

На правах рукописи

**ПРУДИУС Елена Витальевна**

**Совершенствование финансово-правового регулирования устойчивого  
развития налоговой системы Российской Федерации**

Специальность: 12.00.14 – административное право,  
финансовое право, информационное право

***АВТОРЕФЕРАТ***

*диссертации на соискание ученой степени  
кандидата юридических наук*

Москва — 2010

Работа выполнена на кафедре уголовно-правовых и специальных дисциплин ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»

Научный руководитель - доктор юридических наук, профессор  
Шурухнов Николай Григорьевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук  
Тедеев Астамур Анатольевич  
кандидат юридических наук  
Мельников Сергей Иванович

Ведущая организация - ФГОУ ВПО «Академия бюджета  
и казначейства Министерства финансов  
Российской Федерации»

Защита диссертации состоится 25 ноября 2010 г. в 14.00 часов на заседании диссертационного совета Д 521.004.06 при ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет» по адресу: 111395, г. Москва, ул. Юности, д. 5/1, учебный корпус № 3, ауд. 511.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет».

Автореферат разослан «\_\_\_» октября 2010 г.

Ученый секретарь  
диссертационного совета  
кандидат юридических наук, доцент

Е.В. Белоусова

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Налогово-правовая политика активно влияет на экономические и социальные процессы, происходящие в государстве, а сами налоги служат одним из основных источников финансовых ресурсов государства. При этом налоги из простого инструмента мобилизации доходов бюджетов государства превращаются в основной регулятор воспроизводственного процесса, оказывая прямое воздействие на пропорции, темпы и условия функционирования экономики. Посредством налогов перераспределяется значительная часть национального дохода страны, именно с помощью налогов государство перераспределяет часть прибыли предприятий и предпринимателей, доходов граждан, направляя ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры страны в целом, а также инвестируя в капиталоемкие и фондоемкие отрасли, обеспечивающие экономическую безопасность страны.

Поскольку налоговые поступления формируют основную часть доходов федерального, региональных и местных бюджетов, они, тем самым, обеспечивают возможность воздействия на пропорции и темпы общественного развития через их расходную часть. Это позволяет органам государственного управления осуществлять бюджетное субсидирование отраслей промышленности и отдельных хозяйствующих субъектов, реализовывать социальную политику, направлять государственные инвестиции в экономику, проводить взвешенную ценовую и кредитную политику, организовывать общественные работы. За счет бюджетных расходов государство финансирует социально значимые секторы экономики, создает новые высокотехнологичные производства, формирует промышленную инфраструктуру в экономически отсталых регионах, осуществляет прямые заказы на производство социально значимой и стратегической продукции. Следовательно, налогообложение выступает в качестве элемента организации и управления процессами общественного производства и играет существенную роль в обеспечении экономической безопасности государства.

В последние десятилетия Российская Федерация остро столкнулась с проблемой необходимости эффективного управления финансово-налоговой

сферой. Особое значение приобретает необходимость эффективного совершенствования финансово-правового механизма обеспечения развития налоговой системы в условиях глобальной и региональной финансовой нестабильности. При этом, в отсутствие, существенной научно-теоретической базы, такое совершенствование происходит достаточно болезненно как для налогоплательщиков, так и для государства, как налогооблагающего субъекта. При этом справедливо отмечается, что многочисленные проблемы в рассматриваемой сфере, не в последнюю очередь, обусловлены отсутствием соответствующих научных разработок, в теории финансового права, что и предопределило теоретическую и практическую необходимость проведения настоящего исследования.

**Степень научной разработанности проблемы.** В советский период вопросы финансово-правового регулирования развития налоговой системы не имели большого значения, поскольку, финансовая деятельность сводилась к прямому изъятию части доходов хозяйствующих субъектов в бюджет государства, роль же налогового механизма была минимальной.

В последние годы в российской финансово-правовой науке проблемам теоретических моделей и практическим вопросам развития отдельных элементов налоговой системы посвящены публикации в специальной и справочной бухгалтерской и юридической литературе, статьи юристов – практиков. Вместе с тем на монографическом уровне вопросы, касающиеся финансово-правовых проблем, связанных с обеспечением эффективного развития налоговой системы не получили должного изучения в финансово-правовой науке. Отдельные практические вопросы совершенствования основных элементов налоговой системы рассматривались в работах таких ученых, как В.В. Бесчеревных, Л.К. Воронова, А.В. Брызгалин, В.Р. Берник, С.А. Герасименко, О.Н. Горбунова, А.Н. Головкин, Е.Ю. Грачева, С.В. Жестков, В.М. Зарипов, М.Ф. Ивлиева, М.В. Карасева, М.В. Карасев, В.А. Кашин, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, В.А. Кулеш, М.В. Кустова, И.И. Кучеров, А.А. Никонов, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, В.И. Слом, Э.Д. Соколова, Д.М. Щекин, В.М. Чибинев и др.

При проведении исследования автор также обращалась к работам в области теории государства и права, гражданского права, предпринимательского, финансового права, таких ученых, как, в частности, - С.С. Алексеев, Н.С. Бондарь, М.И. Брагинский, С.Н. Братусь, В.В. Витрянский, Г.А. Гаджиев, В.Н. Григорьев, О.С. Иоффе, В.В. Лазарев, А.В. Малько, Н.И. Матузов, О.В. Мещерякова, О.М. Олейник, Ю.К. Осипов, И.Н. Пастухов, С.М. Петров, А.С. Пиголкин, И.А. Покровский, Т.Н. Радько, Е.А. Суханов, Б.А. Страшун, Ю.К. Толстой, Г.А. Тосунян, В.Е. Чиркин, Р.О. Халфина и др.

Немало автор почерпнула для темы исследования из диссертационных работ Т.А. Козенковой, Е.В. Басалаевой, В.В. Зябрикова, Д.Ю. Шахова, А.А. Усовицкого, О.Н. Бекетовой, А.А. Петрыкина, А.Н. Вандышевой, В.А. Мачехина, Э.А. Цыганкова и др.

При работе над диссертационным исследованием автором были изучены работы таких российских экономистов, как Е.В. Акчурина, М.В. Истратова, А.Н. Медведев, В.Г. Пансков, А.В. Перов, С.Г. Чаадаев, Д.Г. Черник, С.Д. Шаталов, Л.Г. Липник, Е.Н. Евстигнеев, В.Я. Кожин, А.П. Зрелов, М.В. Краснов, В. А. Цветков и др.

В качестве правовой базы в настоящем диссертационном исследовании диссертант опиралась на Конституцию РФ, акты российского финансового законодательства. В ходе подготовки исследования была изучена и проанализирована обширная судебная-арбитражная практика по налоговым спорам, возникающим из налоговых отношений.

**Цель и задачи диссертационного исследования.** Настоящее исследование направлено на определение содержания понятия «развития налоговой системы», установление его особенностей, признаков, правовых условий и средств обеспечения, а равно выявление финансово-правового механизма совершенствования правовых условий обеспечения развития налоговой системы, недостатков нормативно-правовой регламентации обеспечения такого развития и формулирование предложений, направленных на совершенствование законодательства в данной сфере.

Достижение поставленной цели обусловило постановку и необходимость решения следующие **основных задач**:

- раскрыть понятие развития налоговой системы;
- исследовать сущность и значение обеспечения развития налоговой системы;
- проследить и выявить этапы правовой эволюция обеспечения развития современной налоговой системы России;
- исследовать проблему соотношения необходимых и достаточных правовых условий и средств обеспечения развития налоговой системы;
- проанализировать особенности совершенствования правового регулирования правового статуса органов налогового администрирования, в целях обеспечения развития налоговой системы;
- исследовать особенности совершенствования правового регулирования контрольных и охранительных финансовых мероприятий, в целях обеспечения развития налоговой системы;
- исследовать особенности правового регулирования системы налогообложения, в целях обеспечения развития налоговой системы;
- выявить проблемы и перспективы совершенствования российского финансового законодательства, и разработать конкретные рекомендации по устранению пробелов и коллизий.

**Объектом диссертационного исследования** является совокупность общественных отношений, складывающихся в процессе осуществления финансовой деятельности государства и муниципальных образований, связанной с обеспечением эффективного развития налоговой системы Российской Федерации.

**Предмет диссертационного исследования** – совокупность правовых норм административного, финансового и иных отраслей законодательства, с помощью которых осуществляется нормативно-правовая регламентация обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации.

**Методологическую основу** диссертации составляют общенаучные и специальные методы исследования: исторический, формально-логический, сравнительно-правовой, структурно-системный, метод технико-юридического анализа и другие методы, широко применяемые в юридической науке.

**Эмпирической базой** исследования послужила практика применения финансового законодательства в части обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации (1995 – 2010 г.г.): анализ 12 аналитических материалов по итогам реализации Федеральной целевой программе «Развитие налоговых органов (2002 – 2004 г.г.)», анализ 4 аналитических материалов по итогам реализации программ «Модернизация налоговых органов России» (1995 – 2000 г.г.), (2001 – 2007 г.г.), 6 писем ФНС России, 11 аналитических записок региональных подразделений (управлений по субъектам) ФНС России, анализ материалов 54 аудиторских проверок российских организаций, 124 решений арбитражных судов всех инстанций по вопросам налогообложения, материалов 35 выездных налоговых проверок, 7 повторных налоговых проверок, опрос по специальной методике 98 руководителей и сотрудников налоговых органов и налогоплательщиков, контент - анализ специальных изданий («Налоги», «Налоги и налогообложение», «Российский налоговый курьер», «Финансовая Россия», «Законодательство и экономика» и др.).

**Научная новизна диссертации** заключается в том, что она представляет собой одно из первых в науке финансового права монографических исследований совершенствования финансово-правового регулирования развития налоговой системы Российской Федерации. В диссертации проанализирован существующий финансово-правовой механизма совершенствования правовых условий обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации, исследованы наиболее острые вопросы правового регулирования и теоретические основы развития налоговой системы, выявлены особенности совершенствования правового регулирования правового статуса органов налогового администрирования, контрольных и охранительных финансовых мероприятий, регламентации системы налогообложения в целях обеспечения развития налоговой системы,

исследованы пробелы и противоречия в нормативно-правовом регулировании, вносятся предложения по их устранению.

**На защиту выносятся следующие положения:**

1. Определение финансово-правового механизма регулирования развития налоговой системы, как системы юридических средств опосредованных в нормах законодательства о налогах и сборах с учетом особенностей прямых и обратных связей между ее элементами, организованной наиболее последовательным образом в целях преодоления правовых препятствий, стоящих на пути эффективного распределения и перераспределения аккумулируемых в процессе налогообложения публичных денежных средства, а равно совершенствования режимов налогообложения, в целях обеспечения реализации основных принципов защиты прав и законных интересов всех (как частноправовых, так и публично-правовых) участников налоговых отношений.

2. Положение о том, что основными функциями финансово-правового механизма регулирования развития налоговой системы выступают: защитная, регулятивная, превентивная (предупредительная), инновационная, социальная.

3. Положение о том, что этапами правовой эволюции налоговой системы Российской Федерации выступают:

1 этап – формирование в Российской Федерации налоговой системы рыночного типа (1992 – 1997 г.г.);

2 этап – реформирование налоговой системы (1998 – 2004 г.г.);

3 этап – переход к устойчивому развитию налоговой системы (с 2005 г.).

4. Вывод о том, что необходимыми правовыми условиями обеспечения развития налоговой системы выступает расширение пределов вмешательства органов налогового администрирования в экономическую деятельность частноправовых субъектов налоговых отношений посредством расширения властно-распорядительных полномочий Правительство Российской Федерации и федеральных органов исполнительной власти (Министерство финансов Российской Федерации, Федеральная налоговая служба Российской Федерации) в налоговой сфере. Предлагается внесение соответствующих изменений и дополнений в по-



ложения Федерального конституционного закона «О Правительстве Российской Федерации» и части первой Налогового кодекса Российской Федерации.

5. Положение о том, что в целях обеспечения развития налоговой системы представляется целесообразным и достаточным наделение Правительства Российской Федерации правом издания нормативных правовых актов по тем вопросам налогового регулирования, прямо которые не урегулированы законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

6. Вывод о том, что в целях обеспечения развития налоговой системы представляется целесообразным и достаточным наделение финансовых органов Российской Федерации правом издания нормативных правовых актов по тем вопросам налогового регулирования, конкретизирующих и детализирующих положения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах (но не дополняющие его).

7. Предложение, в совершенствования нормативно-правового регулирования статуса органов налогового администрирования наделить налоговые органы Российской Федерации правом давать общеобязательные указания и разъяснения по поводу применения норм законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

8. Вывод о том, что в целях совершенствования нормативно-правового регулирования контрольных и охранительных финансовых мероприятий представляется необходимым наделение налоговых органов Российской Федерации реальными полномочиями по взысканию с недобросовестных налогоплательщиков налоговых санкций в бесспорном порядке.

9. Вывод о том, что объект налоговых правонарушений не сводится только к властным отношениям, регулируемым законодательством о налогах и сборах. Налоговые правонарушения, имея своими последствиями недополучение государством доходов, причиняют, тем самым, ущерб его бюджету, финансовым интересам и негативно сказываются на развитии экономики страны, т.е. покушаются не только на отношения в сфере управления налоговой системой (а именно - на отношения по поводу организации собирания налогов и сборов), но

и на экономические отношения – на отношения в связи с функционированием экономики и бюджетным финансированием.

10. Объект налоговых правонарушений имеет сложный, комплексный характер, включающий в себя, с одной, стороны, экономические отношения по поводу собирания налогов и сборов, и, с другой – организационно-управленческие отношения, отношения по поводу управления налоговой системой. При этом в содержание экономической составляющей объекта налогового правонарушения следует включить финансовую безопасность государства.

11. Положение о том, что налоговая ответственность представляет собой возникающее из факта нарушения нормы налогового законодательства особое правоотношение по поводу принудительного исполнения налогоплательщиком-правонарушителем своих обязанностей, предусмотренных налоговым законом. Особенности налоговой ответственности позволяют отнести ее к самостоятельному виду финансово-правовой ответственности.

12. Вывод о том, что, в целях обеспечения совершенствования нормативно-правового регулирования системы налогообложения необходимо внести изменения в положения части второй НК РФ, дополнив ее специальным налоговым режимом, предусматривающим льготный режим налогообложения организаций, осуществляющих инновационную деятельность в сфере высоких технологий, в части освобождения от налогообложения той части прибыли организаций, которая направляется на развитие такого производства. Предлагается полностью освободить от уплаты НДС научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы (НИОКР), реализацию результатов НИОКР и работ по внедрению новой техники и технологий.

**Теоретическая значимость исследования** заключается в том, что полученные выводы и сформулированные на их основании предложения призваны обеспечить повышение научного уровня совершенствования нормативно-правовой регламентации порядка обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации, способствовать формированию научно-обоснованного подхода при разработке актов российского финансового законодательства о на-

логообложении.

**Практическая значимость исследования.** Содержащиеся в диссертации выводы и предложения могут быть учтены в ходе дальнейшей разработки новых и совершенствования действующих актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, в частности, при подготовке отдельных глав части второй Налогового кодекса Российской Федерации и совершенствовании положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации. Кроме того, материалы диссертации могут быть использованы при подготовке учебников и учебных пособий по финансовому, бюджетному и налоговому праву, а так же в преподавании курсов финансового и налогового права, различных спецкурсов по финансовому и налоговому праву.

**Апробация результатов исследования** производилась путем:

- выступлений в виде научных докладов на научных конференциях в г.г. Москве и Орле в 2008 – 2010 г.г. («Налоговая политика: вчера, сегодня, завтра» (научная конференция, Москва, 17 мая 2008 г.); «Налоговая система России: тенденции и перспективы развития» (научная конференция, Москва, 24 июня 2009 г.), «Проблемы и перспективы модернизации налоговой системы России» (международная научно-практическая конференция, Орел, 25 декабря 2009 г.), «Современные народно-хозяйственные проблемы» (Всероссийская научно-практическая конференция, Москва, 20 мая 2010 г.), «Актуальные вопросы современного права» (III-я Всероссийская научно-практическая конференция, Москва, 27 – 30 мая 2010 г.) и др.);

- внедрения ее результатов в деятельность налоговых органов (инспекций ФНС России по городу Москве), в адвокатскую деятельность (Адвокатская контора № 82 МКА г. Москвы) по защите прав и законных интересов налогоплательщиков;

- внедрения результатов исследования в учебный процесс ряда вузов (Московского гуманитарного университета, Московского налогового института, Московского психолого-социального института, Академического международного института и др.).

Наиболее актуальные вопросы по теме исследования обсуждались на заседаниях Московского налогового клуба при Ассоциации арбитражных юристов Центрального федерального округа.

Кроме того, положения настоящего диссертационного исследования изложены в многочисленных научных публикациях автора, в том числе в ведущих рецензируемых научных изданиях, включенных в перечень Высшей аттестационной комиссии Министерства образования и науки Российской Федерации.

**Структура работы.** Диссертация состоит из введения, двух глав включающих шесть параграфов, а так же заключения, списка используемых нормативных актов и библиографического списка используемой литературы.

## **ОСНОВНОЕ СОДЕРЖАНИЕ РАБОТЫ**

Во **введении** обосновывается актуальность темы, определены предмет, цель и задачи исследования, его научная новизна и практическая значимость, охарактеризована степень изученности раскрываемых проблем в научной литературе. Излагаются методики проведения исследования, полученные в его результате теоретические и практические выводы и предложения.

**Первая глава** «Финансово-правовое регулирование обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации: понятие, значение, условия и средства», носящая теоретический характер и содержащая три параграфа, посвящена исследованию теоретических вопросов, касающихся изучения правового феномена развития налоговой системы Российской Федерации, выявления понятия данного явления, его признаков, правовой эволюции осуществления, а так же необходимых и достаточных правовых условий и средств обеспечения.

**Первый параграф** первой главы посвящен рассмотрению понятия, сущности и значения обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации.

Отмечается, что оптимально построенная налоговая система должна, с одной стороны, обеспечивать финансовыми ресурсами потребности государства, а с другой стороны, не только не снижать стимулы налогоплательщика к предпринимательской деятельности, но и обязывать его к постоянному поиску путей повышения эффективности хозяйствования. Поэтому показатель налогового бремени или (налоговой нагрузки) на налогоплательщика является достаточно серьёзным измерителем качества налоговой системы страны. Научно доказано, что при увеличении налоговой нагрузки на налогоплательщика (рост количества налогов и увеличение ставок налогов, отмена льгот) эффективность налоговой системы сначала повышается и достигает своего максимума, но затем начинает резко снижаться. При этом потери бюджетной системы становятся невозполнимыми, так как определенная часть налогоплательщиков или разорятся, или сворачивает производство, другая часть находит как законные, так и незаконные пути минимизации установленных и подлежащих к уплате налогов. При снижении налогового бремени в дальнейшем для восстановления нарушенного производства потребуются годы. Кроме того, тот налогоплательщик, который нашёл реальные пути ухода от налогообложения, даже при возврате к «старому» уровню налогового изъятия, уже не будет платить налогов в полном объёме. В этой связи проблема оптимальной налоговой нагрузки на налогоплательщика играет важную роль в построении и совершенствовании налоговой системы любого государства – как с развитой экономикой, так и находящегося в переходном периоде или в период экономического кризиса. Кроме того, отмечается, что на протяжении последнего десятилетия Россия находится в состоянии перманентного реформирования налоговой системы. Процесс совершенствования налоговой системы бесконечен, так как каждый новый этап в развитии общества имеет свои приоритеты экономического развития, что, в свою очередь, требует адекватного решения проблем взаимодействия хозяйствующих субъектов с государством. Анализ исполнения федерального бюджета показывает, что основные причины бюджетного кризиса имеют воспроизводственный характер и кроются в накопившихся глубинных негативных явлениях в

экономике, сужающих базу налогообложения и снижающих уровень поступления налоговых доходов. Обосновывается, что в настоящее время требуется дальнейшая модернизация налоговой системы, в целях создания комфортных налоговых условий для перехода отечественной экономики на инновационный путь развития. Реформы, проводимые в российском обществе в последние годы, обусловили необходимость совершенствования налогового законодательства, а избыточные обязательства государства породили высокие и слишком сложные налоги. Многочисленные льготы и неравное отношение налоговых органов к налогоплательщикам делают налоговую систему несправедливой. По всей стране процветают «налоговые оазисы», создающие легальную основу для массового уклонения от налогов. Налоговое администрирование пока не достигло уровня, при котором платить налоги выгоднее, чем уходить от них.

**Второй параграф первой главы** посвящен рассмотрению правовой эволюции обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации.

Отмечается, что в последние десятилетия общее количество налогов и сборов, действующих в Российской Федерации, уменьшено в результате внесения изменений в Закон РФ «Об основах налоговой системы Российской Федерации». Это позволяет решить одну из задач Налогового кодекса Российской Федерации – снижение существующего в России налогового бремени. К примеру, вместо 49 установленных федеральным законодательством налогов и сборов, теперь взимается не более 25. При этом важно подчеркнуть, что с принятием Налогового кодекса РФ перечень федеральных, региональных и местных налогов остается исчерпывающим, то есть ни один орган законодательной власти субъекта Федерации и представительный орган местного самоуправления по-прежнему не вправе установить налог, не предусмотренный Налоговым кодексом РФ. Упорядочение налогообложения, в первую очередь, направлено на отмену действовавших ранее нерациональных налогов и иных платежей. Принципиально сохранены только основные налоги, формирующие основу российской налоговой системы – налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль организаций, налог с доходов физических лиц, ресурсные и не-

которые другие платежи. Они были апробированы во многих государствах с различными налоговыми системами и доказали свою достаточно высокую эффективность, за многие годы существования к ним адаптировались и российские плательщики. Во второй части Налогового кодекса сделана попытка устранить недостатки и упорядочить взимание НДС, налога на прибыль и ряда других налогов. В частности, совершенствование порядка исчисления и уплаты НДС предусматривает следующие направления: расширение круга налогоплательщиков за счет индивидуальных предпринимателей; упорядочение системы исчисления и уплаты налога; введение единого порядка возмещения входного НДС для всех сфер деятельности, включая розничную торговлю и общественное питание; закрепление в законодательном порядке методики исчисления налога на добавленную стоимость на основе счетов-фактур; сокращение налоговых льгот.

Снижение налоговых ставок безусловно должно положительно отразиться на стимулах к труду и предпринимательской активности, что должно привести к росту производительности труда и увеличению выпуска продукции, потребительского спроса вследствие роста необлагаемого дохода. Все это способствует увеличению государственных доходов, сдерживанию роста цен и инфляции, выходу «на свет» теневой экономики. Главным недостатком действующей налоговой системы является то, что, ее финансово-правовое регулирование ее совершенствования основано на далеко не бесспорных посылах, положенных в основу нынешней налоговой политики России, в частности, переориентации налоговой системы с преимущественно прямых налогов на налоги на потребление, а также усилении налогового пресса в отношении физических лиц при недостаточной проработке системы подоходного налогообложения. В новых условиях развития рыночных отношений изменяется характер государственных расходов, их доля снижается в направлении финансирования народного хозяйства. Предприятия, приобретая все большую экономическую свободу, способны самостоятельно решать большинство задач своего хозяйственного развития.

**В третьем параграфе первой главы** подробно рассматриваются вопросы правовых условий и средств обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации.

Отмечается, что выявление правовых условий и средств обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации в первую очередь, обусловлено необходимостью формирования такого состава и структуры государственных расходов, которые позволят решить в свою очередь три основные задачи: финансирование потребностей социально незащищенных слоев населения; обеспечение потребностей фундаментальных научных исследований (космические программы, проблемы экологии и другие исследования); финансирование систем управления и обороты страны в пределах достаточности.

Все выше названные следствия ломки старых политических и экономических устоев в нашей стране являются исходной основой, предопределяющим условием для отработки оптимального уровня налогообложения: сокращение государственных расходов до оптимального, общественно необходимого уровня за счет отмены различного рода финансовых вливаний в неэффективные предприятия и отрасли и выделения федеральных бюджетных кредитов тем регионам, которые обеспечивают поступательное продвижение к рынку и рост благосостояния граждан; создание налоговой системы, стимулирующей развитие экономического базиса, а это – снижение налогового бремени для предприятий-производителей конкурентно способных товаров и услуг; государственное стимулирование инвестиций различными методами. Таким образом, совершенствование налогообложения неразрывно связано с созданием прочного экономического базиса и стабильных политических условий общественного развития. От того, как скоро это будет создано, зависит формирование устойчивых предпосылок для постепенного превращения системы налогообложения в фактор экономического роста. Проведенное исследование налоговой системы Российской Федерации, теоретических основ построения налоговых систем и анализ соответствия структуры налоговой системы России основным принципам и экономическим законом формирования налоговой системы позволяет сформировать



ровать следующие выводы: российская налоговая система в целом соответствует теоретическим принципам и экономическим законам построения налоговой системы, однако существуют отдельные противоречия, которые впрочем неизбежны, но должны быть сведены к минимуму; налоговая система устанавливаемая Налоговым кодексом России стала «качественнее», более упорядоченная, это проявилось, в первую очередь, в отмене действовавших ранее нерациональных налогов и иных платежей, имеющих налоговый характер. Принципиально сохранены только основные налоги, формирующие основу российской налоговой системы, - налог на добавленную стоимость, акцизы, налог на прибыль организаций, налог с доходов физических лиц, ресурсные и некоторые другие платежи; налоговая система России построена таким образом, что перед ней все равны. Не существует какой-либо «дискриминации» налогоплательщиков, скажем, по формам собственности или территориальному расположению. Но вместе с тем, в российской налоговой системе налоговое бремя перекладывается на определенный круг налогоплательщиков, вследствие чего они испытывают чрезмерное налоговое давление; проблема снижения налогового бремени в российской налоговой системе в значительной степени связана с расширением налогооблагаемой базы в результате вовлечения в сферу уплаты налогов теневого бизнеса, «расчистки» неплатежей в экономике, укрепления налоговой и финансовой дисциплины. Далее в параграфе обосновывается тезис о том, что России нужна такая налоговая система, которая бы не тормозила развитие хозяйства, а являлась мощным импульсом к подъему экономики страны.

**Вторая глава** «Особенности совершенствования правового регулирования правовых условий обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации», содержащая три параграфа, посвящена анализу отдельных положений действующего финансового законодательства и соответствующей практики их применения на предмет выявления недостатков правового регулирования правовых условий обеспечения развития налоговой системы Российской Федерации и предложения путей их устранения.

**Первый параграф второй главы** посвящен рассмотрению особенностей совершенствования правового регулирования правового статуса органов налогового администрирования, в целях обеспечения развития налоговой системы.

Отмечается, что эффективная система налогооблагающих органов (органов налогового администрирования) должна обеспечивать разумные потребности государства, изымая у налогоплательщика не более трети его доходов. Конечно, из этого правила есть исключения, которые только лишь подтверждают правильность установленного правила. Налоговая система отдельных стран построена таким образом, что налогоплательщик отдает в государственную казну половину и более своего дохода, и это не подавляет его стимулы к развитию производства. Парадокса в этом нет, поскольку в этих странах государства за счет налогов решает многие задачи экономического и социального характера, которые в большинстве других стран налогоплательщик вынужден решать за счет доходов, оставшихся у него после уплаты всех причитающихся налогов. Так что баланс интересов в данном случае все же сохраняется. При этом необходимо также иметь в виду, что показатель налогового изъятия, определяемый в целом по налоговой системе, страдает весьма серьезным недостатком, заключающемся в том, что он определяет уровень налогового гнета среднего статистического налогоплательщика, не учитывая индивидуальных особенностей конкретного налогоплательщика. Но вместе с тем, этот показатель необходим, так как налоги устанавливает государство и оно должно учитывать этот средний показатель.

Действительно, в любом государстве функционируют десятки тысяч предприятий, различающихся между собой не только по видам деятельности, но и по ряду других признаков, которые неизбежно будут влиять на формирование их налогооблагаемой базы и, соответственно, на размер уплачиваемых налогов. Это и структура их издержек производства и обращения, связанных с получением дохода, и скорость оборота капитала, и различная фондоёмкость и наукоёмкость производства, и уровень их доходности и многое другое. Учитывать все это при формировании налоговой системы необходимо, но крайне

сложно. Вот здесь-то и должен использоваться показатель отношения суммы уплачиваемых в стране налогов к валовому внутреннему продукту. Без него невозможно определить ту черту, за пределы которой государство, уточняя ли перечень налогов, изменяя ли налоговые ставки и отменяя налоговые льготы, не имеет право переступать. При этом оно должно постоянно корректировать этот показатель, приближая его к конкретному налогоплательщику. Между тем, для каждого конкретного налогоплательщика не суть важно, какова степень налоговой нагрузки на макроуровне. Налоги в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды он платит из собственных доходов, и поэтому для него существуют конкретные показатели, характеризующие уровень налогового бремени. Однако в российской экономической науке и практике не выработан единый подход к данному показателю. При этом нет ясности в определении как числителя (какие налоги необходимо учитывать), так и знаменателя (что следует понимать под доходом предприятия или организации). Далее обосновывается, что если при определении макроэкономического показателя налоговой нагрузки проблем в части определения сумм налогов практически не существует (берется вся совокупность поступающих в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды налогов и сборов), то на уровне предприятия такая проблема есть. Вопрос заключается, главным образом, в том, следует ли включать в сумму налогов ту её часть, которая представляет собой уплачиваемый работниками предприятия налог на доходы физических лиц. Здесь среди российских ученых и практиков нет единой точки зрения. Представляется более логичным при определении налогового бремени конкретного налогоплательщика все же включать налоги и сборы, уплачиваемые населением. В данном случае предприятие выступает по поручению государства не в роли плательщика налога, а только в роли их сборщика, удерживая эти налоги из доходов своих работников. И изменения условий указанного налогообложения не в какой мере не отражаются на доходах, остающихся в распоряжении предприятия.

**Второй параграф второй главы** посвящен рассмотрению особенностей совершенствования правового регулирования контрольных и охранительных финансовых мероприятий, в целях обеспечения развития налоговой системы.

Отмечается, что особенно остро проблема совершенствования правового регулирования контрольных и охранительных финансовых мероприятий встает применительно к косвенным налогам. В частности, в параграфе анализируются позиции различных ученых по вопросу, надо ли их учитывать при определении налоговой нагрузки предприятий имея в виду особенность их формирования и уплаты. В этом случае указанная проблема несколько надумана. Деление налогов на прямые и косвенные носит не абсолютный, а относительный характер в той части, которая относится на переложение уплаты косвенных налогов на конечного потребителя. Дело в том, что все налоги в результате уплачивает конечный потребитель. Вопрос заключается в том, допускают ли спрос и предложении, а также сложившийся уровень цен на продукцию, выпускаемую данным предприятием, возможность переложить дополнительный налог будь то прямой или косвенный, на плечи потребителя. И если такая возможность есть, то любой налогоплательщик ею воспользуется, вне зависимости от того, прямые или косвенные налоги он при этом платит. Далее рассматривается, такой косвенный налог, как налог на добавленную стоимость. Общеизвестно, что ставка этого налога в нашей стране неоднократно изменялась в сторону её снижения. За год реформ она уменьшилась с 28 до 18 %. Но к снижению цен, в том числе и розничных, это не привело. При прочих равных условиях возросли доходы предприятий, но налоговая нагрузка на население осталась прежней. Нет также единого подхода к определению понятия дохода предприятия применительно к расчету налогового бремени. Нередко сумму уплачиваемых налогов относят к размеру балансовой прибыли предприятия. В результате такого расчета может получиться, что у отдельных налогоплательщиков в качестве налогов будет изыматься больше, чем предприятие заработало прибыли за налоговый период. Подобный подход принципиально неверен, поскольку прибыль является далеко не единственным источником уплаты налогов в российской налоговой системе.

Далее в параграфе отмечается, что часть налогов, и достаточно значительная (налог на добавленную стоимость, акцизы и т. д.), вносится в бюджет из выручки предприятия, и как мы уже выяснили ранее, фактически уплачивается потребителем продукции, так как представляет собой надбавку к цене предприятия. Отдельные налоги относятся на издержки производства и обращения и тем самым уменьшают балансовую прибыль, к которой предлагается относить сумму налогов, уплачиваемых предприятиями. Объектом некоторых налогов является фонд оплаты труда, и, в конечном итоге, источником уплаты являются издержки предприятия. Это относится, в частности, к единому социальному налогу. Думается, более правильно соотносить сумму уплачиваемых налогов конкретного налогоплательщика с показателем, который был бы всеобщим единым источником для всех налогов. Таким показателем многие ученые и практики считают объём реализованной продукции, работ и услуг, включая выручку от прочей реализации, учитываемую предприятиями при определении результатов финансово-хозяйственной деятельности.

**В третьем параграфе второй главы** подробно рассматриваются вопросы совершенствования правового регулирования системы налогообложения, в целях обеспечения развития налоговой системы.

Отмечается, что в основу финансово-правового регулирования системы налогообложения Российской Федерации положена совокупность основных начал, которые указаны в ст. 3 НК РФ. Определение основных начал законодательства о налогах и сборах способствовало более единообразному толкованию нормативных правовых актов, отмене устаревших и принятию новых правовых норм и устранению пробелов в законодательстве. Система налогов и сборов в Российской Федерации отражает федеративное устройство российского государства и представлена тремя видами налогов и сборов: федеральными, региональными и местными (п. 1 ст. 12 НК РФ). При этом федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории РФ. Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о нало-

гах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Местными налогами признаются налоги, которые установлены Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Федеральным законом часть федеральных налогов может направляться в региональные и местные бюджеты, а законом субъекта федерации часть поступлений региональных налогов может направляться в доход местных бюджетов. Далее отмечается, что анализ части первой Налогового кодекса РФ позволяет сделать вывод о том, что совершенствование финансово-правового регулирования системы налогообложения, в целях обеспечения развития налоговой системы в последние годы явно носило скоропалительный характер, что не могло не повлиять негативно на качество самого текста этого основополагающего в области налогообложения документа. Кроме этого, пока не удалось решить одну из главных проблем: создать единую комплексную систему налогов в Российской Федерации, стабилизировать ее хотя бы в пределах одного финансового года, устранить противоречия в законодательных актах.

Но, безусловно, в Налоговом кодексе РФ содержится очень много положительного, что будет содействовать развитию экономики России, упорядочению взаимоотношений государственных органов с функционирующими на рынке хозяйственными субъектами. НК РФ содержит перечень федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов. Этот перечень не подлежит расширительному толкованию - федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом, не могут устанавливаться. В Кодексе также закреплены основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых отношений, формы и методы налогового контроля, ответственность за совершение налоговых правонарушений и т.д. Однако, несмотря на то, что принятием первой и второй частей НК РФ была осуществлена система-

тизация российского налогового законодательства и реформирована система налогообложения, состояние правового регулирования налоговой сферы нельзя признать вполне удовлетворительным. Далее предлагается привести положения части второй Налогового кодекса и принятых ранее нормативных правовых актов о налогах и сборах в соответствие с этими предлагаемыми изменениями части первой Налогового кодекса. Кроме того, диссертантом предлагаются конкретные параметры таких изменений и дополнений.

В **заключении** в концентрированном виде излагаются основные положения, результаты и выводы проведенного диссертационного исследования, дана оценка состояния финансово-правового регулирования отношений, связанных с обеспечением эффективного развития налоговой системы Российской Федерации, сформулированы предложения по совершенствованию действующего законодательства в данной сфере.

**По теме диссертации опубликованы следующие работы:**

Работы, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, определенных Высшей аттестационной комиссией Министерства образования и науки Российской Федерации:

1. Прудиус Е.В. Проблемы совершенствования налоговой системы России // *Налоги и финансовое право*. 2009. № 2. С. 209 – 213. 0,6 п.л.
2. Прудиус Е.В. Проблемы современного состояния налоговой сферы. // *Налоги и финансовое право*. 2008. № 10. С. 264 – 269. 0,5 п.л.
3. Прудиус Е.В. Налоги и налогообложение в системе обеспечения экономической безопасности государства. // *Актуальные проблемы российского права*. 2010. № 2. С. 125 – 132. 0,5 п.л.
4. Прудиус Е.В. О понятии и системе экономической безопасности // *Законодательство и экономика*. 2008. № 1. С. 34 – 39. 0,6 п.л.
5. Прудиус Е.В. Анализ законодательства по объекту налоговых правонарушений. // *Налоги и финансовое право*. 2008. № 8. С. 186 – 190. 0,5 п.л.
6. Прудиус Е.В. О понятии и системе экономической безопасности. // *Актуальные проблемы российского права*. 2008. № 1(6). С. 58 – 64. 0,4 п.л.

7. Прудиус Е.В. О системе экономической безопасности в Российской Федерации: Проблемы и противоречия // Налоги и финансовое право. 2008. № 3. С. 154 – 159. 0,4 п.л.

Работы, опубликованные в иных рецензируемых научных изданиях:

8. Прудиус Е.В. Финансово-правовое регулирование отношений, связанных с обеспечением эффективного развития налоговой системы Российской Федерации. // Народное хозяйство. 2010. № 5. С. 302 – 307. 0,4 п.л.

9. Цветков В. А., Прудиус Е. В. Иллюзии благополучия парадоксальной экономики. // ЭКО. 2007. № 8. С. 21 – 41. 0,3 п.л./ 1,25 п.л.

10. Прудиус Е.В. О понятии и системе экономической безопасности // Бизнес в законе. 2008. № 1. С. 66-70. 0,5 п.л.

Подписано в печать 14.10.2010. Заказ №  
Формат 60x84 1/16. Объем 1,4 п.л. Тираж 100 экз.  
Издательство ННОУ ВПО «Московский гуманитарный университет»  
111395, г. Москва, ул. Юности, 5/1.