

Ограничения как элемент механизма налогово-правового регулирования

О. А. Скутельник

преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин РЭУ им. Г. В. Плеханова.
Адрес: ФГБОУ ВО «Российский экономический университет имени Г. В. Плеханова»,
117997, Москва, Стремянный пер., д. 36.
E-mail: prav.zakon@yandex.ru

Restrictions as an Element of the Mechanism of the Tax-Legal Regulation

O. A. Skutelnik

Lecturer of the Department of State and Legal Disciplines of the PRUE.
Address: Plekhanov Russian University of Economics, 36 Stremyanny Lane,
Moscow, 117997, Russian Federation.
E-mail: prav.zakon@yandex.ru

Аннотация

В последнее время российский правопорядок испытывает на себе влияние либерализации, что проявляется в частом и широком использовании льгот по налогам и сборам при налогообложении. Вместе с тем предоставление лицам исключительно льгот по налогам и сборам не является возможным, ведь тогда механизм правового регулирования не будет способен реально влиять на поведение участников налоговых отношений, а равно процесс налогообложения станет неуправляемым. Причины этого заключаются в различности правового содержания частных и публичных интересов, которые не совпадают по своей сущности, что приводит к их противоречию и конфликту. Учитывая это, установление и применение правовых стимулов (к примеру, льгот, поощрений, привилегий и др.) объективно требует установления и применения правовых ограничений, когда и те, и другие тесно связаны единой целью – эффективной реализацией механизма налогово-правового регулирования. В данной научной статье автор обращает внимание на значимость правовых ограничений в механизме налогово-правового регулирования, а также на актуальность разработки и дальнейшего научного развития данной категории. Не всегда реформирование налогового законодательства приводит к однозначному соблюдению и исполнению его правовых предписаний, особенно когда это связано с публично-правовым регулированием и публичными органами государственной власти. Единственно возможным подходом в решении противоречия публичной и частной форм собственности, а именно публичных и частных интересов, является необходимость разумного сочетания стимулов с ограничениями, когда последним отводится значительное место и определяется важная роль в механизме налогово-правового регулирования.

Ключевые слова: правовое ограничение, налоговая льгота, налогоплательщик, плательщик сборов, правовое регулирование, налогообложение, финансовая система, публичные интересы, финансовое положение налогоплательщика, публичная власть, частные интересы, публичные интересы, механизм налогово-правового регулирования.

Abstract

Recently the Russian law enforcement is being affected by liberalization, as manifested in frequent and wide use of exemptions for taxes and levies for taxation. However, all individuals only benefits of taxes and duties is not possible, because then the mechanism of legal regulation will not be able to realistically influence the behavior of participants of tax relations, as well as the taxation process becomes unmanageable. The reasons for this lie in the different legal content of private and public interests that do not coincide in their nature, which leads to contradiction and conflict. Given this, the establishment and use of legal incentives (e.g., incentives, rewards, privileges, etc.) objectively requires the establishment and enforcement of legal restrictions, when those and others are closely related a common goal – effective implementation of the mechanism for tax-legal regulation. In this research article the author draws attention to the importance of legal restrictions in the mechanism of tax regulation, as well as the relevance of development and further scientific development in this category. Not always the reform of tax legislation leads to the unequivocal compliance with and performance of its legal requirements, especially when it comes to public-law regulation and public bodies of the state power. The only possible approach in solving the contradictions of public and private forms of ownership, namely public and private

interests, is the need for a judicious combination of incentives with restrictions, when the latter prominently and determined an important role in the mechanism of tax regulation.

Keywords: legal restriction, tax exemption, taxpayer, payer of fees, legal regulation, taxation, financial system, public interests, financial position of the taxpayer, public power, private interests, public interests, the mechanism of tax regulation.

«В России правовая сфера налоговой деятельности претерпевает постоянные изменения, обусловленные развитием рыночных отношений и становлением федеративной природы государства. Целесообразность и эффективность осуществляемых в России налоговых реформ будет намного выше, если в их основу положить имеющийся теоретический и практический опыт правового регулирования» [1. – С. 3]. Безусловно, успешное развитие и совершенствование механизма правового регулирования налоговых отношений в рамках проводимых налоговых реформ возможно при условии использования разработанных теоретических положений, апробированных на практике в ходе их применения. В этой связи особое значение придается правовым ограничениям, которые составляют основу механизма правового регулирования отношений в налоговой сфере. При этом категория «правовые ограничения» является достаточно разработанной в теории права, что, с одной стороны, упрощает процесс ее интеграции в механизм правового регулирования налоговых отношений, а с другой – способствует ее дальнейшему развитию применительно к налоговому праву.

Как отмечает профессор А. В. Малько, определяя общетеоретическое значение правовых ограничений, «в российской системе законодательства превалирует общедозволительный тип правового регулирования, правовая формула которого основана на четко сформулированных запретах и ограничениях. Именно поэтому для российской правовой системы характерна аксиома «все, что не запрещено законом, разрешено». Исходя из этого, роль правовых ограничений в российском законодательстве очень сложно преувеличить. Именно поэтому теоретическое исследование правовых ограничений в целях совершенствования национальной правовой системы всегда будет актуально» [2. – С. 116].

Следует добавить, что наряду с общедозволительным типом правового регулирова-

ния, свойственным частным отраслям права (к примеру, гражданскому праву), имеет место и разрешительный тип правового регулирования, применяемый в публичных отраслях права, в том числе в налоговом праве. В этой связи правовые ограничения в механизме правового регулирования налоговых отношений предоставляют их участникам возможность совершать только те действия, которые прямо разрешены законом. Все остальные действия пресекаются (запрещены).

Подобный подход к применению правовых ограничений в рамках формирования механизма правового регулирования налоговых отношений связан с той ролью, которую выполняет налоговое право в российской правовой системе и основывается на ряде принципиальных положений: определение видов налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации; оснований возникновения (изменения, прекращения) и порядка исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; принципов установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов; прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; форм и методов налогового контроля; ответственности за совершение налоговых правонарушений; порядка обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Установление и применение правовых ограничений в механизме правового регулирования налоговых отношений в современных условиях в большей степени связывается с рынком, оказывающим на них объективное влияние, и определением их особенностей и содержания.

Так, «свободному и рациональному развитию экономики более всего содействует рынок, который сочетает в себе элементы сознательности и стихийности. В то же время

следует признать, что развитие рынка потенциально заключает в себе возможность социальных ущемлений. Мы сталкиваемся с одним из фундаментальных противоречий общественного развития – несоответствием его производственной и социальной сторон. Материальная заинтересованность в условиях рынка может повлечь ослабление социальной защищенности людей» [4. – С. 196].

В этом смысле интересно обращение к правовому взгляду Р. З. Лившица, который указывает на важнейшее направление деятельности государства в применении права на благо сохранения стабильности общества, что, в частности, является обеспечением его защищенности извне [3. – С. 178].

Не вызывает никаких сомнений то, что публично-правовое образование и его правовая система полностью сконцентрированы на побуждении к активности и проявлению инициативы участниками экономических отношений. Тем самым на государственную власть, формирующую и определяющую содержание права, возлагается задача по обеспечению правомерности поведения участников отношений, которые стремятся к достижению конкретного практического результата. Но реализация поставленной задачи основывается на необходимости равновесного сочетания интересов как конкретных участников, так и государства в целом, что возможно при непосредственном и исключительном установлении и использовании правовых ограничений.

Так, А. В. Малько отмечает: «Правовые ограничения есть правовое сдерживание противозаконного деяния, создающее условия для удовлетворения интересов контрsubjекта и общественных интересов в охране и защите; это установленные в праве границы, в пределах которых субъекты должны действовать; исключение определенных возможностей в деятельности лиц» [7. – С. 330].

В свою очередь О. И. Цибулевская рассматривает «правовые ограничения с точки зрения деления их на составляющие: формальную и содержательную стороны – на юридические средства и интересы субъектов общественных отношений соответственно. Правовые ограничения сообщают об уменьшении объема возможностей свободы и сводят разнообразие в поведении субъектов до

определенного предельного состояния» [8. – С. 57].

С точки зрения известного ученого-правоведа М. Н. Марченко, «правовое ограничение – это правовое сдерживание противозаконного деяния, создающее условия для удовлетворения интересов контрsubjекта и общественных интересов в охране и защите» [6. – С. 496].

Правовые ограничения, проявляющиеся в ходе осуществления правового воздействия на различные субъекты права, объективно – следствие и результат наличия и реализации их интересов. Поэтому осуществление фактической деятельности в различных сферах общественной жизни определяется интересами как частных, так и публичных субъектов.

Правовые ограничения, порождаемые интересами субъектов права, представляют собой правовые средства в общем смысле, поэтому отличаются признаками, которые им присущи.

Так, правовые ограничения создают невыгодные (неблагоприятные) условия для фактической реализации личных интересов субъекта, и это происходит в силу ограничения возможностей на совершаемые ими действия, а равно и возможностей в получении определенных благ. В этом смысле государство лишает мотивации лицо на осуществление той или иной деятельности, иными словами, корректирует значимость изначально существовавшего у него интереса.

В этом и заключается правовая природа ограничения и, с одной стороны, сводится к воздействию на интерес субъекта права, с тем чтобы не допустить осуществление им деятельности либо пресечь ее, если она уже начата. Рассматриваемый подход имеет место, когда правовые ограничения уже введены на основании актов правотворчества.

С другой стороны, подобная деятельность может носить правомерный характер и осуществляться участниками отношений, и лишь впоследствии, после введения в действие правового акта, содержащего ограничения, данная деятельность пресекается.

Другая особенность правовых ограничений свидетельствует об уменьшении правомочий, что отражается в лишении отдельных прав, и лицо, ранее осуществлявшее поведение без всяких правовых препятствий, вы-

нуждено прийти к осознанию предельного состояния тех правомочий, которые ему предоставлены.

Применение правовых ограничений влечет отрицательные последствия для поведения лица, как то: снижается его организованность, устойчивость и активность в осуществлении определенной деятельности.

Наряду со стимулированием публичная власть всемерно использует правовые ограничения как эффективное средство в целях обеспечения прав и законных интересов лиц, а также правовой дисциплины в реализации важнейших интересов самого государства на общее благо.

Следует привести ряд признаков правовых ограничений в механизме правового регулирования налоговых отношений, к которым можно отнести следующие: снижение отрицательной активности как налогоплательщиков, так и иных лиц, на которых законом возложены налоговые обязанности; информативность, позволяющая осуществлять контроль за налогообложением; являются неотъемлемым элементом механизма правового регулирования налоговых отношений; являются правовым основанием воздействия на поведение участников налоговых отношений, причем в интересах контрагента – публично-правовых образований; являются средством устранения препятствий в реализации правомерного поведения налогоплательщика и иных поименованных налоговым законодательством лиц.

Вместе с тем следует отметить такой признак налоговых правовых ограничений, как формальная определенность, которая сводится к отражению и формальному закреплению в правовых актах. Это способствует легализации установления и применения правовых ограничений как способов регулирования поведения субъектов налогового права.

В этой связи следует рассмотреть вопрос закрепления правовых ограничений в действующем российском законодательстве, ввиду чего в первую очередь необходимо обратиться к основному закону – Конституции Российской Федерации.

Конституционно-правовые ограничения публичной власти напрямую связаны с необходимостью обеспечения прав и законных интересов как отдельных индивидов, так и об-

щества в целом, в связи с чем они занимают особое место в системе законодательства и права и определяют направленность формирования отраслевых правовых ограничений (в том числе налогового права).

Само ограничение публичной власти определяется положениями о федеративном устройстве Российской Федерации, закрепляющими пределы ведения Российской Федерации по ряду исключительных вопросов (ст. 71) и пределы совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов (ст. 72). Подобные конституционно-правовые ограничения носят косвенный характер, поскольку прямо не формулируют ограничительные нормативные положения, однако, определяя пределы ведения, по сути, лишают субъектов федерации в принятии решений по вопросам исключительной компетенции, отнесенной к ведению центральной публичной власти.

При определении конституционно-правовых ограничений также следует отметить положения, регламентирующие права и свободы человека и гражданина, которые признаются высшей ценностью и благами в государстве. Среди них можно отметить недопустимость отчуждения основных прав и свобод человека, которые принадлежат ему от рождения и их осуществление не должно нарушать права и свободы других лиц (ст. 17); не допускается сбор, хранение, использование и распространение информации о частной жизни лица без его согласия (ст. 24); никто не может быть принужден к выражению своих мнений и убеждений или отказу от них (ст. 29) и ряд др.

«В каждой отрасли права ограничения обладают отличительными чертами, в которых цели их установления совпадают с общими целями и принципами, присущими данной области, и, исходя из этого, ограничения классифицируются по различным основаниям, в том числе по отраслям российского права. Можно выборочно проследить и проанализировать данную классификацию в отдельных отраслях отечественного права и определить результативность использования правовых ограничений при их воздействии на общественные отношения и на охрану действующего правопорядка» [5. – С. 51].

Исходя из этого, первостепенное значение для классификации правовых ограниче-

ний имеет их отраслевая принадлежность, но так или иначе приоритет отводится конституционно-правовым ограничениям, которые определяют содержание и направленность налогово-правовых ограничений.

В статье 3 Налогового кодекса РФ (часть первая), регламентирующей основные начала налогового законодательства, уже устанавливаются правовые ограничения в форме налоговых принципов: не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций или ограничивать ее.

При этом формулирование правового ограничения осуществляется с использованием понятия «не допускается», которое носит прямой характер по своему содержанию.

К подобным правовым ограничениям можно отнести следующие:

- запрет на проведение ареста имущества в ночное время (ст. 77 НК РФ);
- запрет на сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике при осуществлении налогового контроля в нарушение действующего российского закона (ст. 82 НК РФ);
- запрет на доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных фе-

деральным законом, или на основании судебного решения (ст. 91 НК РФ);

- запрет на участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов (ст. 98 НК РФ);

- не допускается использование доказательств, полученных с нарушением российского закона (ст. 101 НК РФ) и др.

Исходя из вышеизложенного, можно заключить:

- что правовые ограничения как элемент механизма налогово-правового регулирования основываются на ограничениях конституционно-правового характера, когда последние определяют их границы, правовое содержание и направленность;

- правовые ограничения как элемент механизма налогово-правового регулирования объективно зависимы от реальных рыночных условий, экономических колебаний и нестабильности, что и предопределяет причины для изменения в их содержании;

- правовые ограничения как элемент механизма налогово-правового регулирования являются правовым основанием для воздействия на участников налоговых отношений;

- правовые ограничения как элемент механизма налогово-правового регулирования наряду с общеправовыми признаками, присущими правовым ограничениям (исходя из общей теории права), также характеризуются собственными признаками, определяемыми природой налоговых отношений;

- отсутствие правовых ограничений в механизме налогово-правового регулирования исключает его действенность и в целом «жизнеспособность».

Список литературы

1. Крохина Ю. А. Налоговое право : учебник. – М. : Юнити, 2011.
2. Кузнецов К. В. Роль правовых ограничений в системе российского публичного права // Известия Иркутской государственной экономической академии. – 2012. – № 5 (85). – С. 116–119.
3. Лившиц Р. З. Теория права. – М., 1994.
4. Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве. – М., 2004.
5. Мамичев В. Н. К вопросу об ограничениях в отечественном праве // Вестник Северо-Кавказского гуманитарного института. – 2014. – № 1. – С. 50–53.
6. Марченко М. Н. Общая теория государства и права : академический курс в 3 т. – Т. 2. – М. : Зерцало-М, 2002.
7. Милушева Т. В. Техника изложения правовых ограничений деятельности публичной власти // Юридическая техника. – 2012. – № 6. – С. 330–334.
8. Цибулевская О. И. Свобода и ответственность: нравственно-правовое измерение // Доктрина права. – 2009. – № 2.