

На правах рукописи

ПАЮШИН МИХАИЛ КОНСТАНТИНОВИЧ

**КОНСТИТУЦИОННО-ПРАВОВЫЕ ОСНОВЫ
РЕАЛИЗАЦИИ ОБЯЗАННОСТИ КАЖДОГО ПЛАТИТЬ ЗАКОННО
УСТАНОВЛЕННЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ В РФ**

12.00.02 – конституционное право; муниципальное право

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2011

Диссертационная работа выполнена на кафедре конституционного и административного права Российского государственного социального университета.

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Глотов Сергей Александрович

Официальные оппоненты: доктор юридических наук, профессор
Мазаев Владимир Дмитриевич

кандидат юридических наук, доцент
Ильяков Дмитрий Васильевич

Ведущая организация: Государственное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российская академия правосудия»

Защита состоится «11» февраля 2011 года в 11 00 на заседании совета по защите докторских и кандидатских диссертаций ДМ 513.002.04 при АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации» по адресу : 141014, Московская обл. г. Мытищи, ул. В.Волошиной, 12/30, зал диссертационных советов (корпус 4, комн. 235).

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке АНО ВПО Центросоюза РФ «Российский университет кооперации», автореферат диссертации размещен на официальном сайте www.ruc.su.

Автореферат разослан «___» _____ 2011 г.

Ученый секретарь
совета по защите докторских и
кандидатских диссертаций
ДМ 513.002.04,
кандидат юридических наук, доцент

В.А. Медведев

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Одной из основных целей науки конституционного права России является исследование стратегических решений и конкретных действий государственных органов в сфере экономики с позиций их соответствия принципам, нормам и ценностям Конституции России с учетом существующих реальных экономических возможностей.

Системная взаимосвязь конституционного права и экономики признается большинством российских и зарубежных ученых. На рубеже XX-XXI вв. это понимание выразилось в становлении синтетического научного направления на стыке юридических, экономических, социологических, и политологических наук, получившего название «конституционная экономика» (constitutional economics, constitutional political economy).

Конституционная экономика – научное направление, изучающее принципы достижения максимально возможного, в рамках национальной экономической системы, удовлетворения экономических и социальных прав личности путем оптимального сочетания экономической целесообразности с достигнутым уровнем конституционного развития, отраженным в нормах конституционного права, регламентирующих экономическую и политическую деятельность в государстве. Одной из главных проблем конституционного права является взаимозависимость между уровнем развития демократии и благосостоянием страны, между верховенством права (правовым государством) и благополучием его отдельных граждан.

Одним из основных элементов конституционной экономики является государственная налоговая политика, налоговая система и обязанность по уплате налогов и сборов.

Взаимосвязь конституционных и налоговых норм, место Конституции в механизме правового регулирования налоговой системы остаются недостаточно исследованными. Анализ практики применения Конституции РФ различными государственными органами показывает возрастающее значение конститу-

ционно-правовых норм в регулировании вопросов налогообложения. Конституция, конституционно-правовые принципы должны стать той основой, которая позволит проводить эффективную государственную налоговую политику и целенаправленное, эффективное реформирование налогообложения в целом.

Конституция Российской Федерации обязывает каждого платить законно установленные налоги и сборы. Она предписывает, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют (ст. 57). Также установлено, что федеральные налоги и сборы находятся в исключительном ведении Российской Федерации (п. «з» ст. 71), а общие принципы налогообложения и сборов - в совместном ведении федерации и ее субъектов (п. «и» ч. 1 ст. 72). Законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты могут быть внесены только при наличии заключения Правительства Российской Федерации (ч. 3 ст. 104). Принятые Государственной Думой федеральные законы по вопросам федеральных налогов и сборов подлежат обязательному рассмотрению в Совете Федерации (ст. 106). Органы местного самоуправления самостоятельно устанавливают местные налоги и сборы (ч. 1 ст. 132).

Обязанность платить законно установленные налоги и сборы закреплена в доктринальных документах многих государств. Более того, в ряде государств обязанность платить законно установленные налоги и сборы закреплена в конституции.

При этом конституционно-правовые механизмы реализации данной обязанности варьируются от государства к государству. Эти механизмы зависят от специфики конкретно-исторических условий, национальных правовых обычаев, системы права, развития институтов государства и многих других факторов.

Вопросы конституционно-правового регулирования механизма реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы и связанные с ним проблемы эффективности государственной налоговой политики в Российской Федерации имеют существенное значение, как для развития Российской Федерации, так и для развития предпринимательства.

Неэффективная, неадекватная социально-экономической ситуации государственная налоговая политика становится тормозом общественного развития, правовые нормы, воплощенные в ней, наряду с другими нормативными регуляторами и консервативными институтами общества, вступают в конфликт с конкретно-историческими условиями, провоцируя кризисные ситуации.

Особенно ярко налоговые диспропорции и неэффективность государственной налоговой политики проявляются в условиях экономических кризисов. В таких условиях налоговые обременения становятся особенно ощутимыми, что заставляет налогоплательщиков усомниться в справедливости и оправданности взимаемых налогов и эффективности проводимой государственной налоговой политики.

Поэтому в налоговом правотворчестве очень важно соблюдать *баланс между публичными и частными интересами субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере*. Требуется выстраивать государственную налоговую политику таким образом, чтобы, с одной стороны, сформировать бюджет, а с другой – не отбить у налогоплательщика желания заниматься коммерческой деятельностью, иметь недвижимость или обладать иным объектом налогообложения.

Вполне возможно, что наличие сформулированных теорией и судебной практикой обеспечения баланса частных и публичных интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере позволило бы избежать множества трудностей, ошибок и противоречий при разрешении споров, в которых сталкиваются интересы, охраняемые в частном и публичном порядке.

Это свидетельствует о том, что если не упорядочить публично-правовое воздействие на частноправовые отношения, конституционные правоотношения в налоговой сфере утратят свою стабильность, а соответственно и основополагающее значение. В свете требований, предъявляемых к судам как органам, призванным обеспечить охрану прав и свобод человека и гражданина, задача соблюдения баланса частных и публичных интересов на фоне нестабильного, противоречивого законодательства приобретает актуальное значение.

В реальной жизни достижение баланса интересов в результате законотворческой и правоприменительной деятельности задача весьма сложная; граница между сферами частных и публичных интересов подвижна и устанавливается законодателем, установление границ государственного регулирования составляет проблему сочетания (обеспечения) баланса частных и публичных интересов в любой сфере жизни общества.

Подобные процессы воспроизводятся циклически, что подтверждается целым рядом исторических прецедентов.

Актуальность диссертационного исследования обусловлена наличием неурегулированного в системе российского права конфликта публичных и частных интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.

Будучи неурегулированным на концептуальном уровне, данный конфликт создает предпосылки для ущемления интересов сторон, что чревато нарушениями законодательства в налоговой сфере и основ конституционного строя РФ.

Степень научной разработанности темы исследования. Тема конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы и налогообложения в целом в последние десятилетия не была обделена вниманием российских исследователей. Данный факт объясняется, по нашему мнению, тем, что налоги и сборы являются основным источником доходов государственного бюджета в РФ, используемого для финансового регулирования социально-экономических процессов, протекающих в государстве.

В 2005 году вышла интересная работа Поповой С.С., посвященная конституционно-правовым принципам налоговой системы РФ. В данной работе освещалось основное содержание конституционно-правовых принципов налоговой системы в решениях Конституционного Суда РФ. В последующем, данная тема получила свое развитие в работе Гурова А.А.

Особую роль в исследовании проблем, связанных с конституционной обязанностью платить законно установленные налоги и сборы играет Костри-

ков Б.Ю. В его работе, посвященной реализации конституционных принципов налогообложения в Российской Федерации, внимание, главным образом, уделялось административным аспектам реализации принципов налогообложения.

Работы Затулиной Т.Н., Безмельницыной Д.Н., посвященные конституционно-правовому регулированию налоговых отношений в РФ, отличаются солидной фактологической базой и обладают большой научной достоверностью выводов. Помимо многочисленных работ указанных авторов можно отметить труды Ильякова Д.В., Савиной Е.А., Имыкшеновой Е.А., Соловьёва В.А., Малахаткиной Е.В. Большое количество авторов исследовали обязанность платить законно установленные налоги и сборы с позиции финансового права.

Однако, несмотря на большое количество работ посвященных налогообложению в РФ, в настоящее время не существует серьезных работ монографического характера, которые бы рассматривали механизмы реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы с позиций конституционного права.

Цель и задачи исследования. Целью настоящего диссертационного исследования является разработка конституционно-правового механизма реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Достижение данной цели предполагает реализацию принципа социальной справедливости в области правовых отношений между государством и обществом путем совершенствования конституционно-правового механизма реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы на основе обеспечения баланса публичных и частных интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.

В рамках диссертационного исследования решались следующие **задачи:**

1. Анализ относящихся к сфере регулирования правоотношений в налоговой сфере норм конституционного права и систем налогового законодательства РФ и зарубежных стран.

2. Сравнительный анализ используемых (известных) конституционно-правовых механизмов реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

3. Разработка теоретической модели и критериев оценки / сопоставления интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.

4. Разработка модели принципов, обеспечивающих баланс публичных и частных интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.

5. Формирование предложений по совершенствованию конституционно-правового механизма реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Предмет исследования. Предметом исследования являются:

- национальное и зарубежное законодательство, регулирующее обязанность платить законно установленные налоги и сборы и практика его применения;
- доктринальные труды отечественных и зарубежных ученых в обозначенной сфере;
- статистическая информация по заявленной теме.

Объект исследования. В качестве объекта настоящего диссертационного исследования выступают общественные отношения, связанные с реализацией конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы.

Гипотезы исследования.

1. Согласование публичных и частных интересов в сфере налогообложения создает предпосылки для эффективной реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

2. Закрепление принципов реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы в концептуальных / доктринальных документах и законодательных актах, регламентирующих сферу взаимной

ответственности государства и общества, позволит обеспечить баланс публичных и частных интересов в сфере налогообложения.

Теоретическая и методологическая основы исследования. При проведении исследования использованы труды специалистов в области общей теории права: С.С. Алексеева, С.Н. Братуся, О.С. Иоффе, С.Ф. Кечекьяна, С.Н. Кожевникова, В.В. Лазарева, О.Э. Лейста, М.Н. Марченко, Р.О. Халфиной, Л.С. Явича.

Наряду с этим, применялись выводы специалистов в области конституционного и муниципального права: С.А. Авакьяна, И.А. Алебастровой, К.В. Арановского, М.В. Баглая, Г.В. Барабашева, Н.А. Богдановой, В.А. Виноградова, Е.И. Колюшина, Н.М. Колосовой, В.О. Лучина, Н.Н. Смирновой, С.А. Солдатова, Б.А. Страшуна, И.А. Умновой, Т.Я. Хабриевой, В.Е. Чиркина, Е.С. Шугриной, Н.В. Витрука.

Значительный вклад в разработку проблемы конституционно-правового регулирования налоговой системы российской наукой внесли: Г.А. Гаджиев, В.Д. Мазаев, А.Н. Козырин, Ю.А. Крохина, Н.С. Крылова, А.А. Мишин, С.Г. Пепеляев, Г.В. Петрова, Б.Н. Топорнин, Д.В. Ильяков, Т.Н. Затулина и других.

Особое внимание уделено работам в области финансового и налогового права. Среди них работы: Е.М. Ашмариной, А.В. Брызгалина, О.В. Врублевской, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, М.В. Карасевой, Н.Г. Кузнецова, И.И. Кучерова, О.В. Мещеряковой, И.Г. Русаковой, В.И. Слома, Н.И. Химичевой, А.А. Ялбулганова.

Методологической основой исследования являются диалектика как общенаучный метод познания, а также логический, системный, исторический и сравнительно-правовой методы научного познания.

Эмпирико-правовой базой исследования стало российское и зарубежное законодательство, регулирующее конституционную обязанность платить законно установленные налоги и сборы, а также акты органов судебной власти РФ.

Научная новизна диссертационной работы определяется тем, что она представляет собой попытку комплексного монографического исследования конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы и конституционно-правовых механизмов ее реализации на современном этапе развития конституционного права.

В рамках данной работы предпринята попытка анализа некоторых теоретических проблем и действующего конституционного законодательства на предмет совершенствования последнего и сформулированы конкретные предложения.

Наиболее значимые положения, отражающие научную новизну исследования, содержатся в следующих выводах, **выносимых на защиту**:

1. Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы подразумевает обязанность граждан и юридических лиц вести в установленном порядке учет доходов и расходов, объектов налогообложения, своевременно и в полном объеме уплачивать сумму налога и сбора в бюджет, возникающая в момент наступления срока уплаты налога, при наличии объекта налогообложения и непосредственной связи между этим объектом и субъектом и считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в виде налога, фактически произошло.

2. Сравнительно-правовой анализ российского и зарубежного конституционного законодательства в области налогообложения позволяет сделать вывод, что наибольшая эффективность реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы достигается путем закрепления в конституциях и иных доктринальных актах детализированных норм, позволяющих определить понятие и цели налогообложения, основные права, обязанности и гарантии участников конституционных правоотношений в налоговой сфере.

3. Конституционно-правовой механизм реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы предстает как совокупность установленных правом, процедур и институтов, обеспечивающих соответствие

конституционных правоотношений в налоговой сфере нормативной модели, закрепленной в Конституции РФ, доктринальных документах РФ, кодексах РФ, федеральных законах, законах субъектов РФ и иных нормативно-правовых актах, регламентирующих налоговые правоотношения.

4. Основным приоритетом при совершенствовании конституционно-правового механизма реализации конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы является законодательное закрепление баланса публичных и частных интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.

5. Конституционно-правовые принципы реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы в РФ – это основанные на сознании объективной закономерности налоговой обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, руководящие начала, закрепленные в Конституции или вытекающие из нее, обеспечивающие соблюдение баланса интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.

6. На основе анализа функций субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере предложена классификация конституционно-правовых принципов реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы в РФ: генеральный принцип; принципы, обеспечивающие соблюдение основ конституционного строя РФ; принципы, обеспечивающие соблюдение прав налогоплательщиков.

7. Генеральный принцип: принцип приоритета стратегических интересов (социальной оправданности и полноты государственного бюджета); принципы, обеспечивающие соблюдение основ конституционного строя РФ: принцип экономической обоснованности налога и сбора, принцип своевременности уплаты налогов и сборов, принцип бесспорного взыскания задолженности по налогам и сборам, принцип полноты, своевременности и достоверности предоставления налоговой отчетности, принцип ответственности за неисполнение обязанности платить законно установленные налоги и сборы, принцип компенсации потерь государства в случае несвоевременной уплатой налогов и сборов; принципы,

обеспечивающие соблюдение прав налогоплательщиков: принцип максимального учета интересов и возможностей налогоплательщиков, принцип конституционного ограничения предоставления налоговых льгот и привилегий, принцип недопустимости двойного налогообложения, принцип уплаты законно установленных налогов и сборов, принцип определенности налоговой обязанности, принцип удобства налогового учета, принцип добросовестности налогоплательщика при уплате налогов и сборов, принцип компенсации потерь налогоплательщика в случае ошибочного начисления налогов и сборов.

8. Применение дифференцированной системы налогообложения с доходов физических лиц является одним из важных средств повышения доходной части государственного бюджета и способствует установлению социальной справедливости в обществе, поскольку сможет явиться гарантией от изъятия той части дохода, которая покрывает жизненно необходимые расходы лица.

9. Анализ форм нормативных правовых актов, способных служить совершенствованию конституционно-правового механизма реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы на основе определения принципов и предельных вариаций процедур реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, показал, что оптимальной формой для достижения поставленной цели является форма федерального закона.

10. Механизмом, обеспечивающим соблюдение государством частных интересов налогоплательщиков при формировании государственной налоговой политики, может служить представление интересов налогоплательщиков общественными организациями.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в том, что работа представляет собой правовое исследование на монографическом уровне обязанности платить законно установленные налоги и сборы в конституционном аспекте. Сформулированные положения и выводы могут быть использованы в дальнейшей научно-исследовательской работе по данной проблематике и в учебном процессе. Фактическая база и результаты исследова-

ния могут быть использованы органами государственной власти Российской Федерации при решении задач по совершенствованию конституционно-правового механизма реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Апробация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования использовались автором в процессе преподавания конституционного права РФ на юридическом факультете Российского государственного социального университета, а также на научно-практических конференциях: «Права и свободы человека как инструмент повышения общественной стабильности» (25-26 ноября 2009 г.), «Державинские чтения» (15 декабря 2009 г.), VIII Международном социальном конгрессе «Глобальные процессы и социальное развитие России» (24-26 ноября 2008 г.), Научно-практической конференции «Конституция и проблемы прав человека в социальном государстве» (9 декабря 2008 года).

Отдельные результаты теоретических изысканий диссертанта нашли свое отражение в четырех научных статьях.

Структура и объем работы определяется целью и задачами исследования. Работа состоит из введения, двух глав, объединяющих шесть параграфами, заключения, списка использованной литературы, перечня нормативных правовых актов и постановлений органов судебной власти, общим объемом 202 страницы.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Во **введении** обосновывается актуальность темы исследования, определяется его цель и задачи, излагаются научная новизна, методология теоретическая и эмпирико-правовая основы работы, гипотезы, основные положения, выносимые на защиту, раскрывается теоретическая и практическая значимость диссертации, приводятся данные об апробации результатов диссертационного исследования.

Первая глава «Исследование принципов и конституционно-правовых механизмов реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы» состоит из трех параграфов, в которых дается понятие конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, функций субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере, а также дается сравнительно-правовой анализ отечественного и зарубежного законодательства в исследуемой области, на основании которого определяются основные конституционно-правовые проблемы реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

В первом параграфе «Конституционно-правовые основы обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы» анализируется понятие конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, а также основные функции субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.

Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы представлена как система обязанностей налогоплательщика: обязанность правильно исчислять налоги и сборы; обязанность уплачивать налоги и сборы в полном объеме; уплачивать налоги и сборы своевременно; уплачивать налоги и сборы в установленном порядке.

Особое внимание уделяется обстоятельствам, с которыми законодательство связывает возникновение и прекращение конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Автором делается вывод, что *конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы подразумевает собой обязанность граждан и юридических лиц вести в установленном порядке учет доходов и расходов, объектов налогообложения, своевременно и в полном объеме уплачивать сумму налога и сбора в бюджет, возникающая в момент наступления срока уплаты налога, при наличии объекта налогообложения и непосредственной связи между этим объектом и субъектом и считается исполненной в тот момент, когда изъятие части его имущества, предназначенной для уплаты в бюджет в виде налога, фактически произошло.*

Автор отмечает, что особенностью подхода к рассмотрению конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы является:

- рассмотрение абстрактных субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере в системной взаимосвязи;

- концентрация на функциях субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере и обусловленных общесистемными закономерностями взаимосвязях между этими функциями.

В результате системного анализа взаимосвязи функций налоговой системы и сопряженных с ними функций финансового управления субъектов экономической деятельности автором разработана модель взаимосвязи функций субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере (Рисунок 1.1).

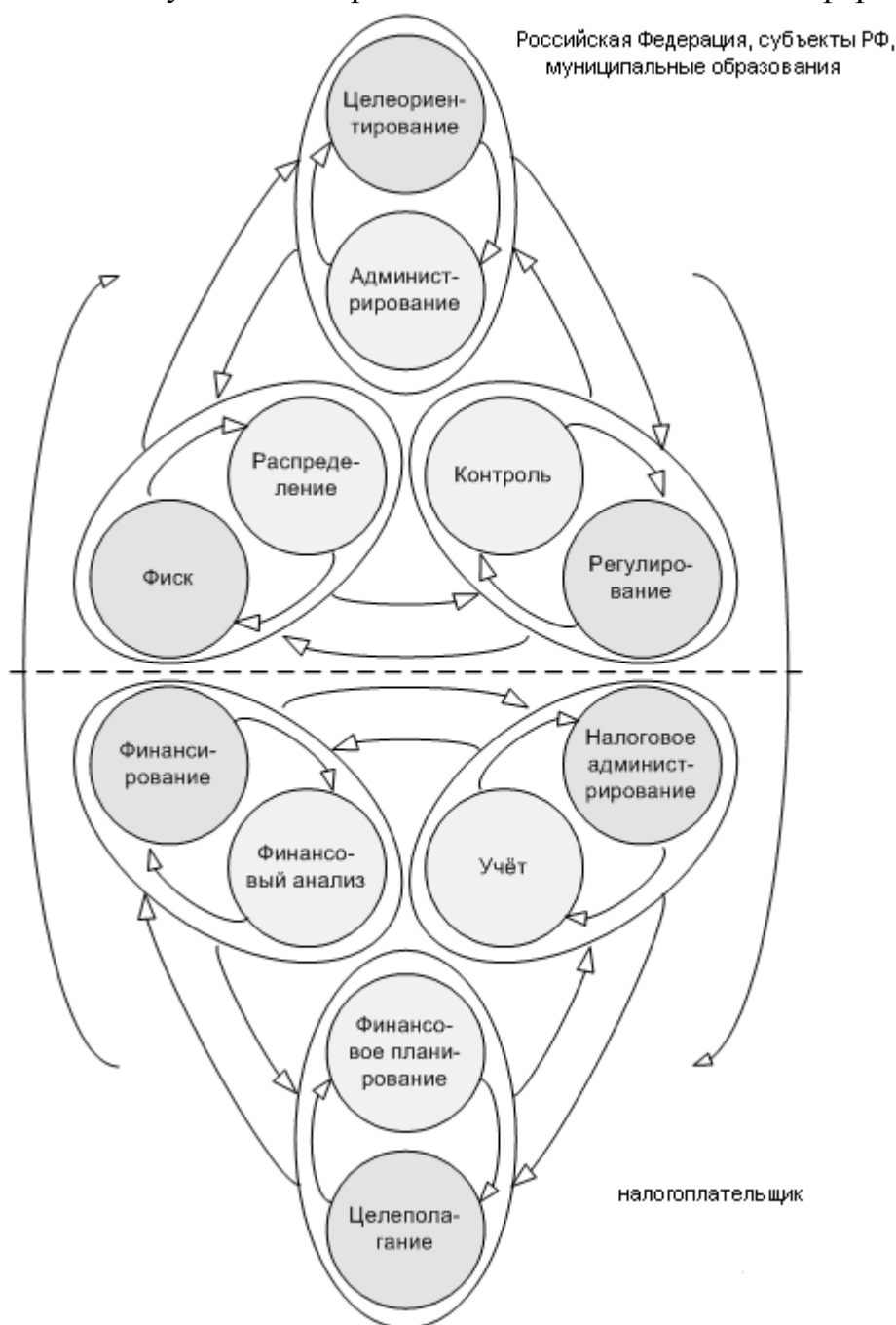


Рисунок 1.1 – Модель взаимосвязи функций субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере

Во втором параграфе «Сравнительно-правовой анализ конституционно-правовых механизмов реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы в зарубежном и отечественном законодательстве» предпринимается сравнительно-правовой анализ конституционных норм отечественного и зарубежного законодательств, регулирующих обязанность платить законно установленные налоги и сборы.

Для сравнительно-правового анализа выбраны конституционные нормы следующих стран:

Страны Романо-германской правовой системы: Бразилия, ФРГ, Испания, Португалия, Греция, Швейцария, Франция;

Страны Англо-саксонской правовой системы: США.

Фактическое осуществление конституционной обязанности платить установленные законом налоги и сборы характеризуется целым рядом факторов, которые используются автором в качестве оснований для сравнения:

1. Определение сущности обязанности.
2. Основные конституционные принципы реализации данной обязанности.
3. Распределение полномочий по установлению и введению налогов между уровнями государственной власти.
4. Защита прав налогоплательщиков.
5. Взаимоотношение налогоплательщиков и государства.

Сравнительно-правовой анализ позволил сделать важные выводы:

1. Существенным отличием Конституции РФ является краткое изложение и не вполне четкое конституционное оформление вопросов налогообложения.
2. В Конституции РФ отсутствует закрепление понятия и общих целей налогообложения, конституционных принципов налогообложения, гарантий прав налогоплательщика.
3. Особенностью российского законодательства в области налогов и сборов является закрепление основных положений в кодифицированном акте – Налоговом кодексе РФ. Однако многие вопросы, закрепленные в конституциях зарубежных стран, не находят четкого отражения и в этом акте. Что свидетельствует о наличии пробелов законодательства в этой области, которые неоднократно приходилось восполнять Конституционному Суду РФ в своих решениях.
4. Отсутствует в российском законодательстве также нормативно-правовой акт, восполняющий «конституционные слабости» в РФ и упорядочивающий

взаимоотношения налогоплательщиков и государства и тем самым обеспечивающий баланс публичных и частных интересов между ними.

В третьем параграфе «Конституционно-правовые проблемы реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы» проводится мысль, что публичные обязательства государства понимаются гражданами в качестве основания для возникновения обязательств налогоплательщиков по уплате установленных налогов и сборов, однако между этими сторонами публично-правовых отношений возникают противоречия, обусловленные несопадением критериев оценивания полноты, эффективности и качества исполнения сторонами своих публичных обязательств.

Выделяются основные факторы (объективные и субъективные), влияющие на реализацию конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Среди объективных факторов названы следующие: конфликт публичных и частных интересов; несводимость общественных отношений к системе правовых норм; унифицирующее воздействие системы права; ограниченность общественных ресурсов; усредненность публичных обязательств государства; эвентуальность публичных обязательств государства. Кратко охарактеризуем перечисленные объективные факторы. Среди субъективных – непризнание общности целей государства и граждан; наличие пробелов и коллизий в законодательстве; дифференцирующее воздействие социальной реальности и институтов гражданского общества; неэффективность методов реализации функций; неактуальность функций государства; частноправовая трактовка публичных обязательств.

Особое внимание уделяется определению и основным направлениям совершенствования конституционно-правового механизма реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Конституционно-правовой механизм реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы представлен как совокупность установленных правом процедур и институтов, обеспечивающих соответствие конституционных правоотношений в налоговой сфере нормативной модели, закрепленной в Конституции РФ, доктринальных документах РФ, кодексах РФ, федеральных законах, законах субъектов РФ и иных нормативно-правовых актах, регламентирующих налоговые отношения.

Исходя из анализа проблем реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, определяется основное (в рам-

ках диссертационного исследования) направление совершенствования конституционно-правового механизма реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы, которое заключается в обеспечении баланса публичных и частных интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.

В качестве одного из основных конституционно-правовых механизмов обеспечения баланса публичных и частных интересов автор выделяет законодательное закрепление основных принципов и гарантий реализации интересов сторон конституционных правоотношений в налоговой сфере.

Автором формируется идея о том, что такие принципы целесообразно вынести в отдельный лаконичный нормативно-правовой акт, который позволил бы неспециалистам в области налогового права в достаточной для взвешенного принятия решений по налоговым вопросам мере освоить базовые принципы налоговых отношений.

Вторая глава «Пути и методы совершенствования конституционно-правового механизма реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы» включает три параграфа и посвящена разработке конституционно-правового механизма реализации обязанности платить законно установленные налоги и сборы, обеспечивающего баланс публичных и частных интересов.

Первый параграф «Конституционные принципы как основа механизма согласования публичных и частных интересов сторон конституционных правоотношений в налоговой сфере» посвящен определению баланса публичных и частных интересов при реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы на основании решений Конституционного Суда РФ, а также соотношению основных интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.

Основной задачей Российской Федерации как демократического государства является учет интересов граждан РФ, а также обеспечение основных прав и свобод человека и гражданина при реализации государственной налоговой политики. Отыскание приемлемого компромисса между интересами этих сторон требует всестороннего учета специфики конкретно-исторических условий, в контексте которых существует данное государство. Очевидно, что отказ от поиска компромисса и пренебрежение интересами той или иной стороны в данной системе отношений чреват крайне негативными последствиями (например, деградацией инфраструктуры или свертыванием отдельных сегментов экономики).

Автором отмечается, что часть 3 ст. 55 Конституции гласит, что права и свободы могут быть ограничены только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Баланс публичных и частных интересов представляет собой постоянное стремление к достижению определенного равновесия между преследуемой государством целью (собрать как можно больше налогов на выполнение своих функций) и созданием такой налоговой системы, которая не была бы чрезмерно обременительной для налогоплательщиков.

Таким образом, баланс между публичными и частными интересами субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере на практике должен выражаться в том, что предъявляемые налоговым законодательством требования к налогоплательщикам должны быть выполнимыми, учитывали фактическую способность к уплате налога, не ущемляли без необходимости их права. Иными словами, ограничение прав и свобод граждан должно быть соразмерно социально значимым интересам и целям.

Принцип баланса публичных и частных интересов характеризуется также взаимной ответственностью государства и человека / гражданина, обусловленной единством (взаимосвязью) прав и обязанностей, в соответствии с которым государство, предоставляя гражданам права и свободы, одновременно имеет право их ограничить, но только в случае нарушения государственной безопасности. Этот вывод неоднократно подтверждался правовой позицией Конституционного Суда РФ.

Автором высказывается мысль, что главное противоречие между публичными и частными интересами субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере связано с процессами формирования и распределения общественных благ и ресурсов в условиях конфликта целей и ограниченности ресурсов сторон конституционных правоотношений в налоговой сфере.

Сущность противоречия, затрудняющего реализацию конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, состоит в следующем: в условиях наличия комплекса продиктованных объективными закономерностями развития социальных систем общественных и частных потребностей мера их удовлетворения определяется на основе субъективных и не адаптивных критериев, что обусловлено отсутствием эффективного конституционно-правового механизма согласования публичных и частных интересов.

Таким образом, противоречие, разрешаемое в ходе диссертационного исследования, сводится к противоречию между объективным характером динами-

ки потребностей и интересов сторон конституционных правоотношений в налоговой сфере и субъективным характером меры и конституционно-правового механизма удовлетворения потребностей на основе реализации конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы.

Анализ взаимосвязи функций субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере позволил выделить следующие интересы субъектов:

1. *Функция целеориентирования.* Реалистичность, научная и правовая обоснованность финансовых приоритетов государства, четкость критериев оценивания деятельности налоговых органов.

2. *Функция администрирования.* Своевременность (относительно прогноза) и достаточность налоговых поступлений в бюджеты.

3. *Функция целеполагания.* Учет целей субъекта при принятии решений в области налогового администрирования (стороной налоговых органов).

4. *Функция финансового планирования.* Стабильность и предсказуемость налогового законодательства, а соответственно – и всех элементов налога.

5. *Функция регулирования.* Адекватность отражения государственных нужд в нормативно-правовых актах, регулирующих конституционные правоотношения в налоговой сфере.

6. *Функция контроля.* Достаточность документированности финансовых транзакций субъектов налогообложения для проведения контрольных мероприятий.

7. *Функция налогового администрирования.* Прозрачность методик исчисления сумм налогов, подлежащих уплате, четкость и однозначность признаков и критериев соотнесения видов деятельности и финансовых решений и транзакций с видами налогов и налоговыми ставками, определенность элементов налога.

8. *Функция учета.* Удобство и стабильность форм налогового учета, стабильность методического обеспечения учетной деятельности, гармоничное встраивание налогового учета в систему деловых процессов финансового учета и финансового анализа субъекта налогообложения.

9. *Фискальная функция.* Полнота исполнения субъектом налогообложения своих обязательств по уплате установленных законом налогов и сборов.

10. *Распределительная функция.* Компенсация потерь государства, возникающих вследствие несвоевременного исполнения субъектом налогообложения обязательств по уплате налогов и сборов.

11. *Функция финансирования.* Максимизация эффективности использования финансов и минимизация налогового бремени.

12. *Функция финансового анализа.* Избежание или компенсация потерь, вызванных ошибочными действиями субъекта налогообложения или незаконными действиями государства в налоговой сфере.

Автор высказывает мысль, что баланс интересов в такой системе отношений может быть достигнут только на основе законодательно установленных принципов реализации интересов и соответствующих им легитимных процедур.

Второй параграф «Модель конституционно-правовых принципов реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы в РФ» ставит целью сформулировать принципы реализации конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы на основании решений Конституционного Суда РФ.

Посредством конституционно-правового истолкования налоговых норм, в том числе обоснования каких-либо норм и институтов налогового права с точки зрения конституционного права и констатации несоответствия нормы текущего законодательства Конституции РФ, Конституционный Суд РФ выявляет и формулирует конституционно-правовые принципы обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, оказывающие влияние на развитие налоговой системы Российской Федерации в целом как на стадии законотворческого процесса, так и на правоприменительной, и правореализационной стадиях правового регулирования.

В результате делается вывод, что *конституционно-правовые принципы реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы в РФ — это основанные на сознании объективной закономерности налоговой обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы руководящие начала, закрепленные в Конституции или вытекающие из нее, обеспечивающие соблюдение баланса интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере.*

На основании анализа решений Конституционного Суда РФ и основных интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере предлагается модель принципов реализации конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы: генеральный принцип (принцип приоритета стратегических интересов (принцип социальной оправданности и полноты государственного бюджета)); принципы, обеспечивающие основы конституционного строя РФ; принципы, обеспечивающие соблюдение прав налогоплательщиков.

Принцип приоритета стратегических интересов (принцип социальной оправданности и полноты государственного бюджета) развивает положения о социальном характере государства, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека, государственную поддержку семьи, инвалидов и пожилых граждан, развитие системы социальных служб и т.д. (ч. 1 и 2 ст. 7 Конституции РФ).

Поскольку налоги и сборы являются важнейшим источником доходов бюджета, то за счет них должны обеспечиваться соблюдение и защита прав и свобод граждан, а также осуществление социальной функции государства (статьи 2 и 7 Конституции РФ). Без поступлений в бюджет налоговых платежей невозможно финансирование предприятий, выполняющих государственный заказ, учреждений здравоохранения, образования, армии, правоохранительных органов, уголовно-исполнительной системы, формирование финансовой основы социального страхования и т.д., а, следовательно, также выплат заработной платы работникам бюджетной сферы, материального и социального обеспечения работников уголовно-исполнительной системы и т.п. В связи с чем конституционные обязанности выплачивать вознаграждения за труд и платить законно установленные налоги и сборы не должны противопоставляться друг другу, так как установление жесткого приоритета для одной из них означает невозможность реализации другой, а следовательно, умаление равно защищаемых прав и законных интересов тех или других групп граждан, что не соответствует статье 55 (часть 2) Конституции РФ.

Принципы, обеспечивающие соблюдение основ конституционного строя РФ включают в себя: принцип экономической обоснованности налога и сбора, принцип своевременности уплаты налогов и сборов, принцип бесспорного взыскания задолженности по налогам и сборам, принцип полноты, своевременности и достоверности предоставления налоговой отчетности, принцип ответственности за неисполнение обязанности платить законно установленные налоги и сборы, принцип компенсации потерь государства в случае несвоевременной уплатой налогов и сборов;

Принцип экономической обоснованности налогообложения имеет две составляющие:

Во-первых, налоги должны быть эффективными с точки зрения самокупаемости, то есть суммы, собираемые государством по каждому отдельному налогу, должны превышать затраты на его администрирование (сбор, взимание и контроль). Современная история налогообложения знает немало примеров

установления убыточных налогов, введенных без предварительного экономического обоснования.

Во-вторых, установление налогов не может быть произвольным, то есть налоги не должны препятствовать реализации гражданами своих конституционных прав. При установлении налога и определении его существенных элементов должны учитываться макро- и микроэкономические последствия как для государственной казны или определенной отрасли экономики (например, уровень налогового бремени на производителя продукции), так и для конкретного налогоплательщика.

Принцип своевременности уплаты налогов и сборов заключается в том, что налогоплательщик обязан осуществлять действия, направленные на уплату налога до того, как истек соответствующий срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Под такими действиями подразумевается предъявление в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточных денежных средств на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами – на момент внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченный в области связи.

Анализ решений Конституционного Суда РФ позволяет сделать вывод, что *принцип бесспорного взыскания задолженности по налогам и сборам* заключается в том, что налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью принадлежащего ему имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, соответствующие же органы публичной власти наделены правомочием в односторонне-властном порядке, путем государственного принуждения взыскивать с лица причитающиеся налоговые суммы, – иначе нарушались бы воплощенный в статье 57 Конституции Российской Федерации конституционно защищаемый публичный интерес и связанные с ним права и законные интересы налогоплательщиков, публично-правовых образований, государства в целом.

Принцип полноты, своевременности и достоверности предоставления налоговой отчетности подразумевает, что отчетность должна быть достоверной, своевременной; в ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

Принцип ответственности за неисполнение обязанности платить законно установленные налоги и сборы предусматривает меры государственного принуждения, которые могут быть как праввосстановительными, обеспечи-

вающими исполнением налогоплательщиком его конституционной обязанности (погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога – пеня), так и штрафными, возлагающими на нарушителей в качестве меры ответственности дополнительные выплаты.

Принцип компенсации потерь государства в случае несвоевременной уплаты налогов и сборов представлен способом обеспечения налоговых обязательств налогоплательщика или налогового агента перед государством в виде уплаты пени.

Принципы, обеспечивающие соблюдение прав налогоплательщиков, включают в себя: принцип максимального учета интересов и возможностей налогоплательщиков, принцип конституционного ограничения предоставления налоговых льгот и привилегий, принцип недопустимости двойного налогообложения, принцип уплаты законно установленных налогов и сборов, принцип определенности налоговой обязанности, принцип удобства налогового учета, принцип добросовестности налогоплательщика при уплате налогов и сборов, принцип компенсации потерь налогоплательщика в случае ошибочного начисления налогов и сборов.

В соответствии с *принципом максимального учета интересов и возможностей налогоплательщиков* налогообложение должно характеризоваться определенностью и удобством для налогоплательщика, каждый налог должен взиматься в то время или тем способом, когда и как плательщику должно быть удобнее всего платить его. Данный принцип тесно связан с принципом соразмерности и нечрезмерности налогообложения.

Автором высказывается идея, что применение дифференцированной системы налогообложения с доходов физических лиц является одним из важных проявлений принципа максимального учета интересов и возможностей налогоплательщика, а также средством установления социальной справедливости, поскольку сможет явиться гарантией от изъятия той части дохода, которая покрывает жизненно необходимые расходы лица: на питание, жилье, одежду и т.п.

Принцип конституционного ограничения предоставления налоговых льгот и привилегий находится в тесной взаимосвязи с общеправовыми принципами равенства и справедливости. Конституции в своем большинстве ограничивают предоставление льгот и привилегий, оговаривая, что они могут предоставляться только «в исключительных случаях, обоснованно и в рамках закона».

Принцип недопустимости двойного налогообложения вытекает из принципов справедливости и соразмерного налогообложения и означает недопущение

ние обложения одного и того же объекта налогом одного вида более одного раза за один и тот же налоговый период.

Принцип законного установления налогов и сборов подразумевает, что при введении налогов или установлении обязательных платежей должны соблюдаться конституционные требования к законодательному регулированию любых финансовых обременений и к ограничениям прав и свобод граждан (пункты 2 и 3 ст. 55, ст. 57 Конституции РФ). Он не ограничивается требованиями к правовой форме акта, устанавливающего тот или иной налог или обязательный платеж, и к процедуре его принятия. Содержание этого акта также должно отвечать определенным требованиям, поэтому не может считаться законно установленным налог или обязательный платеж, не соответствующий, по существу, конституционным принципам и отражающим их основным началам законодательства о налогах и сборах.

Принцип определенности налоговой обязанности несет в себе требование предельной конкретности, понятности и недвусмысленности содержания норм права. Это предполагает, что возможность знать, понять и усвоить содержание актов законодательства о налогах и сборах должны иметь не только специалисты в области юриспруденции или экономики, но и широкий круг налогоплательщиков.

Принцип удобства налогового учета подразумевает, что способы ведения налогового учета и способы составления налоговой отчетности должны обладать двумя основными характеристиками: простота налогового учета и стабильность форм налоговой отчетности.

Принцип добросовестности налогоплательщиков подразумевает, что в процессе правового регулирования законодатель должен исходить из презумпции добросовестности налогоплательщика, выводимой из смысла статей 49 и 54 Конституции РФ. Государство должно создать такую налоговую систему, при которой налогоплательщики изначально признавались бы добросовестными и законопослушными, поскольку правовое регулирование, основанное на презумпции недобросовестности налогоплательщиков, приводит к чрезмерному налогообложению. При этом в силу требований федерального налогового закона (п. 7 ст. 3 Налогового кодекса РФ), все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах должны толковаться в пользу налогоплательщиков.

Принцип компенсации потерь налогоплательщика в случае ошибочного начисления налогов и сборов является принципом, закрепляющим материальную ответственность налоговых органов за неправомерные действия. При этом ос-

новой аспект данной ответственности заключается в гарантии компенсировать потери налогоплательщика в виде выплаты процентов за пользование чужими денежными средствами.

В третьем параграфе «Предложения по совершенствованию конституционно-правового механизма реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы» высказывается идея о том, что эффективный конституционно-правовой механизм реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы может быть синтезирован только на основе всестороннего учета интересов субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере, направленного на обеспечение баланса публичных и частных интересов.

Таковой механизм может основываться на системе сбалансированных принципов – сдержек, определяющих рациональные пределы реализации интересов сторон конституционных правоотношений в налоговой сфере.

В качестве таковых принципов-сдержек полагается целесообразным использовать совокупность принципов, выведенных автором в процессе исследования функций субъектов конституционных правоотношений в налоговой сфере, интересов сторон налоговых отношений и не дискриминационных принципов реализации налоговых обязанностей.

Прецеденты включения генеральных принципов правоотношений в налоговой сфере в нормативные правовые акты прямого действия существуют в мировой практике. Практика правоприменения показывает, что четкое определение принципов и включение их в основополагающие законодательные акты положительно влияет на эффективность функционирования налоговой системы и экономики государства в целом.

Помимо правовых норм, закрепленных в законодательстве, в системе права западных государств, концепция которых восходит к теории, трактующей государство как продукт общественного договора, характерно использование своеобразной разновидности декларативных публично-правовых документов, именуемых хартиями или декларациями.

Такого рода публично-правовые документы призваны выражать миссию, полномочия, направления и принципы деятельности учреждаемых или уже существующих институтов общества. Легитимность таких документов обеспечивается признаваемыми большинством членов общества полномочиями участвующих в подписании хартии сторон.

Все вышесказанное подтверждает тезис о том, что внесение конституционно-правовых принципов реализации обязанности каждого платить законно

установленные налоги и сборы в основополагающие законодательные акты Российской Федерации благотворно скажется на функционировании российской налоговой системы и создаст необходимые условия для реализации долгосрочных программ социально-экономического развития России, послужит интересам модернизации экономики и социальной сферы.

Однако для уточнения параметров такого экономико-юридического воздействия необходимо уточнить форму нормативно-правового акта, в котором будут закреплены соответствующие нормы права.

Анализ форм нормативно-правовых актов, способных служить совершенствованию конституционно-правового механизма реализации обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы на основе определения принципов и предельных вариаций процедур реализации конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы, показал, что оптимальной формой для достижения поставленной цели является форма Федерального закона.

Ввиду того, что интересы налогоплательщиков и государства динамичны и подлежат изменению в процессе развития общества и государства, необходимо создание механизма, позволяющего выражать интересы налогоплательщиков и оперативно согласовывать с интересами государства.

Автором высказывается идея, что таким механизмом может служить представление интересов налогоплательщиков общественными организациями.

Одной из главных задач общественных организаций должно быть выражение интересов и потребностей налогоплательщиков, а также представление интересов налогоплательщиков во взаимоотношениях с государственными органами.

Широкое использование общественных организаций в качестве элемента предварительной экспертизы норм налогового права, анализа действенности налоговых механизмов, оценки правильности решений в сфере налогового администрирования позволит в существенной мере повысить качество налогового законодательства и совокупности подзаконных актов, исключить чреватые политическими и экономическими рисками решения. Данный механизм позволит четко выражать интересы налогоплательщиков во взаимоотношениях с государственными органами, а также косвенно участвовать в создании и подготовке правовых и политических решений в сфере налогообложения, что позволит согласовать публичные и частные интересы в сфере налогообложения.

В выводах подводятся итоги диссертационного исследования, обобщаются сделанные выводы и приводятся практические рекомендации.

Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ для опубликования основных научных результатов диссертации

1. **Паюшин М.К.** Конституционно-правовые проблемы реализации конституционной обязанности платить установленные налоги и сборы // "Чёрные дыры" в Российском Законодательстве – М., 2010. Вып. 5.- 0,6 п.л.
2. **Паюшин М.К.** Конституционные принципы обязанности уплачивать налоги и сборы в конституциях зарубежных стран // Актуальные проблемы российского права. Москва, 2009. Вып. 3 (12). – 0,5 п.л.

Публикации в иных научных изданиях

1. **Паюшин М.К.** Принцип ответственности за неисполнение конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы // Новое в российском и международном праве. Вып. XI. Москва: Изд-во АПКИППРО, 2010. – 0,3 п.л.
2. **Паюшин М.К.** Конституционные основы обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы // Проблемы социального обновления России в исследованиях молодых ученых: Материалы выступлений на Аспирантских чтениях 18 апреля 2009 г. Москва: Изд-во: Изд-во Акад. повыш. квалифик. и проф. переподготовки работников образования, 2009. – 0,5 п.л.