sup>27</sup> Там же.

платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов»<sup>28</sup>,

**приближение принципов законодательства по налогообложению к принципам международного права.**

В то же время анализ нормативного материала, как показывается в диссертации, свидетельствует о том, что необходимо внести изменения в налоговое законодательство, чтобы ликвидировать сложившиеся противоречия и выявленные недостатки:

- в частности, предстоит принять главы Налогового кодекса Российской Федерации, регулирующие порядок уплаты государственной пошлины, таможенных пошлин и сборов, налогов и платежей, связанных с использованием природных ресурсов;

- предстоит разработка глав Налогового кодекса Российской Федерации, посвященных имущественному налогообложению, включая налог на недвижимость. В качестве подготовительного этапа на пути к его введению необходимо определить принципы и порядок учета и оценки недвижимости в целях налогообложения;

- необходимо внести поправки в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации, направленные на повышение эффективности налогового администрирования. В частности, следует сделать налоговый учет максимально удобным как для налогоплательщиков, так и для налоговых органов;

- в целях стимулирования легализации заработной платы нужно продолжить совершенствование механизма регрессии при уплате единого социального налога;

- в связи с принятием 6 октября 2003 г. новой редакции закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» предстоит внесение изменений и дополнений в Налоговый кодекс Российской Федерации в части установления видов налогов и сборов в Российской Федерации, закрепления полномочий органов законодательной

---

<sup>28</sup> См.: Смит А Исследование о природе и причинах богатства народов Предисл , коммент. Е. М. Майбурда. Т.1. - М , Наука.1993. С.35

(представительной) власти и представительных органов местного самоуправления по установлению налогов и сборов, а также внесение изменений и дополнений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части регулирования межбюджетных отношений.

В заключении диссертант подводит итоги и формулирует выводы, вытекающие из диссертационного исследования.

**Основные положения диссертации отражены в следующих работах, опубликованных автором:**

1. Работа над налоговой реформой продолжается // «Финансы», 2003., № 9. 1 п.л.
2. Изменения в банковском законодательстве действуют.// Банковское дело. 2003. № 2,3. 1,5 п.л.
3. Основные направления налоговой реформы в Российской Федерации: некоторые правовые аспекты // В кн.: Научные труды МИУ МГИМО. (У). Вып.3 М., МГИМО. 2003. 1 п.л.
4. Социально-правовые аспекты налоговой реформы в Российской Федерации // «Социальная роль права: история и перспективы». Материалы международной научно-практической конференции Московского государственного социального университета 27-29 сентября 2002г. – М., 2003., 1,0 п.л.
5. Налоговый контроль // «Информация и бизнес» № 3. 2003., 0,5 п.л.
6. Новое в имущественном налогообложении - мало не покажется// «Все для бухгалтера» № 4. 2003., 1,0 п.л.
7. Налоговая реформа в 2003 году: скорее жива, чем мертва// «Двойная запись» № 3. 2003., 0,2 п.л.
8. Новое в налогообложении в 2003 году// «Все для бухгалтера» № 2. 2003., 1 п.л.
9. Еще один шаг в упрощении налогообложения малого бизнеса// «Консультант директора». № 6. 2003., 1. п.л.
10. Налоговая реформа- шаг вперед // Аналитический банковский Журнал.2003., № 08(99). 1 п.л.
11. Налоговая реформа продолжается// "Бизнес Академия". 2003.,

№ 9.1 п.л.

12. Правовое обеспечение налоговой реформы в Российской Федерации // Научные труды МИУ МГИМО. (У) Вып.4 М.,МГИМО. 2003., 1 п.л.

13 Зарубежный опыт разрешения налоговых конфликтов// Налоговые споры: теория и практика, 2003.№ А . октябрь 1 п.л.

14. Налоговая реформа в Российской Федерации: основные этапы и рубежи //Аналитический вестник Государственной Думы. Вып. 2 от 17.01.2003., 3 п.л.

15. Налогообложение малого бизнеса в ожидании перемен // «Информация и бизнес». 2002., № 2 0,5 п.л.

16. Налог на доходы физических лиц. Практические советы.- Самара. Самарский дом печати, 2002., 6.25 п.л. (в соавторстве Ю.К.Краснов В.С.Мокрый).

17. Новое в налогообложении малого бизнеса// <http://www.mediatext.ru/docs/> 0.5 п.л.

18. Правительство предлагает сокращение налогового бремени на малый бизнес// «Бизнес Академия», 2002., №5 0,5 п.л.

19. Важный шаг в совершенствовании процедуры банкротства// «Бизнес Академия», 2002., №7 0,5 п.л.

20. Новый закон важный шаг в совершенствовании процедуры банкротства// Аналитический банковский Журнал, 2002., № 08(87). 0,5 п.л.

21. Налоговая реформа в Российской Федерации: основные этапы и первые результаты // Аналитический банковский Журнал, 2002., № 12(91)

22. Макроэкономический прогноз развития экономики Российской Федерации на 2001 год. // Аналитический вестник Государственной Думы. Вып. 1 от 09.01.2001. 1 п.л.

23. Международный опыт взимания налога на прибыль предприятий// Аналитический вестник Государственной Думы. Вып. 23 15.05.2001. 1 п.л.

24. Бюджетная политика в 2002 году // Аналитический вестник Государственной Думы. Вып. 26 от 18.06.2001. 0,5 п.л.

25. Бюджет-2002. Основные рубежи // Аналитический вестник Государственной Думы. Вып. 35 от 14.09.2001. 0,5 п.л.



26. Развитие бюджетного федерализма в Российской Федерации до 2005 г. // Аналитический вестник Государственной Думы. Вып.36 от 12.09.2001.

1 п.л.

27. Международный опыт взимания налога на прибыль организаций // «Консультант директора». 2001, № 20 1 п.л.

28. Иностранные инвестиции для России // Аналитический вестник Государственной Думы. Вып. 23 от 06.09.1999. 1 п.л.

29. Развитие экономики России в 1999-2003 годах // Аналитический вестник Государственной Думы. Вып. 24 от 06.09.1999. 1 п.л.

30. Переходная экономика современной России: современное состояние и перспективы развития // Аналитический вестник Государственной Думы. Вып. 38 от 07.12.1999. 0,5 п.л.



Заказ № 446 Тираж 100 экз  
МГИМО (У) МИД РФ

Отпечатано в отделе оперативной полиграфии  
и множительной техники МГИМО (У) МИД РФ  
117218, Москва, ул. Новочеремушкинская, 26



Из фондов Российской национальной библиотеки

РНБ Русский фонд

2006-4

33640

Из фондов Российской национальной библиотеки

12 13 7203