

[Ключевые слова: «федеральные и региональные налоги» - «транспортный налог» – «земельный налог» – «налог на имущество организаций» – «налоговая система» – «правовая позиция»]

**О.И. Лютова,**

ст. преподаватель кафедры государственно-правовых дисциплин Приволжского филиала ФГБОУ ВПО «Российская академия правосудия»

E-mail: nalogoved@nalogoved.ru

## **Игра в налоговый федерализм завершена?**

Опираясь на мнение авторитетных представителей отечественной правовой науки, автор статьи делает вывод о фактически унитарном характере современных налоговой и бюджетной систем России, полагая, что это один из результатов построения так называемой вертикали власти

До 1 января 2013 г. взимание региональных (местных) налогов в России, практически всегда было возможно только при условии принятия соответствующих нормативных правовых актов региональными (местными) органами законодательной (представительной) власти (п. 3, 4 ст. 12 НК РФ).

Иначе, на уровне специальной нормы, был урегулирован только региональный налог на игорный бизнес: в соответствии с пунктом 2 статьи 369 НК РФ, если ставки этого налога не установлены законами субъектов РФ, подлежат применению ставки, предусмотренные непосредственно в этой статье.

Это позволило Д.В. Тютину сделать вывод, что налог на игорный бизнес является региональным только формально. Нет оснований говорить, что региональные органы власти вводят данный налог – он будет взиматься независимо от их воли<sup>1</sup>.

Современная налоговая система России в большинстве учебных пособий и научных работ определяется как федеративная. Например, А.В. Демин полагает, что в настоящее время налоговая система России носит относительно централизованный характер. Характеристика «относительно» использована здесь как отграничивающая от налоговых систем унитарных государств, носящих абсолютно централизованный характер<sup>2</sup>. Того же подхода придерживается Р.С. Иншина<sup>3</sup>.

### **Российская и советская налоговые системы: сходство и отличие**

Иногда современная налоговая система России противопоставляется советской.

Так, О.А. Борзунова полагает, что Законом «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» было предусмотрено введение трехуровневой системы налогообложения. Такой порядок заменил прежнюю, практически унитарную систему формирования государственных доходов<sup>4</sup>.

Относительно советской налоговой системы С.Д. Цыпкин, основываясь на пункте «л» статьи 14 Конституции СССР 1936 г., пришел к выводу, что исключительное право установления налогов в СССР принадлежит Верховному Совету СССР. Добровольно объединившись в одно государство, советские республики предоставляли право устанавливать налоги только Союзу ССР в лице его высших органов. Однако союзные республики, автономные республики и местные Советы депутатов трудящихся пользовались широкими правами в области практического осуществления общесоюзных налоговых законов, в области проведения их на своей территории. В основном это касалось

установления ставок отдельных налогов, дополнительных льгот и изъятий, а также сроков уплаты отдельных налогов<sup>5</sup>.

В известном учебнике по советскому финансовому праву Л.К. Воронова приводила сведения о том, что налоги подразделяются на общегосударственные и местные, хотя это деление условное, так как любые налоги вводились в СССР Верховным Советом СССР, а суммы их платежей зачислялись в разные виды бюджетов. Республиканские и местные органы государственной власти и управления были наделены широкими правами по введению дополнительных льгот по местным налогам<sup>6</sup>.

## Современные особенности налоговой и бюджетной системы России

Несмотря на то что указанные положения статьи 12 НК РФ не изменились, в связи с принятием и вступлением в силу Федерального закона от 29.11.2012 № 202-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации» в настоящее время вполне корректно поставить вопрос о том, а не стала ли теперь налоговая система России фактически унитарной?

Указанным Федеральным законом внесены изменения в главы НК РФ «Транспортный налог», «Налог на имущество организаций», «Земельный налог» и относительно единообразно установлено, что если налоговые ставки не определены нормативными правовыми актами уполномоченного органа законодательной (представительной) власти, то налогообложение производится по налоговым ставкам, указанным в НК РФ. Подобных изменений избежал только налог на имущество физических лиц, а описанные выше особенности правового регулирования налога на игровой бизнес не изменились.

Необходима ли вообще теперь нормотворческая деятельность органов законодательной (представительной) власти для того, чтобы на соответствующих территориях взимались региональные (местные) налоги, федеральное правовое регулирование которых подверглось коррекции? Попытаемся дать ответ на этот вопрос с точки зрения обязательных элементов налогового обязательства определим,

**Транспортный налог:** кроме ставки налога, в силу статьи 356 НК РФ региональные органы власти определяют сроки его уплаты. При этом срок уплаты налога для налогоплательщиков-организаций не может быть установлен ранее 1 февраля, а для налогоплательщиков – физических лиц не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 363 НК РФ). Таким образом, и в отсутствие регионального закона о транспортном налоге он будет установленным (введенным) на соответствующей территории и подлежащим уплате не позднее 1 февраля или 1 ноября следующего года соответственно.

**Налог на имущество организаций:** устанавливая налог, законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ определяют сроки уплаты налога (п. 2 ст. 372 НК РФ). Налог и авансовые платежи по налогу подлежат уплате налогоплательщиками в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ (п. 1 ст. 383 НК РФ). Таким образом, в части налога на имущество организаций нормотворческая активность субъектов РФ осталась необходимым условием для его взимания.

**Земельный налог:** устанавливая налог, представительные органы муниципальных образований, а также законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга определяют сроки уплаты налога (п. 2 ст. 387 НК РФ). Срок уплаты налога для налогоплательщиков-организаций или физических лиц, являющихся индивидуальными предпринимателями, не может быть установлен ранее 1 февраля, а для налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, – не может быть установлен ранее 1 ноября года, следующего за истекшим налоговым периодом (п. 1 ст. 387 НК РФ). Следовательно, в отсутствие регионального (местного) нормативного акта о земельном налоге этот налог

будет являться установленным (введенным) на соответствующей территории и подлежащим уплате не позднее 1 февраля или 1 ноября следующего года соответственно.

Примечателен и тот факт, что ни в заключении Правительства РФ от 20.02.2012 № 628п-П13, ни в пояснительной записке к проекту федерального закона № 41444–6 ничего не говорится и том, как планируется изменить права органов законодательной (представительной) власти по установлению (введению) региональных (местных) налогов на подведомственных территориях, поскольку первоначальный вариант законопроекта рассматриваемых положений не содержал – они появились только во втором чтении.

В плане приоритета «рамочного» федерального регулирования следует отметить, что в Постановлении Президиума ВАС РФ от 27.01.2009 № 11519/08 проанализирован региональный закон, в котором ставки транспортного налога были установлены с превышением предела, установленного в НК РФ. По мнению высшего судебного органа, на основании статьи 13 АПК РФ суды при рассмотрении дела были обязаны учесть несоответствие регионального закона НК РФ и применить предельную ставку, установленную в НК РФ.

Еще более интересный вывод в отношении такого элемента налогового обязательства, как срок уплаты налога, косвенно следует из Определения КС РФ от 08.06.2004 № 229-О: уплата формально отмененного налога на пользователей автомобильных дорог, исчисляемого как процент от выручки от реализации товаров (работ, услуг), должна осуществляться по мере получения оплаты за отгруженные товары, выполненные работы либо оказанные услуги.

По мнению Д.В. Тютина, данная позиция КС РФ сводится к тому, что срок уплаты налога в отсутствие иного регулирования соответствует моменту формирования объекта налогообложения, что для периодических налогов означало бы следующий день после окончания налогового периода<sup>8</sup>.

Пленум ВАС РФ в Постановлении от 22.06.2006 № 25<sup>9</sup> разъяснил, что обязанность исчисления и уплаты налога возникает у налогоплательщика при наличии у него объекта налогообложения и налоговой базы; объект налогообложения как совокупность налоговозначимых операций (фактов) является сформировавшимся к моменту окончания налогового периода (п. 8).

При этом, например, налог на прибыль организаций, в федеральном характере которого нет оснований сомневаться, традиционно предполагает возможность факультативного регулирования ставки налога (в части, подлежащей зачислению в региональный бюджет) органами законодательной власти субъектов федерации (п. 1 ст. 284 НК РФ). С учетом содержания данной нормы обоснование принципиальных отличий федеральных налогов от большинства региональных (местных) налогов сейчас стало проблематичным, поскольку законодатель предусмотрел для них сходное по своей сути правовое регулирование.

Резюмируя, можно утверждать, что теперь региональные (местные) органы власти фактически могут решать вопрос об установлении (введении) на подведомственной территории только налогов на имущество организаций и на имущество физических лиц – иные региональные (местные) налоги будут взиматься вне зависимости от их нормотворческой активности.

Таким образом, правовое регулирование налоговых обязательств по подавляющему большинству налогов на сегодняшний день производится в условиях фактического унитаризма, то есть при факультативности нормотворческой активности органов власти субъектов федерации (муниципальных образований). Такое распределение властных полномочий очень напоминает то, которое имело место в период СССР.

В одном из известных учебников по теории государства и права утверждается, что в унитарном государстве центральные органы, а не территория обладают монопольным правом налогообложения, а взимание местных налогов допускается с санкции государства<sup>10</sup>.

Также уже достаточно давно Н.А. Шевелевой была высказана интересная позиция по

вопросу бюджетного устройства РФ: при всей кажущейся логичности и завершенности правового регулирования принципа самостоятельности бюджетов и его неразрывной связи с федеративным устройством РФ представляется, что все-таки сущностью бюджетной системы России является унитаризм, а вовсе не федерализм. Бюджетное устройство унитарных государств характеризуется наличием единого государственного бюджета и в значительной степени зависимых от него местных бюджетов. Вместе с тем единый государственный бюджет не исключает существования обособленных бюджетов территорий, которые, как и местные бюджеты, обладают лишь отдельными признаками самостоятельности при преобладании жесткой зависимости от государственного бюджета<sup>11</sup>.

Того же подхода придерживаются и иные специалисты: учет диалектики федерализма характерен для Бюджетного кодекса РФ в небольшой степени – по сути, он закрепил межбюджетные отношения унитарного государства<sup>12</sup>.

Признание того же обстоятельства прослеживается и на уровне официальных документов: в пункте 1 Программы развития бюджетного федерализма в Российской Федерации на период до 2005 года<sup>13</sup> признается, что по уровню децентрализации бюджетных ресурсов Россия практически не уступает большинству федеративных государств, однако формально сохраняет крайне высокую, даже по меркам унитарных государств, централизацию налогово-бюджетных полномочий.

\*\*\*

Таким образом, современное законодательство Российской Федерации позволяет сделать вывод о фактически унитарном характере как налоговой, так и бюджетной систем. По всей видимости, это один из результатов построения так называемой вертикали власти.

---

## СНОСКИ

<sup>1</sup> См.: Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций (п. 1.4 гл. 1, п. 6.2. гл. 6) // СПС «КонсультантПлюс». 2012.

<sup>2</sup> См.: Демин А.В. Единство налоговой системы как базовый принцип налоговой политики Российской Федерации // СПС «КонсультантПлюс». 2001.

<sup>3</sup> См.: Иншина Р.С. Налоговая система России на современном этапе и основные направления налоговой политики РФ // СПС «КонсультантПлюс». 2010.

<sup>4</sup> См.: Борзунова О.А. Налоговый кодекс Российской Федерации от создания до наших дней. М., 2010. С. 14.

<sup>5</sup> См.: Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых правоотношений в СССР. М., 1955. С. 23–24.

<sup>6</sup> См.: Советское финансовое право: учеб. / под ред. Вороновой Л.К., Химичевой И.И. М., 1987. С. 248–249.

<sup>7</sup> Впоследствии принят в виде Федерального закона от 29.11.2012 № 202–ФЗ.

<sup>8</sup> См.: Тютин Д.В. Указ. соч. (п. 2.3 гл. 2).

<sup>9</sup> «О некоторых вопросах, связанных с квалификацией и установлением требований по обязательным платежам, а также санкциям за публичные правонарушения в деле о банкротстве».

<sup>10</sup> См.: Теория государства и права: учеб. / под ред. Н.И. Матузова и А.В. Малько. М., 2004. С. 40.

<sup>11</sup> См.: Шевелева Н.А. Бюджетная система России: опыт и перспективы правового регулирования в период социально-экономических реформ. СПб, 2004. С. 9.

<sup>12</sup> См.: Першин Е.В., Глигич-Золотарева М.В. Актуальные вопросы разграничения компетенции между Российской Федерацией и субъектами Российской Федерации // Государственная власть и местное самоуправление. 2008. № 2. С. .

<sup>13</sup> Утв. Постановлением Правительства РФ от 15.08.2001 № 584.

---

## КРИКИ

Фактически региональные власти регулируют только налоги на имущество организаций и физических лиц

Правовое регулирование большинства налогов сегодня производится в условиях фактического унитаризма