ПРОБЛЕМЫ ФИНАНСОВОГО, КОНСТИТУЦИОННОГО И УГОЛОВНО-ПРОЦЕССУАЛЬНОГО ПРАВА

УДК 347.73

Мирошник С.В.

ПОВЫШЕНИЕ ЭФФЕКТИВНОСТИ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА: ПРОБЛЕМЫ И СПОСОБЫ ИХ РАЗРЕШЕНИЯ

Гармоничное сочетание публичных, государственных и частных интересов является стержневой основой налогового права как правового образования, базирующегося на признании и закреплении общечеловеческих ценностей. Создание налогового законодательства, отвечающего одновременно интересам каждого гражданина, всего общества и государства, - важнейшая задача законодателя.

Annotation: the harmonious combination of public, state and private interests is a rod basis of the tax right as the legal formation which are based on a recognition and fastening of universal values. Creation of the tax laws which are equitable simultaneously to interests of each citizen, all society and the state, - the major problem of the legislator.

Ключевые слова: *налоговое право, налоговое законодательство, мотивационное воздействие налогового права, модели правомерного поведения, налоговые стимулы, налогово-правовые ограничения.*

Key words: *the tax right, the tax laws, motivational influence of the tax right, model of lawful behavior, tax stimulus, nalogovo-legal restrictions.*

Категория «интерес» – одна из самых известных и фундаментальных, исследованием которой занимаются и философы, и психологи, и социологи. Каждую науку привлекает свой аспект интереса, обусловленный предметом и методом научного анализа.

С точки зрения психологии интерес является специфической направленностью личности, которая лишь опосредованно обусловлена осознанием ее общественных интересов. Интерес – это сосредоточенность на определенном предмете мыслей, вызывающая стремление ближе ознакомиться с ним, глубже в него проникнуть [1, с. 525].

Философия рассматривает интерес как общественное отношение, складывающееся между личностями по поводу предмета потребности. Интерес, с одной стороны, субъективен, поскольку его носителем является человек, с другой стороны, он объективен, так как создается экономическими отношениями людей [2, с. 260].

Многие мыслители прошлого и настоящего главными двигателями истории считали и считают потребности и интересы. С предельной ясностью писал об этом Гегель: «Ближайшее рассмотрение истории убеждает нас в том, что действия людей вытекают из их потребностей, их страстей, их интересов, их характеров и способностей и притом таким образом, что побудительными мотивами в этой драме являются лишь эти потребности, страсти, интересы и лишь они играют главную роль. Конечно, там можно найти и общие цели, желание добра, благородную любовь к отечеству; но эти добродетели и это всеобщее играют ничтожную роль в отношении к миру и к тому, что в нем творится» [3, с. 73].

Общеизвестно, что потребности, осознанные интересы играют ключевую роль в процессе правового регулирования общественных отношений. Человек не может существовать без потребностей, поскольку любая потребность – это необходимая и противоречивая его связь с окружающим миром. Интересы и потребности выступают как особые регуляторы поведения человека, заложенные в его природе.

К сожалению, теоретические основы данного вывода, сформулированные в разработанной еще Иерингом, Ф. Хеком юриспруденции интересов, оказались незаслуженно забытыми.

Между тем юриспруденция интересов является методологическим учением, позволяющим созда-

вать эффективные правовые конструкции как основу развития всей правовой системы государства.

Юриспруденция интересов разработала методы исследования интересов, конфликтов между ними. Основные положения юриспруденции интересов очень просты: «Право существует только для того, чтобы служить жизненным интересам, взвешивать и разграничивать человеческие интересы в отношении друг к другу. Исследование связей между установлениями права и состоянием интересов, исследование интересов есть основная задача юридической науки. Правовое установление не познано и не сформулировано, если не познан и не сформулирован интерес, являющийся его содержанием» [4, с. 317].

В последние годы в отечественной науке стали появляться исследования, посвященные изучению сущности интересов в праве.

Налоговое право как часть публичного права затрагивает как публичные, так и частные интересы. Как указал Конституционный Суд РФ, «налог - необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, – оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

В этой обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества» [5].

В юридической науке нет единого понимания категории «публичный интерес». Ю.А. Тихомиров определяет публичный интерес как «признанный государством и обеспеченный правом интерес социальной общности, удовлетворение которого служит гарантией ее существования и развития» [6].

А.В. Кряжков понимает публичный интерес как «общественный интерес, признанный государством и урегулированный правом» [7, с. 92].

Таким образом, исследователи определяют категорию публичного интереса через общую категорию интереса и такой признак, как его государственное признание и юридическое регулирование. Но если государство делает все для того, чтобы не видеть общественных потребностей, разве от этого исчезают публичные интересы?

Весьма интересное определение публичного интереса сформулировано В.В. Болговой. По ее мнению, публичный интерес следует рассматривать «как позицию и линию поведения социальных субъектов в конкретной системе общественных отношений, отражающую уровень осознания ими характера и объема средств и методов, соответствующих праву, которые дают возможность должным образом реализовать потребности, общие для всех социальных субъектов» [8].

В.В. Болгова четко определила критерии формирования публичных интересов. «Необходимо исходить из того, что: 1) интерес как явление тесно связан с потребностями, специфика которых определяет, в конечном счете, содержание интереса; 2) в основе формирования публичного интереса лежат потребности, осознаваемые как собственные всеми субъектами (и людьми, и государством, и обществом). Именно масштаб потребности делает интерес публичным; 3) средства удовлетворения таких всеобщих потребностей должны быть правовыми и предполагать в целом построение правопорядка» [8].

Думается, что во многом сущность категории «публичный интерес» зависит от соотношения государства и общества. Если мы будет рассматривать государство как политическую организацию общества, созданную для обеспечения его благосостояния и эффективного поступательного развития, то категорий публичного интереса приобретет совершенно иной смысл.

На наш взгляд, публичный интерес представляет собой выработанное на основе сложившейся в обществе меры свободы, справедливости, равенства, ответственности состояние неудовлетворенности социальной общности, разрешение которого в юридическом порядке обеспечит данной социальной общности ее дальнейшее поступательное развитие.

Мы категорически возражаем против того, что публичные интересы всегда выражаются в юридических нормах. В то же время полностью согласны с мнением А.В. Кряжкова о том, что конструкция «государственные и общественные интересы» весьма неудачная.

Действительно, создается впечатление резкого противопоставления общества и государства. Термин «общественный интерес» имеет какой-то пренебрежительный характер, обусловленный прошлым огосударствлением.

Поэтому, на наш взгляд, лучше вообще отказаться от данного термина, заменив его на более четкий – публичный интерес. Категория «публичный интерес» позволяет еще раз подчеркнуть вторичный характер государственной власти, вспомнить о том, что единственным источником власти является многонациональный народ.

Абсолютно права В.В. Болгова, утверждающая, что:

– «значение для идентификации интереса как публичного имеет сфера, в которой формируются потребности, общие для всех социальных субъектов;

– публичный интерес по своей природе может быть охарактеризован как усредненная общность интересов различных субъектов, выражающаяся в совпадении базы формирования интереса – потребностей. При этом «источниками» формирования подобного конгломерата потребностей может быть и личная, и общественная, и государственная сфера, то есть весь спектр социальных субъектов;

– общая база интереса порождает феномен совместных интересов различных социальных субъектов, выступающий ключевой характеристикой публичного интереса;

– средства удовлетворения и реализации совместных интересов должны быть правовыми и предполагать в целом построение правопорядка»[8].

В юридической науке исследуется еще одно сходное на первый взгляд явление – государственный интерес. Определение государственного интереса будет во многом зависеть от понимания самого государства. Если мы вспомним слова известного русского юриста И.А. Ильина, то государственный интерес будет представлять собой интересы правящей элиты.

Любое современное государство сегодня представляет собой единство частных и доминирующих общечеловеческих начал. Поэтому в деятельности органов государственной власти под крышей государственных интересов мы найдем удовлетворение как публичных интересов, так и интересов отдельных социальных групп, государств, международных организаций. Безусловно, полное совпадение публичных и государственных интересов – идеал, как и правовое государство, но идеал вполне достижимый.

Как же определить один из основных критериев качества налоговых законов – разумное сочетание публичных и частных интересов? Думается, что данный вопрос следует расширить, речь должна идти о гармонии государственного, публичного и частного интересов.

Интерес всегда субъективен, т.е. абстрактных интересов не бывает. «Интерес есть категория, характеризующая развитие субъекта»[9, с.270]. Следовательно, при разработке и оценке законопроекта необходимо учитывать, что интересы налогоплательщиков представляют категорию, которая связывает их жизненный статус с объективными возможностями самовыражения, саморазвития.

Если норма отражает интересы абсолютного большинства, то процесс ее реализации осуществляется в целом бесконфликтно, поскольку она опирается на достаточно сильную психологическую и социальную мотивацию. «За каждой социальной нормой стоят и действуют преобразованные в известной мере интересы и потребности, они-то и придают актам реализации нормы общественный смысл и направленность»[9, с.266].

Налогоплательщики поступают правомерно, потому что интересы, которые отражаются в нормах налогового законодательства, совпадают с их собственными устремлениями.

Гармоничное сочетание публичных, государственных и частных интересов является стержневой основой налогового права как правового образования, базирующегося на признании и закреплении общечеловеческих ценностей.

Создание налогового законодательства, отвечающего одновременно интересам каждого гражданина, всего общества и государства, – важнейшая задача законодателя.

Роль налогового права в жизни общества меняется. На первый план выдвигается его стимулирующая роль, имеющая определенные особенности, связанные с предметом регулирования. Российские реформы, наблюдаемые кризисные явления говорят о том, что рыночная экономика настраивается слишком долго и самостоятельно не может справиться с

периодически возникающими негативными явлениями. Поэтому концепция проводимой реформы требует внесения серьезных изменений: усиления роли субъективного фактора, создания мощной системы налогово-правовых стимулов и ограничений.

Стимулирующая роль налогового права может быть усилена с помощью различных факторов, среди которых в первую очередь следует назвать учет интересов всех субъектов права. Еще древние отмечали: «Если физический мир подчинен закону движения, то мир духовный не менее подчинен закону интереса. На земле интерес есть всесильный волшебник, изменяющий в глазах всех существ вид всякого предмета ... и ... честность, с точки зрения отдельного лица ... есть лишь привычка поступать так, как выгодно этому лицу» [10, с. 186]. «Интерес в праве является важнейшим правообразующим и правореализующим фактором. Вопрос в том, как право отражает весь спектр интересов общества, какие из них и как приобретают смысл нормативно-обязательной воли и веление власти» [11, с. 6].

Реален, полезен лишь тот нормативный правовой акт, который адекватно отражает интересы человека, общества, государства. Он создает необходимые условия для активной, целенаправленной деятельности.

Эффективным правовым средством, учитывающим интересы как государства, так и налогоплательщика является правовой стимул.

Правовой стимул в налоговом праве – это содержащиеся в разнообразных источниках права определенные средства воздействия на сознание и психику человека с целью усиления мотивации правомерного поведения.

Правовой стимул – это то, что порождает стремление, желание человека действовать правомерно и сверхправомерно.

Правовой стимул всегда содержит в себе награду - публично установленное материальное или духовное благо, имеющее существенную ценность для человека конкретной исторической эпохи.

Степень влияния или ценности наград зависит от содержания самой награды, природы и свойств самого человека, миропонимания, уровня правосознания. Поэтому, несомненно, был прав К. Менгер, который писал: «Характер благ не есть нечто присущее благам, не есть их свойство, но представляется нам просто, как отношение, в котором находятся некоторые предметы к человеку и с исчезновением которого они, разумеется, тотчас перестают быть благами» [12, с. 3].

Награда содержит в себе огромный потенциал, энергию, способную повлиять на сознание и волю как отдельного индивида, так и общества в целом. Именно поэтому награда, как элемент правового стимула, является важнейшим средством государственной политики, способным воздействовать на психику и сознание своих граждан. Это понимали еще в древности.

Так, в законах Ману, составленных в Древней Индии одной из брахманских школ в период между вторым веком до нашей эры и вторым веком нашей эры, отмечалось, что «действовать исключительно из-за желания наград не похвально, но независимости от такого желания нельзя найти в этом мире: на (этом) желании основано изучение Веды и исполнение действий, предписанных Ведой. Здесь (на земле) нет ни одного дела, которое было бы совершено человеком, свободным от желания награды; все, что ни делает (человек), есть следствие желания награды»[16, с. 27].

Правомерное поведение, складывающееся под воздействием правовых стимулов, как правило, является волевым и осознанным по своему характеру. В его основе лежит гармоничное сочетание публичных, частных и государственных интересов.

К правовым стимулам можно отнести государственные награды, вознаграждения, премии, продвижение по служебной лестнице, правовые льготы, гранты, поощрения. Конечно, далеко не все из них могут быть использованы при моделировании налогового законодательства. В первую очередь необходимо разработать систему мотивации для двух основных участников налоговых правоотношений – налогоплательщиков и налоговых органов.

История и практика налогообложения давно доказала, что существенное влияние на формирование правомерного поведения физических и юридических лиц – налогоплательщиков может оказать продуманная, научно обоснованная льготная политика.

Налоговая льгота – это вторичное, субсидиарное право на облегченные условия исполнения налоговой обязанности. Характер и содержание налоговых льгот напрямую зависят от сущности проводимой налоговой политики.

Налоговые льготы являются проверенным временем способом согласования интересов личности и государства, средством создания правового режима, гармонично сочетающего интересы всех участников налоговых отношений.

Сегодня, на наш взгляд, в целях повышения эффективности действия налоговых льгот необходимо:

– во-первых, еще и еще раз проанализировать положения НК РФ, провести «генеральную инвентаризацию» налоговых льгот с целью их более четкого законодательного закрепления (судебная практика «перегружена» многочисленными спорами, предметом которых являются льготы по различным налогам),

– во-вторых, мы должны перейти на принципиально новую методику предоставления налоговых льгот. Вместо традиционных налоговых льгот, нацеленных на поддержку вновь создаваемых организаций, необходимо научно разработать и закрепить налоговые льготы, предоставляемые как награды за достижение определенных финансовых показателей. Увеличение объемов производства, создание новых рабочих мест, освоение экологически чистых технологий и многое другое должно стимулироваться законодателем. Чем выше финансовые результаты деятельности, тем меньше должны быть суммы уплачиваемых налогов.

Вознаграждения, государственные награды, поощрения, продвижение по служебной лестнице – это правовые стимулы, составляющие основу системы мотивации налоговых органов. Бесспорно, она требует серьезного научного обоснования. Вознаграждения, выплачиваемые должностным лицам налоговых органов, должны быть ими заработаны, то есть зависеть от реального, своевременного, качественного исполнения возложенных на них обязанностей. Соответственно, необходимо разработать стройную систему оценки качества работы налоговых органов.

Существенное значение для построения гармоничных отношений в налоговой сфере будет иметь и реальное претворение в жизнь принципа прозрачности государственного бюджета, благодаря которому налогоплательщики смогут своевременно получать достоверную информацию об основных направлениях расходования собираемых с них налогов.

Процесс построения качественного налогового законодательства предполагает использование не только правовых стимулов, но и правовых ограничений. Являясь парными юридическими категориями, они не могут существовать друг без друга.

Правовое ограничение как институт налогового права представляет собой совокупность налогово-правовых норм, которые в целях построения правового социального государства определяют границы правового поведения путем:

а) предоставления субъекту налогового права выбора единственного варианта поведения (законодательно ограничивая, таким образом, право выбора);

б) установления различных количественных пределов осуществления правомерного поведения в виде нормативного признания минимальных и максимальных размеров налоговых сроков, процентных соотношений и иных подобных характеристик правомерного поведения в сфере налогообложения.

Таким образом, правовые ограничения направлены на установление определенной количественной и качественной меры правомерного поведения субъектов налоговых правоотношений.

«Мотивационное воздействие права, – писал Л.И. Петражицкий, – состоит не только в вызове положительных импульсов того или иного поведения (положительная правовая мотивация), но и в устранении или предупреждении появления разных мотивов в пользу известного поведения, в устранении «искушений» и т.д. (отрицательная правовая мотивация). Разные виды мотивации комбинируются в праве друг с другом…» [14, с. 644].

Правовые ограничения ограничивают отрицательную активность при одновременном стимулировании положительной активности субъектов налогового права. Стимулирование одного субъекта предполагает соответствующее ограничение другого участника налогового правоотношения.

Правовые стимулы и ограничения могут взаимно «увеличивать» или, наоборот, «уменьшать» друг друга. Они внутренне диалектически связаны, тесно взаимодействуя между собой.

Правовые стимулы и правовые ограничения как нормы налогового права взаимодополняют и взаимообеспечивают действие друг друга в процессе правового регулирования налоговых отношений.

Налоговое право должно гибко реагировать на все изменения, происходящие в стране, и, подобно морской губке, все впитывать и принимать ту форму, которая наиболее рациональна и эффективна в каждый конкретный период времени. И сегодня как нельзя более актуально звучат слова Б.А. Кистяковского: «...еще громадное количество несомненных интересов, чрезвычайно важных для индивидуума, ждет своего формально-правового признания» [15, с. 524].

Именно интересы являются основой правового регулирования сферы налогообложения. Интересы

субъектов налоговых отношений, уровень экономического развития, накопленный опыт – все это можно назвать первичными (реальными) источниками права, выступающими движущей силой для вторичных (формально-юридических) источников права [16].

Литература

1. *Рубинштейн С.Л.* Основы общей психологии. СПб., 1999.
2. *Плеханов Г.В.* Избранные философские произведения. М., 1956. Т. 2.
3. *Гегель Г.В.* Ф. Философия очерков. М., 1993.
4. *Мальцев Г.В.* Социальные основания права. М., 2007.
5. Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.
6. *Тихомиров Ю.А.* Публичное право. М., 1995.
7. *Кряжков А.В.* Публичный интерес: понятие, виды и защита// Государство и право. 1999. № 10.
8. *Болгова В.В.* Публичное право: проблемы теории, методологии, практики. Автореф. дисс. докт. юрид. наук. Официальный сайт ВАК России.
9. *Мальцев Г.В.* Социальные основания права. М., 2007.
10. Об уме. // *Гельвеций К.А.* Сочинения. М., 1974. Т. 1.
11. *Тихомиров Ю.А.* Публичное право: падения и взлеты // Государство и право. 1996. № 1.
12. *Менгер К.* Основания политической экономии / Пер. под ред. Орженцкого.
13. Хрестоматия по Всеобщей истории государства и права / Под ред. *К.И.Батыра и Е.В.Поликарповой*. М., 2000. Т. 1.
14. *Петражицкий Л.И.* Теория права и государства в связи с теорией нравственности: В 2 т. СПб., 1907. Т. 2.
15. *Кистяковский Б.А.* Социальные науки и право. М., 1915.
16. *Марченко М.Н.* Источники права: Учеб. пособие. М., 2006.

УДК 347.73

Рассыльников И.А.

ОСНОВЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БЮДЖЕТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В ВЕЛИКОБРИТАНИИ

В статье рассмотрены основы правового регулирования бюджетной деятельности в современной Великобритании.

The article is about legal basis of budget activity in modern Great Britain.

Ключевые слова: *бюджет, бюджетное право, бюджетный процесс, Великобритания.*

Key words*: budget, budget law, budget process, Great Britain.*

Великобританию можно считать родоначальницей бюджетного права и бюджетного процесса в его современном понимании. Для такого утверждения имеется ряд веских основании. Именно в Великобритании происходит первое в истории легальное ограничение финансовых полномочий монарха, доселе неограниченных. Известно, что уже Великая Хартия Вольностей (Magna Carta) 1215 года ограничивала финансовые полномочия монарха в части введения новых налогов и податей [1]. В ходе дальнейших реформ британского парламентаризма Парламент (точнее, Палата Общин) добивается права устанавливать налоги и разрешать правительству заниматься их взиманием, а в первой половине XVIII в., по выражению А.А. Алексеева, центр тяжести финансовой власти, принадлежащей британскому Парламенту, перемещается из доходной части бюджета в его расходную часть [2, с.70]. По мнению К.С. Бельского, данный факт послужил толчком для дальнейшего развития бюджетного права не только в Великобритании, но и в других странах [3].

Вместе с тем правовое регулирование бюджетной деятельности в Великобритании в настоящее время далеко от идеала. Целью настоящей работы является рассмотрение специфических черт бюджетной деятельности Соединенного Королевства на современном этапе.