

## В.Н. Иванова. ЮРИДИЧЕСКАЯ КОНСТРУКЦИЯ НАЛОГА КАК ФАКТОР СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА. Ульяновск: изд-во Тухтаров В.Н., 2009. 360 с.

**Краткая аннотация:** в рецензии дана оценка теоретического и практического вклада В.Н. Ивановой в развитие юридической техники формирования налоговой модели.

**Annotation:** the review reveals the theoretical and practical contribution of V.N. Ivanova in the development of juridical methods of tax model construction.

**Ключевые слова:** налог, конструкция, элемент, юридический факт, законодательство.

**Key words:** tax, construction, element, juridical fact, legislation.

Исследование проблем формирования конструкции налога носит актуальный характер, поскольку акты законодательства о налогах, особенно акты о налогах, принимаемые при введении региональных и местных налогов, в ряде случаев имеют нечеткое и неструктурированное содержание, из которого бывает сложно установить конкретные субъективные обязанности налогоплательщиков.

При этом региональные и местные органы власти, не имея разработанного строгого инструментария для построения конструкций региональных и местных налогов, на своем уровне при введении данных налогов могут нарушать принципы разграничения налоговых полномочий между разными уровнями власти в Российской Федерации, что приводит к превышению региональными и местными органами власти своих полномочий при формировании содержания элементов региональных и местных налогов.

Эти проблемы пока не устранены и устранить их можно только при условии разработки методологии формирования полноценной юридической конструкции налога с определением полномочий каждого уровня власти в процессе конструирования моделей федеральных, региональных и местных налогов.

Отметим, что проблемы формирования исчерпывающего перечня элементов налога и сопряженные с этим вопросы разграничения налоговых полномочий при определении содержания этих элементов рассматривались в научных трудах и ранее, в частности, нами в ряде опубликованных работ был проведен всесторонний анализ комплекса проблем, связанных с разработкой научной концепции универсальной налоговой модели и системы распределения компетенции между федеральным, региональным и местным уровнями власти при введении региональных и местных налогов<sup>1</sup>. В связи с этим монография В.Н. Ивановой, в которой рассмотрены подобные проблемы, представляет особый интерес.

Представленная работа является законченным научным исследованием, в котором предлагается авторская методология применения юридической техники при нормативном оформлении налогов в России. Иными словами, монография посвящена основным проблемам правотворческого процесса в налоговой сфере; автор осознанно не затрагивает проблемы правоприменительной практики. Теоретический вклад В.Н. Ивановой состоит в уточнении существующих и предложении новых научных подходов к построению полноцен-

ной конструкции налога. Практическая же значимость работы заключается в возможности применения предложенных автором подходов в законотворческом процессе при разработке и установлении моделей федеральных, региональных и местных налогов на федеральном уровне и при введении региональных и местных налогов на уровне субъектов РФ и муниципальных образований.

Переходя к содержанию монографии, отметим, что автор критически рассмотрел существующие в юридической науке позиции относительно элементов налога и предложил пути совершенствования моделей действующих федеральных, региональных и местных налогов.

Так, по мнению В.Н. Ивановой, практика налогообложения показывает, что указанных в ст. 17 Налогового кодекса РФ (НК РФ) элементов недостаточно для установления ряда налогов (с. 7). К недостающим элементам она относит источник, предмет, масштаб налога, единицу налоговой базы, отчетный период и способ уплаты налога (с. 9). В результате анализа недостатков положений ст. 17 НК РФ исследователь предлагает законодателю полную по набору элементов модель юридической конструкции налога (с. 8). Из этого следует, что, используя материалы монографии в законотворческом процессе, возможно более точно и сбалансировано для государства и налогоплательщика устанавливать новые налоги и улучшать структуру уже взимаемых на территории России.

Вместе с тем при рассмотрении полномочий субъектов РФ и муниципальных образований в отношении региональных и местных налогов автор использует термин “установление налога” (с. 10, 198), который применяется и федеральным законодателем в НК РФ при определении компетенции субъектов РФ и муниципальных образований, в частности в отношении установления транспортного (ст. 356 НК РФ) и земельного налогов (п. 1 ст. 387 НК РФ).

Однако использование данного термина в отношении полномочий как субъектов РФ, так и местных органов власти в налоговой сфере, по нашему мнению, достаточно спорно, поскольку, исходя из нашего понимания, установить налог возможно только на федеральном уровне и только федеральным законом. Следовательно, субъекты РФ и муниципальные образования региональные и местные налоги не устанавливают, а только вводят на своей территории из перечней региональных и местных налогов, установленных исчерпывающим образом федеральным законом (НК РФ).

Следует отметить, что в гл. 5, посвященной оптимизации юридических конструкций региональных и местных налогов, В.Н. Иванова существенно проясняет свою пози-

<sup>1</sup> См., например: Березин М.Ю. Императивные и диспозитивные элементы налога // Гос. и право. 2006. № 5; Его же. Базовая структура универсальной налоговой модели // Хозяйство и право. 2006. № 2.

цию относительно полномочий, в частности субъектов РФ в отношении региональных налогов, говоря, что “приоритет за установлением юридических конструкций региональных налогов сохранен за федеральными представительными органами государственной власти, которые определяют юридическую конструкцию каждого регионального налога в полном объеме” (с. 279).

В ходе рассмотрения теоретических взглядов, выработанных по проблеме конструирования налоговых моделей, В.Н. Иванова подробно анализирует труды ученых, которые в то или иное время обращались к исследованию поэлементной конструкции налогов. Весомая часть гл. 1 посвящена отражению имеющихся теоретических воззрений, что является заслугой автора, сумевшего объединить и осмыслить разноплановые мнения ученых в отношении состава элементов налога.

В.Н. Иванова достаточно деликатно подошла к изложению анализа позиций других налоговиков, однако, с нашей точки зрения, было бы полезно более критически отнестись к некоторым теоретическим изыскам отдельных исследователей, стремящихся выдать свои идеи за объективную истину. Примером тому является приводимая в монографии, как нам кажется, прежде всего для статистики позиция С.Г. Пепеляева относительно неких элементов *закона* о налоге (с. 11). В.Н. Иванова не стала подвергать развернутой критике эту позицию, сказав только, что “в наших... подходах имеются различия”. Между тем в отношении мнения о существовании неких элементов *закона* о налоге следует высказаться более однозначно. Согласно теории права у закона как нормативно-правового акта совсем другие “элементы”, нежели те, которые имеет налог; более того, у закона вообще нет элементов, как таковых.

Закон – только метод оформления налога, чтобы налогу как денежному взносу, исчисляемому по определенным правилам, придать общеобязательную силу, защиту и охраняемость со стороны государства. Однако метод *оформления* налога не есть метод *структурирования* самого налога. Так же как элемент состава правонарушения является составной и неотъемлемой частью структуры правонарушения, но не элементом закона о правонарушении, так и элемент налога является структурным элементом налога как такового, но не элементом закона о налоге. В любом случае первична структура налога, закон только повторяет эту структуру. Отметим, что закон – только форма, в которой существует налог как обязательный к уплате денежный взнос, однако форма – это далеко не содержание. Учитывая это, полагаем, что с точки зрения теории права и налогов корректно говорить только об элементах налога; позицию об элементах *закона* о налоге следует оставить в архивах истории.

Дискуссионным является подход В.Н. Ивановой, согласно которому налогоплательщики не включаются ни в одну из групп элементов юридической конструкции налога (с. 19), более того, они вообще не должны включаться в состав элементов налога (с. 44). Оставляя за исследователем право на собственное мнение, тем не менее подчеркнем, что налогоплательщики, с нашей точки зрения, являются, во-первых, полноценным элементом налога (несмотря на технически неудачный прием, использованный законодате-

лем в ст. 17 НК РФ, исходя из которого можно предположить, что налогоплательщики выпали из состава элементов налогообложения), поскольку никакая конструкция налога не может быть работоспособной, если не определен состав тех, кто обязан платить налог (т.е. налогоплательщиков). И во-вторых, одним из базовых элементов налога, так как состав налогоплательщиков определяет специфику каждого конкретного налога и его отнесение к корпоративным, индивидуальным (личным) или универсальным налогам со собственными каждому из таких налогов приемами исчисления и уплаты.

Рассматривая местные налоги, В.Н. Иванова характеризует земельный налог как относящийся к системе налогов на имущество (к имущественным налогам), что отражает ее взгляд на вопрос, относится ли земельный налог к налогам на имущество или к ресурсным платежам (с. 31). При этом отметим, что в литературе встречается позиция, согласно которой при взимании земельного налога с собственников сельскохозяйственных угодий этот налог тяготеет к ресурсным платежам. Однако полагаем, что, поскольку сельскохозяйственные угодья являются имуществом собственника, земельный налог также справедливо может быть отнесен в данном случае к налогам на имущество.

В.Н. Иванова предлагает ввести отдельный обязательный элемент – “порядок исчисления налога” (с. 53). С этим предложением стоит согласиться, поскольку в некоторых налогах, например, в структуре НДС данный элемент играет концептуальную роль, определяющую специфику исчисления итоговой суммы налога путем применения к полученной от покупателей сумме налога определенных налоговых вычетов в виде сумм “входящего” налога. Без применения налоговых вычетов утрачивается экономический смысл обложения такой категории, как добавленная стоимость. Нами ранее также высказывалось предложение о необходимости выделения “порядка исчисления налога” в виде отдельного самостоятельного элемента налога.

Анализируя такие категории, как “налоговая льгота” и “налоговое освобождение”, автор справедливо отмечает, что отсрочка, рассрочка и инвестиционный налоговый кредит не являются налоговыми льготами (с. 122). Действительно, ведь в конечном итоге эти формы изменения сроков уплаты налога обязывают уплатить не только сам налог, но и в большинстве случаев дополнительные проценты. Это не позволяет говорить о наличии возможности, характерной налоговыми льготами, либо полностью снять, либо как-то сократить недоимку.

В целом представленная монография – новый теоретико-методологический взгляд на процессы формирования полноценной юридической конструкции налога с выдвижением обоснованных предложений, направленных не только на развитие теории налогов, но и на внедрение методов конструирования налогов как при установлении новых, так и в ходе совершенствования действующих российских налогов.

**Максим Юрьевич Березин, зав. кафедрой налогов и налогообложения Московского социально-экономического института, канд. экон. наук (E-mail: berezinm@yandex.ru; тел. моб.: 8-926-960-91-77)**