

**АКТУАЛЬНЫЕ
ПРОБЛЕМЫ
ФИНАНСОВОГО ПРАВА
РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ,
РОССИИ, УКРАИНЫ**



2006

Редакционная коллегия:
(по решению Президиума конференции Международной ассоциации финансового права и Уральской государственной юридической академии от 22 апреля 2005 г., Екатеринбург)

Абрамчик Лилия Ярославовна — канд. юрид. наук, доцент Гродненского государственного университета им. Я. Купалы;

Вишницкий Данил Владимирович — д-р юрид. наук, профессор Уральской государственной юридической академии, руководитель финансово-правовой специализации, председатель Уральского отделения Международной ассоциации финансового права;

Грачева Елена Юрьевна — д-р юрид. наук, профессор Московской государственной юридической академии, Вице-президент Международной ассоциации финансового права;

Затольский Сергей Васильевич — д-р юрид. наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Российской академии правосудия при Высшем Арбитражном Суде РФ и Верховном Суде РФ, Президент Международной ассоциации финансового права;

Ивлева Марина Федоровна — канд. юрид. наук, доцент Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова;

Пацуркивский Петр Стаиславович — д-р юрид. наук, профессор, декан юридического факультета Черновицкого национального университета им. Ю. Федьковича, Председатель Черновицкого отделения Международной ассоциации финансового права;

Пистоне Паскуале — д-р юрид. наук, профессор Института Австрийского и Международного налогового права Венского Университета Экономики и Бизнес Управления, член Международной фискальной ассоциации;

Шевелева Наталья Александровна — д-р юрид. наук, профессор, заведующий кафедрой государственного и административного права Санкт-Петербургского государственного университета.

Ответственный редактор
д-р юрид. наук, профессор УрГЮА
Д. В. Вишницкий

А43 **Актуальные проблемы финансового права Республики Беларусь, России, Украины /** Отв. ред. д-р юрид. наук, проф. УрГЮА Д. В. Вишницкий. — СПб.: Издательский Дом С.-Петерб. гос. ун-та, Издательство юридического факультета СПбГУ, 2006. — 376 с. ISBN 5-9645-0070-6

Данный коллективный труд представляет собой попытку комплексного анализа актуальных проблем развития финансового, налогового и бюджетного права в Белоруссии, Российской Федерации, Украине в контексте вопросов гармонизации национального законодательства в целях обеспечения единства экономического пространства, облегчения социального и культурного сотрудничества между народами.

Ведущие ученые из крупнейших научных юридических центров указанных государств и некоторых западноевропейских учебных заведений объединили свои творческие усилия в целях сравнительного анализа актуальных финансово-правовых проблем как теоретического, так и практического порядка.

Сборник предназначен для ученых и преподавателей, аспирантов, студентов юридических и экономических высших учебных заведений, сотрудников законодательных, исполнительных и судебных органов государственной власти, практикующих юристов и всех тех, кто интересуется проблемами современного финансового, налогового и бюджетного права.

УДК 346.6
ББК 67.402

© Авторы статей, 2006
© Издательство юридического факультета
С.-Петербургского государственного
университета, 2006

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие	7
--------------------------	---

Часть I

Основные проблемы финансового права

Раздел I. Введение	10
<i>Винницкий Д. В.</i> (Екатеринбург). Финансовое право в современных условиях: традиции и инновации	10

Раздел II. Проблемы теории финансового, налогового и бюджетного права	31
--	----

<i>Запольский С. В.</i> (Москва). О субъективном финансовом праве	31
---	----

<i>Грачева Е. Ю.</i> (Москва). Государственные интересы при осуществлении финансового бюджетного контроля	42
---	----

<i>Рукавишников И. В.</i> (Ростов-на-Дону). К вопросу о «свободных» полномочиях властных субъектов финансовых отношений	51
---	----

<i>Кучерявенко Н. П.</i> (Украина). Особенности правового регулирования динамики налоговой обязанности	58
--	----

<i>Карасева М. В.</i> (Воронеж). Правовые проблемы публичных расходов в России	66
--	----

Раздел III. Проблемы методологии науки финансового и налогового права	71
--	----

<i>Горбунова О. Н.</i> (Москва). Финансовое право: некоторые вопросы теории и практики на современном этапе	71
---	----

<i>Пацуркивский П. С.</i> (Украина). Интегрированная естественно-позитивистская доктрина финансового права	80
--	----

<i>Гаврилюк Р. А.</i> (Украина). Социальный натурализм как принцип науки налогового права	90
---	----

<i>Ивлиева М. Ф.</i> (Москва). Состояние современного налогового права в контексте современного правопонимания	99
--	----

Раздел IV. Современное финансовое право: источники, нормы и правоотношения	105
---	-----

<i>Дмитрик О. А.</i> (Украина). О проблеме трансформации подходов к определению источников финансового права	105
--	-----

Р. А. Гаврилюк*

Социальный натурализм как принцип науки налогового права

Примечательными чертами методологии современного правоведения всех постсоциалистических стран являются окончательное преодоление методологического монизма и переход к методологическому плюрализму в правоведении, выделение ряда качественно отличающихся между собой типов доктринальных подходов к познанию и пониманию права. По нашему мнению, современным потребностям постсоциалистической теории и практики познания права наиболее полно соответствует интегративное правоведение, или, иначе говоря, естественно-позитивный тип правопонимания с его базисным принципом социального натурализма. В правоведении стран Западной Европы его в последние десятилетия все чаще называют принципом социального реализма.¹ Какие же новые возможности открывают перед юридическими науками этот тип правопонимания и его основополагающий принцип?

Прежде всего, согласно принципу социального натурализма все социальные явления нельзя рассматривать вне действия естественных законов природы. Наоборот, их необходимо принимать в качестве таких, которые в своей сущности не менее естественны, чем явления физического, химического или биологического миров. Согласно общепризнанной философской доктрине социум — это неотрывная часть природы, высшая форма ее развития. Данный подход целиком и полностью распространяется и на такое социальное явление, как право. В соответствии с принципом социального натурализма право является социальной формой естественных законов общественной жизни. Следует подчеркнуть, что в нашем подходе мы отличаем *естественно действующие законы* в человеческом обществе от *законов искусственных, юридических и моральных* как имеющих конвенциональный характер, хотя и неодинаковый в праве и морали. Отсюда право неизбежно имеет две стороны — естественное содержание и социальную форму. А форма и содержание в естественном

* Кандидат юрид. наук, докторант Черновицкого национального университета им. Юрия Фельковича.

¹ *Daries H. Holdcroft. Jurisprudence: Text and Commentary. London, 1997. P. 218.*

состоянии не могут существовать одно без другого. Наиболее совершенным является такое право, в котором естественное содержание, а именно объективные общественные отношения, адекватно воплощаются в позитивном праве, т. е. в его социальной форме — законодательстве. Именно благодаря этому методологическому подходу становится возможным решить вначале теоретически, а затем и практически кардинальные проблемы многих отраслей и институтов права, особенно тех, которые в силу различных обстоятельств, прежде всего трансформационных процессов в постсоциалистических государствах, оказались в числе наиболее дискуссионных. К таким институтам права принадлежит и налоговое право постсоциалистических государств, а также наука налогового права.

Господствующим в науке налогового права продолжает оставаться юридический позитивизм как тип понимания налогового права. Он абсолютизирует позитивное начало в налоговом праве, рассматривает финансовые отношения в качестве атрибута государства, игнорирует их определяющую роль в налоговом праве. Представители данного типа понимания налогового права даже при определении его предмета исходят не из содержания общественных отношений, которые им регулируются, а только из внешних границ, сферы применения позитивного налогового права. В частности, Н. П. Кучерявенко пишет: «Предметом налогового права является группа однородных общественных отношений, которые определяют поступление средств от плательщиков в бюджеты в форме налогов и сборов. Предмет регулирования охватывает совокупность определенных, специфических отношений, что позволяет выделить их из общей массы финансовых отношений».² Возникает вопрос: по какому критерию выделить?

Главным недостатком данного подхода к определению предмета налогового права — только путем очерчивания его внешних границ — по нашему мнению, является то, что в таком случае имеет место ничем не обоснованный отход от общепринятого в науке континентальной системы права критерия деления норм права на отрасли и институты соответственно содержанию общественных отношений, регулируемых той или иной системой норм права. Границы правового регулирования вне его предмета, как известно, теряют свою четкость и определяются нередко в теории и на практике, как убеждает

² Кучерявенко Н. П. Курс налогового права: В 6 т. Т. 2: Введение в теорию налогового права. Харьков, 2004. С. 492.

огромнейший опыт, волонтаристски. При традиционном подходе к пониманию предмета налогового права, только через указание границ регулируемых им общественных отношений, остаются не раскрытыми сущностные черты собственно предмета налогово-правового регулирования.

Согласно принципу социального натурализма предметом налогового права являются специфические общественные отношения, возникающие и функционирующие на второй фазе процесса производства — фазе распределения валового внутреннего продукта и национального дохода, т. е. они входят в систему производственных отношений. Экономической наукой установлено, что, будучи особой сферой общественных отношений — распределительной, — налоги отражают определенную сторону объективной экономической действительности, т. е. выступают в роли *экономической категории*, отражающей реально существующие отношения, тесно связанные посредством распределения с процессом производства и изъятия части стоимости ВВП и национального дохода для государства. Выступая экономической категорией, *налоги объективны* и воспринимаются как *отчужденная доля собственности* физического или юридического лица в денежном выражении, перешедшая в собственность публичной власти. Из современных теоретиков налогового права данную черту налогов очень точно подметил и выразил Д. В. Винницкий, заметив, что «налоги и сборы представляют собой инструменты, используемые на наиболее сложном этапе перераспределения, этапе, на котором имеет место прекращение права частной формы собственности и возникновение публичной (государственной, муниципальной) собственности».³ Этот элемент распределительной функции налога — отчуждение доли частной собственности физического или юридического лица в денежном выражении и переход ее в собственность публичной власти — является основополагающим, системообразующим элементом налога как общественного явления.

В ходе налоговой реформы 1991 г. от такого деления налоговых и неналоговых платежей, своевольно трактуя распределительную функцию налога вопреки принципу социального натурализма, государство отказалось, признав все обязательные платежи налогами независимо от того, кто является их плательщиком — государственный или негосударственный субъект. На наивысшем, конституционном

³ Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 131.

уровне эта ошибка была усугублена в РФ в 1993 г., когда в ст. 57 новой Конституции РФ была закреплена следующая обезличенная формула: «Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы», без указания на такую существенную характеристику налогоплательщика, что им обязательно должен быть собственник.⁴ Окончательно такой подход закрепил Налоговый кодекс РФ, который в определении налога говорит об отчуждении посредством этого платежа денежных средств, принадлежащих налогоплательщикам «на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления» (ст. 8). Распространение налоговых правоотношений на лиц, коим денежные средства принадлежат на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, кроме того, что оно идет вразрез с естественной природой налога, деформировало эти отношения, позволило фактически бесконтрольно распоряжаться этим лицам не их, а публичной собственностью, возмнив себя не лженалогоплательщиками, а подлинными налогоплательщиками, т. е. собственниками (понятно, не своей собственности).

Украинское государство точь-в-точь скопировало подход российского государства к изменению трактовки налогоплательщика и, следовательно, предмета налога в постсоветский период. Согласно ст. 2 Закона Украины «О порядке действия на территории Украинской ССР в 1991 году Закона СССР “О налоге с предприятий, объединений и организаций”» к лицам, обязанным уплачивать налог на прибыль, были отнесены как негосударственные, так и государственные предприятия, учреждения, организации, даже их филиалы и отделения.⁵ Конституция Украины по существу продублировала упоминавшееся положение Конституции РФ, зафиксировав в ст. 67, что «каждый обязан платить налоги и сборы в порядке и размерах, установленных законом»,⁶ при этом опять же упустив такую основополагающую характеристику налогоплательщика, что последним является исключительно собственник.

Поэтому доктрина науки налогового права, руководствуясь принципом социального натурализма, должна стоять на позициях четкого различения и разграничения налогов с собственника и обязательных платежей с государственных предприятий. Как пишет

⁴ Конституции государств Европы: В 3 т. Т. 3 / Под общ. ред. Л. А. Окунькова. М., 2001. С. 28.

⁵ Закони України. Офіційне видання. Т. 2. Київ, 1996. С. 159.

⁶ Конституции государств Европы: В 3 т. Т. 3 / Под общ. ред. Л. А. Окунькова. С. 324.

Е. В. Порохов, «налоги, взимаемые с государственных предприятий, утрачивают свой главный существенный признак — *формирование государственных доходов* (курсив мой. — Р. Г.), и становятся простым средством перемещения государственных средств из одного кармана государства в другой, тем самым становясь явлением, сходным по своей форме с налогом, но не являющимся им по существу».⁷ Как справедливо резюмирует Ю. А. Крохина, «юридическое восприятие налога с позиций перехода права собственности предопределяет главную цель (задачу, предназначение) налогового права — достижение и правовое регулирование баланса частных и публичных имущественных отношений».⁸

К сожалению, в постсоветской российской и украинской доктринах налогового права возобладала, по нашему мнению, ошибочная точка зрения, согласно которой налогами являются все обязательные платежи в государственный бюджет, отнесенные к таковым законодателем, вне зависимости от их истинной правовой природы. Среди немногочисленных противников такого подхода выделяется последовательно аргументированная позиция С. Г. Пепеляева, не устающего утверждать, что «плательщиком налога является собственник».⁹ В последнем учебнике по налоговому праву С. Г. Пепеляев подчеркивает: «Налог — единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти».¹⁰ В этом определении блестяще отражены сущность и содержание распределительной функции налога. К сожалению, содержание другой, контрольной функции налога, по нашему мнению, в нем обозначено только в общих чертах. Науке налогового права предстоит восполнить этот пробел. И чем быстрее, тем лучше.

Наукой о финансах установлено, что субъективное начало налогов проявляется в том, что органы публичной власти могут изменять

⁷ Порохов Е. В. Финансово-правовое понятие налогов // Вестник Министерства юстиции. 1996. № 11. С. 37.

⁸ *Налоговое право России: Учебник для вузов* / Отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2003. С. 45.

⁹ *Основы налогового права: Учеб.-метод. пособие* / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995. С. 24.

¹⁰ *Налоговое право: Учебник* / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2003. С. 26.

тяжесть налогов, приспособлявая их к своей финансовой политике. Следовательно, налоги выступают как финансовая категория и в то же время находятся во взаимосвязи с другими финансовыми категориями. С одной стороны, они выражают общие свойства всех финансов (участвуют в формировании денежных фондов институтов публичной власти, выступают контрольным инструментом этого процесса) и дают ключ к пониманию финансовой системы в целом, а с другой — имеют собственные отличительные признаки, которые выделяют их из общей совокупности финансовых отношений. Системообразующим из этих признаков является вторичное распределение (перераспределение) с помощью налогов ВВП и национального дохода. В субъектном выражении налоговые отношения представляют собой отношения государства в лице его уполномоченных органов с налогоплательщиками, которые регулируются налоговым законодательством.

Таким образом, налоги как часть единого процесса воспроизводства, специфическая форма производственных отношений формируют их общественное содержание; как часть распределительных отношений общества — отражают закономерности процесса производства; как объекты перераспределительного процесса — обеспечивают институты публичной власти, прежде всего государство, новыми финансовыми ресурсами, присвоенными принудительно. Следовательно, согласно принципу социального натурализма основополагающей частью предмета налогового права являются перераспределительные финансовые отношения по поводу формирования путем вторичного распределения ВВП и национального дохода публичных фондов финансовых ресурсов с целью удовлетворения публичных общественных интересов. В теории и на практике этим фактически ограничивается предмет налогово-правового регулирования. В действительности же природа налоговых отношений только перераспределением финансовых ресурсов не исчерпывается. Налогам свойственна еще одна их естественная функция — контрольная.

Наукой о финансах установлено, что перераспределительная (фискальная) функция налогов на всем протяжении ее реализации сопровождается также действием контрольной функции налогов. Благодаря ей прежде всего создаются *объективные предпосылки для соблюдения стоимостных пропорций* в процессе образования и перераспределения доходов у частных субъектов хозяйствования. Контрольная функция налогов проявляется и в согласовании публичного

и частного интересов при налогообложении, в установлении путем реализации соответственных налогово-правовых процедур естественного баланса между указанными интересами, иначе говоря, она также четко отражает организационный характер налоговых отношений. Благодаря контрольной функции налога возможно оценить эффективность, *естественные пределы каждого налогового канала и налогового «пресса» в целом*, определить необходимость внесения изменений в налоговую систему и налоговую политику государства.

Контрольная функция налогов проявляется в нормативном характере налоговых отношений. Распределительный характер налоговых отношений предусматривает их планирование, определение конкретных субъектов, объемов и приемов осуществления, целевое использование денежных ресурсов, закрепленных в нормативных актах, главным образом в законах государства. Последние регламентируют как условия распределения доходов и прибыли, вкладываемых в расширение воспроизводства общественных благ, так и условия платежей в бюджеты (определение категорий налогоплательщиков, объекта и ставки налога, порядка их исчисления и т. д.). Именно контроль за соблюдением этих пропорций, выражающих сущность перераспределительной функции налога, отражает в свою очередь сущность контрольной функции налога. В этом состоит неразрывная диалектическая взаимосвязь обеих функций налога.

В литературе по финансовому праву справедливо подчеркивается, что первичной во взаимодействии этих функций является перераспределительная функция налога и вне ее контрольная функция налога не существует, поскольку нет объекта контроля. Отсюда проистекает главная особенность контрольной функции налога: она является производной от перераспределительной функции. Посредством контрольной функции налогов осуществляется контроль за полной и своевременной уплатой налога. Вместе с тем благодаря расширительному толкованию контрольной функции налога вопреки ее действительной природе государство в РФ, в Украине, во всех постсоциалистических странах (и не только в них) использует налогообложение в качестве средства тотального экономического надзора за деятельностью частных юридических лиц и даже частной жизнью граждан, а нередко и в качестве орудия расправы с оппонентами. Свидетельств тому предостаточно, поэтому естественная контрольная функция налогов нуждается в очень тщательном правовом регулировании исключительно на законодательном уровне.

Например, по настоящее время в РФ налог считается законно установленным согласно известному постановлению Конституционного Суда РФ «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».¹¹ По нашему мнению, исходя из правовой природы налога как отношения перераспределительного и перехода вследствие этого доли частной собственности в собственность публичную, понятие «существенные элементы налогового обязательства» охватывает содержание обеих сущностных функций налога — распределительной (фискальной) и контрольной. Законодатель Российской Федерации, материализовав вышеизложенное требование Конституционного Суда РФ в п. 1 ст. 17 части первой НК РФ, ограничился по существу юридической конкретизацией в основном распределительной функции налога. Контрольная функция налога еще продолжает оставаться не воплощенной в четкие, однозначные юридические нормы, что позволяет государству, прежде всего в лице его налоговых органов (но не только их), злоупотреблять налоговым правом. Только при условии адекватного учета контрольной функции налогов может быть построена оптимальная, эффективно действующая налоговая система, способная обеспечить финансовыми ресурсами потребности государства, других институтов публичной власти при сохранении интереса налогоплательщика к расширенному воспроизводству собственности, при постоянном повышении эффективности хозяйствования.

Проблема точного определения предела налогового изъятия на основе учета контрольной функции налогов как условия эффективного функционирования налоговой системы государства продолжает оставаться весьма актуальной. В качестве критерия оценки этого предела все больше ученых-экономистов и финансистов предлагают взять не желательный для государства и общества уровень расходов, а максимальный темп экономического роста ВВП при благоприятных структурных макроэкономических изменениях. Достижение данных задач невозможно без существенного приращения наукой налогового права новых знаний при помощи принципа социального

¹¹ *Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11¹ Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года “О Государственной границе Российской Федерации” в редакции от 19 июня 1997 г.» // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.*

натурализма и последующего воплощения этих знаний в налоговую политику государства.

Таким образом, согласно принципу социального натурализма категорию «налог» можно определить на основе вышеупомянутой дефиниции налога С. Г. Пепеляевым следующим образом: налог — единственно законная (устанавливаемая законом) форма объективных перераспределительных отношений, проявляющаяся в отчуждении такой доли собственности физических и юридических лиц, на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти, которая не подрывает естественных начал расширенного воспроизводства данной собственности в обществе. При этом предметом налогового права являются перераспределительные (фискальные) и контрольные налоговые отношения по поводу формирования, путем вторичного распределения (перераспределения) валового внутреннего продукта и национального дохода общества, публичных фондов с целью удовлетворения общественных интересов.

М. Ф. Ивлиева*

Состояние современного налогового права в контексте современного правопонимания

Если рассматривать правовую систему как целостный комплекс правовых явлений и процессов (позитивное право, правообразование, реализация права, правоотношения, правосознание), складывающийся в результате их взаимосвязи и взаимодействия и характеризующий юридическое воздействие на общественную жизнь,¹ то можно охарактеризовать состояние современной российской правовой системы как кризисное. Особенно ярко этот кризис проявляется в представлениях о праве, в состоянии позитивного права и, конечно, в реализации права.

Обратиться к проблемам современного правопонимания автора данной статьи заставила работа С. С. Алексеева «Восхождение к праву».² В данном труде мэтр российского правоведения дает системное изложение основных проблем теории права, в том числе проблемы правопонимания в современной юридической науке. Указывая на противоречивое положение юридической науки в России, да и во всем мире, С. С. Алексеев делает горький вывод о том, что «неимоверно страшное, случившееся за последнее время, — это наряду с иными нашими человеческими бедами, горькая плата нынешней юриспруденции за пренебрежение к высокой юридической материи. А значит, и ко всему главному, что может быть отмечено в отношении юриспруденции в качестве высокого человеческого предназначения».³ Обидные слова, но за ними — боль ученого, отдавшего всю свою жизнь правовой науке, стремящегося поставить ее в один ряд с другими отраслями, рассматривающего право с общенаучных позиций, которые характерны для естественных и технических наук.

За последние десять лет в российской литературе не проводилось крупных дискуссий по проблемам правопонимания, понятия права. Но в памяти многих правоведов, в том числе и автора настоящих строк, осталась грандиозная дискуссия, развернувшаяся на страницах

* Кандидат юрид. наук, доцент Московского государственного университета им. М. В. Ломоносова.

¹ Сорокин В. В. К понятию правовой системы // Правоведение. 2003. № 2. С. 4–14.

² Алексеев С. С. Восхождение к праву. Поиски и решения. М., 2002.

³ Там же (предисловие ко второму изданию).