

В. С. Белых, Д. В. Винницкий

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

РОССИИ

Краткий учебный курс

Издательство НОРМА Москва • 2004

В работе в соответствии с учебной программой рассматриваются основные понятия, принципы, институты налогового права. Большое внимание уделяется субъектам налогового права, элементам налогообложения, правовому режиму взимания отдельных налогов, проблемам ответственности за нарушения налогового законодательства. Теоретические положения курса проиллюстрированы примерами из судебно-арбитражной практики.

Для студентов, аспирантов и преподавателей юридических и экономических вузов, а также для всех, кто изучает и применяет налоговое законодательство.

Сведения об авторах:

Белых Владимир Сергеевич — директор Института права и предпринимательства УрГЮА, заведующий кафедрой предпринимательского права, доктор юридических наук, профессор. Автор более 120 научных и учебно-методических работ по проблемам гражданского, предпринимательского, налогового права;

Винницкий Данил Владимирович — доктор юридических наук, председатель Уральского отделения Международной ассоциации финансового права, заместитель председателя Президиума Свердловской областной экономической коллегии адвокатов. Автор более 50 научных работ по проблемам налогового и финансового права.

Содержание

Введение

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки, проблемы классификации

§ 1. Основные юридические концепции налога ...	18
§ 2. Понятие и признаки налога.....	27
§ 3. Изменение характера налога на современном этапе. Экстрафискальные проявления налога	47
§ 4. Классификации налогов. Целевые и рентные налоги.....	52
§ 5. Понятие и признаки сбора	63
§ 6. Проблемы разработки понятия «фискальное взимание»	78

Глава 2. Отграничение налогов и сборов от смежных институтов

§ 1. Отграничение налогов и сборов от смежных институтов.....	88
§ 2. Недопустимые формы фискального взимания	95

Глава 3. Предмет и метод налогового права

§ 1. Общие свойства отношений, регулируемых налоговым правом. Понятие предмета налогового права	101
§ 2. Состав предмета налогового права и его дифференциация	118
§ 3. Метод налогового права	127

Глава 4. Принципы налогового права

§ 1. Понятие и система принципов налогового права	137
§ 2. Основные (явно выраженные) принципы налогового права	140
Содержание	
§ 3. Подразумеваемые принципы налогового права	152

Глава 5. Источники налогового права

§ 1. Понятие и состав налогового законодательства	156
§ 2. Иные источники налогового права.....	159
§ 3. Действие актов налогового законодательства во времени, пространстве и по кругу лиц	171
Глава 6. Субъекты налогового права	
§ 1. Понятие субъекта налогового права. Налоговая правосубъектность	175
§ 2. Виды субъектов налогового права	186
§ 3. Физическое лицо — субъект налогового права	191
§ 4. Организация — субъект налогового права	198
§ 5. Государственные органы и органы местного самоуправления — субъекты налогового права	218
§ 6. Публичное территориальное образование	—

субъект налогового права

§ 7. Проблемы классификации субъектов налогового права.....	227
---	-----

Глава 7. Элементы налогообложения (обложения)

§ 1. Определение обязательных элементов обложения как условие установления налогов и сборов . . .	234
§ 2. Объекты налогообложения и их виды.....	235
§ 3. Налоговая база и налоговая ставка.....	241
§ 4. Налоговый период	243
§ 5. Порядок исчисления налога	244
§ 6. Порядок и сроки уплаты налога	245

Глава 8. Российская налоговая система

и правовой режим взимания отдельных налогов

§ 1. Общая характеристика российской налоговой системы.....	248
§ 2. Налог на добавленную стоимость.....	251
§ 3. Налог на прибыль организации	259
§ 4. Налог на доходы физических лиц	267
§ 5. Единый социальный налог	274

Содержание

Глава 9. Правовое регулирование ответственности за налоговые правонарушения

§ 1. Налоговое правонарушение: понятие и признаки	278
§ 2. Элементы состава налогового правонарушения	282
§ 3. Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.....	
§ 4. Обстоятельства, отягчающие и смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства	
§ 5. Юридические санкции за нарушение налогового законодательства	

Основные нормативные акты и судебная практика

293

295

Список основной литературы

299 305 315

Введение

В российской юридической науке налоговое право принято рассматривать как часть более крупного правового образования — российского финансового права. Такой подход объясняется тем, что традиционно налоговое право определяется как институт или подотрасль в рамках отрасли финансового права, т. е. совокупность юридических норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе образования, распределения и использования денежных фондов (финансовых ресурсов) государства, необходимых для реализации его задач¹. Однако в литературе последних лет при упоминании этой проблемы чаще говорят о формировании именно подотрасли налогового права (А. В. Брызгалин, М. В. Карасева, М. В. Орлов, Н. И. Химичева и др.). Некоторые ученые именуют налоговое право сложным институтом (Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко и др.)². Другие исследователи, признавая налоговое право подотраслью, предлагают

выделять в системе финансового права еще более крупные структурные подразделения (не известные иным отраслям) — разделы. При этом подотрасль налогового права оказывается элементом финансово-правового раздела «правовое регулирование государственных и муниципальных доходов».

С другой стороны, в публикациях встречаются утверждения об отраслевой самостоятельности налогового права (В. В. Витрянский, С. А. Герасименко, Ю. А. Тихомиров

¹ См., напр.: *Халфина Р. О.* К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952. С. 194, 210—211; Советское финансовое право / Под ред. *Л. К. Вороновой, Н. И. Хи-мичевой.* М., 1987. С. 51, 61—65.

² См.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. Харьков, 2001. С. 10—25.

10

Введение

и др.)¹ или о возможности ее формирования в будущем. Иногда также указывается, что налоговое право — это «подотрасль финансового права, обладающая отраслевыми признаками»² или что оно представляет собой «самостоятельную отрасль законодательства, но не отрасль права»³.

Подчеркнем, что позиция, предполагающая рассмотрение налогового права в качестве части (подотрасли, сложного института, института) финансового, имеет глубокие корни в российской юридической науке. В связи с этим целесообразно коротко остановиться на истории формирования финансового права и его основных концепциях.

Финансовое право как наука и научная дисциплина возникло во второй половине XIX в. На протяжении двух прошедших столетий ученые различных государств и научных школ по-разному понимали предмет и задачи данной науки и определяли ее систему и принципы. Таким образом, финансовое право, являясь относительно молодой наукой, имеет богатую историю.

В России становление финансового права как научной дисциплины связывают с 1884 г., когда на юридических факультетах университетов была учреждена кафедра финансового права, а профессорам, ранее читавшим курс финансовой науки, было вменено читать новый курс.

Известно, что любая наука формируется на основе обобщения и анализа результатов практической деятельности людей в определенной сфере. В этом отношении финансовое право не является исключением. Его появление, бесспорно, является результатом обо-Р"«-пия и систематизации человеческих знаний в сфере политической экономии, финансов и государственного, административного права.

¹ См.: *Тихомиров Ю. А.* Публичное право. М., 1995. С. 335—336; *Витрянский В. В., Герасименко С. А.* Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995. С. 7; *Тедеев А. А., Парыгина В. А.* Финансовое право: Учебник. М., 2004.

² *Брызгалин А. В., Кудреватых С. А.* К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // Государство и право. 2000. № 6. С. 67.

³ *Гуреев В. И.* Российское налоговое право. М., 1997. С. 18—20.

Введение

11

В частности, появление финансового права связывают с развитием и расцветом науки о финансах, выделившейся из политической экономии.

Считается, что финансовая наука, или наука о финансах, возникла позднее других социально-политических наук, ее зарождение большинство исследователей относят к XV—XVI вв. В специальной литературе широко распространена точка зрения, что основателем финансовой науки «в-ляется немецкий ученый Ф. Юсти, который в своей известной работе «Система финансового хозяйства» (1766 г.) систематизировал господствовавшие в его время финансовые теории и построил общую систему финансовой науки¹.

К. С. Вельский, характеризуя общую линию развития науки финансового права в Западной Европе в XIX—XX вв., указывает, что в целом в западноевропейской литературе на протяжении второй половины XIX—XX в. господствуют две теории: одна отрицает всякую самостоятельность финансового права и не признает границ между финансовым правом и финансовой наукой; другая, являясь нормативистской, видит задачи науки финансового права в изучении позитивного законодательства². Первая линия фактически сводила преподавание финансового права к преподаванию науки о финансах. Ее представляли такие ученые-профессора, как Л. Штейн, Г. Еллинек, А. Вагнер, в русской литературе — М. Н. Капустин, И. Х. Озеров, Г. И. Тиктин. Так, известнейший немецкий ученый А. Вагнер определял финансовую науку как «науку о финансовом хозяйстве или о финансовых хозяйствах, т. е. о хозяйстве, которое ведет государство или какая-нибудь корпорация публичного характера (орган местного самоуправления) и целью

которой является добывание и употребление вещественных благ (главным образом денег), необходимых для исполнения таких функций, которые присущи им как принудительным хозяйственным общинам»³. По мнению

¹ См.: Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. СПб., 1904.

² См.: Вельский К. С. Финансовое право. М., 1995. С. 42—43.

³ Wagner A. Finanzwissenschaft. 3 Aufl. 1883. Th. 1. S. 7 (цитата по И. Х. Озерову).

12

Введение

И. Х. Озерова, «финансовая наука изучает финансовое хозяйство, т. е. совокупность отношений, которые возникают на основе добывания союзами публичного характера материальных средств. Она изучает те способы, посредством которых эти союзы добывают себе нужные средства, и как эти способы отражаются на других сторонах жизни, почему в одну эпоху преобладают одни способы, а в другую — другие»¹.

Таким образом, основополагающей категорией финансовой науки и науки финансового права в конце XIX— начале XX в. становятся понятия «публичное хозяйство», «принудительное хозяйство», «финансовое хозяйство» или «принудительная (публичная) хозяйственная община». Все эти термины нередко употребляются как тождественные.

Видный немецкий ученый Р. фон Кауфман писал: «Как только известное количество отдельных индивидуумов соединяется в целях удовлетворения совместными силами своих общих потребностей, образуется хозяйственная община: субъект хозяйственной деятельности, независимый от хозяйственной деятельности отдельных членов общины. Поскольку эта хозяйственная община является организацией публично-правового характера, постольку она обладает принудительной властью, при обязательности принадлежности к ней, при определенных экономических требованиях, предъявляемых к ее членам, она представляет из себя принудительную хозяйственную общину»².

Следует признать, что в тех случаях, когда наука финансового права рассматривалась обособленно от финансовой науки, она, как правило, целиком и полностью основывалась на категориях, разработанных последней. В частности, учитывая рассмотренные выше концепции предмета финансовой науки, известный русский ученый Э. Н. Бе-

¹ Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Рига, 1923. С. 16.

² Кауфман Р. фон. Финансовое хозяйство органов местного самоуправления в Англии, Франции и Пруссии / Пер. с нем. В. И. Браудо. Т. 1. СПб., 1910. С. 1—2. Цитируемый автор заимствует определение у W. Vocke. (См.: Vocke W. Die Grundzuge der Finanzwissenschaft. Leipzig, 1984. Bd. 1. S. 1.)

Введение

13

рендтс определяет предмет финансового права, указывая, что финансово-правовые нормы регулируют отношения, связанные с государственным хозяйством, т. е. с имуществом и денежными средствами, принадлежащими государству¹. Аналогичное понимание предмета финансового права мы видим в работах И. И. Янжула, И. Х. Озерова.

Более того, уже в советский период (1928 г.) М. Д- Заг-ряцков отмечает, что «наука о финансах есть наука о государственном хозяйстве и строится как экономическая дисциплина. Но государственное хозяйство есть особая форма социального хозяйства: оно руководствуется единой волей и обладает самостоятельной финансовой властью — финансовым суверенитетом. Уже введение названного юридического признака в определение государственного хозяйства показывает, что изучение этого последнего как особой формы государственного властвования не может ограничиваться одними только экономическими методами; необходимы и методы юридические. Эту задачу юридического изучения государственного хозяйствования и выполняет наука административно-финансового права. Административно-финансовое право исследует государственное хозяйство не с экономической, а с административно-финансовой точки зрения (и не экономическими, а юридическими методами): исследуя юридические нормы — законы, регулирующие государственные финансы, оно выясняет правовые формы государственного хозяйства и административную организацию, анализирует отношения, возникающие в финансовой области между государством (как носителем финансовой власти) и гражданами. Говоря более конкретно, предметом его исследования является финансовое законодательство и финансовое управление в их взаимоотношениях»².

В советский период понимание предмета финансовой науки и предмета финансового права существенно сужает-

¹ См.: Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. СПб., 1914.

² Загряцков М. Д. Административно-финансовое право. М., 1928. С. 3.

14

Введение

ся. В обоих случаях, соответственно, предметом изучения и предметом правового регулирования выступают исключительно денежные отношения. Так, М. А. Гурвич пишет: «Советское финансовое право... есть совокупность юридических норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе плановой аккумуляции (собираения) и распределения государством денежных средств в соответствии с его задачами и функциями...»¹ Кроме того, М. А. Гурвич одним из первых широко начинает использовать для определения отношений, регулируемых финансовым правом, категорию «финансовая деятельность государства». Под ней понимается «деятельность органов государственной власти и государственного управления в области мобилизации денежных ресурсов и их распределения»².

На обстоятельства, обусловившие появление указанного термина, обращает внимание К. С. Вельский. Он подчеркивает, что данная категория, разграничивающая в странах с рыночной экономикой государственные и частные финансы и означающая управление первыми, в советской науке финансового права воплотила в себе тоталитарное руководство всеми финансами со стороны государства³.

Если обратиться к отечественной литературе по финансовому праву с 1940-х гг. по настоящее время, можно выделить несколько наиболее часто встречающихся точек зрения на финансовое право и его место в системе права⁴.

Первая отрицала самостоятельность финансового права как отрасли права, рассматривая его как часть административного и (или) государственного (конституционного) права⁵.

¹ Гурвич М.А. Советское финансовое право. М., 1952. С. 20.

² Там же. С. 17.

³ См.: Вельский К. С. Указ. соч. С. 56.

⁴ См.: Винницкий Д. В. Предмет и система российского финансового права на современном этапе // Правоведение. 2002. № 5. С. 32.

⁵ См.: Агарков М. М. Предмет и система советского гражданского права // Советское государство и право. 1940. № 8—9. С. 63; Шаргородский М. Д., Иоффе О. С. О системе советского права // Советское государство и право. 1957. № 6. С. 106—110.

Введение

15

Вторая точка зрения является в настоящее время наиболее распространенной; ее сторонники исходят из отраслевой самостоятельности финансового права. В частности, некоторые сторонники данной точки зрения указывают, что на основании главных критериев деления российского права на отрасли (предмета и метода регулирования общественных отношений) можно назвать ряд главных, первоначальных подразделений права: государственное (конституционное), административное, гражданское, уголовное. Финансовое право с рассматриваемых позиций занимает в системе права «второй ряд», поскольку оно исторически выросло из отрасли «первого ряда» — административного права. В него вошли и нормы государственного права, относящиеся к области финансов¹.

Таким образом, оно возникло как обособившаяся часть государственного и административного права, выделившаяся в самостоятельную отрасль права в связи со спецификой объекта правового регулирования и его общественным значением².

Вместе с тем, признавая финансовое право самостоятельной отраслью, другие авторы также обосновывают положение о том, что финансовое право не выделилось из других отраслей права, а возникло как отрасль права наряду и одновременно с государственным и административным правом³.

Наконец, третья точка зрения предполагает обоснование комплексного характера отрасли финансового права⁴.

¹ См.: Пискотин М. И. Советское бюджетное право. М., 1972. С. 46—49.

² См.: Халфина Р. О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права. С. 195.

³ См., напр.: Бесчеревных В. В. Компетенция Союза ССР в области бюджета. М., 1976. С. 30; Финансовое право / Под ред. О. Н. Горбуновой. 2-е изд. М., 2000. С. 33.

⁴ См.: Райхер В. К. Общественно-исторические типы страхования. М.; Л., 1947. С. 191—193; Гуревич И. С. Очерки советского банковского права. Л., 1959. С. 25 и след.; Андреев В. К. Проблемы единства отрасли финансового законодательства и правовые полномочия Счетной палаты РФ // Вестник института права СГЭА: Актуальные проблемы правоведения. 2002. № 2. С. 98—101.

В юридической литературе давно уже подмечен факт существования в системе права своеобразных комплексных подразделений (образований). Нормативные положения комплексных образований имеют юридически разнородный характер, общие нормы и положения образований довольно скудны. Их содержание в значительной степени покрывается подразделениями главной структуры — основными отраслями и институтами. Объективируясь в главной структуре по основным чертам (в частности, по основным регулятивным свойствам), данные нормативные предписания одновременно по некоторым другим показателям раскрывают свои особенности в иной, вторичной правовой общности¹. Правда, в правовой науке широко представлена и другая точка зрения ученых, отрицающих факт существования комплексных отраслей (образований). Причем в порядке научной дискуссии теоретические противники комплексных образований приводят достаточно серьезные (заслуживающие внимания) доводы.

Выявление наиболее обоснованной из перечисленных точек зрения заключается в необходимости определения перечня правовых принципов, регулирующих те или иные отношения, в порядке применения аналогии закона и права при наличии пробелов.

Говоря о положении налогового права в системе российского права, необходимо вспомнить о недавно прошедших глобальных изменениях в нашей экономике, повлиявших на состояние современного финансового права и финансового законодательства России. Влияние этих экономических процессов на становление и развитие в России механизма налогово-правового регулирования бесспорно и не требует доказательств. Но являются ли данные факторы (экономические процессы) достаточными основаниями для формирования налогового права в качестве самостоятельного элемента в правовой материи? Полагаем, что сами по себе отмеченные обстоятельства не приводят к формированию отраслевой самостоятельности налогового

¹ См.: *Алексеев С. С.* Структура советского права. М., 1975. С. 27—29.

права, но они создают определенные предпосылки для обсуждения этой проблемы¹. На характеристику и оценку налогового права влияют и другие факторы.

Действительно, в советский период господство государственной собственности на средства производства, монополия государства на банковскую, страховую деятельность, валютная монополия и иные факторы, определяющие доминирующее положение государства в экономической жизни страны, сплачивали разнородные по своей сути финансовые отношения. В настоящее время ситуация кардинально изменилась. Некоторые отношения (банковские, страховые, расчетные и др.) в значительной степени вообще вышли из сферы публичных финансов². Другие (налоговые и бюджетные) отношения, хотя с экономической точки зрения и имеют сходную природу (относятся, в частности, к сфере публичных финансов), в силу юридических причин не могут регулироваться правом единообразно. Российской науке еще только предстоит в полной мере осмыслить произошедшие изменения в отечественной финансовой системе, что потребует рассмотрения множества концептуальных вопросов финансово-правового регулирования на новом научно-теоретическом уровне. Отмеченные же выше тенденции демонстрируют лишь общую картину тех серьезных изменений, которые переживает российское финансовое и налоговое право в современных условиях.

В настоящей работе налоговое право рассматривается I как формирующая самостоятельная отрасль права, имеющая собственный предмет и метод правового регулирования, правовые принципы. С этих позиций финансовое право представляет собой чрезвычайно сложную юридическую систему, объединяющую целую семью правовых отраслей.

¹ См.: *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 14—29.

² Например, валютные отношения регулируются преимущественно нормами административно-правового характера; расчетные отношения и отношения, связанные с обращением ценных бумаг, отошли в сферу гражданского права (главы 7, 46 Гражданского кодекса РФ (ГК РФ)).

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки, проблемы классификации

§ 1. Основные юридические концепции налога

Налог в современном обществе является сложным социальным институтом, имеющим длительную историю. Он непосредственно отражает уровень общественного развития в культурной, экономической, политической и иных сферах. В то же время налог оказывает мощное воздействие на состояние политической и экономической системы. Данные обстоятельства

позволяют давать налогам различные определения, подчеркивающие соответственно экономические, политические, социальные или иные аспекты, проявляющиеся при осуществлении обязательных взиманий в форме налога.

В частности, значение налогов как политического инструмента нередко связывают с феноменом государственной власти, с проблемой государственного суверенитета. Подобные подходы, например, подробно разработаны во французской налоговой (фискальной) доктрине. Так, Г. Жест и Ж. Тиксье подчеркивают, что «власть облагать налогами и политическая власть взаимосвязаны». «Налог всегда был важнейшим проявлением государственного суверенитета. Обладать властью облагать налогами — значит управлять государством»¹. Л. Тротаба и Ж.-М. Котре обращают внимание на то, что налог исторически выступал как фактор, оказывающий влияние на формирование политического режима. Любая концепция налога неизбежно приводит к определенным политическим шагам и выработке определенной тактики в политической и социальной сферах. Налог непосредственно влияет на политический порядок, но

¹ *Tixier G., Gest G. Manuel de droit fiscal. P., 1986. P. 30—32.*

§ 1. Основные юридические концепции налога

19

он испытывает и обратное воздействие политической среды, так как налоговая система (при установлении и формировании) не может от нее абстрагироваться¹.

Взаимосвязь налогов с вопросами экономики также не вызывает сомнений². Соответствующие проблемы традиционно изучаются в рамках экономической науки в разделе, посвященном экономике государственного (общественного) сектора. При этом налоги рассматриваются как обязательный трансферт (денежный платеж) с целью обеспечения производства государственных услуг. С этой точки зрения исследуются экономическая эффективность налоговой системы, затраты на ее применение, гибкость (степень реагирования на меняющиеся экономические условия) и т. п.³ Л. И. Якобсон, например, отмечает, что «налоги в данном случае понимаются широко. Они включают все виды доходов, аккумулируемых государством на регулярной основе с помощью принадлежащего ему права принуждения. Изучение специфики налоговых поступлений, их видов и способов формирования, влияния налогов на хозяйство и путей оптимизации налоговой системы относится к числу важнейших задач экономики общественного сектора»⁴.

Использование налога как инструмента социальной справедливости связано с событиями Новейшего времени. Б. де Жувенель отмечает, что «широко этот процесс начался примерно 90 лет назад, когда в Англии был принят бюджет Ллойда Джорджа на 1909—1910 гг. Тогда был введен прогрессивный налог, и таким образом была оставлена идея о том, что равенство при налогообложении подразумевает пропорциональность»⁵. Как отмечает известный

¹ См.: *Trotabas L., Cotteret J.-M. Droit fiscal. 8-me ed. P., 1997. P. 5—6.*

² О взаимодействии цен и налогов см.: *Белых В. С., Виниченко С. И. Правовое регулирование цен и ценообразования в Российской Федерации. М., 2002. С. 67—73.*

³ См., напр.: *Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора. Пер. с англ. М., 1997. С. 364—386.*

⁴ *Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. М., 1996. С. 119.*

⁵ *Жувенель Б. де. Этика перераспределения. М., 1995. С. 25—26.*

20

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

американский социолог Р. Нисбет, «когда-то целью налогообложения было простое накопление денег, достаточных для обеспечения государственных расходов. Теперь оно направлено на реконструкцию экономических и социальных условий... Перераспределение дохода, собственности и других вещей с помощью налоговой системы стало одной из важнейших задач»¹. Другой представитель американской школы социологии обращает внимание на тот факт, что «новым центральным вопросом социального анализа является «фискальная социология», занимающаяся изучением конфликтов в отношении налогов»². В современной науке самостоятельным аспектом исследования стали и психологические аспекты налогообложения, изучаемые в рамках социальной психологии³.

Итак, взаимосвязь налогов с различными экономическими, политическими, социальными и иными факторами позволяет исследовать указанный социальный институт в рамках различных общественных наук. Необходимо отметить, что независимо от сферы проявления налогов в жизни общества (экономической, политической и т. п.) они представляют собой, прежде всего, правовой феномен. Какие бы общественные науки ни занимались изучением

налогов, последние всегда воспринимаются ими в своей правовой форме (в качестве социального института, облеченного в правовую форму). Легитимность, надлежащее юридическое «оформление» являются неотъемлемыми признаками налога, и никакая общественная (неюридическая) наука не вправе пренебрегать этим. Необходимо остановиться на правовой стороне рассматриваемой проблемы, т. е. на юридических концепциях налога.

¹ Пронин С. В. Критика буржуазных концепций распределения доходов. М., 1978. С. 213.

² См.: Bell D. The Cultural Contradiction of Capitalism. N. Y., 1976. P. 227.

³ См., напр.: Duberge J. La psychologie sociale de l'impôt dans la France d'aujourd'hui. P., 1961; Duberge J. Les Français face à l'impôt. Essai de psychologie fiscale. P., 1990; Lewis A. The psychology of taxation. Oxford, 1982; Schmolders G. Psychologie des finances et de l'impôt (traduit de l'allemand). P., 1973.

§ 1. Основные юридические концепции налога

21

Следует отметить, что в российской юридической литературе и в публикациях ученых стран СНГ немало внимания уделено проблемам выработки дефиниций налога¹. В литературе советского периода, несмотря на весьма скромное значение налогов в экономической жизни страны, научные исследования в этой области также имели место². Разработка понятий налога, сбора, пошлины, иных фискальных взиманий присутствует и во многих работах зарубежных авторов³.

Известно, что в соответствии с п. 1 ст. 8 Налогового кодекса РФ (НК РФ) *налог* — это обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

¹ См., напр.: Винницкий Д. В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002; Он же. Понятие налога в законодательстве и судебной практике // Российская юстиция. 2003. № 3; Злобин Н. Н. Налог как правовая категория. М., 2003; Таджике Г. А, Пепеляев С. Г. Предприниматель. Налогоплательщик. Государство (правовые позиции Конституционного Суда РФ). М., 1998. С. 198—223; Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. Харьков, 1997. С. 38—67; Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 2—40; Химичева Н. И. Налоговое право. М., 1997. С. 1—9; Шевелева Н. А. О понятии налога в российском законодательстве // Правоведение. 1994. № 5—6.

² См.: Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973. С. 39—57 и след.; Он же. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955. С. 5—27; Финансовое право / Под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. М., 1982. С. 168—182; Финансовое право / Под ред. Н. И. Химичевой, Л. К. Вороновой. М., 1987. С. 246—249.

³ См., напр.: Beltrame P. L'impôt. P., 1987; Bouvier M. Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. 3-me ed. P., 2000. P. 19—25; Bouvier M., Esclassan M.-C., Lassale J.-P. Finances publiques. 5-me ed. P., 2000. P. 565—589; Gaudemet P. M., Molinier J. Finances publiques. 6-me ed. P., 1997. Liv. 2. P. 9—257.

22

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

Однако понятие налога, несмотря на нормативное закрепление, продолжает оставаться дискуссионным. Высказываются самые разные точки зрения, причем в значительной степени они остаются на сегодняшний день несистематизированными. По этой причине сложно вообще говорить о формировании законченных юридических концепций налога в отечественном правоведении. Между тем категория налога для науки налогового права является наиболее значительной и фундаментальной. Налог — это *базовая категория* российского налогового права.

В связи с этим особенно важным является включение понятия налога в общую систему фундаментальных юридических категорий, изучаемых в общей теории права: «правовая норма», «субъект права», «субъективное право и обязанность», «правоотношение», «объект правоотношения» и т. д. Понятие налога в налоговом праве (как, например, и понятие договора — в гражданском) является многозначным. Под налогом можно понимать: 1) определенную совокупность норм, правовой институт, 2) определенную процедуру, 3) материальный объект налогового правоотношения¹.

В литературе, как было отмечено ранее, встречаются различные варианты трактовки рассматриваемой категории. Одни авторы подчеркивают связь налога с отношениями перераспределения национального дохода, тем самым основывая юридическое определение налога на экономической категории «перераспределительные отношения». Так, С. Д. Цыпкин

отмечал, что «налоги — особый финансовый институт, совокупность финансовых отношений, используемых государством в качестве одного из способов перераспределения национального дохода. Посредством налогов часть доходов граждан и организаций привлекается в централизованный фонд денежных средств для удовлетворения общегосударственных потребностей»².

¹ См.: Винницкий Д. В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. С. 12—23.

² Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. С. 49.

§ 1. Основные юридические концепции налога

23

Другие авторы, хотя и не касаются таких макроэкономических проблем, как перераспределение национального дохода, однако призывают в любом случае учитывать экономическую сущность этого института (в связи с этим легальная дефиниция кажется им неприемлемой). Например, по мнению К. К. Лебедева, «налоги — это денежные отчисления от доходов организаций и граждан-налогоплательщиков, которые они в установленных законом^ размерах обязаны перечислять на содержание государства и муниципальных образований»¹. Отметим, что основная идея автора состоит в том, что нельзя понятие налога определять через понятие платежа, поскольку платеж не более чем способ исполнения налоговой обязанности. С точки зрения данного ученого, приемлемой заменой будет термин, отражающий экономическую суть налога, — «денежные отчисления от доходов». С таким подходом сложно согласиться, поскольку доход далеко не единственное основание налога (ст. 38 НК РФ).

Н. И. Химичева, напротив, считает вполне допустимым использовать термин платежа для определения налога. В ее редакции определение звучит следующим образом: налоги — «это обязательные индивидуально безвозмездные платежи физических и юридических лиц, установленные представительными (законодательными) органами государственной власти или местного самоуправления для зачисления в государственную или муниципальную казну с определением их размеров и сроков уплаты»². При этом ученый отдельно подчеркивает, что данное определение раскрывает понятие налога именно в правовом аспекте. Рассматривая экономическую сущность налога, Н. И. Химичева, по существу, возвращается к варианту определения, данному С. Д. Цыпкиным.

¹ Лебедев К. К. Об экономической сущности и юридической природе налога и налогового правоотношения // Актуальные проблемы науки и практики коммерческого права: Сборник научных трудов. Вып. 3. СПб., 2000. С. 70.

² Химичева Н. И. Налоговое право. С. 5.

24

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

Некоторые авторы связывают определение налога с проблемой собственности и гарантий ее защиты при налогообложении. Например, С. Г. Пепеляев пишет: «Налог — единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти»¹. Напротив, Н. П. Кучерявенко считает, что «с позиции предмета финансового права», а именно данная отрасль, по его мнению, должна определять налог, «главное в налоге — поступление средств государству для удовлетворения общественных задач, насыщенности бюджета. Изменение форм собственности в налоге — это как бы «цивилистический» оттенок данной категории»². Впрочем, от проблемы собственности Н. П. Кучерявенко полностью уйти не удастся: поступление средств государству, насыщение бюджета с правовой точки зрения не что иное, как процесс формирования (возникновения) государственной, а точнее — публичной собственности. Другое дело, что при таком подходе вопросы защиты собственности плательщика рассматриваются как «сфера компетенции» иной отрасли. При разработке дефиниции налога нередко обращается внимание на его связь с бюджетом, налог рассматривается как инструмент справедливого распределения его расходов. Так, упоминавшиеся французские ученые Л. Тротаба и Ж.-М. Котре среди значительного количества определений налога считают необходимым выбрать именно то, которое раскрывает природу налога по отношению к бюджету. Исходя из этого, они предлагают

следующее определение: «Налог является средством распределения бюджетных

¹ Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 31.

² Кучерявенко Н. П. Основы налогового права. Харьков, 2001. С. 52. Схожее определение давалось автором и ранее: Кучерявенко Н. П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. Харьков, 2001. С. 44.

§ 1. Основные юридические концепции налога

25

расходов среди индивидуумов в соответствии с их возможностями платить налоги». Эта дефиниция, по мнению авторов, позволяет выявить три основные черты в понятии налога: 1) налог выступает как способ распределения бремени общественных расходов, прерогатива определения и покрытия которых принадлежит публичной власти; 2) налог увязывает распределение бремени этих расходов с *налогоспособностью*; 3) подчиненный характер налога всем требованиям бюджетного права.

Во многом сходное определение налога дает известный представитель французской школы П. М. Годме. В переводе Р. О. Халфиной оно звучит следующим образом: «Налог — это изъятие денежных средств, осуществляемое в принудительном порядке государственной властью, имеющее целью покрыть расходы общества и распределить их между гражданами в соответствии с возможностями каждого»¹. Такое же определение мы находим и в последних изданиях учебника публичных финансов, подготовленных данным ученым в соавторстве с Ж. Молинье². Таким образом, предыдущее определение дополняется названными авторами указанием на принудительный характер налога.

В некоторых работах имеются дефиниции налога, построенные не на раскрытии существа отношений, порождаемых налогом, а созданные путем перечисления его существенных (обязательных) признаков. Например, П. Серло-тен в своей небольшой брошюре, посвященной налоговому праву, отмечает, что «налог — это обязательный и окончательный (безвозвратный) платеж, осуществляемый гражданами, являющийся неэквивалентным, не носящий целевого характера». При этом основное внимание П. Серло-отен концентрирует на выявлении признаков налога и их классификации. Комментируя разработанную им дефиницию, он подчеркивает следующие признаки налога: 1) денежный характер; 2) осуществление платежа из средств

¹ Годме П. М. Финансовое право / Пер. с фр. Р. О. Халфиной. М., 1978. С. 370.

² См.: Gaudemet P. M., Molinier J. Finances publiques. Liv. 2. P. 23.

26

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

собственника в собственность государства, местной общины; 3) обязательность и обеспеченность юридическим принуждением; 4) окончательность платежа (безвозвратность); 5) неэквивалентность; 6) нецелевой характер¹.

Несколько иначе определяет понятие налога М. В. Карасева. С ее точки зрения, «налог — это часть имущества налогоплательщика, которая в денежной форме на основании актов представительных органов власти отчуждается налогоплательщиком на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности в бюджет или государственные внебюджетные фонды»². По мнению ученого, «одной из существенных черт налога является то, что он всегда представляет собой часть собственности налогоплательщика, которая как таковая (т. е. налог) должна передаваться на законном основании субъектам публичной власти... при наступлении определенных сроков»³.

Отметим, что подобные подходы к определению налога достаточно давно были обоснованы в финансово-правовой науке. Например, еще Нитти определял налог как «часть богатства, которую граждане принудительно отдают государству и местным общественно-правовым органам на цели удовлетворения коллективных потребностей»⁴.

¹ См.: Serlooten P. Introduction au droit fiscal. 2-me éd. P., 2000. P. 5—6.

² Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 148.

³ Там же. С. 145—146. При этом автор обоснованно указывает на постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» в качестве источника, подтверждающего данную точку зрения. В указанном постановлении Конституционный Суд РФ подчеркивает, что «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».

⁴ *Hummi Ф.* Основные начала финансовой науки / Пер. с ит. *И. Шрейдера*; Под ред. *А. М. Свищевского*. М., 1904. С. 240.

§ 2. Понятие и признаки налога

27

Рассмотрение различных точек зрения в целом позволяет выделить два основных направления, по которым разрабатывается понятие налога.

Во-первых, налог трактуется как «платеж в целях финансирования публичной деятельности», или как «форма отчуждения собственности» или «результатов деятельности», или как «средство распределения бюджетных расходов» И Т. Д.

.*"

Во-вторых, он рассматривается как «часть имущества налогоплательщика». Первая концепция наиболее распространена в науке; на основе разработанных в ее рамках подходов сформулировано легальное определение налога в ст. 8 НК РФ.

§ 2. Понятие и признаки налога

Закрепленная в ст. 8 НК РФ дефиниция термина «налог» отражает современное понимание сущности и назначения налога как важнейшего социального института. Из положения части 1 указанной статьи и общих начал законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ) вытекают следующие неотъемлемые признаки любого налога, взимаемого на территории РФ: 1) налог устанавливается законно избранными представителями народа (т. е. законно сформированным представительным органом); 2) налог ограничивает право собственности или иное законное владение путем отчуждения части материальных благ в пользу публичных образований; 3) он социально обусловлен; 4) безвозвратен; 5) безвозмезден; 6) общеобязателен; 7) имеет стоимостной (денежный) характер; 8) основан на принципах всеобщности, равенства, соразмерности. Остановимся подробнее на перечисленных признаках¹.

1. Налог устанавливается законно избранными представителями народа (т. е. законно сформированным представительным органом). Налог — это продукт жизни об-

¹ См. также: *Виницкий Д. В.* Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис; *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право. С. 80—86; *Налоги и налоговое право* / Под ред. *А. В. Брыз-галина*. М., 1997. С. 80—100.

28

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

щества, условие совместной жизни людей, объединенных в государство. Общественная жизнь объективно порождает определенные коллективные потребности, которые могут быть удовлетворены лишь коллективными усилиями. Указанные коллективные потребности, в конечном счете, являются исходной причиной любого налога¹. Еще Монтескье, говоря о государственных доходах (подразумевая налоги), отмечал, что они представляют собой часть, «которую каждый из подданных дает из своего имущества для того, чтобы обеспечить пользование остальным»². «Налог — это обмен, — заявляет Прудон. — Вмешательство государства в деятельность, предоставленную частной инициативе, отвергается наукой и принципом свободы. Но есть услуги, снабжение которыми не могут взять на себя частные лица, их регулирует и вознаграждает общество; они составляют специальность государства и являются объектом налога»³. Несмотря на то что после того, как были выдвинуты указанные выше идеи, в правовой науке было разработано большое количество разнообразных и сложных теорий налога, концепция государства как организации, производящей общественные услуги, необходимые обществу, и налога как платы (возмещения) за данные услуги прочно заняла место в современной науке⁴ и претворяется в жизнь на практике.

Понимание государства как организации, существующей для общества и не имеющей других задач, кроме поставленных обществом, определяет необходимость особого порядка взаимодействия общества и государства (как

¹ См., напр.: *Соколов А. А.* Теория налогов. М., 1928. С. 5—11.

² *Montesquieu.* L'Esprit des Lois. Liv. XIII. Chap. 1 (цит. по работе: *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. 4-е изд. СПб., 1904. С. 197).

³ *Proudhon.* Theorie de l'impot. P., 1861. P. 30—50 (репр. изд. 1995 г.).

⁴ Такой взгляд на роль государства и налога прослеживается, например, и в фундаментальной работе американского экономиста *Стиглица Дж. Ю.*: Экономика государственного сектора. С. 10—21, 66—88, 364—386.

§ 2. Понятие и признаки налога

относительно обособленной его части) в имущественной сфере. Именно обществу необходимо через свои специально созданные институты представительства точно оценить свои коллективные (общие) потребности, выбрать те из них, которые являются наиболее существенными и подлежат удовлетворению в соответствующий период; затем принять решение о формах, порядке и способах распределения среди своих членов обязанностей по финансированию мероп* риятий по их (потребностей) удовлетворению, т. е. *выразить свое согласие на налог*. Значит, налог призван отражать общий (публичный) интерес общества, который может быть обособлен от конкретного индивидуального интереса, индивидуальных потребностей плательщика. Подобный, в высшей степени публичный характер налога¹ проявляется и в законодательной форме его установления и введения в действие. Последнее объясняется тем, что именно в ходе законодательного процесса может быть наиболее точно и беспристрастно выявлен общий (публичный) интерес при налогообложении.

В современной литературе нередко отмечаются изменения в понимании налога, происшедшие в XX в. Так, Л. Тротаба, Ж.-М. Котре подчеркивают, что в наше время доктрина в значительной степени ставит акцент не на согласии с налогом, а на его *обязательном характере*; концепция обусловленности налога идеей эквивалента уступает место указанию на безусловный характер налога. Налог становится бременем, определяемым способностями платить налог, а не оказанными услугами². Несмотря на эти изменения в подходах, авторы, в том числе и данные, вынуждены признать, что «налоговое право покоится на старом принципе согласия на налог, который выражается в применении фискальной власти, в стремлении к активному сотрудничеству между налогоплательщиком и фиском»³.

¹ Не случайно в связи с этим в литературе публичность нередко называется в качестве отдельного признака налога (см., напр.: *Кучеров И. И.* Налоговое право России. М., 2001. С. 37).

² См.: *Trotabas L., Cotteret J.-M.* Droit fiscal. P. 7.

³ *Ibid.* P. 15.

30

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

Г. Жест и Ж. Тиксье также выводят на первый план концепцию, предполагающую связь налога с понятием социального долга. «Поскольку граждане пользуются всеми государственными услугами, они имеют обоюдные или взаимные обязательства и должны подчинять свои интересы интересам общества (общественным интересам). Налог соответствует очевидной социальной потребности; все граждане солидарны и каждый должен внести лепту в финансирование общественного расхода, но не в зависимости от полученных преимуществ, а в соответствии со своими способностями платить налоги»¹. Вместе с тем Г. Жест и Ж. Тиксье убеждены, что каждая из противопоставляемых концепций (концепция налога — цены и концепция налога — социального долга) отражает только один из аспектов глубокой и сложной природы налога. «Взимание налогов — это институциональный факт, связанный с существованием социальной системы. Налог — это социальное обязательство, природа и формы выражения которого зависят от концепций рассматриваемого общества и от представлений, которые существуют в нем о долге и справедливости. Нет другого оправдания для налога, кроме оправдания, существующего для власти, одним из проявлений которой он (налог) является»².

Практика налогообложения нашего времени демонстрирует многочисленные примеры установления и введения налогов, не преследующих фискальные цели, а направленных на решение конкретных социальных или экономических задач. Политика фискального вмешательства (фискального интервенционизма — *interventionnisme fiscal*)³ в социальные и экономические процессы является в современных обществах повсеместной. Однако, каким бы образом ни менялись те цели, которые преследует налог, его основополагающий признак — это согласие на него законно избранных представителей народа (нации). В этом отношении нельзя безоговорочно согласиться с Г. Жестом

¹ *Tixier G., Gest G.* Manuel de droit fiscal. P. 30—32.

² *Ibid.*

³ См.: *Orsoni G.* L'interventionnisme fiscal. P., 1995.

§ 2. Понятие и признаки налога

31

и Ж. Тиксье, которые рассматривают налог в первую очередь как проявление фискального (государственного) суверенитета во внутреннем и международном правопорядке. На наш взгляд, считать данный признак налога главным было бы не вполне логично, так как государственный

суверенитет — явление производного порядка, которое основывается на народном суверенитете (эта идея, например, нашла отражение и в ст. 3 Конституции РФ). Кроме того, данное замечание имеет значение, поскольку государственный суверенитет в целом, и в частности фискальный (налоговый) суверенитет, проявляется в действиях различных органов государства как при установлении и введении налога, так и при его взимании, контроле за уплатой и т. д. Вместе с тем приоритетное значение имеет вопрос именно об установлении и введении налога через институты народного представительства. Другие проявления фискального (налогового) суверенитета могут быть раскрыты через иные признаки налога. И наконец, надо учитывать, что местные налоги вряд ли возможно рассматривать в качестве прямого проявления общегосударственного суверенитета, так как такой подход исключал бы значительную самостоятельность органов местной власти в этой сфере¹.

¹ Впрочем, проблема фискального суверенитета рассматривается данными авторами в аспекте сочетания согласия на налог народного представительства и обусловленного этим права принуждения со стороны государственной власти: «Когда народ является сувереном, он непосредственно либо через своих представителей предоставляет право взимать налоги тем, кому он делегировал миссию осуществлять от своего имени суверенитет. В этом случае согласие выражается: оно конкретизируется налоговым законом. Наоборот, когда власть не имеет другого легитимирующего фактора, кроме силы, или когда она превышает свои полномочия, какие ей были переданы народом, то уже нет налога, а есть незаконный побор. Налог не взимается произвольно; власть облагать налогом и согласие на налог — неразделимы. Согласие с налогом общества (социального организма) не означает, между тем, в обязательном порядке согласие на налог налогоплательщика, рассматриваемого индивидуально». (Tixier G., Gest G. Manuel de droit fiscal. P. 32—34.)

32

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

Согласие на налог законно избранных представителей народа было бы пустой (ничем не обеспеченной) декларацией, если бы оно не было выражено в конкретных процедурных формах, регламентированных правом. Согласие на налог может быть признано состоявшимся, если: 1) оно выражено в форме федерального закона о конкретном налоге (актах представительных органов субъектов Федерации или местного самоуправления в том случае, если речь идет соответственно о региональном или местном налоге);

2) федеральный закон (или акты нижестоящих представительных органов) принят полномочными органами с соблюдением установленного регламента, и его положения не нарушают принципы конституционного значения;

3) содержание принятого закона (или актов нижестоящих представительных органов) позволяет со всей однозначностью определить налогоплательщика и обязательные элементы налогообложения применительно к данному налогу: объект налогообложения, масштаб налога, единицу налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога (многие из данных элементов непосредственно указаны в ст. 17 НК РФ); 4) федеральный закон (и акты нижестоящих представительных органов) опубликован и введен в действие в установленном законодательством о налогах и сборах порядке.

2. Налог — ограничение права собственности, заключающееся в законном отчуждении ее части в пользу публичных образований.

Определение понятий налога и сбора традиционно основывается на рассмотрении вопроса об ограничении права собственности¹. Многочисленная практика Конституции-

¹ В определенных случаях объектом взимания налога выступают материальные блага, не принадлежащие лицу на праве собственности. В связи с этим следует учитывать, что и налог может проявлять себя не только как форма ограничения права собственности, но и как ограничение иного законного владения. Так, непосредственно ст. 8 НК РФ указывает на то, что налог — это платеж в форме отчуждения денежных средств, которые могут

§ 2. Понятие и признаки налога

33

онного Суда РФ по рассмотрению дел о соответствии отдельных налоговых законов Конституции РФ связана с противопоставлением публично-правовой обязанности гражданина платить налог его праву частной собственности. Нередко Конституционный Суд РФ вынужден был разрешать вопрос о том, насколько соразмерно и справедливо установленное налогом ограничение права собственности, исходя из положений того или иного налогового законодательного акта. Чему же противопоставляется обязанность платить налог, что представляет собой собственность? История исследования вопроса о собственности

насчитывает века. Справедливо сказать, что вопрос о собственности является межотраслевым и одним из центральных в правоведении (и не только в нем). Действительно, со времен римского права считается, что собственность является наиболее полным воплощением личности в вещи. Это наиболее полное и неограниченное право, ему свойственны исключительность, абсолютный характер (защищается от посягательств любых лиц), полнота (полнота господства над объектом собственности), эластичность (восстанавливается в полном объеме после исчезновения ограничений), бессрочность. В связи с этим все другие права могут быть образованы как определенное ограничение права собственности¹.

Насколько обоснованно такое понимание собственности в современных экономических условиях, когда практика ограничения этого «неограниченного» по своей природе права стала повсеместной? В науке нет единства мнений на этот счет. Так, В. С. Якушев полагает, что право собственности относится к понятиям «застывшим», «жестким», «неподвижным».

Полномочия по владению, пользо-

принадлежать не только на праве собственности, но и на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Таким образом, имеет место расширение содержания рассматриваемого признака налога, что должно быть отражено в его (налога) определении.

¹ См., напр.: *Скловский К. И.*, *Собственность в гражданском праве*. М., 1999. С. 149—154.

34

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

ванию и распоряжению, традиционно рассматриваемые как составляющие этого права, могут быть абстрагированы от конкретно-исторических общественных отношений¹. Напротив, например, А. А. Рубанов полагает, что «если рассматривать институт права собственности с точки зрения его исторической эволюции, то следует отметить, что на различных этапах... происходило изменение как самой структуры этого института за счет появления новых и отмирания старых его компонентов, так и изменение социальной роли, следовательно, и соотношения основных групп норм, составляющих право собственности»². Еще более категоричной позиции придерживаются некоторые зарубежные ученые. В частности, они отмечают изменения, происходящие в природе права собственности, указывая, что «право свободного использования, извлечения выгоды и распоряжения в настоящий момент имеет не более чем историческое значение»³.

Рассматривая данные точки зрения, необходимо поддержать подход к проблеме В. С. Якушева при условии, если считать постоянным или «застывшим» элементом само ядро юридической конструкции права собственности (т. е. конструирование его как субъективного права, возникающего в рамках абсолютного, а не относительного правоотношения). Отдельные элементы содержания и признаки права собственности, думается, вполне могут в различные исторические периоды трактоваться различным образом с учетом происходящих изменений в социальных отношениях и позитивном праве. Не случайно в литературе пос-

¹ См.: *Якушев В. С.* О самостоятельном институте права государственной социалистической собственности и его государственно-правовой природе // *Учен. труды СЮИ*. 1970. Вып. 13. С. 109—110.

² *Рубанов А. А.* Проблемы совершенствования теоретической модели права собственности // *Развитие советского гражданского права на современном этапе* / Отв. ред. *В. П. Мозолин*. М., 1986. С. 78.

³ *Вагацума С., Аришдзуми Т.* *Гражданское право Японии*. Книга первая. М., 1983. С. 179.

§ 2. Понятие и признаки налога

35

леднего времени обращается внимание на усиление тенденций «движения от принципа неограниченной природы к принципу ограниченной природы» права собственности.

Подчеркивается, что собственность перестала быть абсолютной (точнее, перестала быть правом, не имеющим четко установленных пределов его реализации), ее содержание определяется ныне в законе¹. Масштабные ограничения права собственности в условиях современных обществ, установленные в целях обеспечения публичных интересов, заставляют пересматривать само понятие права собственности, иначе определять его содержание. В современной европейской и американской литературе этой проблематике посвящены многочисленные фундаментальные исследования².

В то же время можно заметить, что понятие ограничений права в целом и понятие ограничений права собственности в частности различным образом трактуются в правовой доктрине. Надо иметь в виду, что право и ограничение права представляют собой разные правовые категории. Поэтому не стоит «смешивать пределы либо границы права собственности с пределами ограничения права собственности»³. Г. А. Гаджиев подчеркивает также, что «необходимо проводить различие между случаями ограничения основных прав и установлением рамок их юридического содержания»⁴.

Такой вывод имеет и практическое значение.

¹ См.: Кулагин М. И. Предпринимательство и право: опыт Запада // Избранные труды. М., 1997. С. 246; Егорчева Т. И. Ограничение собственности хозяйственных обществ: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Краснодар, 2003. С. 13.

² См.: Eorsi G. Comparative Civil (Private) law. Law Types, Law Groupes, the Roads of Legal Development. Budapest, 1979; Honors A. M. Ownership // Oxford Essays in Jurisprudence. Oxford, 1961 (цит. по М. И. Кулагину).

³ Камышанский В. П. Право собственности: пределы и ограничения. М., 2000. С. 65.

⁴ Круглый стол журнала «Государство и право». Принципы, пределы, основания ограничения прав и свобод человека по российскому законодательству и международному праву // Государство и право. 1998. № 7. С. 24.

36

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

§ 2. Понятие и признаки налога

37

К. И. Скловский отмечает, что «всякие ограничения права собственности неизбежно порождают весьма острые коллизии. Не может быть ограничений без нежелательных последствий в принципе, ибо ограничение собственности — это ограничение свободы, автономии, самодеятельности лица, которые сами по себе — единственный источник благосостояния человека. Поэтому проблема ограничения собственности — это проблема выбора наименее худшего, выбора из двух зол. Обоснованием ограничения не может быть простое указание на противоречие права собственности иному праву или интересу. Такое противоречие можно обнаружить всегда. Обычно собственность как частное право ограничивается именно исходя из публичных интересов. Публичный интерес при этом не лучше, не «прогрессивнее» частного, как это было принято утверждать, а обычно более важен чисто количественно, как сумма частных»¹. Данное утверждение не бесспорно и нуждается в уточнении.

Соразмерное ограничение права (в том числе права собственности) как метод разрешения противоречий основано на учете не только количественных факторов. Нецелесообразно ограничивать объем чьего-либо права лишь из-за наличия потребности в этом других лиц. В сфере социальных отношений нет места «слепой» арифметике. Как отмечает Р. А. Мюллерсон, «возможность ограничений основных прав и свобод личности по соображениям обеспечения интересов общества в целом или прав и свобод других лиц всегда таит в себе угрозу, если даже не злоупотреблений, то во всяком случае принятия несоизмеримых охраняемому общественному интересу ограничительных мер»². Для того чтобы рассматриваемое ограничение было обоснованным, необходимо: во-первых, чтобы

¹ Круглый стол журнала «Государство и право». Принципы, пределы, основания ограничения прав и свобод человека по российскому законодательству и международному праву // Государство и право. 1998. № 7. С. 156—157.

² Мюллерсон Р. А. Права человека: идеи, нормы, реальность. М., 1991. С. 86.

соответствующая общественная потребность была обусловлена публичными интересами, достойными правовой защиты с точки зрения этики; во-вторых, чтобы цели ограничения права не могли бы быть достигнуты иными доступными средствами; в-третьих, чтобы упомянутое ограничение было минимальным и не сопровождалось умалением таких основных прав, как право на жизнь, духовную свободу, достоинство.

Рассматривая вопрос об ограничении права собственности налогом, необходимо исходить из первичности прав индивидуума (в том числе права собственности) по отношению к правам государства и обязанностям самого индивидуума перед указанным публичным субъектом. Сообразно логике такого подхода налог выступает как обязанность, производная от права собственности лица. Законодательным воплощением такого подхода является, например, ст. 14 Основного закона Федеративной Республики Германия. В ней, наряду с указанием на гарантированность права собственности, отмечается, что «собственность обязывает. Ее использование должно одновременно служить общему благу». Таким образом, факт обладания имуществом порождает у собственника определенные обязательства перед обществом. Сходные по своей идеологической направленности положения содержатся в ч. 2 ст. 33 Конституции Испании 1978 г., в ч. 1 ст. 17 Конституции Греции 1975 г., в ч. 2 ст. 42 Конституции Итальянской Республики 1947 г. Как отмечает М. И. Кулагин, указанные конституционные положения сформировались под влиянием теории социальной функции права (Конг, Дюги и др.)¹.

В западной юриспруденции встречается точка зрения о том, что необходимо различать понятия собственности в отдельных отраслях права, а именно конституционном, гражданском,

хозяйственном. При этом конституционно-правовое понятие собственности трактуется как совокупность гарантий, предоставляемых собственности государством. Сама же собственность должна охватывать любые частные права, имеющие имущественный характер. Ци-

¹ См.: Кулагин М. И. Указ. соч. С. 246.

38

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

вильстические определения собственности обычно отождествляются с соответствующими определениями собственности, содержащимися в гражданских кодексах. Что же касается собственности в хозяйственно-правовом смысле, то иногда ее, например, отождествляют со всем строем частноправовых отношений, имеющих отношение к предприятию¹. Как свидетельствует практика Конституционного Суда РФ по разрешению налогово-правовых споров, в процессе рассмотрения вопроса о соразмерности ограничения права собственности при налогообложении орган конституционного правосудия, по существу, исходит из не цивилистического, а конституционно-правового понимания конструкции права собственности. Однако нельзя не признать, что конституционно-правовой аспект категории собственности на сегодняшний день еще в достаточной степени не исследован. Хотя в отдельных работах эта проблема рассматривается².

Отметим, что *налог* — это ограничение права собственности; причем собственности не только в конституционно-правовом значении этого слова. С гражданско-правовой точки зрения взимание налога есть также ограничение права собственности. Едва ли можно согласиться с мнением о дифференцированном подходе к вопросу об ограничении права собственности с учетом отраслевой принадлежности института собственности. Установленное законом ограничение⁴)бладает общим действием и распространяется на право собственности во всех проявлениях и формах. Кроме того, взимание налога следует рассматривать в качестве одного из оснований прекращения права собственности.

Наряду с национализацией, конфискацией и реквизицией взимание налога относится к числу публичных актов. Поэтому взимание налога является юридическим фактом. В результате взимания налога происходит, с одной стороны, прекращение налоговой обязанности налогоплательщика по уплате конкретного налога, с другой — пре-

¹ См.: Кулагин М. И. Указ. соч. С. 253.

² См.: Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Указ. соч. С. 104—136.

§ 2. Понятие и признаки налога

39

кращение права собственности налогоплательщика на вносимые в качестве налогов денежные средства¹. В последней ситуации налогоплательщик лишается имущества в виде денежных средств. И хотя такое основание прекращения права собственности прямо не указано в гл. 15 ГК РФ, тем не менее из смысла п. 1 ст. 235 Кодекса вытекает, что право собственности может быть прекращено и в других случаях, предусмотренных законом. На наш взгляд, ГК РФ в контексте рассматриваемой ситуации под словом «закон» понимает федеральные законы, содержащие нормы как гражданского, так и публичного права (например, НК РФ).

Данный пример наглядно свидетельствует о том, что Налоговый кодекс и гражданское законодательство суть отражение двух начал в правовом регулировании общественных отношений — публично-правовых и частноправовых — и что между ними нет и не может быть так называемой «Китайской стены»². Указанное взаимодействие — объективный процесс.

Однако налог является не просто ограничением названного права, это ограничение права собственности в конкретной форме, заключающееся в законном отчуждении ее части с возложением на собственника обязанностей предпринять активные действия по ее передаче государству (или муниципальному образованию). Этим налог отличается от других смежных институтов. Поскольку налог является ограничением именно права собственности частных лиц³, а не иных их прав (неимущественного характера), он дол-

¹ См.: Овсянников С. В. Конституционно-правовые основы налоговых отношений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2001. С. 33.

² См.: Белых В. С. Налоговый кодекс и гражданское законодательство: вопросы взаимодействия // Публичное и частное право: проблемы развития и взаимодействия, законодательного выражения и юридической практики: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Екатеринбург, 1999. С. 28.

³ См. также: Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брыз-галина. С. 93—95.

жен иметь экономическое основание (ст. 3 НК РФ). Современному пониманию налога не могут соответствовать различные подушные подати, взимавшиеся ранее лишь на основании самого факта существования лица¹.

3. Налог — это ограничение права собственности, которое социально обусловлено.

Обязательным признаком налога является цель его взимания, а именно его социальная обусловленность. Налог уплачивается в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. В то же время, как следует из ст. 18 Конституции РФ, не что иное, как права и свободы граждан, определяют смысл и назначение деятельности государства и его органов. Именно социальная обусловленность налога позволяет юридически «оправдать» возможность взимания подобного обязательного, безвозвратного, безвозмездного платежа. Ранее отмечалось, что налог является ограничением права собственности граждан и их объединений. В силу ст. 35, 56 Конституции РФ право собственности принадлежит к числу конституционных прав, реализация которого может быть ограничена 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. Следовательно, именно рассматриваемый признак налога — *социальная обусловленность необходимости его взимания* — позволяет говорить о принципиальной возможности установления легитимной системы налогообложения.

В юридической доктрине нередко специально обращается внимание на нецелевой характер налогового плате-

¹ Дж. Ю. Стиглиц обоснованно отмечает, что в средневековых экономических системах «люди принуждались к работе, при современном налогообложении они вынуждены только поделиться тем, что получают в результате работы (или тем, что они получают от инвестиций, или тем, что тратят), с государством. Они могут по выбору платить меньше, если готовы работать меньше и получать меньше для себя» (см.: *Стиглиц Дж. Ю. Указ. соч. С. 365*).

жа¹. Данный принцип нашел отражение и в практике Конституционного Суда РФ. Он вытекает также из положений бюджетного законодательства РФ, в частности ст. 29 (принцип единства бюджетной системы РФ), ст. 32 (принцип полноты отражения доходов и расходов) и особенно ст. 35 (принцип общего (совокупного) покрытия расходов) Бюджетного кодекса РФ (БК РФ). Это бесспорно верное принципиальное положение о нецелевом характере налога в полной мере вытекает из признака его социальной обусловленности, поскольку подобный общий характер цели взимания любого налога (т. е. социальная обусловленность) предопределяет и обезличивание поступающих в виде налога средств в составе государственных и муниципальных бюджетов.

4. Налог общеобязателен (императивен).

Взимание налога строится на основе общеобязательности и императивности. Обязательность и императивность налога проявляются в двух аспектах.

Во-первых, налог взимается вне зависимости от воли отдельного лица, обязанного его уплачивать. По этой причине, например, С. Г. Пепеляев, как и многие другие ученые, справедливо говорит об одностороннем характере установления налога².

Во-вторых, обязательность и императивность налога выражаются в изначальной определенности его содержания; государство и частное лицо, взаимодействующие при взимании налога, не вправе изменить его (взимания) условия и порядок. Иное противоречило бы не только рассматриваемому признаку налога, но и принципу равенства, который также должен быть присущ любому налогу. Данный признак налога не ограничивает автономию воли налогоплательщика на стадии формирования юридических фактов, обуславливающих возникновение налоговой обязанности (этот процесс происходит в рамках отношений, регулируемых иными, нежели налоговое, отраслями права: гражданским, трудовым правом и т. д.).

¹ См.: *Кучерявенко Н. П. Налоговое право. С. 81—82*.

² *Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 30*.

фактов, имеющих значение для налогового права, например, с помощью налогового планирования избегать появления отдельных объектов налогообложения. Однако в момент появления у плательщика объекта налогообложения налог в полной мере проявляет свою общеобязательность и императивность (п. 2, 3 ст. 44 НК РФ). Налоговая обязанность может быть устранена (полностью или частично) лишь при наличии экономических и социальных факторов, с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает предоставление налоговой льготы (ст. 56 НК РФ), либо ее исполнение может быть отсрочено по особым причинам, нередко чрезвычайного характера (гл. 9 НК РФ).

Из отмеченного следует, что существование налога невозможно без четкой его нормативно-правовой регламентации. Только право, представляющее собой совокупность формально определенных общеобязательных правил поведения, обеспеченных государственным принуждением, способно организовать взимание налога, построенное на указанных императивных началах. Поэтому можно с уверенностью утверждать, что налог в современном его понимании может существовать лишь в правовой форме, поскольку нормативность (вытекающая из императивности налога) имманентна налогу как социальному институту.

Иногда вместо признака обязательности или императивности налога (или наряду с ним) говорят о его принудительности¹. Вряд ли такое утверждение можно признать вполне точным.

Обеспеченность принуждением свойственна любым общественным отношениям, регулируемым и (или) охраняемым правом. Налог в этом плане не является исключением. Однако *обеспеченность юридическим принуждением*, равно как и обязательность (императивность) не тождественны принуждению, так как пока участники отношений, порождаемых взиманием налога, находятся в границах правомерного поведения, нет никаких основа-

¹ См., напр.: *Годме М. Г.* Финансовое право. С. 178, 371—372; *Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева.* С. 30.

§ 2. Понятие и признаки налога

43

ний для применения мер принуждения (например, в превентивном порядке).

5. Налог индивидуально безвозмезден (или неэквивалентен).

Налог является индивидуально безвозмездным платежом. Его уплата плательщиком непосредственно не порождает никаких четко определенных юридических обязательств у получателя налога — государства¹. Государство в лице своих служб будет обязано представлять соответствующие услуги конкретному плательщику налога, даже если он не выполнил надлежащим образом свои налоговые обязательства. Таким же образом и невыполнение государством своего социального предназначения юридически не освобождает граждан от налогообложения. Возможная неэквивалентность (если таковая вообще может быть точно исчислена) размера уплаченного налога услугам, полученным от государства, является следствием его индивидуальной безвозмездности.

Сказанное свидетельствует, прежде всего, об индивидуальной безвозмездности налога в юридическом плане и с очевидностью проявляется в отсутствии у лица, исполнившего свою налоговую обязанность, права требовать что-либо взамен у государства. Однако это отнюдь не означает, а, скорее, наоборот, предполагает возмездность налога в социально-экономическом плане, проявляющуюся в неограниченной нередко возможности получения от государства различного рода общественно значимых гарантированных услуг.

Надо также учитывать, что рассматриваемый признак налога обусловлен, а точнее — с неизбежностью вытекает из признака социальной обусловленности налога. Понятно, что в той мере, насколько могут расходиться в каждом конкретном случае индивидуальный и общественный интересы, в той же мере социальная обусловленность налога может повлечь в определенных случаях частичную или даже полную безвозмездность налога и в указанном «абстрактном» понимании этого термина.

¹ См.: *Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалова.* С. 98—99.

44

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

6. Налог индивидуально безвозвратен. Безвозвратность налога предполагает, что его уплата связана с прекращением права собственности частных лиц и возникновением публичной собственности на соответствующее имущество (наличные деньги, имущественные права при безналичном перечислении суммы налога¹). Безвозвратность налога предполагает также отсутствие прав у плательщика требовать назад ранее законно уплаченные или взысканные суммы налога. Иногда в литературе утверждается, что в демократическом государстве налоги

приобретают (в глобальном плане) возвратный характер. Они возвращаются плательщику в виде стоимости потребляемых общественных благ, обеспечиваемых государством. Однако, по нашему мнению, в соответствующих случаях правильнее будет говорить о том, что налоги в социально-экономическом плане становятся не возвратными, а возмездными платежами. Юридическая же безвозвратность налога не может вызывать сомнений, поскольку уплата налога предполагает не временное отвлечение средств плательщика, а полное прекращение прав лица в отношении уплаченных денежных средств².

7. Налог — это денежный платеж.

Налог представляет собой денежный платеж. Это означает, что его (налога) уплата имеет место в рамках юридических отношений, имущественных по объекту. Материальным объектом данных отношений должны выступать по общему правилу именно денежные средства. Нельзя не обратить внимания на то, что даже в тех случаях, когда закон предусматривает возможность обращения взыска-

¹ Вместе с тем необходимо отметить, что вопрос о том, могут ли быть имущественные права (наряду с вещами) объектом права собственности, является в юридической литературе дискуссионным.

² В данном случае мы не рассматриваем вопросы, связанные с особенностями исчисления и уплаты отдельных видов налогов. Так, уплата налога на добавленную стоимость (НДС) может сопровождаться возвратом ранее уплаченных сумм налога или их зачетом в счет предстоящих платежей (см., напр., положения ст. 176 НК РФ).

§ 2. Понятие и признаки налога

45

ния на имущество неисправного налогоплательщика, непосредственно исполнение налоговой обязанности производится в денежной форме после реализации имущества, на которое было обращено взыскание (п. 5 ст. 47, п. 8 ст. 48 НК РФ).

Таким образом, денежный характер налога в условиях современного развития рыночных отношений и денежного обращения является его важным признаком, вытекающим из рассмотренного положения, согласно которому налог означает ограничение права собственности, заключающееся в законном отчуждении ее части в пользу государства.

Действительно, налог призван ограничить в законных пределах права владения частных лиц определенными материальными благами, но его целью не является ограничение их личной свободы, создание каких-либо неудобств, не обусловленных необходимостью¹. Взимание же отдельных налогов в натуральной форме (мы здесь не касаемся чисто экономических аспектов этой проблемы), с одной стороны, способно необоснованно ограничить свободу лица, вынужденного рассчитываться с государством личными услугами или специально произведенными или приобретенными для этого товарами, с другой стороны, затруднит определение в каждом конкретном случае меры ограничения права собственности (трудности в исчислении налога), что может привести к нарушению принципа равенства.

В то же время денежный характер налога на протяжении столетий не считался обязательным его признаком. История (и не столь далекая) знает многочисленные налоговые повинности, отправляемые в натуральной форме.

¹ В известные исторические периоды была широко распространена практика оказания людьми услуг своим господам в силу личной зависимости. «Это было эффективным налогообложением, — отмечается на этот счет в отдельных публикациях, — но налоги не принимали денежную форму. То, что люди принуждались к этим услугам, означало, что они до некоторой степени были рабами». (См. подробнее: *Стиглиц Дж. Ю.* Указ. соч. С. 365.)

46

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

Неденежные взимания фискального характера встречаются и в российском праве. Более того, изложенное выше не исключает установления законом в определенных случаях натуральных налогов, когда платеж денежными средствами для отдельных категорий плательщиков затруднителен. Таким образом, несмотря на нормативное закрепление в ст. 8 НК РФ денежного характера налога, на практике продолжают существовать отдельные изъятия с учетом существующих экономических потребностей¹.

8. Налог основан на принципах всеобщности, равенства, соразмерности.

Налог может служить достижению поставленных перед ним целей лишь в том случае, если с его помощью осуществляется *справедливое распределение* бремени публичных (общественных) расходов. Однако это является возможным лишь в том случае, если право обеспечивает

построение налога на основе таких взаимосвязанных принципов, как всеобщность, равенство и соразмерность. Первый означает, что к налогу должны привлекаться все члены общества, т. е. публичные расходы должны распределяться между всеми. Второй предполагает равное участие в финансировании публичных расходов, что, естественно, подразумевает не арифметическое равенство, а равенство, исходя из платежных возможностей каждого индивидуума (в современном понимании равенство предполагает учет, прежде всего, так называемой «налогоспособности лица»). Наконец, третий принцип обращает внимание на необходимость соразмерности участия лица в финансировании публичных расходов (т. е. степени ограничения его личных (индивидуальных) интересов) степени важности коллективных потребностей общества, подлежащих удовлетворению.

Таким образом, *налог — установленная законно сформированным представительным органом форма ограничения права собственности или иного законного владе-*

¹ Так, гл. 26⁴ НК РФ предполагает возможность применения специального налогового режима в виде системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

§ 3. Изменение характера налога на современном этапе
47

ния путем отчуждения части материальных благ, принадлежащих частным лицам, в пользу публичных образований, в денежной форме, в безвозвратном, безвозмездном и обязательном порядке, обусловленная необходимостью решения общественных задач, основанная на принципах всеобщности, равенства, соразмерности.

§ 3. Изменение характера налога на современном этапе. Экстрафискальные проявления налога

Сформулированное выше определение налога отражает, прежде всего, традиционное фискальное предназначение данного института, однако не исключает наделение налога и регулирующей функцией, поскольку словосочетание «необходимость решения общественных задач» может обозначать комплекс самых различных потребностей общества, удовлетворение которых достигается при помощи налога. При этом надо учитывать, что принцип ограничения степени значения регулирующей функции налога и соответственно приоритета его финансовой цели традиционно считается краеугольным положением налогово-правовой доктрины¹. Такой подход был воспринят и практикой Конституционного Суда РФ, о чем свидетельствуют конкретные дела. Введение регулирующих налогов при осуществлении политики фискального вмешательства или так называемого «фискального интервенционизма» (*interventionnisme fiscal*) происходит в различных правовых формах и для достижения разнообразных общественно значимых целей. В самом общем плане цели фискального интервенционизма обуславливаются необходимостью решения конкретных социальных или экономических задач (иногда конъюнктурного характера). Активное использование после Второй мировой войны регулирующих налогов заставляет некоторых ученых даже

¹ См., напр.: *Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г.* Предприниматель. Налогоплательщик. Государство. С. 194; *Годме П. М.* Финансовое право. С. 386—389; *Tixier G., Gest G.* Manuel de droit fiscal. P. 49—50.

48

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

утверждать, что «налог стремится к потере своего фискального характера. Под сложным влиянием политических идей и новой финансовой экономики основными кажутся характеристики и экстрафискальные проявления налога, и едва ли он интересен как поставщик бюджетов»¹. На наш взгляд, такое утверждение основано на преувеличении значения регулирующей функции налога. При этом надо четко различать (по мере возможности) экономические и социальные эффекты, неизбежные при действии любого налога, даже если он установлен исключительно для достижения целей пополнения бюджета, и целенаправленные воздействия на социальную систему при помощи налога.

Как показывает опыт современных западноевропейских государств, а также России, можно выделить следующие *основные виды и формы* юридической организации регулирующих налогов.

1. Налоги «национальной солидарности». Введение подобных налогов оправдывается, как правило, не общими потребностями бюджета, а скорее соображениями «социального реформизма». Пример тому — налог «национальной солидарности», введенный во Франции Ордонансом от 15 августа 1945 г. Аналогичным образом в Германии в 1993 г. был введен так

называемый налог на скидку с базовой ставки процента (*Zinsabschlagsteuer*) в связи с возросшим объемом финансирования объединения страны.

2. Налоги, преследующие цели реформирования социальной среды, могут также вводиться в форме «исключительных» повышений ставок действующего налога в отношении отдельных групп плательщиков. Большинство подобных исключительных повышений последних лет, практиковавшихся в западноевропейских государствах, было мотивировано целями «общественной солидарности», «справедливости», «налоговой справедливости» и т. п. Так, опять-таки для целей финансирования объединения Германии была установлена специальная 7,5%-ная надбавка

§ 3. Изменение характера налога на современном этапе

49

¹ *Trotabas L., Cotteret J.-M. Droit fiscal. P. 7—8.*

к подоходному налогу — так называемый налог солидарности¹.

3. Отдельно можно выделить регулирующие налоги, призванные воздействовать на протекающие в обществе экономические процессы. Характерным примером такого взимания является, в частности, комплекс мер, практиковавшихся во Франции для борьбы с энергетическим кризисом, а именно — специальные «конъюнктурные» взимания* Среди них следует упомянуть так называемый исключительный налог для борьбы с инфляцией, предусмотренный Ордонансом от 7 января 1948 г. (подобные налоги вводились и позднее, например Законом о финансах от 16 июля 1974 г.). Аналогичную природу имеет практиковавшаяся во Франции компенсационная пошлина на не полностью занятые помещения (Ордонанс от 11 октября 1945 г.).

Кроме того, в России в 1993—1994 гг. имел место опыт взимания специального налога, введение которого Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2270 также связывалось с необходимостью достижения определенных целей экономического характера (налог устанавливался «для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства РФ и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей»). Однако в действительности данный платеж приобрел исключительно фискальную направленность.

4. Парафискалитеты. Парафискалитетами именуют сборы, установленные в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся государством, местными органами, их административными учреждениями (ст. 4 Ордонанса Французской Республики от 2 января 1959 г.)². Иног-

¹ См. подробнее: *Баранова К. К. Бюджетный федерализм и местное самоуправление в Германии. М., 2000. С. 33.*

² Фр. понятие «*la parafiscalité*» Р. О. Халфина предлагает переводить на русский язык в виде словосочетания «неналоговый сбор» (см.: *Годме П. М. Финансовое право. С. 377*). Кажется, что транс-

г) литерация этого французского термина точнее передавала бы его истинный смысл. Действительно, приставка «пара-» («para-») все-гда означает подобный, т. е. подобный «фискалитету», подобный фискальному взиманию или квазифискальное взимание.

50

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

да подобные взимания именуются также «корпоративными» налогами¹. Сходные по своей юридической природе с налогами парафискалитеты, взимаемые в пользу различных публичных учреждений промышленного или коммерческого характера, являются, по утверждению Г. Жеста, Ж. Тиксье, удобным инструментом для осуществления «точечных» вмешательств в социальные отношения, способствуют «профессиональной и межпрофессиональной солидарности»² и т. п. Вместе с тем рассматриваемые регулирующие государственные взимания подвергаются нередко жесткой критике, которая обусловлена тем, что данные платежи, будучи, по существу, одной из форм налоговых изъятий, не находят отражения в доходах бюджета, и их расходование не подвергается должному контролю со стороны публичных властей³.

5. Установление налоговых льгот, стимулирующих или же, напротив, не поощряющих определенную социальную деятельность. Думается, эта форма регулирующего воздействия налога не требует специальных пояснений. Отметим лишь, что регулирующие налоговые льготы целесообразно отличать от льгот, установление которых обусловлено представлениями о равном, соразмерном и экономически обоснованном распределении налогового бремени.

6. Протекционистские таможенные пошлины. Использование таможенной пошлины (косвенного налога, взимаемого при пересечении товарами государственной границы) в целях защиты

интересов национального производителя, регулирования экспорта и импорта товаров широко распространено и практикуется многими государствами⁴. Поэтому не случайно уже в п. 2 ст. 3 НК РФ, посвящен-

¹ См.: *Hamon L.* Note au Dalloz. 1961. P. 470—476.

² *Tixier G., Gest G.* Manuel de droit fiscal. P. 62.

³ См., напр.: *Trotabas L.* La taxe radiophonique: taxe, redevance ou parafiscalite // R. S. F. 1961. P. 19; *W'aline M.* Le regime d'etablissement des taxes parafiscales // R. S. F. 1961. P. 652.

⁴ См. об этом подробнее: *Козырин А. Н., Шапенко Р. А.* Конкуренция на международных рынках и антидемпинговое регулирование. М., 1999.

§ 3. Изменение характера налога на современном этапе

51

ном основным началам законодательства о налогах и сборах, указывается на возможность установления особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара. Сфера и основания применения подобных регулирующих взиманий более детально регламентированы, в частности, Федеральным законом от 14 апреля 1998 г. № 63-ФЗ (в ред. Федерального закона от 8 декабря 2003 г. № 164-ФЗ) «О мерах по защите экономических интересов Российской Федерации при осуществлении внешней торговли товарами»¹ и Таможенным кодексом РФ (ТК РФ).

Из сказанного следует, что усложнение экономических и социальных процессов, протекающих в современных обществах, объективно требует целенаправленного регулирующего вмешательства со стороны публичной власти. Налог способен (в определенных пределах) выступать инструментом подобного воздействия на социальную систему. Наделение налога интервенционистской функцией само по себе не противоречит природе налога и не запрещено российским правом. Однако наделение налога указанной функцией не должно вести к умалению признанных нало-гово-правовых принципов, в том числе принципов всеобщности, равенства и соразмерности налогообложения. Кроме того, так называемые «экстрафискальные» проявления налога или, иначе говоря, эффекты от действия регулирующих налогов не должны существенно ограничивать права и законные интересы плательщика и иных лиц, признаваемые и защищаемые другими отраслями российского права. Это связано с тем обстоятельством, что установленные законом правила взимания регулирующих налогов, группируясь по определенным тематикам (сообразно своим основным целям), образуют в своей совокупности комплексные правовые образования². По этой причине

¹ Первоначальный текст документа опубликован: СЗ РФ. 1998. № 16. Ст. 1798.

² Некоторая комплексность системы правовых предписаний об отдельных группах регулирующих налогов все-таки основана

52

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

правомерность установления отдельного регулирующего налога необходимо определять с учетом положений не только законодательства о налогах и сборах, но и тех отраслей законодательства, в сфере регулирования которых непосредственно проявляются последствия от реализации интервенционистской (регулирующей) функции данного государственного взимания.

§ 4. Классификации налогов. Целевые и рентные налоги

Конструирование общего понятия налога не исключает существенных различий между отдельными налогами, в частности, особо необходимо выделить группы целевых и рентных налогов (отметим сразу — это специфические формы налогообложения: ряд важных признаков налога применительно к указанным его разновидностям проявляет себя нехарактерным образом). Вместе с тем общеизвестны классификации налогов по самым различным критериям. Так, НК РФ выделяет федеральные, региональные и местные налоги (ст. 12—15). Такую же дифференциацию проводит и Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 (с изменениями и дополнениями) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»¹. В теории налогового права такая классификация нередко именуется административной².

Не менее распространена как в экономической, так и в юридической науке классификация налогов по экономи-

ка доминировании налогово-правовых принципов (в этой правовой системе). Поэтому нередко становится целесообразным говорить не об образовании комплексных правовых институтов, а о тесном взаимодействии налогового права с соответствующими смежными отраслями, в рамках предметов которых проявляется регулирующее действие налога, и формировании особых «ассоциаций» норм и пограничных правовых институтов (субинститутов).

¹ Российская газета. 1992. 10 марта. Далее — Закон об основах налоговой системы.

² См., напр.: *Bouvier M. Introduction au droit fiscal general et a la theorie de l'impot. P. 25.*

ческим критериям. Различают налоги на доход, капитал и расходы. Эта классификация нередко выступает в налоговой доктрине в качестве основной для определения структуры специальной (особенной) части курса налогового права¹. При построении российских курсов как экономической, так и юридической направленности приоритет, как правило, отдается делению налогов на взимаемые с граждан и организаций (юридических лиц)².

Широко распространено деление налогов по критериям «технического» характера (в зависимости от порядка исчисления и взимания налога): на прямые и косвенные; личные и реальные; пропорциональные и прогрессивные; аналитические и синтетические и т. д.³ Общеизвестно, например, что в российском налоговом законодательстве предусматривается взимание налогов, одни из которых по своим характеристикам могут быть отнесены к числу косвенных налогов (НДС, акцизы), другие — к прямым (налог на прибыль, налог на доходы физических лиц и т. д.). Таким же образом можно осуществлять классификацию взимаемых в Российской Федерации налогов на личные (налог на доходы физических лиц) и реальные (налог на землю, на имущество физических лиц и т. д.). Однако непосредственно в законодательстве о налогах и сборах такие классификации налогов не предусмотрены; ни в одном из российских налоговых законодательных актов, например, не определяется понятие «косвенного» или «прямого налога», не устанавливаются общие правила взимания всех налогов соответствующего вида.

В иностранном законодательстве встречаются попытки нормативно закрепить основания для классификации на-

¹ См., напр.: *Gaudemet P. M., Molinier J. Finances publiques. Liv. 2. P. 313—436.*

² См.: *Мандрица В. М., Рукавишников И. В., Дружинин Д. Н.* Финансовое право. Ростов н/Д, 1999. С. 159—169; *Налоги / Под ред. Д. Г. Черника.* М., 1996. С. 172—283; *Кучерявенко Н. П.* Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. Харьков, 1997. С. 123—234.

³ См.: *Bouvier M. Introduction au droit fiscal general et a la theorie de l'impot. P. 28—35.*

54

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

логов на прямые и косвенные. Так, Декрет Третьей Французской Республики от 22 декабря 1879 г., положения которого были впоследствии конкретизированы администрацией в общей финансовой инструкции, устанавливал два основных критерия для указанной дифференциации налогов: 1) последствия налога; 2) установление податного списка. В тексте инструкции указывалось, что под прямым налогом понимают любой налог, который налагается непосредственно на лиц и их имущество, взимается на основании поименных податных списков и который переходит непосредственно от уплачивающего налогоплательщика агенту, уполномоченному осуществлять взимание. Косвенные налоги именуются так потому, что установлены не в отношении определенных лиц, а налагаются в общем на объекты потребления или оказанные услуги и только с этого момента выплачиваются теми, кто хочет потреблять определенную продукцию или пользоваться услугами, облагаемыми налогом¹.

Впрочем, в налоговой доктрине иногда весьма критически оценивается юридическое значение классификации налогов по «техническим» критериям. Так, П. Серлоотен отмечает, что «учение о типах налогов прибегает к многочисленным критериям, которые дают начала разным классификациям, ни одна из которых не имеет большого юридического значения или практической пользы». Например, «в течение долгого времени рассматривалось как *summa divisio* (основное разделение. — Д-В.) разграничение налогов на прямые и косвенные; оно не представляет на сегодняшний день такого же интереса. Это разграничение, служившее ранее основой для организации налоговой администрации, не играет теперь такого значения, тем более что критерий разделения налогов на эти две категории не вполне ясен... Пусть речь идет о критерии налоговых последствий или же о критерии основания возникновения налоговой обязанности, либо о способах взимания

¹ Текст общей финансовой инструкции (*Instruction generale des finances*) цитируется по работе Р. Стурма (*Stourm R. Systemes generaux d'imposition. P., 1905*).

этих двух типов платежей — в любом случае нет оснований для противопоставления прямых и косвенных налогов по указанным критериям»¹.

Рассматривая поднятую проблему применительно к российскому праву, следует отметить, что еще не сложились условия для закрепления в законодательстве о налогах и сборах общих положений, относящихся ко всем (или большинству) косвенным и прямым, личным и реальным налогам и т. д. (соответствующие обобщающие правила просто не разработаны). По этой причине нет практической необходимости в нормативном закреплении соответствующих классификаций. В рамках отношений по взиманию каждого отдельного налога, по существу, формируется в чем-то специфический правовой режим. При этом сложно пока говорить о едином юридическом режиме взимания, например, косвенных налогов по российскому праву. Но в конечном счете дальнейшее развитие и усложнение налогового законодательства, специализация отдельных его положений создают основу для обобщения, для «вынесения за скобки» отдельных правил, свойственных для исчисления и взимания налогов, относящихся к определенной группе. Поэтому есть основания полагать, что упомянутые варианты классификации налогов будут восприняты и позитивным правом.

Вместе с тем трудно согласиться с процитированным выше высказыванием П. Серлоотена. Вне зависимости от отражения тех или иных моментов в содержании налогово-

¹ *Serlooten P. Introduction au droit fiscal. P. 8—9.* Руководствуясь примерно такими же соображениями, данный ученый сомневается и в значении деления налогов на личные и реальные. В частности, он пишет: «...различие, которое возникает между реальными и личными налогами, почти не представляет никакого интереса по той причине, что никакого практического следствия из этого разграничения не вытекает». Более конкретной по последствиям, с точки зрения П. Серлоотена, является классификация налогов исходя из их процентных ставок: налоги с заранее фиксированной суммой и с процентной ставкой *ad valorem* (по стоимости). Данная ставка, как известно, в свою очередь подразделяется на пропорциональную и прогрессивную.

56

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

вого законодательства, различия между объектами налогообложения по косвенным и прямым, личным и реальным налогам, в порядке и способах определения налоговой базы по этим разновидностям налогов неизменно сохраняются. Поэтому налогово-правовой доктрине, безусловно, не стоит отказываться от подобных устоявшихся классификаций.

Вопрос о юридическом значении и практических последствиях разделения налогов по вышеперечисленным основаниям может оставаться дискуссионным. Однако какие бы из указанных критериев для дифференциации налогов мы ни выбрали, в любом случае то особенное, что будет объединять любую из соответствующих групп налогов, обособленных от другой по избранному критерию, не будет существенным образом касаться основных (выделенных нами ранее) признаков налога. Иначе обстоит дело с налогами, которые предлагаем именовать (вслед за некоторыми авторами) целевыми и рентными.

Целевые налоги (взносы). Выше было сформулировано общее определение налога. Однако практика знает установление особых налогов, предназначенных для финансирования не в целом расходной части бюджета, а лишь отдельных, строго определенных государственных задач. Так, гл. 24 НК РФ вводит единый социальный налог, зачисляемый также и в государственные внебюджетные фонды — Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ — и предназначенный для мобилизации средств для реализации прав граждан на государственное социальное обеспечение и медицинскую помощь (ст. 234 НК РФ).

Следует подчеркнуть, что введенный единый социальный налог вбирает в себя не все виды обязательных взиманий налогового характера на социальные цели. Так, в литературе совершенно справедливо отмечается, что формирование части средств Фонда социального страхования РФ, предназначенной для обеспечения пострадавших в результате несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, имеет существенные особен-

ности. Правовые, экономические и организационные основы обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, порядок возмещения вреда, причиненного жизни и здоровью работника при исполнении им обязанностей по трудовому договору (контракту) определены Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-

ФЗ (с изменениями от 8 декабря 2003 г.) «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»¹. Тарифы страховых взносов в связи с данным видом страхования по-прежнему определяются федеральным законом, а правила начисления, учета и расходования средств на осуществление обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний утверждаются Правительством РФ.

Можно выявить в российской налоговой системе и иные примеры целевых налогов. Характерным для них является то, что они обладают всеми основными признаками налога, однако некоторые из них применительно к целевым налогам проявляются особым образом. Это, в частности, касается таких признаков налога, как его социальная обусловленность и безвозмездность.

Как отмечалось выше, обязательным признаком налога является характер цели его взимания, а именно его социальная обусловленность. Налог уплачивается в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, однако поступления от налога по общему правилу в бюджете обезличиваются. Взимание же целевых налогов обусловлено конкретной социально значимой программой, реализация которой предусмотрена конкретными действующими федеральными законами.

Также известно, что налог является индивидуально безвозмездным платежом. Его уплата плательщиком непосред-

¹ О правовой природе указанных взносов см., в частности, п. 4 определения Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 291-О.

58

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

ственно не порождает никаких четко определенных юридических обязательств у получателя налога, можно говорить о возмездности налога лишь в социально-экономическом плане. Целевой налог в определенных случаях может приобретать некоторую частичную возмездность — его уплата может быть связана с некоторым встречным предоставлением.

Таким образом, *целевой налог — это налог, установление, введение и взимание которого обусловлено конкретной социальной программой, предусмотренной федеральными законами, поступления от которого направляются исключительно на мероприятия по ее финансированию.*

Особенности целевых платежей фискального характера приводят к тому, что иногда ставится вопрос о непризнании за ними статуса налога. Так, в практике арбитражных судов имеется немало решений, в которых обосновывается вывод о том, что страховые взносы на обязательное пенсионное страхование не отвечают понятию налога, закрепленному в ст. 8 НК РФ¹. Сходный с рассматриваемой точки зрения пример можно привести и из зарубежного права. В течение длительного времени отчисления на социальное страхование рассматривались во Франции как парафискальные сборы и на порядок их взимания общие правила о налогообложении не распространялись (лишь после издания Декрета от 30 октября 1980 г., социальные взносы были окончательно исключены из сферы парафискалитета). До сих пор данные обязательные взимания многими зарубежными учеными не квалифицируются как налоги по причине их связи (взаимообусловленности) со встречным предоставлением (социальное пособие)².

¹ См., напр.: Постановление Президиума ВАС РФ от 22 апреля 2003 г. № 12355/02 // Вестник ВАС РФ. 2003. № 10.

² См.: *Hertzog R. Parafiscalite, entre desordre et confusion // RFFP. 1988. Nr. 21; Bouvier M. Introduction au droit fiscal general et a la theorie de l'impot. P. 24—25.* Во многом сходная точка зрения встречается и в публикациях российских юристов: *Калинина Л. Об уплате пени за несвоевременное перечисление страховых взносов в Пенсионный фонд РФ // Экономика и жизнь. 1995. № 28. С. 15.*

§ 4. Классификации налогов. Целевые и рентные налоги

59

Полагаем, нет объективных оснований для исключения целевых налогов из сферы действия общего юридического режима, характерного для всей налоговой системы в целом.

Конституционным Судом РФ обоснованно указывается, в частности, в постановлении от 24 февраля 1998 г. № 7-П при оценке конституционности ставок целевых отчислений в Пенсионный фонд РФ на налоговую природу соответствующих обязательных взиманий,..*

Рентные налоги. Понятие и природа рентных налогов не разработаны достаточно полно ни в законодательстве, ни в правовой науке. Между тем данные платежи, представляющие собой обязательные взносы за пользование природными ресурсами, принадлежащими государству, чрезвычайно важны для национальных бюджетов. В настоящее время нельзя утверждать, что они играют в полной мере определяющую роль для формирования, например, федерального бюджета,

однако в случае совершенствования их правовой формы, порядка взимания фискальные поступления от них, с нашей точки зрения, могут существенно возрасти.

Рассмотрим некоторые конкретные виды рентных налогов. Для большинства отраслей российского законодательства, регулирующих пользование определенными природными ресурсами, характерно, что система платежей за пользование соответствующими природными объектами строится по достаточно сложной схеме. И Лесной кодекс РФ (ЛК РФ), и Водный кодекс РФ (ВдК РФ), и Закон РФ от 21 февраля 1992 г. № 2395-1 (в ред. Федерального закона от 6 июня 2003 г. № 65-ФЗ) «О недрах»¹ различают платежи, взимаемые в налоговом порядке, и иные платежи, статус которых определен не столь однозначно. Например, ст. 103 ЛК РФ устанавливает, что платежи за пользование лесным фондом взимаются в виде лесных податей или арендной платы. Лесные подати взимаются при краткосрочном пользовании участками лесного фонда, арендная плата — при аренде участков лесного фонда. Арендная плата определяется на основе ставок лесных податей. Распределение

¹ Первоначально текст документа опубликован: СЗ РФ. 1995. № 10. Ст. 823 (далее — Закон о недрах).

60

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

и использование средств, получаемых при взимании и лесных податей, и арендной платы осуществляется одинаково (в порядке ст. 106 ЛК РФ¹), — в обоих случаях указанные поступления признаются бюджетными средствами.

Здесь налицо использование для регулирования во многом сходных отношений по оплате природопользования двух различных правовых режимов: налогового и договорного. Такое положение вещей выглядит нелогичным и с точки зрения бюджетного законодательства, принимая во внимание, что и лесные подати (код 1050401), и арендная плата за пользование лесным фондом (код 1050402) в соответствии с Федеральным законом от 15 августа 1996 г. № 115 (в ред. Федерального закона от 6 мая 2003 г. № 53-ФЗ) «О бюджетной классификации Российской Федерации»² (приложение № 2) относятся к налоговым доходам.

Статья 123 ВдК РФ устанавливает систему платежей, связанных с использованием водными объектами. Эта система включает плату за пользование водными объектами (водный налог) и плату, направляемую на восстановление и охрану водных объектов, которая состоит из: 1) платы за изъятие из водных объектов в пределах установленного лимита и сверхлимитное изъятие воды; 2) платы за использование водных объектов без изъятия воды в соответствии с условиями лицензии на водопользование; 3) платы за сброс сточных вод нормативного качества в водные объекты в пределах установленных лимитов и сверх данных лимитов³. При

¹ Действие ч. 1—4 ст. 106 в части распределения средств, получаемых при взимании платежей за пользование лесным фондом, приостановлено с 1 января по 31 декабря 2004 г. Федерального закона от 23 декабря 2003 г. № 186-ФЗ.

² СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3338 (далее — Закон о бюджетной классификации).

³ Плата за сброс в водные объекты сточных вод, содержание вредных веществ в которых превышает установленные нормативы, должна носить, с нашей точки зрения, исключительно штрафной характер (ст. 125 ВдК РФ). Хотя проект соответствующей главы части второй НК РФ предполагает распространение налогового режима и на эти платежи.

§ 4. Классификации налогов. Целевые и рентные налоги 61

этом только платежи за пользование водными объектами (водный налог), осуществляемые гражданами и юридическими лицами, имеющими лицензию на водопользование, поступают в виде регулярных взносов. Однако все виды платежей, уплачиваемых в связи с водопользованием, поступают в бюджет по заранее определенным ставкам. При этом лишь плата за пользование водными объектами (код 1050500) относится в соответствии с бюджетной класси—» фикацией к числу налоговых доходов.

Анализируя приведенные выше положения законодательства, можно прийти к выводу о том, что рентные налоги, обладая всеми признаками налогов, имеют свою специфику, выраженную особым содержанием некоторых из названных признаков. В частности, уплата рентного налога не просто социально обусловлена, но и взаимосвязана с использованием плательщиком определенными природными объектами. В связи с этим рентный налог не может быть признан полностью безвозмездным, хотя, с нашей точки зрения, стоимость получаемых благ от природопользования не обязательно должна быть эквивалентна размеру рентного налога. Наоборот, плательщик должен иметь возможность получить определенный доход в процессе природопользования. Кроме того, исходя из указанной специфики рентных налогов, применительно к ним принципы всеобщности и соразмерности могут проявляться иначе, чем это происходит в иных случаях.

Например, принцип соразмерности обязывает учитывать при установлении налога размер выгоды плательщика, получаемой в процессе природопользования (когда он может быть исчислен). Можно предложить следующее определение: *рентный налог — это налог, уплата которого обусловлена использованием плательщиком природных ресурсов, принадлежащих по праву собственности государству*. Таким образом, рентный налог имеет значительное сходство со сборами. Однако уплата сбора связана не с использованием какими-либо объектами материального мира, а с активными юридически значимыми действиями или иной деятельностью государства и уполномоченных им субъектов.

62

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

Кроме того, принципы соразмерности и всеобщности проявляются применительно к сборам иначе (на что будет обращено внимание в дальнейшем).

Достаточно интересной является проблема отраслевой принадлежности законодательства, регулирующего плату за природопользование. Применительно к платежам за пользование при разведке и разработке недр Б. Д. Клюкин, например, решает этот вопрос в пользу отнесения соответствующих нормативных предписаний к нормам горного права. При этом он указывает, что «законодательные акты о налогообложении в горнодобывающих отраслях представляют собой специализированные правовые акты, и предметом их регулирования обычно является налогообложение в отдельных отраслях горного производства»¹.

По нашему мнению, специализация рентных налогов ни в коей мере не ведет к их исключению из состава налоговой системы. Отношения, возникающие при их установлении и уплате, обладают всеми признаками налоговых отношений и должны строиться, прежде всего, с учетом налогово-правовых принципов, закрепленных в том числе и в ст. 3 НК РФ. К тому же следует учитывать, что ст. 6 ПК РФ закрепляет общее правило, согласно которому налоговые нормы, содержащиеся в любых нормативно-правовых актах, включая акты, регулирующие взимание рентных налогов, должны соответствовать НК РФ.

Другое дело, что в сфере отношений по установлению, введению и взиманию рентных налогов открываются широкие перспективы для активного использования регулирующей функции налога, с тем чтобы с ее помощью эффективнее добиваться практической реализации общих начал и принципов экологического права, в частности, принципов экологически безопасного и экономного природопользования². Как свидетельствует официальный про-

¹ Клюкин Б. Д. Горные отношения в странах Западной Европы и Америки. М., 2000. С. 191.

² Отчасти это подтверждает и зарубежный опыт. Не случайно, например, в США и Франции деятельность по разведке и добыче полезных ископаемых подвержена регулированию общи-

§ 5. Понятие и признаки сбора

63

ект не принятых пока глав части второй НК РФ, законодатель идет по пути признания фискального характера рентных налогов. Такой подход будет способствовать упорядочиванию законодательства о плате за природопользование и скорейшей замене многочисленных ведомственных актов, действующих в этой области, на акты более высокой юридической силы.

^^-<

§ 5. Понятие и признаки сбора

В силу п. 2 ст. 8 НК РФ под *сбором* понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений. Данная легальная дефиниция является определенным нововведением в сфере налогового права. Ранее в российском законодательстве отсутствовало общее определение сбора.

Примечательно, что в русской финансово-правовой литературе понятие сбора трактовалось достаточно широко. Под ним понималось любое получение денежных средств как в добровольном, так и обязательном (принудительном) порядке. Это позволяло многим авторам определять налог как сбор, обладающий соответствующими признаками¹. Для обозначения взимания, обладающего признаками сбора, предусмотренными действующим российским законодательством, нормы налогового законодательства. На это обращается внимание и в процитированной выше работе (Клюкин Б. Д. Указ, соч. С. 192—194, 196). Однако в итоге автор названной работы приходит к другому мнению: о преимущественном распространении практики включения рентных налогов в состав горного законодательства (с. 191).

¹ См., напр.: Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. М., 1914. С.

230 (по И. Х. Озерову налог есть сбор, взимаемый с лиц, находящихся на известной территории, для покрытия общих расходов государства).

64

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

§ 5. Понятие и признаки сбора

65

дательством, использовался термин «пошлина». Так, И. И. Янжул писал: «Пошлиной называется сбор, взимаемый с частных лиц в пользу государства, когда эти лица вступают в соприкосновение с государственными учреждениями из-за своих частных выгод или же когда они вступают по законом определенным формам в письменные отношения друг с другом»¹. Сообразно данному определению указанный автор отводит пошлинам среди прочих государственных доходов промежуточное место между регалиями² и налогами. Отличие пошлин от налогов ученый видит в трех взаимосвязанных моментах: 1) в юридическом основании этих взиманий («в налогах контрибуэнт не получает от государства никакого эквивалента, кроме общих выгод и удобства жизни в государственном союзе; наоборот, вслед за уплатой пошлины следует непременно какое-нибудь специальное одолжение плательщику со стороны государства»); 2) в организации их взимания («вытекающая из общей податной обязанности, налоги соотносятся с податной способностью каждого; напротив, пошлины, платимые лишь в случае нужды в услугах государства, несутся не всеми гражданами в одинаковом размере, а соответственно степени пользования государственными учреждениями»); 3) в роли государства при взимании тех и других («взимая налог, государство не имеет в виду прямой выгоды плательщика; взимая же пошлину, государство тем самым обязывается произвести известные для плательщика действия»)³.

И. И. Янжул связывает уплату пошлины именно с юридическим характером действий государства. Он подчеркивает, что при регалии лицо платит за услуги государственных учреждений производственного характера, в случае

11

¹ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. 4-е изд. СПб., 1904. С. 457.

² При этом различались два вида регалий: 1) *regalia majora* — т. е. все права, вытекающие из существа государства и составляющие необходимую принадлежность верховной власти, и 2) *regalia minora (jura utilia fisci)* — доходные прерогативы казны (фиска).

³ Янжул И. И. Указ. соч. С. 457—458.

пошлины оплата имеет место в связи с оказанием услуг, такого характера не имеющих¹. Таким образом, ученый фактически подходит к выводу о том, что ценность такой услуги (оказываемой в связи с уплатой пошлины) состоит, прежде всего, в ее юридическом значении, а не в экономическом (производственном).

В отличие от И. И. Янжула, И. М. Кулишер не считает существенным характер государственных услуг, оказываемых в связи с уплатой пошлины. Для него кажется более важным вопрос о соразмерности пошлины тем издержкам, которые реально несет государство или его учреждения в соответствующих случаях. В частности, он отмечает: «Пошлина, состоит ли она в сборах казны в их чистой форме (актовая, канцелярская и т. п.) или в тех же сборах, взимаемых казенными предприятиями, отличается тем, что цель ее лишь покрытие издержек данного учреждения или предприятия, не более того, но и не менее: без убытка, но и без чистого дохода. Покупая билеты на железной дороге, наклеивая марку на письмо, уплачивая за телеграмму или за пользование телефоном, мы вносим такую же пошлину, как приклеивая к прошению гербовые марки или уплачивая наличными весовой, квитанционный или иной сбор. Во всех случаях принцип оплаты один и тот же — стоящий посередине между принципом чистого расхода и принципом налоговым, фискальным — получения избытка»². В советский период юридическая наука, следуя изменениям, произошедшим к тому времени в действовавшем законодательстве, использовала термин «пошлина» наряду с термином «сбор». При этом пошлины и отдельные виды сборов (за регистрацию товарных знаков в Государственном комитете СССР по делам изобретений и открытий; за проверку и клеймение местными органами Государственного комитета СССР по стандартам мер и измерительных приборов и т. д.) относились к неналоговым доходам.

¹ Янжул И. И. Указ. соч. С. 457.

² Кулишер И. М. Очерки финансовой науки. Пг., 1919. С. 49.

К налоговым доходам относились местные сборы, что следовало из содержания Указа Президиума Верховного Совета СССР от 26 января 1981 г. «О местных налогах и сборах» и утвержденного им Положения¹. Из данного правового акта усматривалось, что местные сборы — это установленные в соответствии с законодательством СССР нормативными актами союзных республик (или на их основании общим собранием граждан, проживающих в сельской местности) платежи граждан и организаций для частичного возмещения расходов, связанных с предоставлением им культурно-бытовых услуг или осуществлением иных затрат местного значения, организуемых и проводимых под контролем местных Советов народных депутатов. Н. И. Химичева выделяла следующие отличительные черты местных сборов (по сравнению с налогами): 1) частично возмездный и целевой характер (вводятся и взимаются за предоставляемые услуги для частичного возмещения расходов на указанные цели); 2) как правило, не зачисляются в местный бюджет, а непосредственно направляются соответствующим организациям и используются ими на указанные цели помимо бюджета; 3) вводятся нормативно-правовыми актами союзных республик, а не законодательными актами СССР; 4) факультативный характер (могут быть не введены на территории соответствующей республики); 5) перечень сборов в законодательстве, которые могут быть введены, не является исчерпывающим².

Говоря о разграничении сборов и пошлин в отечественном законодательстве до налоговой реформы 1991 — 1992 гг., С. Г. Пепеляев отмечает: «В СССР разграничение понятий пошлины и сбора проводилось в зависимости от того, куда поступали уплачиваемые средства. Если они поступали в бюджет независимо от того, кому они непосредственно уплачивались (так называемые фискальные таксы), то такие платежи называли пошлиной. Если платеж

¹ ВВС СССР. 1981. № 5. Ст. 121; 1983. № 10. Ст. 154; 1984. № 45. Ст. 790.

² См.: Советское финансовое право / Под ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. С. 271—273.

§ 5. Понятие и признаки сбора

67

поступал в пользу организации, которой и уплачивался (так называемые чиновничьи таксы), такой платеж называли сбором»¹. Этот вывод в большей степени верен для разделения пошлин и сборов, относившихся к неналоговым доходам (в отличие от местных сборов). Добавим, что разграничение местных сборов и пошлин по законодательству СССР можно было провести еще, по крайней мере, по четырем важным признакам. Так, 3—5-й признаки сборов, отличающие их от налогов, выделенные Н. И. Химичевой, в равной степени могли бы быть использованы и для разграничения их с пошлинами. Пошлины и сборы нередко различались также по характеру услуг, в связи с оказанием которых они взимались.

В литературе последних лет многие авторы конструируют определения сбора и (или) пошлины путем указания на их признаки, черты, отличающие их от налога. Так, Н. П. Кучерявенко отмечает, что сборы и пошлины отличаются от налогов по значению для бюджета; по цели; по обстоятельствам, в связи с которыми уплачиваются; по характеру обязанности плательщиков; по периодичности; по возмездности. Различие между сбором и пошлиной автор видит в том, что сбор — платеж за обладание особым правом, пошлина — плата за совершение в пользу плательщиков юридически значимых действий².

С. Г. Пепеляев следующим образом характеризует понятие сбора: «В российском законодательстве 1991—1998 гг. сбором, в основном, называют платежи за обладание специальным правом (сбор за право торговли, сбор за использование местной символики и т. п.). К пошлинам относятся средства, уплачиваемые за совершение в пользу налогоплательщиков юридически значимых действий (оказание административных услуг: выдача паспорта, регистрация актов гражданского состояния, принятие дела к судебному рассмотрению). Кроме того, пошлины взимаются за пользование государственным имуществом либо за предо-

¹ Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 37.

² См.: Кучерявенко Н. П. Основы налогового права. С. 57—58; Он же. Налоговое право. С. 88—90.

68

ставление лицу каких-либо услуг, не относящихся к административным (например, за пользование улицей для проведения киносъемок, если это требует специальных мероприятий государственных органов — ограничение движения и т. п.)». Исходя из этих соображений, С. Г. Пепеляев приходит к выводу, что в НК РФ понятие «сбор» имеет собирательное значение. «Оно охватывает как собственно сборы (платежи за обладание специальным правом), так и пошлины»¹. Руководствуясь п.

2 ст. 8 НК РФ, указанный ученый относит к числу сборов государственную пошлину, таможенные сборы, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, а также федеральные, региональные и местные лицензионные сборы.

Коллектив авторов под руководством А. В. Брызгалина предлагает жестко ограничивать налоги от любых иных обязательных взиманий неналогового характера. По их мнению, «основным и единственным юридическим критерием отличия налога от иного неналогового платежа выступает признак нормативно-отраслевого регулирования: налоговые отношения, в том числе взимание налогов, регламентируются нормами налогового законодательства, в то время как неналоговые обязательные платежи — нормами иных отраслей законодательства, в частности, пенсионного права, социального обеспечения, экологического, патентного и др.». Исходя из отстаиваемой концепции, процитированные авторы опасаются, не приведет ли подход Конституционного Суда РФ, базирующийся не на оценке формальных признаков обязательного взимания, а на выяснении его правовой природы, к «необоснованной ликвидации всей системы неналоговых доходов бюджетной системы»². Вместе с тем они приходят к выводу о том, что сборы и пошлины, непосредственно предусмотренные налоговым законодательством, тождественны по своей сути налогам; различия между ними имеются лишь в теории-

¹ Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 37.

² Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 86—87.

§ 5. Понятие и признаки сбора

69

ческом плане¹. С приведенной концепцией сложно согласиться в полной мере. По нашему мнению, нет оснований для исключения сборов любого вида из сферы действия налогового законодательства, тем более что термин «неналоговый сбор» в действующем законодательстве не определен и в нормативно-правовых актах последнего времени не используется. Обоснованность регулирования отношений по установлению, введению и взиманию налогов-» сборов единой отраслью налогового законодательства (законодательства о налогах и сборах) убедительно подтверждает уже сам по себе факт наличия в части первой НК РФ многочисленных принципов, норм и положений, в одинаковой степени применяемых как в отношении налогов, так и в отношении сборов.

Разработка понятия «сбор», так же как категории «налог», должна строиться на исследовании правовой природы обозначаемых ими социальных институтов. Г. А. Гад-жиев, С. Г. Пепеляев справедливо отмечают, что практике известны многочисленные случаи, когда «органами государственной власти и управления различных уровней с нарушением определенной им законом компетенции устанавливаются платежи, являющиеся по сути фискальными, но «загримированные» под гражданско-правовые». Также иногда имеет место и прямо противоположное — платежам, изначально имеющим гражданско-правовую природу, незаконно придаются «фискальные черты»². Закрепление в законодательстве всех существенных признаков сбора способно помочь в разрешении указанных коллизий.

Назовем наиболее важные признаки, присущие сборам, сопоставив их в свою очередь с рассмотренными ранее признаками налога.

¹ См.: Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. С. 90—92. Следует, однако, учитывать, что цитируемые авторы анализировали законодательство, действовавшее до принятия части первой НК РФ.

² Таджики Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель. Налогоплательщик. Государство. С. 210.

70

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

1. Сбор — это установленное с согласия представительного органа власти обязательное взимание, осуществляемое в денежной форме, т. е. безвозмездное (или неэквивалентное) отчуждение материальных благ, принадлежащих на законных основаниях частным лицам, в пользу публичных образований или уполномоченных ими организаций, осуществляемое на началах обязательности, не носящее характер санкции за правонарушение.

В силу ст. 57 Конституции РФ, ст. 3, п. 2 ст. 8 НК РФ сбор, как и налог, должен быть установлен представительным органом власти. Однако налог означает введение в установленном порядке законно сформированным представительным органом *постоянной и всеобщей меры* ограничения конституционного права собственности или иного законного владения путем отчуждения части материальных благ в пользу государства. Сбор обычно не имеет такого макроэкономического и общесоциального значения, как налог. Уплата сбора, как правило, не связана с наличием или получением определенных материальных благ и с правом собственности в целом. Установление

сбора выступает как определенная мера, ограничивающая свободу действий (деятельности лица). Так, при неуплате соответствующего лицензионного сбора исключается получение лицензии, а значит и осуществление на законных основаниях известной экономической деятельности в определенной сфере. Аналогичным образом неуплата государственной пошлины ограничивает действия лица по защите своих прав в судебном порядке.

В силу природы рассматриваемого признака сбора его общеобязательность проявляется несколько иначе, чем в случае с налогом¹. Налог выступает как мера ограничения конституционного права собственности и его уплата является закономерным результатом любой эффективной экономической деятельности. Общеобязательность налога но-

¹ На этот момент неоднократно обращалось внимание в научной литературе. См., напр.: *Карасева М. В.* Указ. соч. С. 151—152.

§ 5. Понятие и признаки сбора

71

сит *универсальный* характер, поскольку необходимости уплачивать налог (или налоги) того или иного вида практически нельзя избежать (на законных основаниях), не прекратив определенной деятельности или не снизив ее эффективность, т. е. не устранившись до определенного предела из сферы имущественных отношений, существующих в данном обществе¹. Сбор, напротив, не общеобязателен,

с*.

Кроме того, принцип установления сбора представительным органом власти не вполне тождествен идее обязательного согласия законно избранных представителей народа на налог. В случае со сбором судебная практика нередко допускает возможность делегирования полномочий представительного органа по определению некоторых условий взимания сбора (элементов обложения) исполнительным органам власти². В тех случаях, когда отдельные элементы обложения по сбору (порядок исчисления сбора, порядок и сроки его уплаты, льготы) устанавливаются исполнительными органами, общественное согласие на сбор, взимаемый в соответствующем порядке, не выражается прямо через институты народного представительства, а лишь *предполагается*, Отдельного рассмотрения заслуживает вопрос о получателе сбора. Исходя из легальной конструкции сбора (взимается в связи с совершением в пользу плательщика юридически значимых действий), нередко возникает дилемма: аккумулировать поступления от сбора в бюджет или же направить их непосредственно в состав доходов органа, совершающего соответствующие юридически значимые действия в пользу плательщика (минуя распределитель-

¹ См. также: *Пепеляев С. Г.* О правовом понятии фискальных сборов и порядке их установления // *Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования*. М., 2003. С. 14—19.

² См., напр.: Определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2001 г. № 14-0 «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Слободенюка В. Б. на нарушение его конституционных прав частью первой статьи 35 Федерального закона «О животном мире».

72

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

ную систему бюджета). Преимущества второго варианта решения проблемы (закрывающиеся, например, в сокращении числа встречных бюджетных потоков) не столь значительны по сравнению с его недостатками. В частности, подобный подход ведет в конечном счете, по удачному выражению немецкого правоведа П. Кирхгофа, к «коммерциализации государственного управления», что не согласуется с общепризнанными принципами правового государства¹. Такая опасная практика имела место и в современной России.

Фактически в качестве получателей сбора могут быть определены различные публичные институты: государство, субъекты Федерации, муниципальные образования, а также специально уполномоченные публичные учреждения, вступающие в публично-правовые имущественные отношения с частными лицами. На наш взгляд, целесообразно закрепить презумпцию распространения на соответствующие отношения правового режима, определенного для сборов, вне зависимости от того, где аккумулируются средства от платежей, обладающих признаками сбора.

2. Сбор — это взимание, обусловленное совершением со стороны публичных образований или уполномоченных ими организаций в пользу плательщика определенного встречного предоставления. Это предоставление может выражаться в определенных действиях активного характера, имеющих юридическое значение, в предоставлении плательщику особого права либо в передаче плательщику определенных товаров (работ, услуг), приобретение которых у государства является обязательным для него в силу закона или вынужденным по причине наличия государственной монополии в соответствующей сфере².

В публикациях отмечается, что «сбором и пошлиной принято именовать денежную повинность, взимаемую в

¹ См.: Государственные доходы // Государственное право Германии. Сокр. пер. с нем. М., 1994. Т. 2. С. 149.

² Заметим, что последняя из перечисленных разновидностей встречного предоставления плательщику сбора непосредственно не предусмотрена по российскому праву (см. п. 2 ст. 8 НК РФ).

§ 5. Понятие и признаки сбора

73

индивидуальном порядке в связи с услугой (действием) *публично-правового характера*. При внесении этих платежей всегда присутствует специальная цель (за что конкретно уплачивается сбор или пошлина) и специальные интересы (плательщик в той или иной мере непосредственно ощущает возмездность платежа)¹. Обоснованно ли такое сужение сферы действия правового режима сборов путем указания на обусловленность их уплаты услугой (действием) именно публично-правового характера?

Обратимся к положениям действующего законодательства. Пункт 1 ст. 25 Федерального закона от 27 декабря 2002 г. № 184-ФЗ «О техническом регулировании» устанавливает, что обязательная сертификация осуществляется органом по сертификации на основании договора с заявителем². В свою очередь, орган по сертификации — это юридическое лицо или индивидуальный предприниматель, аккредитованные в установленном порядке для выполнения работ по сертификации. В качестве органов по сертификации могут выступать не только коммерческие организации, но и органы Госстандарта России в пределах компетенции.

Статья 27 Закона РФ от 27 апреля 1993 г. № 4871-1 (в ред. Федерального закона от 10 января 2003 г. № 15-ФЗ) «Об обеспечении единства измерений»³ гласит, что метрологические работы и услуги, оказываемые юридическим и физическим лицам государственными научными метрологическими центрами и органами Государственной метрологической службы Госстандарта России — испытания для последующего утверждения типа средств измерений, проверка средств измерений, лицензирование деятельности по изготовлению, ремонту, продаже и прокату средств измерений, сертификация средств измерений, калибровка средств измерений, аттестация методик выполнения из-

¹ Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель. Налогоплательщик. Государство. С. 203.

² СЗ РФ. 2002. № 52. Ч. I. Ст. 5140.

³ Первоначальный текст документа опубликован: Российская газета. 1993. 9 июня.

74

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

мерений, экспертиза нормативных документов, аккредитация метрологических служб и лабораторий, другие услуги — оплачиваются заинтересованными лицами в соответствии с условиями заключаемых договоров.

Оба приведенных нормативных предписания сходны в одном отношении. Лицо, принявшее решение осуществлять деятельность в определенной сфере, в обоих случаях может быть вынуждено под давлением юридических и экономических факторов обратиться в соответствующий государственный орган с просьбой о выполнении определенных работ в его интересах за установленную плату. Формально производство работ по обязательной сертификации продукции (отбор образцов продукции, их экспертиза и т. п.), а также работы по испытанию средств измерений для последующего утверждения средств измерений такого типа, работы по их проверке могут оплачиваться по заключенным договорам. При этом производимая оплата будет обусловлена не юридическими последствиями выполненных работ, а именно их фактическим содержанием (их объемом). Можно ли говорить в этом случае, что перед нами не сбор, а платеж, осуществляемый в гражданско-правовом порядке? С нашей точки зрения, это неверно, несмотря на то, что «степень публичности» выполняемых в данном случае работ может обсуждаться. Думается, что решающее значение здесь имеют два фактора.

Во-первых, плательщику необходимо, чтобы соответствующие действия в его пользу были произведены (например, действия по сертификации принадлежащей ему продукции), но это обусловлено не его свободным волеизъявлением и его частным интересом, а его намерением выполнить предписания федерального закона, устанавливающего определенные обязательные для исполнения требования.

Во-вторых, в отношениях между плательщиком и соответствующим государственным органом, в который он обращается, часто не действуют механизмы рыночного ценообразования. Тариф для оплаты соответствующих ра-

§ 5. Понятие и признаки сбора

бот (услуг), совершаемых в пользу плательщика, устанавливается в нормативном (централизованном) порядке.

В-третьих, правом выполнить известные работы в интересах плательщика обладает лишь уполномоченный государственный орган, иные лица не могут составить ему конкуренцию по причине ограничений, определенных законом¹.

В науке также является общепринятым указание на возмездный характер сборов и пошлин; на основании этого они разграничиваются с налогом, который признается всегда индивидуально безвозмездным платежом². Полагаем, вывод об индивидуально возмездном характере сборов и пошлин нельзя принять безоговорочно. Для примера рассмотрим случай, когда лицо вынуждено уплатить определенный лицензионный сбор или регистрационную пошлину. О какой возмездности можно говорить в данном случае, и в чем состоит так называемая выгода плательщика? В первом случае уплата сбора является условием получения лицензии, наличие которой дает право на занятие определенным видом деятельности на законных основаниях. Однако имеет ли какую-либо ценность факт получения лицом лицензии? Ведь выгода плательщика сбора состоит лишь в приобретении специальных прав в сфере общего запрета. У такой выгоды нет никакой инди-

¹ Правомерность широкого подхода к определению сбора подтверждает и зарубежный опыт. Например, по германскому праву выделяется три вида пошлин (в данном случае термин «по-шлина» в значительной части соответствует по значению понятию сбора по российскому праву): 1) пошлины, связанные с оказанием административных услуг; 2) пошлины за эксплуатацию государственного имущества или системы государственного снабжения (например, водой, электричеством, газом); 3) пошлины, представляющие собой плату за предоставление государством определенных услуг (пользование радио, телефонная связь и т. п.) (Государственное право Германии. Сокр. пер. с нем. Т. 2. С. 148—150).

² См.: *Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г.* Предприниматель. Налогоплательщик. Государство. С. 203; *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право. С. 90; *Годме П. М.* Финансовое право. С. 391—395.

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

видуальной полезности, материальной (имущественной) ценности, она имеет значение лишь в общей системе публичного правопорядка, в рамках которой вынужден осуществлять деятельность плательщик. Следовательно, в рассматриваемом случае, так же как и в ситуации с налогом, правильнее будет вести речь не об индивидуальном, а об общественном (публичном) характере получаемой выгоды и соответственно не об индивидуальной, а об абстрактной возмездности сбора (возмездности в социально-экономическом плане). С другой стороны, возмездность определенных сборов и пошлин в отличие от налогов значительно менее абстрактна, реальная выгода может быть вполне «осязаема» плательщиком. Так, уплата государственной пошлины обуславливает защиту какого-либо конкретного субъективного права плательщика в суде и дает реальную возможность его реализации, обеспеченной силой государственного принуждения.

Следует также подчеркнуть, что подобно налогу сбор и пошлина социально обусловлены, однако в силу их прямой связи с совершением государством в пользу плательщика конкретных действий, эта социальная обусловленность (как явление более общего порядка) отходит на второй план.

Сбор и пошлины в большей степени обусловлены не в целом самим фактом существования общественной системы, а конкретными общественными целями и интересами в определенной сфере жизни (например, необходимостью обеспечения публичного контроля за определенным видом деятельности через механизмы лицензирования).

3. Сбор — взимание, основанное на принципах равенства и эквивалентности. Отличительный признак сбора — установление его размера на основе эквивалентности тем расходам, которые несет государство при осуществлении соответствующих действий, имеющих юридическое значение или при производстве товаров (работ, услуг), передаваемых плательщику, при условии уплаты сбора. Подчеркнем, в данном случае речь идет не о точном арифметическом соответствии размера сбора расходам его

§ 5. Понятие и признаки сбора

получателя (иначе бы появились основания трактовать сбор как цену государственных услуг), имеется в виду *сопоставимость* размера сбора и указанных понесенных (или предполагаемых) расходов. Именно такой подход к проблеме выражен, по нашему мнению, и в практике Конституционного Суда РФ.

Итак, можно сформулировать следующее общее определение сбора. *Сбор — это установленное законно сформированным представительным органом власти обязательное взимание в денежной*

форме, обусловленное совершением публичным образованием или уполномоченными им организациями либо должностными лицами в пользу плательщика определенных действий, имеющих юридическое значение, либо передачей ему определенных товаров (работ, услуг), приобретение которых является обязательным для плательщика в силу закона или вынужденным по причине наличия государственной монополии в соответствующей сфере, и основанное на принципах равенства и эквивалентности.

Анализ части первой НК РФ показывает, что многие вопросы установления, введения и взимания сборов пока еще недостаточно четко представлены в Кодексе. Как правило, НК РФ упоминает о сборах лишь в связи с возможностью применения к ним тех или иных правил, относящихся к налогам. Совершенствование налогового законодательства в части сборов, полагаем, должно идти по двум основным направлениям: 1) детализация положений НК РФ, посвященных собственно сборам, сопровождающаяся отменой разнообразных ведомственных актов (нередко относящихся к различным отраслям законодательства), регулирующих взимание сборов; 2) расширение понятия сбора за счет признания соответствующего статуса за платежами, обусловленными получением от публичных образований и уполномоченных ими организаций товаров (работ, услуг), приобретение которых является обязательным для плательщика в силу закона или вынужденным по причине наличия государственной монополии в соответствующей сфере; 3) совершенствование законодательства в воп-

78

Глава I. Налоги и сборы: понятие, признаки

росах отграничения сбора от смежных институтов. Это предполагает работу по проверке согласованности положений законодательства о налогах и сборах с нормами бюджетного, гражданского и природоресурсного (экологического) права и иных отраслей.

§ 6. Проблемы разработки понятия «фискальное взимание»

Законодательство о налогах и сборах — относительно молодая отрасль российского законодательства, появление и бурное развитие которой связано в нашей стране, прежде всего, с изменениями в экономической системе в последнее десятилетие XX в. В значительной степени именно отсутствие какой бы то ни было заметной преемственности между «новой» и «старой» системами налогового законодательства, а также сформировавшейся налогово-правовой доктрины и сложившихся правовых традиций в этой области обуславливают общую неразработанность терминологии и юридических конструкций, используемых в данной отрасли.

В основе терминологии, применяемой законодателем при подготовке налогово-правовых нормативных актов, должна лежать система научно обоснованных категорий. Лишь такой подход способен обеспечить внутреннюю согласованность налогово-правовых норм в рамках соответствующей области права, что является непременным условием эффективной реализации права. А. М. Васильев справедливо отмечает, что «понятия и категории — результат обобщения и абстрагирования. Обобщение в данном случае не может трактоваться как формально-логический прием. Уплотняя юридические знания, правовые категории воспроизводят стороны и моменты правовой действительности в «чистом» от случайных проявлений виде. Благодаря этому они выражают объективно необходимое и существенное в праве — его сущность, качество, структуру, форму и т. д.»¹. Эта верная методологическая установ-

¹ *Васильев А. М.* Правовые категории (методологические аспекты разработки системы категорий теории права). М., 1976. С. 83—84.

§ 6. Проблемы разработки понятия «фискальное взимание» 79

ка указывает на необходимость (как в теоретическом, так и практическом плане) четкого определения основных налогово-правовых категорий. Особое место среди них призваны занимать понятия «налог» и «сбор», а также категория более общего порядка, объединяющая оба эти термина, которую можно предложить именовать «фискальное взимание».

Становление современных легальных дефиниций понятий «налог» и «сбор» — результат значительной переработки положений ранее действовавшего налогового законодательства и его применения (например, многие положения Закона об основах налоговой системы утратили силу либо претерпели серьезные изменения и дополнения). Безусловно, существенное влияние на этот процесс оказали и правовые позиции Конституционного Суда РФ, выраженные в его постановлениях и определениях по конкретным налогово-правовым вопросам¹.

До принятия части первой НК РФ в ст. 2 Закона об основах налоговой системы указывалось, что под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Названный Закон не проводил

четкого разграни-

¹ См., напр.: Постановления Конституционного Суда РФ от

4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов г. Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и г. Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы»; от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части 1 статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»; от 24 февраля 1998 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от

5 февраля 1997 года «О тарифах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год».

80

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

чения понятий «налог», «сбор», «пошлина». Кроме того, в его тексте и в принятых позднее иных налоговых нормативных актах для обозначения платежей, сходных по своей природе с налогами, использовались и такие термины, как «целевые сборы», «лицензионные сборы», «плата», «платежи», «доход», «отчисления», «взнос».

Проводимая в настоящее время кодификация налогового законодательства сопровождается и унификацией используемой терминологии. Налоговый кодекс РФ ограничивается двумя основными терминами, специально закрепленными в ст. 8: «налог» и «сбор». Однако законодательство о налогах и сборах не содержит общего понятия, объединяющего оба термина. Между тем не так давно ст. 3 Закона об основах налоговой системы содержала определенное, интегрирующее любые термины, используемые для обозначения взиманий налогового характера, понятие — «обязательный платеж». Вряд ли стоит порицать законодателя, что в ПК РФ он отказался от использования этой чрезвычайно нечеткой по своему содержанию категории.

Обязательный денежный платеж может осуществляться в рамках самых различных отношений, и его обязательность может быть никак не связана с задачами пополнения бюджета.

Для сравнения отметим, что законодательство Российской империи широко использовало понятие для обозначения всей совокупности налогов, сборов и иных обязательных платежей в казну — понятие «повинность». В этом отношении характерны положения тома 4 Свода законов Российской империи¹, в которых содержался наряду с Уставом о воинских повинностях Устав о земских повинностях. Так, ст. 2 упомянутого Устава, введенная в действие с 13 июля 1851 г. (в ред. изменений 1867, 1885 гг.), гласит, что земские повинности отправляются: или посредством денежных сборов, или натурою, по нарядам и очередям, или по иному установленному порядку. Однако оче-

¹ Положения законодательства Российской империи цитируются по следующему изданию: Полный свод законов Российской империи (изд. неофиц.) / Под ред. Г. Г. Савича. СПб., 1903.

I

§ 6. Проблемы разработки понятия «фискальное взимание» 81

видно, что термин «повинность» неприемлем для употребления в современном законодательстве по причине сохранившегося в нем оттенка, подчеркивающего личный характер зависимости плательщика от того лица, в чью пользу соответствующая повинность отправляется.

Думается, целесообразно в качестве понятия, охватывающего все виды налогов и сборов, использовать категорию «фискальное взимание».

При разработке научных категорий, а также терминов¹ и конструкций, используемых в законодательстве, необходимо учитывать значение слов, применяемых для их обозначения, а также сложившиеся формы словоупотребления. В этом отношении наименование «фискальное

взимание» не может создать каких-либо сложностей.

Слово «фиск» (*fiscus*) заимствовано из латыни и первоначально означало императорскую кассу (частную императорскую казну), противопоставляемую *aerarium* — государственной казне, в которую поступали подати и из которой были погашаемы текущие государственные издержки. Позднее под фиском понималась государственная казна как термин, противоположный *res privata* *Principle, ratio Caesaris et Augustas* — частному имуществу императора. Примерно в это же время слово «фиск» начало использоваться и для обозначения имущественной правоспособности государства¹. Так, в Кодексе Юстиниана производное от *fiscus* понятие *fiscalia* применяется для обозначения государственных податей наряду с *pensatio* (публичная подать), *fiscalia pensation.es*². Такова историческая справка происхождения слова «фиск».

Понятие «фискальное взимание» производно от термина «фиск», значение которого требует дополнительного пояснения.

Категория фиска широко используется не только в древнеримской и средневековой литературе, но и в юридичес-

¹ *Digesta seu Pandectae Iustiniani*: 1.6 § 1 D. 49,14; *Codex Iustiniani*: 1.3 C. 7, 37; 1.3 C. 11, 73 (в переводе: *Дыдынский Ф.* Латинско-русский словарь к источникам римского права (по изд. 1896 г.). М., 1997. С. 36, 233, 401, 460—461).

² См., напр.: *Codex Iustiniani*: 1.3 C. 1, 3; 1.3 C. 11, 47 и др.

82

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

кой науке нового времени. Известный немецкий административист О. Майер писал, что «фиск — это само государство, понимаемое с одной определенной стороны. С этой определенной стороны отмечают, что фиск — это государство как субъект в отношениях по поводу государственного имущества»¹. Ученый исходит из того, что государство, выступая в роли фиска, осуществляет имущественные приобретения (по различным основаниям), что служит делу материального обеспечения функций государства. Рассматривая подходы немецкой административной доктрины к проблеме фиска в начале XX в., Е. А. Ровинский писал, что согласно устоявшейся в ней точке зрения «фиск есть публично-правовой институт, так как он является носителем имущественных прав и обязанностей независимо от характера имущественно-правовых отношений: публичных или частных. Поэтому государство является фиском, когда оно: а) конфискует; б) вступает в гражданско-правовые отношения; в) устанавливает налоги; г) обвиняет должностных лиц и при этом руководствуется публичным правом; д) устанавливает дорожную повинность... и т. п.»².

В российской юридической литературе понятие фиска нередко трактовалось как тождественное термину «казна»³. Исходя из ранее обозначенного значения анализируемых терминов, они вводились в научный оборот при обосновании и исследовании юридической личности государства. Пример тому — многие работы (как российские, так и зарубежные) начала XX в., посвященные теории юридического лица. В связи с этим, рассматривая концепции Н.

Лазаревского, Планиоля, Мишу, С. Н. Братусь справедливо отмечает, что, хотя в законодательстве многих европейских государств и отсутствует точно выраженное пра-

¹ *Mayer O. Verwaltungsrecht*. Bd. I. 1895. P. 142—143.

² *Ровинский Е. А.* Финансовые правоотношения // Вопросы советского финансового и государственного права. Ученые записки ВЮЗИ. Вып. 12. М., 1960. С. 22.

³ См., напр.: *Братусь С. Н.* Юридические лица в советском гражданском праве. М., 1947. С. 158—185-, *Ровинский Е. А.* Указ, соч. С. 19—22.

§ 6. Проблемы разработки понятия «фискальное взимание» 83

вило, признающее государство в имущественных отношениях юридическим лицом гражданского права, фигура фиска, или казны, прочно вошла в гражданский оборот современных государств¹. Однако действующее российское законодательство (ст. 214—215 ГК РФ) под казной понимает не субъекта, а определенный объект гражданских прав государства или муниципальных образований (публичных образований).

Понятие «фиск» российское законодательство не использует. Его введение в современный научный оборот или в легальную терминологию не означало бы, что данная категория должна использоваться в прежнем значении и характеризовать в целом имущественную правоспособность государства. Очевидно, что, когда государство приобретает имущество по гражданско-правовым сделкам или отвечает за причиненные частным лицам убытки и когда взимает налоги, оно участвует в имущественных отношениях совершенно различного рода. В первых двух случаях государство в силу ст. 124—126 ГК РФ выступает как субъект гражданского права. В последнем же случае, т.е. при взимании налогов, государство хотя и вступает в имущественные отношения с

частными лицами, но отношения эти носят публично-правовой, т. е. властный, характер. Именно в последнем случае государство может именоваться фиском. На необходимость ограничения государства как фиска от государства — участника имущественных отношений частного характера справедливо указывают и французские ученые Л. Тротаба и Ж.-М. Котре, обращая внимание на невозможность рассмотрения отношений, которые устанавливаются между налогоплательщиком и фиском (т. е. государством, рассматриваемым под определенным углом), как отношений частного лица к частному лицу².

Таким образом, *фиск* — это государство, выступающее в публично-правовых имущественных отношениях с частными лицами. Однако в определенном отношении данная дефиниция дает излишне узкую трактовку термина «фиск».

¹ Братусь С. Н. Указ. соч. С. 161.

² Trotabas L., Cotteret J.-M. Droit fiscal. P. 11.

84

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

Развитие современного общества обуславливает необходимость многоуровневого построения публичных институтов. В Российской Федерации таких уровней три: федеральный, региональный (уровень субъекта Федерации) и муниципальный. Кроме того, активное воздействие государства на экономическую жизнь страны может проявляться в различных организационных формах, в том числе путем создания имущественно обособленных от государства учреждений, аккумулирующих денежные средства частных лиц на обязательных началах и выполняющих те или иные государственные функции. В связи с указанными факторами и с учетом государственного устройства Российской Федерации кажется более точной широкая трактовка понятия: *фиск* — это любые публичные институты (государство и его части (субъекты Федерации), муниципальные образования, а также специально уполномоченные публичные учреждения), выступающие как носители власти в публично-правовых имущественных отношениях с частными лицами.

Определение термина «фиск» помогает точнее охарактеризовать значение и производного от него понятия — «фискальное взимание». Изложенное позволяет выявить, по крайней мере, два признака обозначаемого этим термином общественного института: имущественный характер соответствующего взимания и факт его предназначения фиску, т. е. государству, или при более широком подходе — любым публичным институтам. Однако указание лишь на эти два признака является недостаточным. Дополнительно следует подчеркнуть обязательный характер соответствующего взимания и его безвозмездность, полную или частичную (последняя — это неравноценное возмещение или отсутствие эквивалентности при обмене материальными благами). Объектом рассматриваемого взимания выступают определенные материальные блага, чаще всего — денежные средства, принадлежащие частноправовым субъектам¹ (фи-

¹ О делении субъектов права на частные и публичные применительно к отрасли налогового права см.: Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 18—20, 67—72.

§ 6. Проблемы разработки понятия «фискальное взимание» 85

зическим лицам, организациям) на законных основаниях. Здесь нецелесообразно замыкаться на понятии «собственность», поскольку правовой режим, характерный для фискальных взиманий, действует и в тех случаях, когда в отношении с фиском вступают субъекты, не обладающие имуществом на праве собственности, — унитарные и казенные предприятия, учреждения, филиалы и представительства иностранных и международных организаций (ст. 11 НК РФ).

Наконец, понятие фискального взимания надо отграничить от отчуждения материальных благ, которое тоже происходит на основе обязательности и безвозмездности, однако связано с взысканием с частного лица имущественной санкции за совершенное правонарушение (штрафы, конфискация, пени). От таких смежных институтов, как реквизиция, выкуп бесхозяйственно содержащихся культурных ценностей и иных случаев принудительного изъятия имущества, обозначенных, в частности, в гл. 15 ГК РФ, фискальное взимание отличается по признаку безвозмездности. Различие фискального взимания от конфискации (безвозмездное изъятие имущества у собственника) заключается в следующем. Конфискация — санкция за совершенное преступление или административный проступок в случаях, предусмотренных законом (ст. 243 ГК РФ).

Итак, *фискальное взимание* — безвозмездное (или неэквивалентное) отчуждение материальных благ, принадлежащих на законных основаниях частным лицам, в пользу фиска, осуществляемое на началах обязательности и не носящее характера санкции за правонарушение.

Есть основания утверждать, что понятия «фиск» и «фискальное взимание» должны быть закреплены в российском законодательстве о налогах и сборах, так как это диктуется потребностями законодательной техники. Известно, например, что Российская Федерация, ее

субъекты и муниципальные образования, выступая в качестве участников налоговых отношений, обладающих правомочиями на установление и взимание налогов и сборов, располагают схожими в чем-то комплексами юридических прав и обязанностей. Данный, объединяющий указанные публич-

86

Глава 1. Налоги и сборы: понятие, признаки

ные образования термин, обозначающий их правосубъектность в соответствующей сфере, можно использовать при изложении ряда положений ст. 1, 3, 9, 11—12, 17 НК РФ.

Сфера применения термина «фискальное взимание» еще более обширна. Данное понятие может быть непосредственно закреплено в ст. 8 НК РФ, что позволит определить категории «налог» и «сбор» в качестве производных от него. При этом взаимосвязь между указанными тремя терминами должна быть, вероятно, следующей. Понятие «фискальное взимание», будучи фундаментальной налогово-правовой категорией, призвано в целом очертить границы применения налогово-правового режима регулирования. В то же время из содержания категории «фискальное взимание» не вытекает, что любой институт, отвечающий признакам упомянутой категории, надо расценивать как легитимный и установленный налогово-правовыми нормами. В соответствии с российским законодательством фискальные взимания способны существовать лишь в двух правовых формах: налог и сбор. Если же фактически установлено принудительное взимание, отвечающее признакам фискального, но не являющееся по своим характеристикам налогом или сбором, то перед нами незаконное фискальное взимание (в связи с этим словосочетание «незаконный налог или сбор» теряет смысл).

Такой подход облегчит юридическую квалификацию разного рода принудительных платежей и поборов неясной юридической природы. На актуальность этой проблемы мы уже обращали внимание¹. Думается, было бы вполне уместным использование термина «фискальное взимание» во многих статьях общей части НК РФ, устанавливающих общие для налогов и сборов правила уплаты, а также процедуры изменения срока платежа, их возврата и зачета в счет предстоящих платежей.

¹ Некоторые интересные примеры введения не предусмотренных законодательством Российской Федерации фискальных взиманий (налогов, сборов) под видом платежей, осуществляемых в гражданско-правовом порядке, приводятся, в частности, в указанной работе Г. А. Гаджиева и С. Г. Пепеляева (с. 198—223).

§ 6. Проблемы разработки понятия «фискальное взимание» 87

Активная разработка и использование названных категорий наряду с практическим эффектом имели бы определенные благоприятные последствия в научно-теоретическом плане. К такого рода последствиям относятся: 1) уточнение содержания существующих налогово-правовых категорий; 2) облегчение процесса сближения российского налогово-правового законодательства с западным (термины, аналогичные по своей сути категории «фискальное взимание», используются в налогово-правовых доктринах многих стран¹); 3) способствование совершенствованию логической структуры системы налогово-правовых категорий.

¹ Обоснование значения данной категории и сферы ее применения имеется, например, в работе французских авторов: *Tixier G., Gest G. Manuel de droit fiscal*. P. 27—30.

Глава 2. Отграничение налогов и сборов от смежных институтов

§ 1. Отграничение налогов и сборов от смежных институтов

Перечисленные выше разновидности фискальных взиманий (налоги и сборы) необходимо отличать от иных институтов, имеющих с ними некоторые сходные черты. Причем этот вопрос имеет значение не столько в плане четкого разграничения терминологии (что, конечно, также является немаловажным), сколько в аспекте определения того правового режима, который должен быть выбран для регулирования соответствующих отношений. Изложенное ранее показывает, что налогово-правовой режим регулирования может конкурировать в данном случае с гражданско-правовым, административно-правовым и, в частности, с режимом антимонопольно-правового регулирования как разновидностью административно-правового режима. Итак, рассмотрим конструкции и институты, сходные с фискальными взиманиями.

1. Оплата услуг государственных и муниципальных учреждений.

Пункт 4 ст. 41 БК РФ относит к неналоговым доходам бюджетов доходы от платных услуг, оказываемых бюджетными учреждениями, находящимися в ведении соответственно федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления. Аналогичное положение воспроизводится в п. 2 ст. 60 БК РФ уже применительно к вопросу о формировании доходов местных бюджетов. На практике, как правило, возникает вопрос о критериях разграничения между платными услугами, оказываемыми учреждениями, и

сборами. Так, С. Д. Цыпкин, оценивая

§ 1. Отграничение налогов и сборов от смежных институтов 89

ранее действовавшее законодательство, пришел к выводу о тождественности этих институтов. В частности, к доходам от оказания государственным учреждениями и организациями платных услуг он относил: сборы, взимаемые государственной автомобильной инспекцией, сборы за регистрацию товарных знаков, плату за государственную проверку мер и измерительных приборов, плату за анализ и клеймение изделий из драгоценных металлов, некоторые разновидности государственной пошлины¹. Исходя из содержания п. 2 ст. 8 НК РФ вышеперечисленные платежи правильнее было бы отнести к сборам.

Вопрос о разграничении сборов и платных услуг бюджетных учреждений может решаться различно. Например, можно избрать «формальный» способ решения проблемы, произведя соответствующее разграничение на основе положений, закрепленных в Законе о бюджетной классификации: платежи за платные услуги и действия, относимые данным законом к налоговым доходам, будем считать сборами, а подобные же платежи, относимые указанным законом к неналоговым доходам бюджета, — платными услугами в собственном смысле слова. Однако вряд ли такой формальный подход можно будет считать приемлемым вариантом решения проблемы. Другой подход будет заключаться в том, чтобы попытаться обозначить четкий критерий (или критерии) для разграничения названных институтов. При этом сложность состоит в том, что бюджетное законодательство пока не выработало понятие платных услуг, оказываемых бюджетным учреждением. Можем ли мы в данном случае исходить из понятия услуги, вытекающего из текста ГК РФ и гражданско-правовой доктрины? На наш взгляд, это возможно. В самом деле, в ст. 2 ГК РФ устанавливается, что к отношениям, основанным на власти и подчинении сторон, в том числе к финансовым, положения ГК РФ, по общему правилу, не применяются. Однако в данном случае речь не о применении конкретных положений граждан-

¹ См.: Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. С. 41.

90

Глава 2. Отграничение налогов от смежных институтов

данского законодательства к бюджетным отношениям. Трактую понятие услуги соответствующим образом, мы исходим из принципа единства юридической терминологии на межотраслевом уровне¹. Нет никаких оснований понимать термин «услуга», встречающийся в бюджетном законодательстве, иначе, чем это делается в гражданском, а также налоговом и иных отраслях российского законодательства, поскольку в БК РФ не установлено иного. Обратимся к субъекту, оказывающему платные услуги. Понятие бюджетного учреждения закреплено в п. 1 ст. 161 БК РФ. Под бюджетным учреждением понимается организация, созданная органами государственной власти РФ, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления для осуществления управленческих, социально-культурных, научно-технических и иных функций некоммерческого характера, деятельность которой финансируется из соответствующего бюджета или бюджета государственного внебюджетного фонда на основе сметы доходов и расходов. Согласно п. 3 этой же статьи в смете доходов и расходов должны быть отражены все доходы бюджетного учреждения, получаемые как из бюджета и государственных внебюджетных фондов, так и от осуществления предпринимательской деятельности, в том числе доходы от оказания платных услуг, другие доходы, получаемые от использования государственной или муниципальной собственности, закрепленные за бюджетным учреждением на праве оперативного управления, и иной деятельности.

Из процитированных новелл БК РФ усматривается, что понятие бюджетного учреждения призвано характеризовать, прежде всего, имущественную правосубъектность организации, которая выражает способность участия данной организации в сфере гражданско-правовых и бюджетных отношений, а именно такой их разновидности, как отношения по исполнению бюджета (в отношениях смет-

¹ О межотраслевом характере некоторых понятий, таких как «договор», «обязательство», см.: Белых В. С. Налоговый кодекс и гражданское законодательство: вопросы взаимодействия. С. 30.

§ 1. Отграничение налогов и сборов от смежных институтов 91

но-бюджетного финансирования). Таким образом, понятие бюджетного учреждения определяет ту или иную организацию как разновидность юридического лица и непосредственно не указывает на наличие или отсутствие у данной организации властных полномочий. С учетом изложенного есть основания прийти к выводу о том, что под платными услугами

бюджетного учреждения понимаются услуги в гражданско-правовом значении,^{*} этого термина¹. При оказании названных услуг бюджетное учреждение реализует права и обязанности, вытекающие из содержания его гражданской правосубъектности, а не какие-либо полномочия властного характера. Напротив, в п. 2 ст. 8 НК РФ указывается, что уплата сбора обусловливается совершением в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий. Использование терминов «государственный орган», «орган местного самоуправления», «уполномоченный орган» (а, например, не понятия «бюджетное учреждение, созданное для осуществления управленческих функций») неслучайно. В данном случае (п. 2 ст. 8 НК РФ) речь идет о реализации государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами (которые с точки зрения бюджетного и гражданского законодательства также могли бы быть признаны бюджетными учреждениями) их властных полномочий². Следовательно, необходимо указать на то, что уплата сбора дает основания для совершения в пользу плательщика именно *властных* юридически значимых действий: выдача лицензии, регистрация акта гражданского состояния и т. д.

Итак, правовая природа платежа за услуги, оказываемые государственными и муниципальными учреждениями

¹ Более подробно см.: *Шаблова Е. Г.* Гражданско-правовое регулирование отношений возмездного оказания услуг: Дис. ... д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 2003.

² См.: *Винницкий Д. В.* Фискальный сбор: понятие и проблемы отграничения от смежных институтов // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования. М., 2003. С. 35—41.

92

Глава 2. Отграничение налогов от смежных институтов

ми, имеет некоторые сходства со сбором. Однако это сходство внешнего порядка. При приобретении указанных услуг все-таки могут действовать рыночные механизмы (даже в том случае, если тарифы на оказание соответствующих услуг утверждаются в централизованном порядке). Когда приобретение соответствующих услуг у бюджетного учреждения становится обязательным для плательщика в силу закона или вынужденным по причине наличия государственной монополии в данной сфере, то имеет место фактическое перерождение данного гражданско-правового по своей сути института в институт сборов (при этом становится уже не столь принципиальным, какой конкретно орган оказывает соответствующие услуги и какова природа этих услуг). В частности, немецкому праву известны пошлины за эксплуатацию государственного имущества или системы государственного снабжения (например, водой, электричеством, газом)¹.

2. Реквизиция, национализация и иное изъятие, не носящее характер санкции.

Сходство этих институтов с налогами и сборами проявляется в общности некоторых признаков. В частности, реквизиция и национализация подобно налогу представляют собой ограничения права² собственности путем изъятия части материальных благ, принадлежащих ее владельцу. Причем эти ограничения также являются в определенной мере социально обусловленными и устанавливаются на основании закона. Однако принципиальное отличие этих институтов от фискальных взиманий любого рода состоит в отсутствии в данном случае целей на распределение бремени расходов по удовлетворению коллективных потребностей общества (это в свою очередь обуславливает различие между налогом (сбором) и реквизицией, национализацией

¹ См.: Государственные доходы / Государственное право Германии. Сокр. пер. с нем. Т. 2. С. 148—150.

² Следует отметить, что понятие «ограничение права» различным образом трактуется в отечественной литературе. См. обзор точек зрения: *Камышанский В. П.* Право собственности: пределы и ограничения. С. 101—123.

§ 1. Отграничение налогов и сборов от смежных институтов 93

цией и по другим многочисленным признакам). В частности, реквизиция и национализация являются мерами исключительного (чрезвычайного) характера и предполагают полное возмещение собственнику причиненных убытков. Это позволяет использовать для регулирования соответствующих отношений (в материально-правовом аспекте) гражданско-правовые нормы. Таким образом, рассматриваемые формы изъятия (или прекращения права собственности, по терминологии ГК РФ) отличаются от фискальных взиманий и, в частности, от налога по ряду признаков: 1) по характеру их социальной обусловленности; 2) по признаку возмездности; 3) общеобязательности; 4) по объекту изъятия (в качестве налога и сбора взимаются денежные

средства, а не конкретное имущество); 5) по правовым принципам, на основе которых построены сопоставляемые институты. Все это закономерно обуславливает наличие и ряда производных критериев разграничения фискальных взиманий и анализируемых изъятий имущества в форме реквизиции, национализации и т. п. Эти производные критерии связаны с многочисленными различиями между процедурой установления, введения и уплаты налога или сбора (ст. 3, 5, 17, 44—60 НК РФ и т. д.) и процедурами осуществления названных выше изъятий (ст. 239—242 ГК РФ).

3. Имущественные санкции (штрафы, конфискация).

Сходство имущественных санкций (которые могут быть установлены нормами права различных отраслей) с налогами и сборами проявляется, прежде всего, в том, что и те и другие являются формами воздействия на имущественное положение частного лица путем изъятия принадлежащих ему материальных благ. Различие, как и в предыдущем случае, проявляется при выяснении целей, которые преследуют сопоставляемые институты. В качестве целей имущественных санкций (оправдывающих существование этих ограничений собственности) выступают общая и частная превенция. Кроме того, критерий, позволяющий разграничить соответствующие институты, несомненно, заметен и при сопоставлении оснований для взыскания иму-

94

Глава 2. Отграничение налогов от смежных институтов

щественных санкций любого рода (ст. 106 НК РФ) и обстоятельств, с которыми может быть связано возникновение обязанности по уплате фискального взимания (ст. 38 НК РФ). В первом случае в качестве основания выступают имеющие юридическое значение определенные виновные действия (или бездействие), во втором случае, кроме всего прочего, должно присутствовать и экономическое основание фискального взимания (объект налогообложения).

В то же время, как справедливо отмечает С. Г. Пепеляев, иногда установленные имущественные санкции могут по существу преследовать фискальные цели. В этом случае государству становится выгодно, чтобы принятые законы в определенной области нарушались, поскольку это обеспечивает стабильные поступления в бюджет. Такое перерождение имущественных санкций в фискальные взимания незаконного характера наблюдалось при применении ст. 13 Закона об основах налоговой системы в части, например, установленного штрафа за сокрытый доход или иной объект налогообложения в размере 100% от сокрытой суммы налога, 200% — при повторном нарушении и 500% — при умышленном. Данное обстоятельство явилось одним из оснований для признания Конституционным Судом РФ указанных положений Закона не соответствующими Конституции РФ (постановление от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе Российской Федерации» и законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции»).

4. Публичные ограничения прав частных лиц, непосредственно не связанные с лишением владения материальными благами.

Практически любая публично-правовая норма, ограничивающая права и свободы граждан или устанавливающая особый порядок их реализации, в той или иной степени затрагивает (наряду с личными неимущественными

§ 2. Недопустимые формы фискального взимания

95

правами) и конституционное право собственности лица, мешает его беспрепятственной реализации. Например, правила дорожного движения вынуждают владельца автомобиля останавливаться на красный свет, что вынуждает его затрачивать дополнительное количество бензина, стоимость которого при желании может быть исчислена. Действующее законодательство обязывает лицо при наличии известных оснований к службе в Вооруженных Силах РФ, что также ограничивает его возможности по получению дохода. Перечень таких примеров можно было бы продолжать. Однако имеется важнейший критерий, позволяющий с достаточной степенью четкости отделить все эти публично-правовые обязанности и институты от фискального взимания. Указанные выше ограничения беспрепятственной реализации права собственности не носят стоимостного характера, индивидуальные затраты по соблюдению соответствующих правил, затрагивающих или ограничивающих имущественные права, не подлежат учету с точки зрения права, поскольку названные правила относятся к общим условиям взаимоотношений не только между гражданами и государством, но и граждан между собой. Перечисленные публичные обязанности и институты имеют, прежде всего, управленческий характер, влияние этих установле-

ний на сферу имущественных отношений является опосредованным. Резюмируя сказанное, подчеркнем: соответствующие отношения в целом не относятся к сфере перераспределения материальных благ и их правовое регулирование строится по иным принципам.

§ 2. Недопустимые формы фискального взимания

На протяжении истории развития общества два взаимосвязанных фактора — постоянные затруднения государственных и иных публичных образований в формировании своей доходной базы, с одной стороны, и активное сопротивление плательщиков установлению новых налогов и сборов, с другой стороны, — побуждали государство

96

Глава 2. Отграничение налогов от смежных институтов

использовать иные методы (помимо налогов и сборов) принудительного аккумулирования денежных средств и других материальных ресурсов. Рассмотрим несколько наиболее характерных видов фискальных злоупотреблений, широко практиковавшихся в последнее время.

1. Принудительные займы.

Фискальная суть принудительного займа проявляется в первую очередь в тех материальных преимуществах, которые получает соответствующее публичное образование от его размещения. Принудительный заем, как правило, размещается под достаточно низкий процент, иногда на длительный срок, и инвестиционная непривлекательность данного вложения для частного лица компенсируется его принудительным характером. Таким образом, движущей силой при размещении такого займа становится не механизм свободного спроса и предложения, а правовое ограничение имущественных прав частных лиц, выражающееся в принудительном изъятии части принадлежащих им материальных благ. Следовательно, принудительный заем обладает основными признаками налога¹. Возвратный же характер займа как обязательного изъятия не имеет в данном случае значения, поскольку, несмотря на возвращение через определенный период времени заимствованной суммы, во-первых, имущественные потери лица от ограничения его прав распоряжаться заимствованными денежными средствами остаются, как правило, некомпенсированными в полной мере; во-вторых, государство, напротив, получает материальную выгоду в процессе пользования чужими денежными средствами, оплачивая эту услугу по цене ниже свободного предложения.

2. Инфляция, вызванная необеспеченной эмиссией².

¹ В литературе встречаются и иные подходы к данной проблеме. См.: *Лоевский Д.* Наша государственная кредитная система // *Финансы и денежное обращение в современной России* / Под ред. *В. М. Штейна*. Л.; М., 1924. С. 58—59.

² Избыточный выпуск денег для производства платежей в литературе нередко называется фискальной инфляцией. См.: *Новожилков В. В.* Пределы инфляции // *Финансы и денежное обращение в современной России* / Под ред. *В. М. Штейна*. С. 85, 91.

§ 2. Недопустимые формы фискального взимания

97

Эмиссия государством необеспеченных денежных знаков или ценных бумаг может вызвать не только дестабилизацию всей экономической системы, но и играть роль прямого прогрессивного налога на накопления и ожидаемые доходы частных лиц. Чтобы эмиссия вызвала наиболее явные последствия фискального характера, необходимо, чтобы материальные активы были неравномерно распределены между государством и частными лицами. Так,*, если размер имущественных прав требований частных лиц к государству превышает размер прямо противоположных требований или же фиск в отличие от частных лиц располагает активами, не поддающимися неизбежному обесцениванию в условиях инфляции, фискальный эффект необеспеченной эмиссии будет особенно заметен.

Фискальный эффект инфляции, вызванной необеспеченной эмиссией, неоднократно проявлялся в экономической истории России (финансовые потрясения 1918—1923 гг.; 1990—1992 гг.; августа 1998 г.). История финансовой политики 1918—1923 гг. в этом отношении является одной из наиболее драматичных, поскольку в соответствующий период доходы от эмиссии денежных знаков нередко составляли основу доходов бюджета РСФСР и многократно превышали суммарный размер всех налоговых поступлений¹. Как отмечает Е. Преображенский: «Выгоды эмиссии заключаются в сравнительной дешевизне этого сорта налога, в том, что он взыскивается без соответствующего аппарата, и к нему можно прибегать в период отсутствия всяких налоговых аппаратов, и при нежелании населения платить какие бы то ни было налоги»². Однако негативное

влияние такого механизма скрытого налогообложения несопоставимо ни с какими выгодами. Это срыв курса национальной валюты, разрушение сферы производства, искажение отношений цен и доходов³, исчезновение стимулов к

¹ См., напр.: *Преображенский Е.* Вопросы финансовой политики. М., 1921. С. 3—12.

² Там же. С. 12.

³ См.: *Новожилов В. В.* Пределы инфляции. С. 89.

98

Глава 2. Отграничение налогов от смежных институтов

покрытию дефицита бюджета, наконец, несправедливость и неустойчивость всей системы распределения бюджетных (публичных) расходов среди населения¹ и т. д.

3. Фискальные монополии.

В финансовой науке фискальные монополии иногда рассматривались в качестве особых разновидностей косвенных налогов. Сущность фискальной монополии состоит в искусственном устранении государством частной конкуренции на определенном сегменте рынка и реализации потребителям некоторых необходимых им услуг и (или) товаров по ценам, превышающим в совокупности расходы на их производство и среднюю норму прибыли. Многие ранее существовавшие фискальные монополии давно ушли в историю, однако и в настоящее время периодически предпринимаются попытки использовать данный инструмент изъятия материальных благ.

Понятие фискальной монополии не следует трактовать широко. Государство может национализировать в публичных интересах целые отрасли промышленности. Такие процессы неоднократно имели место в различных европейских странах после Второй мировой войны: национализация угольных предприятий в Великобритании, авиационных компаний во Франции и т. д. Но сам факт государственного господства в определенном секторе экономики еще не создает фискальной монополии. Если концентрация в публичной собственности дорог федерального значения, железнодорожного или авиационного транспорта, почты могут быть обусловлены исключительно соображениями общественной пользы, публичного интереса, то существование фискальной монополии диктуется более узкими целями — обеспечением устойчивых доходов фиску.

Известный итальянский ученый Ф. Нитти еще в начале XX в. предлагал классифицировать все существовавшие в соответствующий период фискальные монополии (рега-

¹ Подробное исследование инфляционных налогов и их экономических и социальных последствий содержится в работе: *Ве-зерфорд Дж.* История денег. Борьба за деньги от песчаника до киберпространства. Пер. с англ. М., 2001. С. 225—244.

§ 2. Недопустимые формы фискального взимания

99

лии) на три вида: 1) регалии на предметы необходимого потребления; 2) регалии на предметы второстепенного потребления (табак, алкоголь и т. п.); 3) регалии на спекуляции (лотереи и т. п.)¹. Первый вид фискальной монополии, представляющий собой косвенный налог, падающий на наиболее необеспеченные слои населения, давно считается неприемлемым способом распределения публичных расходов и в современном мире практически не встречается.

Установление фискальных монополий в сфере производства табака и алкоголя и иных подобных товаров, отличающихся высокой доходностью, всегда представляет повышенный интерес для государства. Так, несколько веков «питейная» монополия существовала в Российской империи, в советский период доходы от реализации алкогольной и спиртосодержащей продукции также составляли весомую долю в доходах союзного бюджета. В последние годы на территории многих субъектов РФ предпринимались попытки введения систем обязательной проверки качества всей производимой и ввозимой алкогольной продукции с одновременной принудительной возмездной реализацией собственникам различного рода «специальных марок», «регистрационных марок», «защитных знаков» и т. д. Анализ нормативно-правовых актов некоторых субъектов РФ показал, что введенные ими институты имеют признаки фискальных монополий, т. е. скрытых косвенных налогов².

Третий вид монополий весьма активно использовался в советский период. В связи с этим доходы от проведения лотерей нередко рассматривались как самостоятельная разновидность неналоговых доходов, наряду с государственной пошлиной и таможенными доходами³. Однако, строго говоря, данный вид взиманий нельзя отнести к фискальной монополии при условии, что частные лица не принуждаются к участию в лотерее (приобретению лотерейных билетов).

¹ См.: *Нитти Ф.* Основные начала финансовой науки. С. 479.

² См., напр.: Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 25 февраля 1998 г. // ВВС РФ. 1998. № 7.

³ См.: *Финансовое право / Отв. ред. Е. А. Ровинский.* М., 1978. С. 203.

100

Глава 2. Отграничение налогов от смежных институтов

Все перечисленные выше формы установления скрытых фискальных взиманий объединяет то, что они являются недопустимыми способами ограничения прав и свобод индивидуумов и их объединений, зачастую ведут к скрытому несправедливому налогообложению, деструктивно влияют на состояние национальной экономической системы. В связи с этим налогово-правовое регулирование данных отношений осуществляется совместно с другими правовыми отраслями путем установления общего запрета: ч. 4 ст. 75 Конституции РФ запрещает размещение принудительных государственных займов; Федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ (в ред. Федерального закона от 23 декабря 2003 г. № 180-ФЗ) «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» ограничивает эмиссионные права Банка России; ст. 7 Закона РФ от 22 марта 1991 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках» может быть использована для предотвращения формирования фискальных монополий. В то же время было бы также целесообразно разработать механизм возмещения в гражданско-правовом порядке (специальную процедуру, учитывающую специфику отношений) прямого ущерба, причиняемого широкому кругу лиц при незаконном установлении скрытых фискальных взиманий (в том числе в вышеперечисленных формах).

Глава 3. Предмет и метод налогового права

§ 1. Общие свойства отношений,

регулируемых налоговым правом.

Понятие предмета налогового права

Согласно господствующей в российской науке точке зрения, юридические особенности, свидетельствующие о распределении норм права по отраслям, должны найти свое объяснение вне права, в структуре общественных отношений, регулируемых правом¹. Поэтому традиционно главным системообразующим фактором, обуславливающим выделение отрасли в правовой системе, является предмет правового регулирования.

Наличие собственного предмета регулирования у налогового права признают практически все ученые, вне зависимости от своей позиции относительно положения данного правового образования в системе права. Различие состоит в том, что одни рассматривают его (предмет налогового права) как неотъемлемую часть предмета финансового права, другие — допускают его относительную обособленность, самостоятельность. Следовательно, центральным моментом в соответствующей дискуссии должен быть вопрос о том, обладают ли отношения, регулируемые налоговым правом, качественным своеобразием, представляют ли они собой отдельный вид общественных отношений², требу-

¹ См., напр.: *Алексеев С. С.* Предмет советского социалистического права // Ученые труды СЮИ, серия «Гражданское право». Т. 1. Свердловск, 1959. С. 10—11.

² Известно, что под предметом правового регулирования отрасли права всегда понимаются общественные отношения определенного вида (см., напр.: *Явич Л. С.* К вопросу о предмете и методе правового регулирования // Вопросы общей теории советского права: Сб. статей / Под ред. *С. Н. Братуся.* М., 1960. С. 53).

102

Глава 3. Предмет и метод налогового права

ющий особых, в чем-то уникальных, способов правового воздействия. Для того чтобы ответить на этот вопрос, необходимо остановиться на общей характеристике соответствующих отношений. В научных публикациях налоговые отношения (предмет налогового права) нередко определяются не через анализ их сущности, а путем перечисления составляющих их элементов. Например, А. В. Брызгалин и С. А. Кудреватых определяют предмет налогового права как группу однородных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения виновных лиц к ответственности за совершение налогового правонарушения. Очевидно, что данное определение, по существу, лишь воспроизводит соответствующее положение ст. 2 НК РФ, изложенное в первой редакции данного документа. Федеральным законом от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ указанная статья была изменена и среди отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, были названы отношения по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. Означает ли данный факт, что законодатель, добавив несколько слов в соответствующую статью, изменил

предмет налогового права, включил новую группу отношений в сферу налогово-правового регулирования? Думается, при ответе на этот вопрос следует исходить из того, что структура российского права в значительной степени носит объективный характер, и возможности законодателя изменять ее по своему усмотрению не только не беспредельны, но и весьма ограничены. По всей видимости, проблема состоит все-таки в том, что попытки сформулировать доктринальное определение предмета налогового права лишь путем перечисления отношений, регулируемых налоговым правом, без указания на их общие, интегративные свойства и характеристики обречены на неудачу. Подобное определение ничем не будет качественно превосходить легальную дефиницию.

§ 1. Свойства отношений, регулируемых налоговым правом 103

В чем же проявляются общие свойства и характеристики всех групп отношений, регулируемых налоговым правом? Какие отношения являются ядром предмета налогового права, «центром притяжения» других сходных отношений, регулируемых налоговым правом лишь в силу их подобия и неразрывной связи с основными отношениями (составляющими ядро предмета отрасли)? С нашей точки зрения, необходимо выделить пять общих родовых свойств,; основной массы налоговых отношений, интегрирующих последние в единый предмет правового регулирования: во-первых, они выступают как отношения по распределению бремени публичных расходов; во-вторых, налоговые отношения имеют организационно-имущественный характер; в-третьих, с одной стороны, в данных отношениях выступают публичные субъекты, с другой — частные; в-четвертых, они строятся на принципах равенства, всеобщности, соразмерности; в-пятых, могут существовать только в правовой форме¹.

1. Налоговые отношения— это отношения по распределению бремени публичных расходов. Справедливое распределение бремени публичных расходов среди граждан и их объединений — основная задача налогового права, необходимость решения которой требует особых средств правового воздействия. Объективная потребность в решении указанной задачи и вызвала к жизни отрасль налогового права, предопределила ее своеобразие. Таким образом, рассматриваемый признак налоговых отношений, характеризующий данные отношения с точки зрения целей их возникновения и развития, присущ всем без исключения видам этих отношений.

Отношения по распределению бремени публичных расходов тесно связаны с отношениями распределения и перераспределения национального дохода. Понятие «отношения перераспределения», как и «отношения распреде-

¹ См. подробнее: *Винницкий Д. В.* Предмет российского налогового права // Журнал российского права. 2002. № 10. С. 71— 81; *Он же.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. С. 119—152.

104

Глава 3. Предмет и метод налогового права

ления», является сложной экономической категорией. Действительно, согласно экономической науке в ходе функционирования рыночной экономической системы в обществе объективно складывается определенный механизм распределения совокупного продукта. Лица, сосредоточившие в своих руках значительные объемы материальных ресурсов благодаря системе наследования, в результате тяжелого труда и бережливости, с помощью криминальных операций или деловой хватки, получают доходы и распоряжаются большими долями совокупного продукта, произведенного экономикой. Другие, поставляющие на рынок неквалифицированные и относительно непроизводительные, а в силу этого малооплачиваемые трудовые ресурсы, получают скудные денежные средства и незначительные доли общественного продукта¹. Такой механизм распределения доходов и материальных благ не способен принимать во внимание многие морально-этические и социальные проблемы, возникающие в ходе распределения. В целом рыночная система, понимаемая как совокупность известных объективных экономических законов, приводит, как правило, к значительно более неравному распределению доходов, чем это желательно и допустимо для общества. Поэтому опосредуемые государством отношения перераспределения доходов являются одним из важнейших способов сглаживания возникающих в связи с функционированием рыночной системы противоречий. В свою очередь налоги и сборы представляют собой инструменты, используемые на наиболее сложном этапе перераспределения, на котором имеет место прекращение права частной формы собственности и возникновение публичной (государственной, муниципальной) собственности.

Однако непосредственной целью налоговых отношений выступает не перераспределение доходов членов общества, а справедливое распределение бремени публичных расходов. Но поскольку такое распределение бремени расходов осуществляется на основе учета способности к платежу

¹ См.: *Кэмбелл Р. Макконнел, Стэнли Л. Брю.* Экономикс. Принципы, проблемы и политика. 13-е изд. М.,

1999. С. 74.

§ 1. Свойства отношений, регулируемых налоговым правом 105

лица (налогоспособности), в том числе путем широкого использования пропорционального и в том числе прогрессивного способа исчисления налога, то перераспределение доходов, не будучи непосредственной целью налога, происходит *de facto* в результате налогообложения.

Следует отметить, что имеются возможности использовать механизмы налогообложения и в целях перераспределения ресурсов. В экономической литературе выделяются три основных фактора, объективно предопределяющих эти процессы.

Во-первых, имеется огромное количество общественных благ, на производство которых рыночная система вообще не способна выделять материальные ресурсы или выделяет их недостаточно (оборона, здравоохранение, жилищное строительство и т. п.); во-вторых, имеет место множество случаев, когда производство или потребление товаров (работ, услуг) порождает некомпенсируемые издержки для третьих лиц (например, производство или потребление, вызывающее загрязнение окружающей среды); в-третьих, производство или потребление определенных товаров (работ, услуг) может обусловить не требующие денежной компенсации выгоды для третьих лиц или населения в целом (например, вакцинация против определенных инфекционных заболеваний и т. п.)¹.

Во всех трех указанных случаях государство в рамках налоговых отношений получает возможность осуществить известное перераспределение ресурсов, в частности, либо оказать воздействие на экономику, стимулировав определенную социально необходимую деятельность организаций и индивидуумов, либо, аккумулировав с помощью налогов и сборов необходимые материальные ресурсы, самостоятельно обеспечить производство требуемых общественных благ.

Во втором случае роль налоговых отношений также укладывается в понятие распределения бремени публичных расходов. При этом влияние налоговых отношений

¹ См.: Кэмбелл Р. Макконнел, Стэнли Л. Брю. Экономикс. Принципы, проблемы и политика. С. 90—93. 106

Глава 3. Предмет и метод налогового права

уже выходит в иные сферы, не относящиеся к налоговым. В литературе потенциальные возможности налога оказывать влияние на экономические процессы нередко обозначаются как регулирующая функция налога. Конституционный Суд РФ, ученые-юристы неоднократно указывали на ограничение практики использования налогов как инструмента экономического регулирования¹. По общему правилу налог должен быть нейтрален, он не должен ограничивать (прямо или косвенно) свободу граждан и их объединений на занятие любой не запрещенной законом экономической деятельностью.

Таким образом, с юридической точки зрения налоговые отношения выступают именно как отношения по распределению бремени публичных расходов, результаты которых выражаются в перераспределении доходов в обществе. Воздействие налоговых отношений может повлечь перераспределение экономических ресурсов, однако традиционно считается, что законодатель должен стремиться к исключению подобных эффектов «искажения» экономической жизни (к экономической нейтральности налога)².

Выше обращалось внимание на господствующее в советской и российской финансовой науке (начиная с 40-х гг. XX в.) определение предмета финансового права как отношений в области образования (аккумулирования), распределения и использования фондов денежных средств государства (и муниципальных образований). Из данного определения следует, что на долю налогового права в качестве сферы правового регулирования выпадают отношения по аккумуляции денежных средств. Представляется, что сохранение такого подхода без каких-либо изменений в настоящее время необоснованно по следующим основным причинам.

Во-первых, сами по себе научные категории — «отношения по образованию фондов денежных средств государ-

¹ См., напр.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 54.

² См.: о принципе нейтральности налога, напр.: Якобсон Л. И. Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. М., 1996. С. 134—138.

§ 1. Свойства отношений, регулируемых налоговым правом 107

ства), «отношения по аккумуляции соответствующих фондов» — не отражают с достаточной точностью правовую природу данных отношений. Цель существования налоговых отношений — покрытие расходов, возникающих в связи с осуществлением публичными образованиями своих функций, а не создание или аккумуляция фондов денежных средств.

Действительно, любое публично-территориальное образование способно, реализуя свою

гражданскую правоспособность, определенную, в частности, в ст. 124—126 ГК РФ, участвовать в гражданском обороте, обязываться по договорам. В связи с исполнением указанных договоров публично-территориальное образование может получить определенные денежные средства, аккумулируемые в бюджете соответствующего уровня. Что мешает нам, исходя из буквального значения рассматриваемых категорий, определить указанные отношения как отношения по образованию (аккумуляции) фондов денежных средств государства или муниципальных образований? Между тем указанные отношения имеют мало общего с налоговыми или иными отношениями, традиционно относимыми к финансово-правовым.

Подобные недоразумения объясняются тем, что выбранная категория не отражает существенные стороны соответствующих явлений. Характеризуя те или иные общественные связи как отношения по аккумуляции денежных средств, мы упускаем из вида их социальное назначение, которое, в конечном счете, имеет решающее значение для избрания конкретных способов правового воздействия на них.

Во-вторых, отношения по аккумуляции фондов денежных средств государства и муниципальных образований не представляют собой в настоящий момент однородную группу отношений. Формирование доходных источников государственных и муниципальных бюджетов осуществляется в рамках различных отношений, регулируемых различными отраслями права. Так, в соответствии с Законом о бюджетной классификации, БК РФ, аккумуля-

108

Глава 3. Предмет и метод налогового права

лирование государственных расходов должно обеспечиваться, помимо налогового права, гражданско-правовыми институтами (доходы от использования государственного имущества, дивиденды по акциям хозяйственных обществ, принадлежащих государству), административно-правовыми институтами (доходы от административных штрафов, продажи конфискованного имущества), различными комплексными правовыми отраслями и институтами (например, доходы от приватизации государственного и муниципального имущества).

В какой-то мере такое положение вещей существовало и ранее. Поскольку государственный бюджет всегда формировался за счет как налоговых, так и неналоговых поступлений, то и институт правового регулирования государственных доходов рассматривался как более широкое правовое образование, включающее в себя и налоговое право. Однако ранее до коренных налоговых реформ, имевших место в 1989—1992 гг., основу бюджета в РСФСР и бывшем СССР составляли отчисления из прибыли государственных предприятий, налог с оборота и проч. Все эти обязательные платежи, по существу, не имели характера налогов, поскольку при их уплате смены формы собственности не происходило. Таким образом, в результате обобществления всего производственного сектора бремя государственных расходов практически не распределялось между гражданами и их объединениями, а погашалось за счет доходов того же государственного (обобществленного) сектора экономики. Учитывая это, все виды соответствующих отношений было уместно определять как направленные на аккумуляцию (образование) государственных фондов денежных средств, поскольку обобществление производства нивелировало различия между отношениями, возникающими при формировании налоговых и неналоговых доходов государства.

В-третьих, связь налоговых отношений (по распределению бремени публичных расходов) с бюджетными отношениями, в рамках которых происходит перераспределение налоговых доходов между бюджетами, определяются

§ 1. Свойства отношений, регулируемых налоговым правом 109

приоритетные направления публичных расходов, бесспорна. Однако связь между указанными отношениями не означает, что данные отношения однородны и какие-либо существенные качественные различия между ними отсутствуют. Напротив, данные отношения различаются по целям их возникновения, по субъектному составу, по объектам, а также принципам, на основе которых они складываются.

В связи с этим триада отношений по образованию (аккумуляции), распределению и использованию фондов денежных средств не может вполне точно отразить природу соответствующих видов отношений. Для юридической науки это излишне упрощенный взгляд на процессы, происходящие в финансовой системе. Возможно, такой подход приемлем для экономической и финансовой науки, поскольку отражает в глобальном плане основные направления движения экономических ресурсов, общие тенденции функционирования денежных отношений в сфере государственного (муниципального) хозяйства. Однако право не может

основывать свое регулирующее воздействие на подобных экономических категориях и абстрагироваться от конкретных интересов сторон, участвующих в указанных отношениях.

2. Налоговые отношения — это организационно-имущественные отношения.

В праве глубоко исследованы понятия как имущественных, так и организационных отношений. Нам необходимо обратиться к обоим этим терминам, поскольку налоговые отношения нередко представляют собой тесное переплетение имущественных и организационных связей между лицами, что позволяет охарактеризовать налоговые отношения как организационно-имущественные.

Необходимо начать с анализа имущественной стороны налоговых отношений. Не требует доказательств утверждение о том, что имущественные отношения представляют собой такую группу общественных связей, которая обособляется от других по специфике объекта. В соответствии с этим имущественные отношения могут быть охаракте-

110

Глава 3. Предмет и метод налогового права

ризованы как отношения, складывающиеся по поводу имущества, в связи с имуществом. Если же попытаться непосредственно определить понятие имущества, отталкиваясь от неправовых, экономических позиций, то наиболее приемлемым окажется определение, характеризующее имущество как материальное благо¹. С указанной точки зрения имущественный характер ряда групп налоговых отношений не вызывает сомнения.

Приведенные выше положения характеризуют имущественные отношения с точки зрения специфики их объекта. По своему содержанию имущественные отношения, как правило, определяются как отношения собственности. С. Н. Братусь отмечал, что «имущественные отношения являются отношениями собственности. Но это не только отношения между собственниками. Имущественные отношения, будучи волевыми отношениями, охватывают процесс распределения средств производства и результатов труда, процесс обмена, экономический оборот»². О. А. Красавчиков полагает, что имущественные отношения — это конкретные общественно-экономические связи по владению, пользованию и распоряжению материальными благами, складывающиеся на основе экономических актов участников данных социальных связей³. Таким образом, в юридической литературе содержание имущественных отношений определяется через совокупность полномочий владения, пользования, распоряжения, раскрывающих сущность отношений собственности. Однако это лишь гражданско-правовой аспект этой проблемы. Содержание имущественных отношений, регулируемых налоговым правом, напротив, с одной стороны, проявляет себя как законное ограничение прав собственности субъектов частно-

¹ См.: Алексеев С. С. Предмет советского социалистического права. С. 18—19.

² Братусь С. Н. Имущественные и организационные отношения и их правовое регулирование в СССР // Вопросы общей теории советского права. С. 86.

³ См.: Красавчиков О. А. Структура предмета гражданско-правового регулирования общественных отношений // Сб. учен. тр. СЮИ. 1970. Вып. 13. С. 16.

§ 1. Свойства отношений, регулируемых налоговым правом 111

го права (физических лиц, организаций). С другой стороны, имущественные отношения, регулируемые налоговым правом, — это отношения по возникновению права публичной (государственной или муниципальной) собственности. С данной точки зрения налоговые отношения — это *отношения собственности в сфере распределения бремени публичных расходов (перераспределения материальных благ)*.

Рассмотрим организационную сторону налоговых отношений. Известно, что налоговые отношения традиционно определяются не только как имущественные, а как отношения, основанные на власти и подчинении сторон, или властно-имущественные отношения. На властный характер этих отношений непосредственно указывает и законодатель в ст. 2 НК РФ. Может, правильнее будет определить налоговые отношения не как организационно-имущественные, а как властно-имущественные?

Действительно, властность всегда рассматривалась как неотъемлемая черта метода правового регулирования различных публично-правовых отраслей. Однако, хотя налоговые отношения (как и многие другие публично-правовые отношения) немислимы вне правовой формы (т. е. иначе как правоотношения), все-таки властность характеризует в первую очередь их правовую форму, а не фактическое содержание. С фактической стороны при рассмотрении налогового отношения как согласованного поведения его участников, как их взаимодействия, взаимной связи налоговое отношение выступает как *организационное отношение*. Властность же в данном случае проявля-

ется как характеристика закономерного, наиболее целесообразного способа правового воздействия на соответствующие отношения, т. е. как черта метода правового регулирования, основанного на юридической централизации, императивности. Данное размежевание свойств фактического содержания налоговых отношений и их правовой формы призвано не противопоставить форму и содержание одного явления, а наиболее точным образом отобразить в понятийном аппарате различие между фактически складывающимися отношениями и их правовой формой опосредования.

112

Глава 3. Предмет и метод налогового права

§ 1. Свойства отношений, регулируемых налоговым правом 113

Разработка проблемы организационных отношений привлекала внимание многих ученых: цивилистов, представителей науки административного права и советского строительства¹, процессуальных отраслей права². С. Н. Братусь убедительно показал, что организационная деятельность государства — это не метод правового регулирования, а особый вид общественных отношений, существующих и складывающихся наряду с целым комплексом иных социальных связей³. О. А. Красавчиков указывает, что в общественных связях организационные отношения весьма тесно переплетаются с отношениями имущественными и др., составляя организационный элемент последних. Но даже и в этих случаях организационные отношения не утрачивают своей относительной самостоятельности. Там же, где подобного переплетения социальных связей нет, перед нами организационное отношение в «чистом виде»⁴.

Следует отметить, что понятия организации и организационных отношений чрезвычайно многозначны. Так, в определенных случаях имеет место обозначение термином «организационные отношения» вспомогательных отношений, не нуждающихся в правовом регулировании⁵.

¹ См.: *Ямпольская Ц. А.* О месте административного права в системе советского социалистического права // Советское государство и право. 1956. № 9; *Петров Г. И.* Сущность советского административного права. Л., 1959; *Братусь С. Н.* Предмет и система советского гражданского права. М., 1963; *Красавчиков О. А.* Гражданские организационно-правовые отношения // Советское государство и право. 1966. № 10.

² См.: *Горишнев В. М.* Способы и организационные формы правового регулирования в социалистическом обществе. М., 1972. С. 25—31.

³ См.: *Братусь С. Н.* Предмет и система советского гражданского права. С. 64.

⁴ См.: *Красавчиков О. А.* Гражданские организационно-правовые отношения. С. 52. Однако имеются и иные взгляды на этот счет (см., напр.: *Хангельдыев Б. Б.* О систематизации советского административного законодательства // Сб. учен. тр. СЮИ. Свердловск, 1964. Вып. 2. С. 52 и след.).

⁵ См., напр.: *Карасева М. В.* Финансовое право. Общая часть. М., 1999. С. 25.

В других случаях имеет место отождествление организационных отношений с управленческими связями (управленческими отношениями)¹. Нередко организационные отношения рассматриваются как элемент механизма управления, обеспечивающий нормальное развитие управленческих отношений². Наконец, имеются концепции, рассматривающие все происходящие в мире процессы с точки зрения их организующей и дезорганизующей роли. При таком подходе обосновывается существование фундаментальной науки (тектологии), построенной на универсальных методах, приемлемых для познания любых явлений среды. С подобной точки зрения любые человеческие отношения можно охарактеризовать как организационные (а любые происходящие в среде процессы — как борьбу различных организационных форм)³. Понятно, что если рассматривать термин «организационные отношения» согласно тек-тологическим позициям, термин теряет какую-либо определенность и не может быть использован для выявления предмета воздействия совокупности соответствующих юридических норм.

Таким образом, можно сформулировать самое общее («рабочее») понятие организационных отношений. *Организационные отношения — это общественные связи между индивидуумами и их объединениями, направленные на согласование их взаимных интересов, обеспечение их свобод и возникающие в связи с решением общественных задач, т. е. задач, имеющих значение для неограниченного круга лиц.*

Принимая во внимание данное определение, точнее определить налоговые отношения не как властные или управленческие, а как организационные, или не как властно-имущественные или управленческие отношения с имущественным объектом, а как организационно-имуще-

¹ См.: *Братусь С. Н.* Предмет и система советского гражданского права. С. 42—43.

§ ² См.: Основы современного социального управления (теория

Т и методология) / Под ред. *В. Н. Иванова*. М., 2000. С. 31—32.

³ См.: *Богданов А. А.* Тектология. Всеобщая организационная наука. Книга 1. М., 1989. С. 70—71.

114

Глава 3. Предмет и метод налогового права

ственные отношения, возникающие в сфере распределения бремени публичных расходов (перераспределения материальных благ). В то же время в литературе давно подмечено, что имущественный и организационный характер свойственен не только налоговым, но и многим иным отношениям, регулируемым другими отраслями. Однако специфика налоговых отношений проявляется в особом сочетании этих имущественных и организационных элементов.

Действительно, имущественно-организационные отношения по взиманию налогов и сборов, а также некоторые отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового нарушения, будучи урегулированы нормами права, представляют собой правовые связи между физическими лицами, организациями и публичными субъектами по поводу материальных благ. Необходимо подчеркнуть, что это имущественные и одновременно особые организационные отношения. Организационный характер этих общественных связей означает построение их по принципу централизации, предполагает их строго формализованный характер, ограничение инициативы их субъектов, воздействие на волю субъектов в целях ее подчинения во многих аспектах установленным обязательным правилам поведения (нормам права).

Кроме того, во всех случаях, когда налоговые отношения имеют характер имущественных, они представляют собой имущественные отношения, возникающие в сфере перераспределения. Этим они существенно отличаются, в частности, от имущественных отношений, опосредуемых гражданским правом, поскольку последние возникают в сфере обмена и распределения материальных благ.

В некоторых же налоговых отношениях организационный элемент настолько доминирует¹, что фактически вытесняет имущественный. К таковым следует отнести отно-

¹ Эта особенность налоговых и финансовых отношений была отчасти отмечена Р. О. Халфиной (см.: *Халфина Р. О.* К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. С. 197).

§ 1. Свойства отношений, регулируемых налоговым правом 115

шения по установлению и введению налогов, а также многие отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Отдельные группы названных отношений (например, по осуществлению налогового контроля) имеют явное сходство с административными, другие (по установлению налогов) — тесно связаны с конституционными. Но следует учитывать, что эти организационные отношения имеют имущественные цели и складываются в сфере перераспределения материальных благ. Кроме того, организационные налоговые отношения обеспечивают нормальное развитие имущественно-организационных налоговых отношений и не имеют какого-либо смысла, назначения и ценности вне связи с ними.

3. Налоговые отношения — это отношения, участниками которых, с одной стороны, являются субъекты публичного права, с другой — частного.

Если рассматривать любые общественные отношения как систему, их участники являются важнейшими структурными элементами данной системы. Свойства участников соответственно определяют специфику самих общественных отношений. В частности, на природу налоговых отношений решающее влияние оказывает то, что в них одновременно участвуют (противостоят друг другу) субъект, наделенный властными полномочиями в сфере налогообложения, и субъект, не наделенный таковыми. Субъекта, наделенного властными полномочиями (публично-территориальные образования, государственные органы и органы местного самоуправления), целесообразно именовать публичным; субъекта, не обладающего таковыми (физические лица, организации), — частным.

Частные субъекты имеют собственные интересы, обладают автономией воли, которая определяет их поведение. Публичные субъекты призваны выразить публичный интерес,

понимаемый как производный от совокупности частных интересов. Содержание воли публичного субъекта определяется тем публичным интересом, для проведения в жизнь которого он существует. Частный интерес и пуб-

116

Глава 3. Предмет и метод налогового права

личный интерес, выступающий как среднее арифметическое совокупности частных интересов, могут не совпадать. Если такое совпадение и имеет место объективно, оно может не быть осознано конкретным носителем частного интереса.

Такое положение вещей закономерно для сферы налогообложения, поскольку в рамках налоговых отношений частный субъект должен поступиться своим интересом, отказаться от прав на определенную часть принадлежащих ему материальных благ ради зачастую неосязаемой и не гарантированной конкретно ему выгоды от деятельности публичных субъектов по реализации, скажем так, «усредненного» частного, т. е. общественного (публичного), интереса. В силу наличия такого внутреннего противоречия налоговые отношения могут существовать лишь при условии определенного ограничения юридическими средствами автономии воли частного субъекта. Это неизбежно предопределяет наличие следующего свойства этих отношений: налоговые отношения — это всегда отношения, существующие в правовой форме.

4. Налоговые отношения — это отношения, которые могут существовать только в правовой форме. .

Существование налоговых отношений исключительно в правовой форме предопределено их природой. Хотя истории известны различные формы фискальных повинностей, взимание которых осуществлялось и без достаточной их правовой регламентации.

По данному вопросу имеются и иные мнения. Так, М. В. Карасева полагает, что в сфере налогообложения могут возникать отношения, которые не приобретают правовой формы. В качестве примера, подтверждающего ее точку зрения, указанный ученый рассматривает отношения «по порядку предоставления налоговых льгот, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ». М. В. Карасева отмечает, что с момента вступления Закона об основах налоговой системы, которым субъектам РФ было предоставлено соответствующее право, упомянутые отношения существо-

§ 1. Свойства отношений, регулируемых налоговым правом 117

вали как фактические и лишь начиная с 1995 г. стали обретать свое правовое оформление в законах субъектов РФ¹.

Думается, что с вышеприведенной позицией в полной мере согласиться нельзя, так как наличие пробела в праве еще не означает отсутствие правовой формы у соответствующих отношений и превращение их в «фактические» отношения. Данная конкретная ситуация, по нашему мнению, должна была быть разрешена с учетом трех принципиальных моментов. Во-первых, налоговая льгота представляет собой определенный элемент налогообложения, определяемый при установлении налога. Лицо получает право на ее использование (при наличии соответствующих фактических обстоятельств) непосредственно из закона. В связи с этим особой процедуры, регламентирующей порядок ее предоставления, не требуется. Во-вторых, отсутствие в нормативно-правовых актах субъекта РФ указаний на налоговые льготы и порядок их предоставления по региональным налогам может означать только то, что соответствующий субъект не воспользовался своими правами на установление налоговых льгот. В этом случае никакие «фактические» отношения возникнуть не могут, и соответствующие действия по предоставлению льгот вне правового регулирования должны трактоваться как противоправные. В-третьих, если субъект РФ все-таки установил определенные льготы по региональным налогам и недостаточно четко регламентировал основания для их получения, то вопрос о праве на их получение должен быть решен путем толкования соответствующего нормативно-правового акта, применения аналогии закона или права или, наконец, на основе общих принципов, закрепленных в налоговом и конституционном законодательстве России. Таким образом, под фактическими «налоговыми» отношениями в подобных случаях можно понимать лишь отношения противоправные, заключающиеся в неуплате налога вопреки предписаниям закона.

5. Налоговые отношения — это отношения, строящиеся на принципах равенства,

всеобщности, соразмерности.

См.: Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть. С. 25.

118

Глава 3. Предмет и метод налогового права

Налоговым отношениям, существование которых определяется задачей наиболее эффективного распределения бремени публичных расходов, внутренне имманентно стремление принимать такие формы, которые не влекли бы негативное воздействие на экономику, не уничтожали бы ту материальную основу, которая порождает данные отношения. Это объясняется тем, что они органично входят в общую систему экономических отношений и подчиняются ее объективным закономерностям. Кроме того, налоговые отношения могут иметь стабильный характер, если противоречия интересов между их участниками не переходят определенной черты. Иначе любые средства правового воздействия оказываются бессильными.

Учитывая указанные тенденции, налоговые отношения внутренне тяготеют к построению на принципах равенства, всеобщности и соразмерности, поскольку именно на основе этих принципов может быть наиболее экономически целесообразным образом распределено бремя публичных расходов.

Предмет налогового права — это общественные отношения по распределению бремени публичных расходов на основе принципов равенства, всеобщности, соразмерности, имеющие организационно-имущественный характер, способные существовать только в правовой форме, складывающиеся между субъектами, обладающими властными полномочиями (публичными субъектами) и не обладающими таковыми (частными субъектами).

§ 2. Состав предмета налогового права и его дифференциация

Исследование состава предмета налогового права предполагает, во-первых, признание факта дифференциации отношений, его составляющих, во-вторых, избрание определенного критерия (или группы критериев) для осуществления данной дифференциации. Начиная рассмотрение вопроса о составе предмета налогового права целесообразно оттолкнуться от того критерия, который избрал для этой цели законодатель. Как уже отмечалось, в ч. 1 ст. 2

§ 2. Состав предмета налогового права и его дифференциация 119

НК РФ выделено пять основных групп налоговых отношений (отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах):

- 1) отношения по установлению, введению налогов и сборов в Российской Федерации;
- 2) отношения по взиманию налогов;
- 3) отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- 4) отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- 5) отношения, возникающие в процессе взимания налогов и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Данный перечень свидетельствует о том, что законодатель избрал функциональный и предметный критерии для подразделения налоговых отношений. Примечательно, как при этом законодатель очерчивает границы отношений, входящих в предмет налогового права. Прежде всего необходимо отметить, что границы отношений, входящих в предмет налогового права, устанавливаются исходя из значения категорий «налог» и «сбор» (ст. 8 НК РФ). Режим законодательства о налогах и сборах не может быть распространен на смежные институты (платежи, осуществляемые в порядке гражданско-правового договора, в том числе платежи за услуги бюджетных учреждений, конфискацию, возмездное изъятие и т. д.). Несмотря на кажущуюся простоту, иногда такое разграничение вызывает серьезные сложности и судебные споры, что подтверждает, в частности, практика Конституционного Суда РФ и Верховного Суда РФ¹.

Кроме того, группа определенных налогов и сборов в силу действующего законодательства относится к так называемым таможенным платежам. Согласно ч. 2 ст. 2 НК РФ к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных пла-

¹ См., напр.: Постановление Президиума Верховного Суда РФ от 25 февраля 1998 г. // ВВС РФ. 1998. № 7.

120

Глава 3. Предмет и метод налогового права

тежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено настоящим НК РФ. Следовательно, данные отношения,

по общему правилу, подвержены лишь субсидиарному налогово-правовому регулированию. Многие такие отношения, несмотря на то, что они складываются по поводу определенных таможенных платежей, все-таки преимущественно испытывают на себе налогово-правовое регулирование (например, отношения по поводу НДС, взимаемого при импорте продукции, — подп. 4 п. 1 ст. 146, ст. 150—152 НК РФ; по принудительному взысканию взимаемых таможенными органами налогов и сборов — п. 9 ст. 47 НК РФ).

Актуален вопрос определения границ налогово-правового предмета регулирования и на уровне отдельных групп отношений, его составляющих.

1. Отношения по установлению, введению налогов и сборов в Российской Федерации.

Так, применительно к первой группе отношений в п. 3 ст. 1 НК РФ отмечается, что действие настоящего Кодекса распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено настоящим Кодексом. Таким образом, соответствующие отношения, исходя из своей природы, традиционно относимые к конституционно-правовым, по общему правилу также подвержены лишь субсидиарному налогово-правовому регулированию.

2. Отношения по взиманию налогов и сборов хотя и составляют ядро предмета налогово-правового регулирования, также не могут быть безоговорочно и в полной мере, (т. е. до своих предельных, мыслимых границ) вовлечены в орбиту предмета налогового права.

Во-первых, взимание налогов и некоторых сборов в части их исчисления основано на применении комплекса действующих бухгалтерских технико-юридических норм¹.

¹ О природе этих норм см., напр.: *Карасева М. В.* Финансовое право. Общая часть. С. 20.

§ 2. Состав предмета налогового права и его дифференциация 121

Если даже и отнести эти технико-юридические нормы к налогово-правовым, в любом случае сложно говорить о формировании особой группы отношений «по исчислению налогов и сборов», в составе группы отношений по их взиманию. Сам процесс исчисления налогов является сугубо технической операцией, и если он не проявляет себя в данных бухгалтерского и налогового учета, он не может регламентироваться правом. Этот тезис справедлив, поскольку по общему правилу (ч. 1 ст. 52 НК РФ) налогоплательщик (как и налоговый агент) должен самостоятельно определить свои налоговые обязательства, самостоятельно исчислить налог. В тех случаях, когда обязанность по исчислению возлагается на налоговый орган, отношения по исчислению налога отчасти попадают в сферу юридической регламентации (ч. 2 ст. 52 НК РФ, гл. 10 НК РФ и т. д.), однако, как видно из структуры НК РФ, по существу не образуют самостоятельного вида отношений.

Во-вторых, не все отношения по принудительному взиманию налогов и сборов относятся к сфере налогового права. Если отношения материально-правовой природы, заключающиеся в исполнении соответствующей фискальной обязанности всегда «сохраняют приверженность» налогово-правовому предмету регулирования, то обеспечивающие их принудительную реализацию процедурные отношения могут быть отнесены и к предметам других отраслей.

Например, согласно п. 1 ст. 45 НК РФ принудительное взимание сумм налога, сбора и пени с физического лица осуществляется в судебном порядке. Таким же образом производится взыскание указанных платежей с организации, если обязанность по их уплате основана на изменении налоговым органом: 1) юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами; 2) юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика. Во всех этих случаях процедурные (процессуальные) отношения, обеспечивающие процесс принудительного взыскания, регламентируются процессуальными отраслями: гражданским

122

Глава 3. Предмет и метод налогового права

процессуальным или арбитражным процессуальным правом (в соответствии с правилами по подведомственности).

Кроме того, даже в тех случаях, когда налоговый орган выступает фактически как юрисдикционный, выносит решение о принудительном взыскании сумм налога, сбора и (или) пени, но исполнение такого решения требует обращения взыскания на имущество налогоплательщика-организации или налогового агента — организации (ст. 47 НК РФ), возникают отношения по исполнению указанного решения, выходящие за рамки предмета налогового права и регулируемые Федеральным законом от 21 июля 1997г. № 119-ФЗ (в редакции от 23 декабря 2003 г.) «Об исполнительном производстве»¹. Сказанное не исключает установления налоговым законодательством специальных правил при производстве по

исполнению решения налогового органа (п. 2—6 ст. 47 НК РФ). В еще большей степени очевиден неналоговый характер процедурных отношений, складывающихся при исполнении вынесенного судебного решения по заявлению налогового органа о взыскании налога, сбора или пени за счет имущества налогоплательщика (плательщика сборов) — физического лица или налогового агента — физического лица (п. 6—9 ст. 48 НК РФ).

В-третьих, когда взимание налога, сбора, пени вступает в конкуренцию с исполнением имущественных обязанностей плательщика, гарантируемых нормами других отраслей, возникают отношения по определению очередности погашения соответствующих имущественных требований (отметим: требований различной правовой приро-

¹ Вопрос о месте исполнительного законодательства в системе российского права в настоящий момент является дискуссионным. Обосновывались различные точки зрения: о необходимости относить соответствующие отношения к правосудию; о формировании комплексной отрасли исполнительного права, а также о внепроцессуальном характере исполнительного производства. (См. обзор точек зрения: Решетникова И. В., Яркое В. В. Гражданское право и гражданский процесс в современной России. М.: Норма, 1999. С. 203—207.)

§ 2. Состав предмета налогового права и его дифференциация 123

ды), регулируемых иными отраслями права. В частности, соответствующие правила устанавливаются ст. 64, 855 ГК РФ, а также законодательство о несостоятельности (банкротстве).

В-четвертых, отношения по взиманию налогов и сборов базируются на учете правил о гражданской правосубъектности их плательщиков. При этом границы налоговых отношений очерчиваются исходя из следующего: 1) условий наделения их налоговой правосубъектностью; по общему правилу условия наделения налоговой и гражданской правосубъектностью совпадают в отношении указанных лиц; 2) положений о механизме гражданско-правовой охраны интересов безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица (ст. 51 НК РФ); 3) правил о пределах гражданской деликтоспособности юридических лиц (п. 2 ст. 49 НК РФ); 4) положений о правопреемстве физических и юридических лиц в отношении их имущественных прав (ст. 49—50 НК РФ).

В-пятых, отношения по взиманию некоторых сборов в части определения конкретных оснований для их взимания, оснований для изменения срока их уплаты (в форме отсрочки или рассрочки), а также для освобождения от их уплаты регламентируются специальными нормативными актами. Например, основания для взимания того или иного лицензионного сбора определяются исходя из предмета лицензирования в соответствии с Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ (в редакции от 23 декабря 2003 г.) «О лицензировании отдельных видов деятельности» (ст. 9, 15—17).

В-шестых, отношения по взиманию природоресурсных платежей (налогов и сборов) также не представляют собой в настоящее время исключительно налогово-правовую сферу регулирования (эта проблема уже рассматривалась нами ранее — см. § 4 гл. 1).

3. Отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля.

Границы отношений, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, определяются, прежде все-

124

Глава 3. Предмет и метод налогового права

го, по субъектам, обладающим правом на его осуществление. В силу действующей редакции ст. 30 НК РФ к таким органам относятся налоговые органы и в случаях, прямо предусмотренных законом, — таможенные органы.

Кроме того, очевидно, что границы соответствующих отношений устанавливаются исходя и из пределов допустимого вмешательства органов налогового контроля в дела частных лиц. В этом отношении показательными примерами являются постановление Конституционного Суда РФ от 28 октября 1999 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «Энергомашбанк» и постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В последнем из названных актов, в частности, отмечается, что налогоплательщик не может быть ограничен в распоряжении по своему усмотрению тем находящимся в его частной собственности имуществом, налог с которого уже уплачен. Это право добросовестного налогоплательщика обеспечивается гарантиями судебной защиты в силу ст. 35 и

46 Конституции РФ.

4. Отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Из формулировки, имеющейся в ч. 1 ст. 2 НК РФ, также вытекает, что отношения, возникающие в процессе обжалования, попадают в сферу юрисдикции налогового права лишь в тех случаях, когда спор возникает с налоговым органом, а не с какими-либо еще органами государственной власти, участвующими в налоговых отношениях. Это подтверждают и гл. 19, 20 НК РФ, специально посвященные вопросам обжалования.

Применение налогового законодательства к соответствующим отношениям ограничивается правилами, действующими в соответствующих процессуальных отраслях законо-

§ 2. Состав предмета налогового права и его дифференциация 125

дательства. НК РФ вынужден лишь отсылать нас в одних случаях к Арбитражному процессуальному, в других — к Гражданскому процессуальному кодексам РФ. Так, в ст. 138 НК РФ указывается, что судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством (абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ). Далее отмечается, что судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами («не предпринимателями») производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомερных действий государственных органов и должностных лиц. Затем, в ст. 142 НК РФ уточняется, что и жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами. Таким образом, НК РФ, по существу, ограничивается лишь установлением в ст. 138 положений, воспроизводящих общие правила о подсудности. Остальные нормы, содержащиеся в гл. 19, 20 НК РФ, в значительной степени носят бланкетный (отсылочный) характер.

5. Отношения, возникающие в процессе взимания налогов и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Границы отношений указанного вида, входящих в предмет налогового права, помогут очертить ст. 10 НК РФ. В ней отмечается, что порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном гл. 14, 15 Кодекса.

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, уста-

126

Глава 3. Предмет и метод налогового права

новленном соответственно законодательством об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации ведется в порядке, установленном та-моженным законодательством Российской Федерации, если иное не предусмотрено Кодексом. Таким образом, ключевым для определения рассматриваемой совокупности общественных отношений становится понятие налогового правонарушения, содержащееся в ст. 106 НК РФ. Таковым признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Кодексом установлена ответственность.

Учитывая изложенное выше, можно также продолжить дифференциацию некоторых групп отношений, составляющих предмет российского налогового права, назвав не только их виды, но и подвиды. Отношения по установлению и введению налогов и сборов могут быть классифицированы следующим образом:

- отношения между публично-территориальными образованиями по распределению прав на установление и введение налогов и сборов;
- законодательный процесс по установлению и введению налогов и сборов на федеральном уровне;
- законодательный процесс по установлению и введению налогов и сборов на региональном уровне;

— законодательный процесс по установлению и введению налогов и сборов на местном уровне. Отношения по взиманию (уплате) налогов и сборов могут быть дополнительно подразделены следующим образом:

- отношения по осуществлению налогового и бухгалтерского учета;
- отношения по исчислению, взиманию (уплате) и возврату излишне уплаченных (взысканных) налогов;
- отношения по исчислению, взиманию (уплате) и возврату излишне уплаченных (взысканных) сборов;

§ 3. Метод налогового права

127

- отношения по перечислению банковскими и иными кредитными организациями сумм налогов и сборов в бюджет;
- отношения по изменению сроков уплаты налогов и сборов и по применению частноправовых способов обеспечения исполнения налоговых обязанностей;
- отношения по принудительному взысканию налогов и сборов, пени;
- отношения по наложению оперативных санкций (ареста и приостановлению операций по счетам).

Отдельным вопросом является определение места международных налоговых отношений в системе отношений, регулируемых налоговым правом. Его решение связано с более общей проблемой концептуального характера о соотношении международного и внутригосударственного права. Отметим лишь, что международные налоговые отношения в свою очередь в зависимости от их функций и субъектного состава целесообразно подразделить на межгосударственные отношения по определению пределов налоговой юрисдикции договаривающихся государств и межгосударственные отношения по организации сотрудничества в сфере осуществления налогового контроля.

§ 3. Метод налогового права

Вопрос о методе правового регулирования является одним из самых непростых в отечественном правоведении. Это обусловлено рядом объективных причин. Во-первых, проблема конструирования соответствующей категории как в общетеоретическом плане, так и применительно к отдельной отраслевой науке осложняется высокой степенью ее абстрактности. Действительно, понятие метода правового регулирования, согласно господствующей точке зрения, призвано отразить в концентрированном виде основные особенности определенной совокупности юридических норм, подчеркнуть их юридическое своеобразие, позволяющее рассматривать их как единую систему — отрасль права, отличающуюся относительной автономностью своего функционирования. Во-вторых, черты метода правового регулирования, раскрывающие суть данной категории, нередко непосредственно не отражаются в конкретных положениях

128

Глава 3. Предмет и метод налогового права

§ 3. Метод налогового права

129

позитивного права и могут быть сформулированы лишь на основе обобщения и анализа в выводах доктрины. Это предопределяет отсутствие единства в позициях ученых относительно содержания упомянутой категории.

Отмеченная значительная степень абстрактности категории метода правового регулирования заставляет обращать внимание на практическое значение этого понятия. Оно (это понятие) не должно терять конкретности, превращаться лишь в камень преткновения бесчисленных теоретических дискуссий без ясных практических выводов и следствий. В связи с этим, на наш взгляд, наибольший интерес как в практическом, так и в теоретическом плане представляет не просто определение (в нашем случае) налогового-правового метода регулирования, а выявление его конкретных сущностных черт, которые имеют роль своеобразных общих правил воздействия данной области права на соответствующие отношения, на поведение отдельных индивидуумов, признаваемых участниками этих отношений. Сказанное не предполагает отождествление метода и принципов правового регулирования, поскольку если принципы права характеризуют содержание права с точки зрения тех ценностей, которое оно признает и намеревается защищать и отстаивать, то черты метода правового регулирования показывают те средства, которые использует право, чтобы достичь этих целей. В литературе также справедливо указывается на то, что, если принципы фокусируют в себе сущность права, то метод отражает содержание отрасли под углом зрения способа воздействия данной отрасли на регулируемые отношения¹. Таким образом, отраслевой

метод раскрывается как способ воздействия отрасли на поведение людей, способ организации правовой связи участников регулируемых отношений².

Для исследования любой области права метод правового регулирования приобретает неопределимое значение. Прак-

¹ См.: Яковлев В. Ф. Гражданско-правовой метод регулирования общественных отношений: Дис. ... д-ра юрид. наук. Свердловск, 1972. С. 136.

² Там же. С. 36.

тика показывает, что группы юридических норм специализируются, прежде всего, не по своему непосредственному материальному содержанию, а по приемам, средствам, юридическим конструкциям, используемым ими для регулирования различных отношений. Поэтому черты метода правового регулирования оказываются весьма полезными, особенно на первом этапе изучения определенной совокупности юридических норм при определении ее границ, отделения ее от иных групп юридических норм.

Рассмотренное выше понятие предмета правового регулирования не способно в этом отношении заменить категорию метода. В литературе справедливо отмечается, что поскольку речь идет о системе права, то классифицируемым «материалом» оказываются не сами общественные отношения, а право как самостоятельное общественное явление. Общественные отношения, даже становясь предметом правового регулирования, в состав самого права не включаются, «получая в нем идеальное отражение»¹. Различия в содержании отношений, т. е. в предмете регулирования разных отраслей права, получают в праве не прямое, а трансформированное, переведенное в юридические категории отражение. Вывод о том, что данная группа общественных отношений представляет собой предмет регулирования особой отрасли права, сам по себе нуждается в проверке и представляется достоверным лишь при доказанности того факта, что данная группа общественных отношений требует специфического регулирования и предопределяет существование особой правовой формы². Поэтому справедливо пишет Ю. К. Толстой, что предметом отрасли права может быть «лишь такая совокупность общественных отношений, качественная определенность которой выявляет себя в специфике метода правового регулирования»³.

¹ Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права.

г» М., 1961. С. 133.

о ² См.: Яковлев В. Ф. Указ. соч. С. 29—30.

г> ³ Толстой Ю. К. Кодификация гражданского законодательства в СССР (1961 — 1965): Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Л., 1970. С. 9.

130

Глава 3. Предмет и метод налогового права

§ 3. Метод налогового права

131

В теории права разработаны известные категории, призванные в концентрированном виде отображать основные черты юридического содержания определенной области права. Эти категории не являются одинаковыми по своему значению. Если принципы, функции и метод в разных аспектах непосредственно концентрируют в себе юридическое содержание отрасли, то механизм правового регулирования (понимаемый как совокупность средств правового воздействия, к которым относятся нормы, правоотношения, юридические факты, акты реализации прав и обязанностей¹) является признаком вторичного характера².

В литературе вопрос о методе регулирования налоговых отношений нередко раскрывается путем сопоставления последнего с административно-правовым методом регулирования. При этом, как правило, указанные два метода либо вообще отождествляются (М. И. Пискотин и др.), либо указывается лишь на незначительные особенности налогово-правового метода (А. В. Брызгалин, М. В. Кара-сева, Н. И. Химичева и др.). Считаем, что между указанными методами, равно как и между налогово-правовым методом и другими методами регулирования общественных отношений других отраслей публично-правового цикла, имеются различия более существенного характера³. Представляется необходимым подробно остановиться лишь на некоторых характерных чертах метода регулирования налогового права:

- 1) преобладание в правовом регулировании позитивного связывания участников налоговых отношений;
- 2) ограничение правовой инициативы участников налоговых отношений;
- 3) юридическое неравенство участников налоговых отношений, выражающееся в различии содержания правосубъектности последних.

¹ См.: Алексеев С. С. Механизм правового регулирования в социалистическом государстве. М., 1966. С. 30—34.

² См.: Яковлев В. Ф. Указ. соч. С. 34.

³ См. подробнее по этой проблеме: Виницкий Д. В. Метод налогово-правового регулирования // Российский юридический журнал. 2003. № 2.

1. Позитивное связывание участников налоговых отношений как черта метода налогово-правового регулирования.

Все юридические методы сохраняют основное качество правового регулирования, состоящее в установлении обеспеченных государством прав и обязанностей участников регулируемых отношений. Но в разных отраслях права установление прав и обязанностей и обеспечение их государственным принуждением происходит по-разному. В зависимости от характера регулируемых отношений право пользуется велениями различного содержания. В одних случаях право, прежде всего, позволяет определенное поведение, в других обязывает к какому-то поведению, в третьих — запрещает определенное действие или бездействие¹. В. Д. Сорокин, развивая эту мысль, отмечает, что «если иметь в виду именно первоначальные, исходные способы, то кроме трех названных остальные отсутствуют либо выступают в качестве вторичных, производных способов»². Разумеется, в каждой отрасли имеются нормы, содержащие все указанные виды велений (позитивное обя-зывание (предписание), дозволение, запрет). Тем не менее отрасли права резко отличаются друг от друга преобладанием одного или специфическим сочетанием нескольких из названных видов предписаний, непосредственно выраженных в нормах³.

В юридической науке обращается внимание на тот факт, что каждый структурный элемент метода — дозволение, предписание и запрет — выступает в тесной связи с другими. Значит, стоит «сработать» одному элементу, как сразу начинают действовать и другие. По этой причине выглядит вполне обоснованной точка зрения, согласно которой в рамках любой юридической системы одна разновидность правовых

¹ См.: Иоффе О. С. Юридические нормы и человеческие поступки // Актуальные вопросы советского гражданского права. 1964. С. 16—26.

² Сорокин В. Д. Метод правового регулирования. Теоретические проблемы. М., 1976. С. 107.

³ См.: Яковлев В. Ф. Указ. соч. С. 143.

132

Глава 3. Предмет и метод налогового права

норм определяет границы и содержание возможного поведения субъектов права. Диспозиции этих норм содержат дозволение. Другая группа норм закрепляет, предписывает должное поведение субъектов, от которого они при наступлении предусмотренных нормой ситуаций уклониться не вправе. Диспозиции этих норм содержат предписание. И наконец, третья разновидность правовых норм воздействует на поведение людей посредством запрещения определенных деяний (действий и бездействия). В диспозициях этих норм содержится запрет¹. «Другими словами, метод правового регулирования может существовать только как объединение всех трех первичных компонентов — дозволения, предписания и запрета, т. е. как система, основанная на тесном взаимодействии, взаимообеспечении этих трех компонентов... Ни дозволение, ни предписание, ни запрет не могут существовать изолированно друг от друга. Поэтому, когда мы говорим о том, что метод правового регулирования проявляется посредством юридических дозволений, предписаний и запретов, то имеем в виду их совокупное проявление с преобладанием какого-то одного элемента, эффективное действие которого обеспечивается присутствием двух других». Иногда, «при оптимальном варианте, образно говоря, «срабатывает» тот элемент, который непосредственно воздействует, а два других сохраняют свою значимость лишь в потенциальном виде»².

Как и для всего публичного права в целом, для налогового права характерно превалирование в методе правового регулирования такого его элемента, как предписание (позитивное связывание).

Как правило, именно данный способ воздействия выполняет роль прямого регулятора соответствующих социальных связей, возникающих при налогообложении. Вместе с тем при анализе рассматриваемой черты метода налогового правового регулирования также наглядно проявляется его специфичность. Она связана со

¹ См.: Сорокин В. Д. Метод правового регулирования. Теоретические проблемы. С. 109 и след.; Он же. О едином методе правового регулирования // Советское государство и право. 1975. № 7.

² Сорокин В. Д. Метод правового регулирования. Теоретические проблемы. С. 111, 114.

§ 3. Метод налогового права

133

степенью доминирования позитивного обя-зывания (предписания) как одного из способов (элементов), составляющих метод правового регулирования. Эта степень доминирования значительно превосходит то, что мы можем встретить в иных публично-правовых отраслях.

Действительно, общая схема действия различных методов правового регулирования такова: «Если

один из субъектов обладает предоставленным ему законом правомочием (дозволение), то реализация этого правомочия в предусмотренных ситуациях обеспечивается обязанностью другого субъекта предпринять соответствующие действия (предписание). В свою очередь невыполнение субъектом возложенной на него обязанности, которая вытекает из правомочия, влечет за собой реализацию запрета в виде того или иного вида ответственности за деяние в форме бездействия»¹.

В налоговом праве нередко господствует иная схема регулирования отношений: один из субъектов обязан совершить четко определенные действия (предписание), выполнение этой обязанности в свою очередь гарантируется обязанностью другого субъекта предпринять активные действия по обеспечению установленными правовыми средствами надлежащего выполнения первым субъектом своей обязанности (предписание). Реализация же запрета в налоговом праве осуществляется так же, как и в других публично-правовых отраслях.

В то же время для регулирования отношений, не составляющих ядро предмета налогового права, дозволение (как способ юридического воздействия) активно используется и становится в некоторых налогово-правовых институтах даже основным, доминирующим (пример тому, группы норм, посвященные изменению срока исполнения налоговой обязанности, а также защите прав налогоплательщиков, налоговых агентов и т. д.).

2. Ограничение правовой инициативы участников налоговых отношений.

¹ *Сорокин В. Д.* Метод правового регулирования. Теоретические проблемы. С. 113.

134

Глава 3. Предмет и метод налогового права

§ 3. Метод налогового права

135

Данная черта метода правового регулирования налоговых отношений проявляется достаточно отчетливо. Более того, М. В. Карасева отмечает даже, что, по общему правилу, «метод властных предписаний в финансовом праве может быть определен как конформистский. Конформизм финансово-правового метода является противоположностью инициативы как характерной черты гражданско-правового метода. Он означает, что субъекты финансового права вступают в финансовые правоотношения не по своей воле, не по своей инициативе, а лишь следуют предписаниям соответствующих актов государственных органов»¹.

Впрочем, сложно утверждать, что налогово-правовой метод также в полной мере обладает чертами «конформизма». Действительно, в налоговом праве определенные виды субъектов, выступающие в качестве налогоплательщиков, в значительной степени сами могут инициировать правоотношения (например, они вправе обращаться в финансовые органы за предоставлением отсрочки). Налогоплательщики вправе: предлагать некоторые способы обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов (гл. 11 НК РФ), просить предоставить налоговый кредит, инвестиционный налоговый кредит, обращаться за разъяснениями законодательства, самостоятельно формировать учетную политику, инициировать переход на специальный налоговый режим (например, упрощенную систему налогообложения) и т. п. Таким же образом и участники налоговых отношений, наделенные властными полномочиями, в определенных случаях способны проявлять правовую инициативу в рамках налоговых отношений. Так, налоговые органы могут по собственной инициативе приступить к выездной или камеральной проверке налогоплательщика или налогового агента, и НК РФ на стадии изъясления подобной инициативы не устанавливает существенных ограничений.

3. Юридическое неравенство участников налоговых отношений, выражающееся в различии содержания правосубъектности последних.

¹ *Карасева М. В.* О предмете финансового права на современном этапе // Государство и право. 1997. № 11. С. 26.

Налоговая правосубъектность характеризуется неравенством ее носителей. Отчасти это уже было отмечено выше. Сказанное определяется особенностью общественных отношений, регулируемых налоговым правом. Нередко один из участников таких отношений функционально подчинен другому. Известно, что в налоговом праве, как и в ряде других отраслей, используется метод властных предписаний, т. е. решение того или иного вопроса осуществляется в значительной степени в одностороннем порядке. Некоторая специфика налогово-правового метода проявляется в круге государственных органов, уполномоченных давать властные предписания участникам налоговых отношений. В силу существующего распределения компетенции между государственными органами большая часть таких предписаний исходит от органов государства, созданных специально для осуществления налогового контроля, охраны фискальных интересов государства. Участники налоговых отношений, которым они адресуют свои предписания (орга-

низации, физические лица), находятся во взаимосвязи с этими органами и в зависимости от них лишь в связи с исполнением комплекса обязанностей определенного рода (обязанности по правильному исчислению налогового платежа, полному и своевременному его внесению, а также иные сопутствующие обязанности, обеспечивающие реализацию названных (ст. 21, 23—24 НК РФ)). Поэтому представляется справедливым утверждение, что в налогово-правовом регулировании метод властных предписаний проявляется, главным образом, в отношениях функционального подчинения. Известно, что аналогичный метод в административном праве проявляется, наоборот, главным образом, в отношениях вертикального подчинения, т. е. подчинения в полном объеме деятельности. В финансовом праве, как справедливо отмечается Н. И. Химичевой, метод властных предписаний действует и по линии функции финансовой деятельности, и в отношениях «вертикального» соподчинения¹.

¹ См.: *Сорокин В. Д.* Метод правового регулирования. Теоретические проблемы. С. 18; *Карасева М. В.* О предмете финансового права на современном этапе. С. 27.

136

Глава 3. Предмет и метод налогового права

Метод правового регулирования взаимосвязан с отраслевой правосубъектностью. Поэтому особенностью административной и отчасти финансовой правосубъектности логично признать ее иерархичность¹, отражающую иерархичность построения управленческих прав и обязанностей государственных органов, находящихся на различных уровнях. Данного свойства у налоговой правосубъектности не наблюдается по причине специфики преобладающего в налоговых отношениях функционального подчинения (см. подробнее п. 4 § 1 гл. 6).

¹ См.: *Собчак А. А.* Хозрасчет и правосубъектность // Советское государство и право. 1981. № 2. С. 79.

Глава 4. Принципы налогового права

§ 1. Понятие и система принципов

налогового права

Правовые принципы — это выраженные в праве исходные нормативно-руководящие начала, характеризующие его содержание (основы) и закреплённые в нем закономерности общественной жизни¹. Они (принципы) обладают рядом свойств, что ставит их в один ряд с другими системообразующими факторами, такими как предмет и метод правового регулирования общественных отношений².

Во-первых, принципы права — это сквозные «идеи», пронизывающие право. Однако указанные начала не представляют собой нечто абстрактное. Напротив, они являются не чем иным, как идеологическим (надстроечным) отражением потребностей общественного развития. В них получают выражение не только основы права, но и закономерности социально-экономической жизни общества³.

Во-вторых, правовые принципы должны быть реально выражены в самом праве либо прямо вытекать из нормы права⁴. В ст. 3 НК РФ нашли свое непосредственное отражение основные начала законодательства о налогах и сборах. Те начала, которые еще не закреплёны в правовых

¹ См.: *Алексеев С. С.* Проблемы теории права. Курс лекций в двух томах. Свердловск, 1972. Т. 1. С. 102—112.

² См.: *Винницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 177—237.

³ См.: Советское гражданское право: Учебное пособие / Под ред. *О. А. Красавчикова*. Вып. 1. Свердловск, 1976. С. 30.

⁴ На наш взгляд, более предпочтительнее ситуация, когда правовые принципы содержатся в норме права. Выведение какого-либо принципа из нормы права возможно также посредством толкования норм права Конституционным Судом РФ.

138

Глава 4. Принципы налогового права

нормах, не могут быть отнесены к числу правовых принципов. Они являются лишь идеями (началами) правосознания, научными выводами¹. Обычно принципы выступают в виде норм (норм-принципов).

В-третьих, будучи нормами права, принципы выполняют регулятивную функцию, т. е. непосредственно регулируют общественные отношения. В частности, принципы налогового права применяются, если есть пробелы в налоговом законодательстве и возникает необходимость в применении аналогии права. Вместе с тем в НК РФ отсутствует правило о применении налогового законодательства по аналогии.

В общей теории права принято подразделять принципы на общие и специфические (отраслевые).

Кроме того, в правовой науке выделяют принципы правовых институтов. К числу общих принципов можно отнести: принцип законности, принцип справедливости, принцип юридического равенства, принцип социальной свободы и др. Что касается принципов правовых институтов, то в данной сфере исследователи сталкиваются с большими сложностями не только теоретического порядка. В юридической литературе дискуссионным до сих пор является вопрос об определении понятия «правовой институт». Нет ясности на этот счет и в действующем законодательстве о налогах и сборах.

Значительные трудности возникают при определении отраслевых принципов, особенно тех, которые по каким-либо причинам не получили закрепление в действующем законодательстве. Не обошли эту сложную тему и представители налогового права.

Ряд ученых считает необходимым различать: принципы налогового права; принципы налоговой системы; принципы налога; принципы налогового законодательства². Безусловно, указанная классификация принципов имеет право на существование. В ее основе лежат различия меж-

¹ См.: *Алексеев С. С.* Проблемы теории права. Курс лекций в двух томах. Т. 1. С. 103.

² См.: *Кучерявенко Н. П.* Налоговое право. С. 101.

§ 1. Понятие и система принципов налогового права

139

ду такими понятиями, как «право», «законодательство», «система», «налог». Однако следует поставить вопрос: не используются ли разные критерии при построении данной классификации (что вряд ли оправданно с точки зрения выбора единого классификационного основания)? По мнению специалистов, в классификации, независимо от того, в какой области науки или практики она применяется, надо различать четыре основных элемента: объект и цели классификации, классификационные признаки и единицы¹. Кроме того, сложно и проблематично развести правовые принципы налогового права по конкретным классификационным рядам.

Авторы учебного пособия «Налоговое право» предлагают разделить основные принципы налогообложения в зависимости от направленности действия и смысла решаемых задач на три группы: принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя; принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков; принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение начал федерализма². Отметим, что любая классификация тех или иных объектов (явлений) является относительной и чаще всего носит условный характер. Ни Конституция РФ, ни НК РФ не содержат классификационных рядов правовых принципов налогового права. Указанная классификация — предмет научных исследований и не всегда имеет непосредственное значение для правоприменительной практики. Мы можем обнаружить рациональное зерно в стремлении провести деление правовых принципов налогового права, если взять на вооружение следующие положения.

Во-первых, все принципы налогового права (законодательства, налоговой системы) следует подразделить на правовые и неправовые. Тем самым исключить из сферы

¹ См.: *Дмитриев И. Д.* Классификация товаров народного потребления. М., 1976. С. 12—24.

² См.: *Налоговое право* / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 68.

140

Глава 4. Принципы налогового права

применения неправовые принципы, являющиеся идеями (началами) правосознания, научными выводами. Особенно это важно на фоне усиливающейся тенденции к расширению круга (перечня) правовых принципов за счет включения в данный перечень неправовых принципов.

Во-вторых, плодотворна попытка вычленить правовые принципы, которые прямо не сформулированы в Конституции РФ и НК РФ, но их можно установить из постановлений Конституционного Суда РФ. Поэтому предлагаем принципы налогового права классифицировать на явно (прямо) выраженные и подразумеваемые в силу закона.

В-третьих, принципы налогового права, будучи отраслевыми началами по своей принадлежности, образуют единую систему, в состав которой входят основные и специальные принципы. В числе последних можно выделить процессуальные (процедурные) принципы, принципы налоговой ответственности, ведения налогового учета и др.

§ 2. Основные (явно выраженные) принципы налогового права

Конституция РФ (ч. 3 ст. 75) предусматривает, что общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. В суммированном виде основные начала законодательства о налогах и сборах содержатся в ст. 3 НК РФ. Причем вряд ли можно утверждать, что названная статья дает исчерпывающий перечень принципов налогового права.

Это во-первых.

Во-вторых, практически в каждом пункте ст. 3 НК РФ можно обнаружить несколько правовых принципов. Они изложены без какой-либо внутренней дифференциации. Поэтому и мы, переходя непосредственно к подробному рассмотрению основных принципов налогового права, будем придерживаться структуры построения системы принципов в рамках ст. 3 Кодекса. Такая логика понятна и соответствует букве закона. С другой стороны, при освещении правовых принципов постараемся учесть предложенные в литературе их подразделения на отдельные виды.

§ 2. Основные (явно выраженные) принципы налогового права 141

Принцип установления налогов (сборов) законом открывает перечень основных начал законодательства о налогах и сборах¹. Аналогичное правило сформулировано в ст. 57 Конституции РФ.

В силу этого принципа «законно установленными» являются лишь те налоги (сборы), которые вводятся (устанавливаются) законом. Налоги, вводимые на основании иных нормативных актов (указов Президента РФ, постановлений Правительства РФ), считаются незаконными.

Именно такой позиции придерживается Конституционный Суд РФ. В своем постановлении от 4 апреля 1996 г. № 9-П он (Суд) отмечает: «Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными» (статья 57 Конституции Российской Федерации). Данное положение имеет значение как при оценке конституционности закона, в том числе закона субъекта Российской Федерации, устанавливающего конкретный налог, так и при оценке конституционности полномочия органа государственной власти на установление налога»².

Таким образом, под словом «закон» понимаются и федеральные, и региональные законы. При этом в силу п. 5 ст. 3 НК РФ федеральные налоги (сборы) устанавливаются, изменяются или отменяются настоящим Кодексом. Федеральные налоги и сборы находятся исключительно в ведении Российской Федерации (п. «ж» ст. 71 Конституции РФ).

Налоги и сборы субъектов РФ, местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов РФ о налогах и сборах и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ. Как видно, на уровне муниципальных образований местные

¹ В литературе иногда данный принцип называют следующим образом: «принцип законодательной формы установления налогов» (см.: Демин А. Общие принципы налогообложения // Хозяйство и право. 1998. № 3. С. 95).

² ВКС РФ. 1996. № 2.

142

Глава 4. Принципы налогового права

налоги и сборы устанавливаются нормативными актами представительных органов местного самоуправления. Здесь используется словосочетание «нормативный правовой акт», поскольку согласно подп. 7 п. 1 ст. 8 Федерального закона от 28 августа 1995 г. № 154-ФЗ (с изменениями и дополнениями от 8 декабря 2003 г.) в уставе муниципального образования указываются виды, порядок принятия и вступления в силу нормативных правовых актов органов местного самоуправления¹.

Однако ни субъекты РФ, ни муниципальные образования не вправе вводить налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено Кодексом (п. 5 ст. 3).

Применительно к федеральным законам Конституционный Суд РФ определил следующие условия, необходимые для признания федеральных налогов и сборов «законно установленными»: принятие их федеральным законодательным органом; в форме федерального закона; с соблюдением установленной Конституцией РФ законодательной процедуры². В отношении налогов (сборов) субъектов РФ «законно установленными» считаются только те налоги, которые вводятся законодательными органами субъектов РФ в соответствии с общими принципами налогообложения и сборов, определенными федеральным законом.

К этой подсистеме принципов налогового права можно отнести также следующие принципы: установление нало-

¹ СЗ РФ. 1995. № 35. Ст. 3506.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции», от 1 апреля 1997 года № 6-П «По делу о соответствии Конституции Российской Федерации пунктов 8 и 9 постановления Правительства Российской Федерации от 1 апреля 1996 года № 479 «Об отмене вывозимых таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению доходов в федеральный бюджет» // ВКС РФ. 1997. № 1, 4.

§ 2. Основные (явно выраженные) принципы налогового права 143

гов и сборов в должной правовой процедуре; отрицания обратной силы актов налогового законодательства; толкования неустраимых сомнений (противоречий и неясностей) актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Эта группа принципов, по мнению одних ученых (например, С. Г. Пепеляева), подлежит отнесению к принципам налогообложения, обеспечивающим реализацию и соблюдение основ конституционного строя. Другие же ученые (Н. П. Кучерявенко) данные принципы считают принципами налогового законодательства.

Принцип отрицания обратной силы актов налогового законодательства, ухудшающих положение налогоплательщиков, — следующий принцип налогового права. Он получил закрепление в ст. 57 Конституции РФ и п. 2 ст. 5 НК РФ. Если Конституция РФ говорит о налоговых законах, то НК РФ — об актах законодательства о налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ прямо очерчивает круг случаев, исключающих возможность применения актов законодательства о налогах и сборах к ранее возникшим отношениям. В отличие от Конституции РФ данный перечень случаев в НК РФ значительно расширен. Это — установление новых налогов и сборов; повышение налоговых ставок; введение новой ответственности или ее усиление за налоговые правонарушения; установление новой обязанности или иным образом ухудшение положения налогоплательщиков или иных участников налоговых отношений. Напротив, акты налогового законодательства, устраняющие либо смягчающие ответственность за налоговые правонарушения либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков (плательщиков сборов), а также других обязанных лиц имеют обратную силу (п. 3 ст. 5 НК РФ). Законодатель сформулировал также императивную норму о применении обратной силы, но в случаях, прямо предусмотренных Кодексом. Пункт 4 ст. 5 также содержит правило об обратной силе актов законодательства о налогах и сборах, однако при наличии двух

144
Глава 4. Принципы налогового права

§ 2. Основные (явно выраженные) принципы налогового права 145

необходимых условий: прямое указание в законе об обратной силе; специальные обстоятельства (например, отмена налогов и сборов, снижение размеров ставок налогов и сборов и др.).

В литературе некоторые ученые предлагают дополнительные принципы налогового права (законодательства), которые выводятся из текста закона посредством его толкования или из постановления Конституционного Суда РФ. В частности, в качестве специального принципа называется принцип приоритета налогового закона над неналоговыми законами¹. Вместе с тем в соответствующих учебных изданиях не всегда приводится нормативное обоснование для такого вывода. Впрочем, некоторые ученые видят основу данного принципа в конституционно-правовом требовании определенности налогообложения².

Пункт 7 ст. 3 НК РФ посвящен *принципу толкования* неустраимых сомнений (противоречий и неясностей) актов законодательства о налогах и сборах в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). Этот принцип направлен на защиту прав и законных интересов налогоплательщиков при возникновении спорной ситуации, связанной с возможностью двойного толкования положений актов законодательства о налогах и сборах. Поэтому налоговые и судебные органы, применяющие нормы налогового права, обязаны руководствоваться им (принципом) в каждом конкретном случае. Здесь не установлен какой-либо специальный порядок, в соответствии с которым имеющиеся в правовой норме неясности и противоречия признавались бы неустраимыми. Теперь перейдем к другой группе правовых принципов, которые находятся в сфере соблюдения прав налогоплательщиков и в области построения налоговой системы.

¹ См.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право. С. 109; Налоги, налогообложение и налоговое законодательство: Учебное пособие / Под ред. Е. Н. Евстигнеева. СПб., 2000. С. 69—70.

² См.: Винницкий Д. В. Концепция автономии налогового права и ее влияние на законодательство и судебную практику // Законодательство. 2003. № 5. С. 29.

Это — принципы всеобщности, равенства, справедливости и соразмерности налогообложения.

Принцип всеобщности налогообложения означает, что каждый член общества обязан участвовать в уплате налога наравне с другими. Этот принцип непосредственно вытекает из положения ст. 57 Конституции РФ, согласно которой каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Более общее правило сформулировано в ч. 2 ст. 6 Конституции РФ, устанавливающей, что каждый гражданин несет равные обязанности, предусмотренные Основным Законом.

В соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Такая формулировка позволила некоторым

ученым сделать вывод о существовании принципа справедливости, который включает всеобщность и соразмерность налогообложения, а также несение налогоплательщиками равного налогового бремени¹. На наш взгляд, едва ли можно согласиться с этим выводом. Мы не отрицаем возможность существования комплексных принципов права (например, принцип свободы предпринимательства), но, с другой стороны, любой правовой принцип приобретает конкретное юридическое значение, если его содержание формально определено в нормах позитивного права. Однако этого нельзя сказать в отношении принципа справедливости. Скорее идея справедливости налогообложения выступает в качестве общего ориентира при построении налоговой системы и налогового законодательства.

Принцип справедливости был и остается одним из общих принципов права (наряду с такими принципами, как законность, юридическое равенство). Вместе с тем в действующем законодательстве данный принцип не получил явного (прямого) закрепления. Он упоминается в преамбуле и отдельных статьях Конституции РФ. Например, в ч. 1 ст. 50 записано: «Никто не может быть повторно осужден за одно и то же преступление». Данное положение прямо

¹ См.: Демин А. Указ. соч. С. 54.

146

Глава 4. Принципы налогового права

отражено в п. 1 ст. 6 Уголовного кодекса РФ (УК РФ) в качестве проявления принципа справедливости.

Другой пример: ст. 53 Конституции РФ гласит: «Каждый имеет право на возмещение государством вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностных лиц». В свою очередь, ст. 1101 ГК РФ ввела дополнительные общие ориентиры для определения размера возмещения морального вреда, установив, что суд должен руководствоваться при этом требованиями разумности и справедливости.

Таким образом, Основной Закон содержит нравственные и правовые ориентиры справедливости для нашего общества и государства. Поэтому можно утверждать, что принцип справедливости — неотъемлемая часть российской правовой системы. По мнению Конституционного Суда РФ, общеправовой принцип справедливости обладает высшей степенью нормативной обобщенности, предопределяет содержание конституционных и отраслевых прав гражданина, носит универсальный характер и в связи с этим оказывает регулирующее воздействие на все сферы общественных отношений. Общеобязательность таких принципов состоит как в приоритетности перед иными правовыми установлениями, так и в распространении их действия на все субъекты права¹.

Универсальный (общеправовой) характер принципа справедливости подтверждается и тем, что из текста п. 1 ст. 3 ПК РФ была исключена ссылка на принцип справедливости при установлении налогов. Такое исключение можно объяснить лишь тем, что учет фактической способности налогоплательщика уже означает соблюдение принципа справедливости. Тем не менее было бы полезным предварить НК РФ преамбулой, в которой провозгласить создание справедливой налоговой системы как основную цель НК РФ.

Принцип всеобщности налогообложения тесно связан с другим основным началом налогового законодательства —

¹ СЗ РФ. 2001. № 34. Ст. 3512; № 7. Ст. 700; 2000. № 19. Ст. 2102.

§ 2. Основные (явно выраженные) принципы налогового права 147

принципом равенства налогообложения. В соответствии со ст. 19 Конституции РФ все равны перед законом и судом. Государство гарантирует равенство прав и свобод человека и гражданина независимо от пола, расы, национальности, языка, происхождения, имущественного и должностного положения, места жительства, отношения к религии, убеждений, принадлежности к общественным объединениям, а также других обстоятельств.

Если в Конституции РФ закреплен общеправовой принцип равенства, то в НК РФ — специальный (отраслевой). Поэтому вряд ли можно утверждать, что принцип равенства налогообложения проявляется главным образом в соблюдении формального (юридического) равенства налогоплательщиков¹. Равенство налогоплательщиков (плательщиков сборов), а также других участников налоговых отношений, перед законом и судом — это реализация конституционно-правового принципа.

Равенство в налогообложении (в литературе нередко именуется принципом равного налогового бремени) понимается как равномерность обложения. Она оценивается на основе сопоставления экономических возможностей различных налогоплательщиков, а не каких-либо других признаков.

Данный принцип имеет отношение не только к выбору объектов обложения, но и установлению налоговых льгот. Следует согласиться, что льготы, основанные не на имущественном положении, а на социальном, должны быть объектом самого пристального внимания законодателей².

¹ См.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право. С. 104—105. Названный автор пишет: «Принцип равного налогового бремени (нейтральности, универсальности) предусматривает общеобязательность уплаты налогов и равенство всех плательщиков перед налоговым законом». Кроме того, Н. П. Кучерявенко отдельно выделяет принцип равенства, включая в него несколько составляющих, таких как непосредственное равенство плательщиков налогов, равновесие налоговых рычагов и равнонапряженность налогов.

² См.: Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995. С. 93. 148

Глава 4. Принципы налогового права

Принцип равенства налогообложения применяется исходя из фактической способности налогоплательщиков к уплате налога. Такой правовой позиции придерживается Конституционный Суд РФ. В постановлении Суда от 4 апреля 1996 г. № 9-П читаем: «В целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией Российской Федерации принцип равенства требует учета фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении обязанности платить законно установленные налоги и сборы (статьи 6 (часть 2) и 57 Конституции Российской Федерации) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов»¹.

Более подробно свою позицию в отношении принципа равенства налогообложения Конституционный Суд РФ изложил в постановлении от 24 февраля 1998 г. № 7-П. В мотивировочной части постановления отмечается, что при определении размера тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд РФ законодатель должен учитывать такие конституционные принципы, как принцип равенства (ст. 19 Конституции РФ) и принцип соразмерности ограничений прав и свобод граждан социально значимым интересам и целям, закрепленным в Конституции РФ (ст. 55). Исходя из этих принципов, обеспечение неформального равенства граждан требует, по мнению Конституционного Суда РФ, учета фактической способности гражданина (в зависимости от его заработка, дохода) к уплате страхового взноса в соответствующем размере².

Таким образом, Конституционный Суд РФ считает, что равенство в налоговом праве реализуется не как уплата налога в одинаковом размере, а как экономическое равенство плательщиков. Равенство выражается еще в том, что

¹ СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

² СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242.

§ 2. Основные (явно выраженные) принципы налогового права 149

за основу берется фактическая способность плательщиков (физических и юридических лиц) к уплате налога путем сравнения их (лиц) экономических возможностей.

Ряд авторов, исследуя принцип равенства налогообложения, стремятся провести разграничение между принципом равноправия и принципом равенства. По мнению С. Г. Пепеляева, «если принцип равноправия преследует цель соблюдения формального (юридического) равенства налогоплательщиков, то принцип равенства направлен на то, чтобы без нарушения формального равенства плательщиков в максимальной степени учесть обстоятельства налогоплательщиков и обеспечить соблюдение неформального равенства»¹.

На наш взгляд, с точки зрения правоприменительной практики данные нюансы терминологии не имеют определяющего значения. В свете этого представляется возможным взять на вооружение понятие «равенство налогообложения», которое используется в ПК РФ. Заметим при этом, что в науке конституционного права понятия «равноправие» и «равенство» нередко рассматриваются как синонимы для обозначения одинаковой меры свободы каждого человека. Понятие «равенство» означает одинаковое юридическое положение граждан перед законом, т. е. совпадение всего комплекса прав и обязанностей у всех лиц. Второе — совпадение объема только прав (в Конституции РФ это понятие выражено термином «равенство прав и свобод»)².

Принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод³ прямо вытекает из положений Конституции РФ. Так, в силу ч. 3 ст. 55 «права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены федеральным законом только в той

мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных

¹ Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 75.

² См.: Баглай М. В. Конституционное право Российской Федерации: Учебник. М.: Норма, 1999. С. 170—171.

³ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 76—77.

150

Глава 4. Принципы налогового права

интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства».

Поэтому недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав (п. 3 ст. 3 НК РФ). В частности, налогообложение является ограничением права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции РФ. Вместе с тем никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

Существует запрет на установление налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство Российской Федерации. Принцип соразмерности налогообложения тесно связан также с конституционно-правовым принципом «свободного перемещения» объектов предпринимательской деятельности (договоров), который получил закрепление в ст. 8 Конституции РФ, ст. 1 ГК РФ и п. 4 ст. 3 НК РФ. В силу ст. 8 «в Российской Федерации гарантируется единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, работ и финансовых средств...». Гражданский кодекс (п. 3 ст. 1) предусмотрел, что любые ограничения перемещения товаров и услуг могут быть введены только федеральным законом и лишь тогда, когда это оказывается необходимым в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. На практике встречаются случаи, когда некоторые субъекты РФ принимают акты, направленные на незаконное ограничение перемещения товаров (работ, услуг) и финансовых средств.

Так, решением Законодательного собрания Владимирской области от 17 апреля 1996 г. № 98 был принят областной закон «О сборе на водку и ликеро-водочные изделия». Он был подписан Главой администрации области и вступил в силу с 1 мая 1996 г. Однако эти документы по причине их несоответствия требованиям Конституции РФ (ст. 72, 74, 76), а также ряда федеральных законов были опротестованы прокурором области¹. В частности, принятый областной закон, по мнению прокуратуры, против-

¹ См.: Законность. 1996. № 9.

§ 2. Основные (явно выраженные) принципы налогового права 151

речил ст. 74 Конституции РФ, согласно которой на территории РФ не допускается установление сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров. Решением Законодательного собрания области от 13 июня 1996 г. протест прокурора удовлетворен.

Группа принципов налогового права содержит *требования, предъявляемые к налогам и сборам*: принцип определенности налога, принцип экономической обоснованности налогов и сборов, принцип отсутствия дискриминации при установлении налогов и сборов.

Принцип определенности налога означает, что при его установлении должны быть определены все элементы, необходимые для исчисления и уплаты налога (п. 6 ст. 3 НК РФ). Перечень обязательных элементов налога закреплен в ст. 17 НК РФ. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога. Кроме указанных (обязательных) элементов, применяются и факультативные элементы. Налоговый кодекс РФ также предусматривает, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

При установлении размера налогов и сборов следует руководствоваться *принципом экономической обоснованности*. Налоги и сборы не могут быть произвольными. Данный принцип защищает плательщиков от налогов, установленных произвольно, безосновательно. Так, экономическим основанием налога не может служить пустая казна или бюджетный дефицит¹. Только экономические реалии, свидетельствующие о получении лицом дохода, являются экономическими основаниями налога. Важно, с учетом практики применения рассматриваемого принципа, определить содержание понятия «экономическое основание налога».

¹ См.: Постатейный комментарий к НК РФ. Часть первая / Под ред. В. И. Слома, А. М. Макарова. 2-е изд. М., 2000. С. 18.

152

Глава 4. Принципы налогового права

И наконец, *принцип отсутствия дискриминации* направлен на недопущение фактов различного установления и применения налогов и сборов, исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (п. 2 ст. 3 НК РФ). Дискриминационный характер налогов и сборов может проявляться в установлении дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от форм собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Лишь в случаях, предусмотренных НК РФ и таможенным законодательством, допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных таможенных пошлин с учетом страны происхождения товара.

§ 3. Подразумеваемые принципы налогового права

Указанные принципы прямо не сформулированы в Конституции РФ, НК РФ, а также в других федеральных законах. Однако они (принципы) вытекают из положений Основного Закона посредством их толкования Конституционным Судом РФ. В юридической литературе ряд авторов называет следующие принципы налогового права: принцип публичности налогообложения, принцип единства налоговой системы в Российской Федерации, принцип налогового федерализма (А. В. Демин¹); принцип приоритета налогового закона над неналоговыми законами, принцип деления налогов по уровню компетенции органов государственной власти (Н. П. Кучерявенко²); принцип установления налогов и сборов в должной процедуре, принцип ограничения форм налогового законодательства, принцип публичной цели взимания налогов и сборов, принцип приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов (С. Г. Пепеляев³).

¹ См.: Демин А. В. Указ. соч. С. 55.

² См.: Кучерявенко Н. П. Налоговое право. С. 107—108.

³ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 69—72.

§ 3. Подразумеваемые принципы налогового права 153

*Принцип публичности налогообложения*¹ означает, что конституционная обязанность платить законно установленные налоги имеет особый публично-правовой характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти. Это положение получило отражение в постановлениях Конституционного Суда РФ².

Публичность налогообложения взаимосвязана с властным характером самих налоговых отношений, а потому она не распространяется на гражданско-правовые отношения, основанные на равенстве участников. В рамках налоговых правоотношений реализуется публичная обязанность налогоплательщика по уплате налогов и сборов, что предусмотрено ст. 57 Конституции РФ. В целях обеспечения выполнения этой обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. И здесь также проявляется принцип публичности налогообложения.

Данный принцип выражается в том, что налоги устанавливаются с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти. Иначе говоря, взимание налогов и сборов преследует публичную цель — формирование соответствующих бюджетов субъектов публичной власти. Поэтому этот принцип тесно связывает налоговое право с бюджетным.

¹ На наш взгляд, рассматриваемый принцип поглощает и принцип публичной цели взимания налогов и сборов.

² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности абзацев второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на добавленную стоимость» в связи с жалобой закрытого акционерного общества «Востокнефтересурс» // ВКС РФ. 2001. № 3; Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // ВКС РФ. 1999. № 5.

Глава 4. Принципы налогового права

Важно отметить, что принцип публичности налогообложения предполагает поиск баланса интересов налогоплательщика и общества в целом. Обязанность платить налог воплощает 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»¹. Вследствие чего споры по поводу невыполнения налогового обязательства, включая вопросы применения правовых санкций, находятся в рамках публичного (налогового), а не гражданского права.

Принцип единства налоговой системы в Российской Федерации, по мнению А. В. Демина, С. Г. Пепеляева, логически вытекает из конституционных принципов единой финансовой политики и единства экономического пространства². В постановлении Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» отмечается, что принцип единства экономического пространства (ст. 8 Конституции РФ) не допускает установления на территории Российской Федерации таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, а ограничения перемещения товаров и услуг могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей (ст. 74 Конституции РФ)³.

¹ 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» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

² См.: *Демин А. В.* Указ. соч. С. 57; *Налоговое право* / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 78—79.

³ ВЕС РФ. 1997. № 4.

§ 3. Подразумеваемые принципы налогового права

155

Данный принцип обеспечивается и единой системой федеральных органов исполнительной власти. Так, в соответствии с п. «б» ч. 1 ст. 114 Конституции РФ Правительство РФ обеспечивает проведение единой финансовой, кредитной и денежной политики.

Принцип разделения налоговых полномочий налогов связан с различным уровнем компетенции органов государственной власти. Указанное разделение базируется на положениях Конституции РФ (ст. 71—74). Так, федеральные налоги и сборы, в силу ст. 71 Основного Закона, относятся к исключительной компетенции Российской Федерации. В свою очередь, субъекты РФ вправе устанавливать региональные налоги и сборы. Однако надо согласиться с мнением о том, что право субъектов Федерации на установление налогов (сборов) носит производный характер, поскольку субъекты РФ связаны общими принципами¹.

Принцип установления налогов и сборов в должной процедуре означает, что налоги и сборы подлежат введению или отмене с соблюдением установленных правил и процедур. В частности, законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, о выпуске государственных займов, об изменении финансовых обязательств государства, другие законопроекты, предусматривающие расходы, покрываемые за счет федерального бюджета, могут быть внесены только при наличии заключения Правительства РФ (ст. 104 Конституции РФ).

¹ См.: *Налоговое право* / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 79.

Глава 5. Источники налогового права

§ 1. Понятие и состав налогового законодательства

Налоговое законодательство — составная часть системы российского законодательства, а потому на него распространяются общие принципы построения последнего. С этой точки зрения налоговое законодательство образует единую систему (подсистему) нормативных правовых актов различной юридической силы. Однако к числу особенностей налогового законодательства следует, прежде всего, отнести: а) субъектный состав; б) сферу регулирования общественных отношений; в) применяемые методы (приемы, способы) правового регулирования.

Законодательство о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах (п. 1 ст. 1). Но в отличие от гражданского законодательства, в состав которого входят ГК РФ и федеральные законы (п. 2 ст. 3), налоговое законодательство включает также законодательство субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о местных налогах и сборах (п. 4, 5 ст. 1 НК РФ). Такое положение соответствует конституционно-правовому принципу разделения налоговых полномочий налогов с учетом различного уровня компетенции органов государственной власти. Подчеркнем, что на федеральном и региональном уровнях налоги и сборы устанавливаются законами, а на местном уровне — нормативными правовыми актами *представительных органов местного самоуправления*. Конституция РФ не допускает взимания налогов и сборов на основе указов Президента РФ, постановлений Правительства РФ, ведомственных правовых актов. Таким

образом, акты

§ 1. Понятие и состав налогового законодательства

157

органов исполнительной власти не входят в состав налогового законодательства.

Кроме того, федеральные законы о налогах и сборах должны соответствовать НК РФ. Резонно спросить: как оценивать те законы, которые были приняты до введения в действие Кодекса? Далее, следует ли под такими законами понимать только те законы, принятие которых прямо предусматривается или допускается Налоговым кодексом?

С момента вступления в силу части второй НК РФ, которая устанавливает систему федеральных¹ и региональных налогов и сборов, первый вопрос во многом оказался урегулированным. Ранее действовавшие на переходный период (до введения в действие части второй НК РФ) законы о налогах утратили свою юридическую силу. Вместе с тем до сих пор действуют законы, содержащие налоговые нормы (например, отдельные элементы налогового регулирования). И хотя некоторые из законов были приняты до введения в действие частей первой и второй НК РФ, такие законы необходимо включать в состав законодательства о налогах и сборах. При этом главное условие — это их соответствие требованиям НК РФ.

Сложным является вопрос о критериях соответствия (несоответствия) так называемых «отраслевых законов», содержащих нормы налогового права, НК РФ. Дело в том, что в силу п. 1 и 2 ст. 6 Кодекса проверка несоответствия производится только для нормативных правовых актов о налогах и сборах. С другой стороны, в НК РФ отсутствуют и прямые указания на то, что при налогообложении применяются лишь нормы (правила) законодательства о налогах и сборах, а нормы «отраслевых» законов применяются после их внесения в акты законодательства о налогах и сборах¹. Эта проблема вызвала на практике большой резонанс. Так, налоговые органы стали руководствоваться указанием Госналогслужбы России (в настоящее время — Федеральной налоговой службы) о неприменении налого-

¹ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / Сост. и авт. коммент. С. Д. Шаталов. М., 1999. С. 19—23.

158

Глава 5. Источники налогового права

вых норм, содержащихся в «неналоговом законодательстве». В свою очередь, Верховный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ в определенных случаях также разделяли подобную позицию¹. Например, постановлением Высшего Арбитражного Суда РФ по делу № К4-Н-7/850 от 24 декабря 1994 г. признано, что льгота по подоходному налогу для физических лиц, установленная Указом Президента РФ от 24 декабря 1993 г. № 2284 «О государственной программе приватизации государственных и муниципальных предприятий в Российской Федерации» (п. 5.15.3) не должна применяться, поскольку она не внесена в Закон о подоходном налоге.

Считаем необходимым сформулировать следующие выводы.

1. Налоговый кодекс РФ — федеральный закон, а потому с точки зрения Конституции РФ он не обладает каким-либо приоритетом над другими законами. Поэтому в тех случаях, когда нормы двух законов вступают в противоречие друг с другом, *по общему правилу* должны применяться нормы того закона, который принят последним по времени (принцип *lex posterior derogat priori*). Впрочем, при некоторых обстоятельствах приоритет НК РФ может быть обоснован конституционно-правовым требованием определенности налогообложения².

2. Следует обратить внимание на опасность ситуации, когда вносятся известные изменения в налоговую систему посредством принятия неналоговых законов. Такая практика сама по себе опасна. Подобным (разрушительным) тенденциям в какой-то мере противостоит правило п. 5 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которым федеральные законы и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются только Налоговым кодексом. Надо признать аномальным появление «отраслевых» законов, содержащих нор-

¹ См.: Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель. Налогоплательщик. Государство (правовые позиции Конституционного Суда РФ). С. 270—271.

² См.: Виницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. С. 338—339.

§ 2. Иные источники налогового права

159

мы налогового права. С позиции отраслевой принадлежности того или иного акта, важно избегать принятия таких законов. Идея комплексности правовых актов в данной ситуации не срабатывает. Хотя в правовой действительности комплексный элемент присутствует в любой отрасли законодательства¹.

§ 2. Иные источники налогового права

Нормативный правовой акт — основной источник права России в целом и налогового в частности. К их числу относятся федеральные законы, указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, многочисленные ведомственные акты. Как уже отмечалось, в состав налогового законодательства входят федеральные законы, законы субъектов РФ, нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления. Вместе с тем ст. 4 НК РФ говорит о полномочиях органов исполнительной власти всех трех уровней в налоговом регулировании. Федеральные и региональные органы исполнительной власти, а также исполнительные органы местного самоуправления вправе издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, исключительно в случаях, прямо предусмотренных налоговым законодательством. Такая возможность появляется, когда акты законодательства о налогах и сборах предписывают им издание таких нормативных правовых актов либо делегируют соответствующие полномочия.

Отметим, что части первая и вторая НК РФ содержат минимальное число ссылок на такое делегирование полномочий. Так, в силу ст. 59 НК РФ исполнительные органы власти и органы местного самоуправления наделены правом определять порядок списания безнадежных долгов.

¹ Например, в ГК РФ достаточно много административно-правовых норм, посвященных регулированию таких вопросов, как государственная регистрация юридических лиц, лицензирование отдельных видов деятельности и др.

160

Глава 5. Источники налогового права

Официальная доктрина не признает индивидуальные акты, которые рассчитаны на конкретный случай и обращены к отдельным лицам, в качестве источника права. Такой подход базируется на общем понимании права как совокупности юридических норм. С точки зрения нормативной теории права огромная сфера ненормативной правовой деятельности оказывается вне права. Так, за его пределами остаются индивидуальные правовые акты, другие ненормативные правовые средства¹.

Безусловно, следует ограничивать нормативные акты от ненормативных (индивидуальных) правовых средств, поскольку такое разграничение имеет большое практическое значение.

Смещение данных актов ведет к необоснованному расширению компетенции тех органов, на которые по закону возложены только функции по применению права². Указанное смещение имеет место в правовой деятельности, на что уже обращалось внимание в литературе. Здесь нужно отметить следующее.

По распространенной в отечественной правовой науке доктрине норма права представляет собой формально-определенное, общеобязательное и охраняемое государством правило поведения. Этим признакам не отвечает индивидуальное предписание, которое всегда рассчитано на индивидуальный случай и обращено к конкретным лицам.

К тому же, в правовом регулировании общественных отношений акт индивидуального регулирования выполняет, как правило, и функцию юридического факта. По этой причине акты нередко отождествляются с юридическими фактами. Хотя прав В. Б. Исаков, что это разные элементы механизма правового регулирования, выполняющие различные функции³.

Проиллюстрируем сказанное на примере договора.

¹ См.: Керимов Д. А. Конституция СССР и развитие политико-правовой теории. М., 1979. С. 172; Пугинский Б. И., Сафиуллин Д. Н. Правовая экономика: проблемы становления. М., 1991. С. 22, 54.

² См.: Керимов Д. А. Философские проблемы права. М., 1972. С. 162—163.

³ См.: Исаков В. Б. Акты индивидуального регулирования и юридические факты в механизме правового регулирования // Сб. аспирантских работ. Вып. 17. Свердловск, 1974. С. 23.

§ 2. Иные источники налогового права

161

Договор есть соглашение (согласование воли) сторон, направленное на возникновение, изменение и прекращение прав и обязанностей. Подобное понимание позволяет использовать конструкцию договора в различных отраслях права (например, в международном, конституционном, административном, гражданском, налоговом и др.). Однако договор представляет собой и юридический факт. Так, в ст. 8 ГК РФ гражданско-правовые сделки, включая и договоры, отнесены к основаниям возникновения, изменения и прекращения гражданских правоотношений. И наконец, договор (прежде всего, гражданско-правовой договор) — это правовое средство индивидуального регулирования общественных отношений¹. Через договор его участники приходят к соглашению о деталях конкретного правоотношения, в частности, определяют

предмет, его количественные и качественные характеристики, сроки осуществления прав и обязанностей. Здесь договор не устанавливает новых норм права, а осуществляет регулирование конкретных правоотношений.

Признавая договор в качестве индивидуального правового акта, следует также отметить, что договор в этом качестве не обладает такими свойствами права, как нормативность и общеобязательность. По этой причине нельзя полностью согласиться с распространенным в литературе мнением о том, что источником права является нормативный договор². В большинстве случаев договор играет роль индивидуального регулятора общественных отношений. Причем сказанное относится в значительной степени и к публичным договорам. Публичный договор представляет

¹ См.: *Халфина Р. О.* Значение и сущность договора в советском социалистическом гражданском праве. М., 1954. С. 105—114; *Дозорцев А. В.* Некоторые вопросы договорного регулирования отношений по поставкам // Научные записки института внешней торговли МВТ СССР. М., 1955; *Хохлов С. А.* Организация договорной работы в народном хозяйстве. Красноярск, 1986. С. 25—27.

² См.: Теория государства и права: Учебник / Отв. ред. В. М. Карельский, В. Д. Первалов. М.: Норма, 1996. С. 304—305.

162

Глава 5. Источники налогового права

собой конкретный гражданско-правовой договор, заключенный между коммерческой организацией и потребителем (например, договор банковского вклада). Однако от публичного договора, юридическая конструкция которого очерчена ст. 426 ГК РФ, надо отличать публично-правовой договор, используемый в конституционном (государственном), административном, финансовом, бюджетном, налоговом и других отраслях публичного права¹.

Нормативный характер договор приобретает при его заключении между государствами. Так, в силу ст. 7 НК РФ международные договоры РФ являются, в соответствии с Конституцией РФ, составной частью правовой системы Российской Федерации. Более того, международные договоры РФ применяются к отношениям, указанным в ст. 2 Кодекса, непосредственно, кроме случаев, когда из международного договора следует, что для его применения требуется издание внутригосударственного акта. Если международным договором установлены иные правила, чем те, которые предусмотрены налоговым законодательством, применяются правила договора.

Особенно актуальна проблема *судебной практики* и ее роли в регулировании общественных отношений. В России судебная практика (точнее говоря, судебные решения) не является официальным источником права. Судебные органы не вправе заниматься правотворческой деятельностью и издавать нормативные правовые акты.

В юридической литературе вопрос о правовой природе судебной практики спорен; взгляды ученых разделились на две противоположные точки зрения. Согласно одной из них (С. Н. Братусь, А. Б. Венгеров, Р. З. Лившиц, И. В. Решетникова, А. В. Цихоцкий, В. В. Ярков и др.) судебная практика и прежде всего постановления Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда

¹ См.: *Белых В. С.* Хозяйственное законодательство в российской правовой системе // Правовая реформа в России: проблемы теории и практики: Материалы Всероссийской научно-практической конференции (18—19 апреля 1996 г.). Екатеринбург, 1996. С. 28.

§ 2. Иные источники налогового права

163

РФ являются источниками права, в соответствии с другой (С. С. Алексеев, К. И. Комиссаров, Т. А. Савельева, В. В. Лазарев, М. К. Треушников, Я. Ф. Фархтдинов) — нет¹. Для обоснования своих взглядов ученые приводят различные аргументы, в том числе ссылаются на опыт промышленно развитых стран.

Чаще всего сторонники рассмотрения судебной практики в качестве источника права указывают на возрастающую роль судебных органов в новых политических и социально-экономических условиях. В частности, В. В. Ярков отмечает: «Суды путем прецедентного регулирования способны оказать позитивное воздействие на становление новой правовой системы, выработку единых общих правил поведения в конкретных фактических ситуациях. Складывающаяся судебная практика не только будет выступать в качестве предварительной ступени к последующему нормативному регулированию, но и сама должна стать

непосредственным источником такого регулирования»².

А. В. Цихоцкий считает, что в нашей стране заметно растет число разного рода сборников и справочников судебной практики; они создаются для юристов-практиков, поскольку «судебная практика является в прямом смысле слова источником права»³. И далее названный автор делает вывод: «В этой связи объяснима и роль в правовой жизни общества публикуемой в «Бюллетене Верховного Суда Российской Федерации» судебной практики. Безусловно, это способ направления судебной практики по единому «правоприменительному руслу». И хотя, например, рай-

¹ Обзор и анализ различных точек зрения см.: *Загайнова С. К.* Судебный прецедент: историко-правовой аспект: Дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 1999. С. 69—73.

² *Ярков В. В.* Юридические факты в механизме реализации норм гражданского процессуального права. Екатеринбург, 1992. С. 173—174; См. также: *Решетникова И. В., Ярков В. В.* Гражданское право и гражданский процесс в современной России. С. 11.

³ *Цихоцкий А. В.* Теоретические проблемы эффективности правосудия по гражданским делам. Новосибирск, 1997. С. 385.

164

Глава 5. Источники налогового права

онные суды в процессуальных документах не ссылаются на соответствующие определения и постановления Верховного Суда РФ, однако они имеют перед собой своеобразные юридические ориентиры (прецеденты) правильности разрешения судебных дел»¹.

По мнению И. В. Решетниковой, в настоящее время наблюдается тенденция к сближению источников правового регулирования в странах с различными правовыми системами. Так, в государствах с состязательной системой правосудия (Англия, США и др.) происходит усиление роли закона, а в континентальной системе — значение судебной практики².

В качестве аргумента «за» признание судебной практики источником права ряд исследователей указывает на постановления Конституционного Суда РФ³. Их нормативный характер проявляется в том, что, будучи принятыми по конкретным делам, они имеют общий характер и распространяются на всех субъектов, которые могут оказаться в аналогичной ситуации. Более того, такие постановления рассчитаны на многократность применения (фактически до приведения в соответствие с Конституцией РФ оспаривавшихся положений закона). Такого рода постановления обладают свойством императивности содержащихся в них норм⁴.

Противники данной точки зрения приводят следующие доводы. Во-первых, по их мнению, признание судебной практики источником права не соответствует конституционному принципу разделения власти. В силу ст. 10 Основного Закона государственная власть в России осуществля-

¹ *Цихоцкий А. В.* Указ. соч.

² См.: *Решетникова И. В.* Доказательственное право в российском гражданском судопроизводстве: Автореф. ... дис. д-ра юрид. наук. Екатеринбург, 1997. С. 27.

³ См.: *Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г.* Предприниматель. Налогоплательщик. Государство (правовые позиции Конституционного Суда РФ). С. 184.

⁴ См.: *Марченко М. Н.* Является ли судебная практика источником права? // Журнал российского права. 2000. № 12. С. 19.

§ 2. Иные источники налогового права

165

ется на основе разделения на законодательную, исполнительную и судебную, а органы каждой из них самостоятельны. Во-вторых, такое признание не согласуется с характерными особенностями романо-германской правовой семьи, к которой традиционно причисляют Россию¹.

И наконец, некоторые ученые говорят о несовместимости судебного правотворчества с парламентским. Профессор С. Л. Зивс считает, что отнесение судебной практики к числу формальных источников права противоречит принципам верховенства закона и подзаконности судебной практики. Правотворческая деятельность суда умаляет значение закона².

Для изучения различных аспектов затронутой проблемы обратимся к деятельности судебных органов некоторых зарубежных стран.

В странах англо-американской семьи правовых систем по-прежнему велика роль судебного

прецедента как источника права. *Прецедент* — это часть судебного решения, которая со времен Остина именуется *ratio decidendi* (буквально «основание решения»). Именно эта часть имеет обязательный характер при рассмотрении конкретных дел органами суда. Одной из важнейших черт доктрины прецедента является уважение к отдельно взятому решению вышестоящего суда. Вот что пишет по этому поводу английский юрист Р. Кросс: «Судья, который пренебрег своей обязанностью относиться с уважением к прецедентному праву, будет подвергнут самому недвусмысленному воздействию, и если подобное пренебрежение станет когда-либо общепринятым, в английской правовой системе наступит революция широчайшего масштаба»³. Остальная часть судебного решения образует *obiter dictum* («мнение суда, необходимое для обоснования судебного решения»),

¹ См.: Гурова Т. В. Судебный прецедент как формальный источник права и его место в системе источников права в России // Атриум. 1997. № 3. С. 7.

² См.: Зивс С. Л. Источники права. М., 1981. С. 177—192.

³ Кросс Р. Прецедент в английском праве / Под общ. ред. Ф. М. Решетникова. М., 1985. С. 29.

166

Глава 5. Источники налогового права

На практике отличить *ratio decidendi* и *obiter dictum* не всегда легко. Чаще всего *ratio decidendi* содержится в скрытой форме необязательных положений и буквально «растворено» в *obiter dictum*¹. Совокупность действующих в Англии, США, других странах судебных решений образует прецедентное право (case law). Однако с формальной точки зрения прецедентное право США характеризуется рядом особенностей. Одна из них заключается в том, что Верховный суд США и верховные суды штатов не связаны своими решениями. Более того, в 1938 г. Верховный суд США разъяснил, что общее право (common law) — это право отдельного штата. Что касается федерального общего права, то его, по мнению Суда, не существует². Поэтому судебные решения, принятые в одном штате, не обязательны для судов других штатов.

Во многих странах континентальной Европы судебная практика и ее форма — судебное решение в частности — официально не является источником права. Так, Гражданский кодекс Франции (ст. 5) запрещает судьям, выносящим решения по конкретным делам, принимать общие предписания. Формально судебная практика не является источником права и в Германии, а также в ряде других государств.

Решения Федерального суда ФРГ в принципе не связывают нижестоящие суды. В рамках судебного процесса Федеральный суд вправе возвратит нижестоящему суду дела, которые являются предметом кассации. Пересмотр дела Федеральным судом ограничивается рассмотрением вопроса, правильно ли нижестоящий суд применил право.

В соответствии с действующим в ФРГ принципом разделения властей судам запрещено создавать новые нормы права. С точки зрения Федерального Конституционного суда судам разрешается в сфере частного права (в области публичного права каждое ограничение индивидуального права требует подтверждения формальным правом) запол-

¹ См.: Романов А. К. Правовая система Англии: Учебное пособие. М., 2000. С. 167.

² См.: Гражданское и торговое право капиталистических государств / Отв. ред. Е. А. Васильев. М., 1993. С. 54.

§ 2. Иные источники налогового права

167

нять существующие пробелы, и в этом отношении говорят о регулировании этих вопросов «судейским правом». Однако судейское право не равно по силе правового воздействия закону, принятому парламентом¹.

Фактически решения Федерального суда в Германии становятся вторым источником правового воздействия, сравнимым с формальным законом. С другой стороны, решения Федерального суда имеют большую убедительную силу, поскольку они (решения) опираются на различные источники права и литературы и приводят аргументы за и против определенного применения или толкования закона. Обычно нижестоящие суды руководствуются решениями Федерального суда.

С учетом фактического воздействия решений, принимаемых Федеральным судом в сфере частного права, а также в некоторых иных областях, судебные решения принимают характер источников права. Иногда судебные решения кодифицируются (например, в трудовом праве).

Вместе с тем в ряде западных стран (например, в Италии, Швейцарии) судебная практика в качестве источника права нашла законодательное закрепление. В Швейцарском гражданском уложении (§ 1) прямо записано: «Если в законе не может быть найдено соответствующее постановление, то судья должен решить дело на основании обычного права, при отсутствии такого — по правилу, которое он установил бы в качестве законодателя. При этом он следует указаниям доктрины и практики»².

Согласно ст. 384 Гражданского процессуального кодекса Италии ее Кассационный суд выводит принципы, которыми должен руководствоваться суд, принимающий дело к новому рассмотрению³.

¹ См.: *Белых В. С., Кох Р.* Роль судебной практики в правовом регулировании отношений в сфере предпринимательской деятельности // *Юридический вестник.* 1997. № 24. С. 10.

² *Кулагин М. И.* Предпринимательство и право: опыт Запада // *Избранные труды.* М., 1997. С. 26.

³ См.: *Попов Н.* Верховный кассационный суд Италии // *ВВС СССР.* 1991. № 12. С. 29.

168

Глава 5. Источники налогового права

Таким образом, в тех странах романо-германской семьи правовых систем, в которых судебная практика в качестве источника не получила закрепления в законодательстве, в реальной действительности она (практика) играет важную роль. Не случайно западные юристы указывают на несоответствие между формальной оценкой судебной практики и ее действительным авторитетом¹. Отмечается, что благодаря судебной практике судьи фактически вносят многочисленные изменения в действующее право. Особенно это касается случаев, когда содержащиеся в законодательстве формулировки страдают неопределенностью (например, такие, как «разумный человек», «разумная заботливость», «разумные цели»). При подобной неопределенности у судьи всегда имеются достаточные возможности для обоснования любого принятого решения с учетом разумной заботливости честного человека. Подводя итог в отношении судебной практики, можно в сжатом виде сформулировать следующие выводы.

Во-первых, хотя формально судебная практика не является источником права, вместе с тем она, наряду с право-конкретизирующей функцией, играет роль фактора, оказывающего существенное влияние на совершенствование и развитие любой отрасли законодательства, и законодательство о налогах и сборах не может быть исключением в данном случае. Судебная практика служит своеобразным «барометром» тех изменений и дополнений, которые надо внести в действующее законодательство. Так, появление в НК РФ такого института, как представительство в налоговых отношениях, положений, определяющих момент исполнения обязанности по уплате налога, тесно связано с юридической практикой в целом и судебной в частности.

Во-вторых, в настоящее время наблюдается активный процесс сближения англосаксонской и континентальной правовых систем. При этом надо особо подчеркнуть, что речь идет не о слиянии двух систем, а лишь об их сближе-

¹ См.: *Гражданское и торговое право капиталистических государств / Отв. ред. Е. А. Васильев.* С. 40.

§ 2. Иные источники налогового права

169

нии¹. В странах общего права, в связи с изданием законов и актов делегированного законодательства, сужается сфера применения судебного прецедента, особенно в такой специфической сфере, как налоговые отношения. И, напротив, в государствах с континентальной правовой системой заметно повышается значение судебной практики в регулировании общественных отношений.

В-третьих, официальное признание в России судебного решения в качестве самостоятельного источника права вряд ли поставит знак равенства между английским и российским прецедентным правом. На это обстоятельство указывает, в частности, опыт промышленно развитых стран континентальной Европы. По крайней мере, в этих государствах не спешат с таким признанием, хотя судебная практика уже вышла за пределы лишь объективированного опыта реализации права, складывающегося в результате деятельности судов по применению юридических норм². Решения высших судебных органов России приобрели некоторые характерные черты прецедентного права, но в принципе (с формальной стороны) не связывают нижестоящие суды.

Сущность судебной практики как правоприменительной деятельности состоит в принятии какого-либо решения. В результате этой деятельности судами общей юрисдикции, арбитражными судами принимаются решения по конкретным делам. Кроме того, Верховный Суд РФ и Высший Арбитражный Суд РФ информируют юридическую общественность о судебных решениях, имеющих принципиальное значение. Так, в «Вестнике Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации» публикуются материалы Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ о рассмотрении дел в порядке надзора по протестам на вступившие в законную силу судебные акты арбитражных судов. Такая практика ориентирует арбитражные суды по

¹ См.: Решетникова И. В. Доказательственное право Англии и США. С. 38.

² См.: Алексеев С. С. Проблемы теории права. Курс лекций в двух томах. Т. 2. С. 84.

170

Глава 5. Источники налогового права

§ 3. Действие актов налогового законодательства

171

тому или иному вопросу при применении ими судебного решения.

В-четвертых, высшие судебные инстанции России на основе изучения и обобщения практики применения НК РФ и других налоговых нормативных правовых актов дают разъяснения по вопросам судебной практики. Указанные разъяснения облекаются в форму постановлений либо информационных писем.

Постановления пленумов обладают обязательной силой для судов. Сложнее обстоит дело с информационными письмами (обзорами судебной практики). И хотя письма носят в целом информационный характер, резонно возникает вопрос: может ли судья при разрешении конкретного спора проигнорировать правило, изложенное в письме? Формально да. Но с практической точки зрения вряд ли судья пойдет на подобный шаг. В противном случае такое решение будет отменено вышестоящей судебной инстанцией.

Надо согласиться с мнением о том, что прецедент — явление, не чуждое для российской правовой системы. «Однако ему принадлежит особое место среди источников права. Он не обладает равной закону юридической силой, а потому нет смысла их противопоставлять. Скорее, прецедент имеет вспомогательное значение по отношению к закону, его роль заключается в упорядочении отношений, которые либо не урегулированы, либо не могут быть непосредственно урегулированы законом в силу неясности или неточности законодательных формулировок»¹.

Не замечать всего того, что происходит вокруг судебных решений, механически утверждать, что прецедент не является источником права в правовой системе России, — это означает одно: в теоретическом плане «топтаться» на месте с закрытыми глазами, а с точки зрения практики игнорировать действительную роль судебных решений в регулировании общественных отношений. В этой связи интересно привести мнение Н. А. Соловьевой: «Если иметь

¹ Кучин М. В. Судебный прецедент как источник права (дискуссионные вопросы) // Российский юридический журнал. 1999. № 4. С. 83.

в виду нестабильное налоговое законодательство, разнообразие вариантов налоговых сборов по характеру совершенного налогового правонарушения, более точно по этим спорам следует говорить о «временной» прецедентности»¹.

Что касается правовых обычаев, то они действительно являются источниками российского права (например, гражданского права). Однако вряд ли их можно отнести к источнику налогового права. Это связано, прежде всего, с характером регулируемых отношений, которые построены на власти и подчинении.

§ 3. Действие актов налогового законодательства во времени, пространстве и по кругу лиц

Общие положения о действии актов законодательства о налогах и сборах во времени сформулированы в ст. 5 НК РФ. Названная статья закрепляет правило о том, что все акты налогового законодательства, так или иначе ограничивающие права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов или других участников налоговых отношений либо ухудшающие их положение, не могут иметь обратной силы.

Принцип непридания налоговым законам обратной силы содержится в ст. 57 Конституции РФ. Налоговый кодекс РФ развивает данное положение Основного Закона и распространяет это правило не только на налогоплательщиков, но и на иных участников налоговых отношений.

Налоговый кодекс РФ устанавливает два режима обратной силы актов, улучшающих положение налогоплательщиков. *Первый режим* распространяется на акты налогового законодательства, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков (плательщиков сборов и других участников налоговых правоотношений), все-

¹ Соловьева Н. А. Налоговые споры в арбитражных судах. Екатеринбург, 1999. С. 18.

172

Глава 5. Источники налогового права

гда имеют обратную силу (п. 3 ст. 5). *Второй режим* установлен в отношении актов, отменяющих налоги и сборы, снижающих размеры ставок налогов (сборов), устраняющих обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов и других участников налоговых правоотношений) или иным образом улучшающих их положение (п. 4 ст. 5): В данном случае соответствующие акты обладают обратной силой, если это прямо предусмотрено в них.

Пункт 1 ст. 5 НК РФ посвящен порядку вступления в силу актов налогового законодательства¹. По общему правилу акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, если иное специально не оговорено в названной статье. Здесь применяются два временных критерия, которые должны выполняться одновременно. Поэтому следует признать справедливым и основанным на законе мнение о том, что вступление в силу этого акта связывается с более поздней из двух приведенных дат², хотя такое толкование далеко не всегда поддерживается в правоприменительной практике.

В свою очередь, акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных ст. 5 Кодекса. Налоговым кодексом РФ установлен один временной критерий.

Общее правило о порядке вступления в силу актов налогового законодательства имеет ряд исключений. Во-первых, в самом акте может быть установлена более поздняя дата вступления акта в законную силу. Во-вторых, в отношении актов законодательства, вводящих новые налоги и (или) сборы, содержится правило, согласно которому они

¹ Федеральным законом от 30 марта 1999 г. № 51-ФЗ (ст. 1) приостановлено до 1 января 2000 г. действие п. 1 ст. 5 части первой НК РФ (СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3824).

² См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / Сост. и авт. коммент. С. Д. Шаталов. С. 41.

§ 3. Действие актов налогового законодательства

173

(акты) вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

И наконец, п. 5 ст. 5 НК РФ гласит, что общие положения, предусмотренные настоящей статьей, распространяются также на нормативные правовые акты, регулирующие порядок взимания налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, за исключением нормативных правовых актов об утверждении ставок вывозных таможенных пошлин на нефть сырую, порядок вступления в силу которых определен ст. 3 Закона РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 (с изменениями и дополнениями от 23 декабря 2003 г.) «О таможенном тарифе»¹. С учетом различного уровня компетенции органов государственной власти и органов местного самоуправления акты налогового законодательства соответственно действуют на территории РФ, отдельного региона (края, области и т. д.), муниципального образования. Точно так же действует налоговое законодательство и по кругу лиц. Так, действие актов федерального уровня распространяется на всех лиц, находящихся на территории РФ. Сфера действия актов субъектов РФ ограничена лицами, находящимися на территории данного субъекта либо, например, владеющими объектами налогообложения, расположенными на территории соответствующего субъекта РФ. По такому принципу подлежат применению и акты налогового законодательства местного уровня.

Введение в действие федеральных налоговых законов осуществляется в соответствии с Федеральным законом от 14 июня 1994 г. № 5-ФЗ (в редакции Федерального закона от 22 октября 1999 г. № 185-ФЗ) «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального

¹ Пункт 5 ст. 5 НК РФ введен Федеральным законом от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ в ред. Федерального закона от 29 декабря 2001 г. № 190-ФЗ.

174

Глава 5. Источники налогового права

Собрания»¹. В силу ст. 1 Закона на территории РФ применяются только те федеральные конституционные законы, федеральные законы, акты палат Федерального Собрания, которые официально опубликованы. При этом федеральные законы подлежат официальному опубликованию в течение семи дней после дня их подписания Президентом РФ (ст. 3). Официальным опубликованием Федерального закона считается первая публикация его полного текста в «Парламентской газете», «Российской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации» (ст. 4).

В соответствии со ст. 6 федеральные законы вступают в силу одновременно на всей территории РФ по истечении десяти дней после дня их официального опубликования, если самими законами не установлен другой порядок вступления их в силу. Однако, как было отмечено выше, НК РФ устанавливает иные сроки введения в действие налоговых законодательных актов (ст. 5).

¹ СЗ РФ. 1994. № 8. Ст. 801.

Глава 6. Субъекты налогового права

§ 1. Понятие субъекта налогового права. Налоговая правосубъектность

В юридической науке понятие субъекта права рассматривается в различных аспектах, что объясняется существованием разных направлений и школ в современной юриспруденции¹. В российской правовой науке традиционно обращается внимание на то, что в понятии субъекта права сливаются две основные характеристики: возможность участвовать в различных правоотношениях и реальное участие в них². Таким образом, понятие «субъект права» охватывает как потенциальные возможности, так и их реализацию и выступает как более широкое по значению, нежели термин «субъект правоотношения» («участник правоотношения»).

Итак, можно утверждать, что *субъектами налогового права Российской Федерации* именуются индивидуумы и коллективные образования, способные участвовать в налоговых отношениях и выступающие как носители налоговых прав и обязанностей, предусмотренных законодательством Российской Федерации, законодательством субъектов РФ, нормативными актами органов местного самоуправления, международно-правовыми актами³.

¹ В частности, многие современные зарубежные концепции впитали в себя идеи позитивизма. С точки зрения позитивизма, названное понятие — «чисто юридическое». Субъект в юридическом смысле, например, по мнению Еллинека, не есть существо или субстанция, а данная извне, созданная волею правопорядка способность (см.: *Еллинек Г.* Общее учение о государстве. СПб., 1908. С. 123).

² См.: *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношениях. М., 1974. С. 114; *Кечекьян С. Ф.* Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. С. 84.

³ См. подробнее: *Винницкий Д. В.* Субъекты налогового права.

176

Глава 6. Субъекты налогового права

§ 1. Понятие субъекта налогового права

177

Признание физического лица, организации, государственного (муниципального) органа субъектом налогового права происходит в силу распространения на данное лицо, организацию, государственный (муниципальный) орган действия налоговых законодательных актов. Каждый субъект налогового права в силу самого действия названных законодательных актов, т. е. независимо от участия в тех или иных налоговых правоотношениях, обладает определенным комплексом прав и обязанностей. Все эти права и обязанности составляют содержание налоговой правосубъектности. Поэтому налоговая правосубъектность имеет особое, основополагающее значение для правового регулирования поведения граждан, организаций, деятельности соответствующих государственных (муниципальных) органов: она (правосубъектность) служит предпосылкой взаимоотношений между ними. В то же время распространение действия налоговых законов на данное лицо, организацию, определенный государственный орган и признание их субъектами права еще не влечет за собой возникновение налоговых правоотношений между названными субъектами. Налоговые правоотношения являются следствием реализации налогового закона при наличии определенных юридических фактов. Как известно, вступая в те или иные налоговые правоотношения, физические лица, организации становятся носителями конкретных субъективных прав и обязанностей. Эти субъективные права и обязанности должны рассматриваться как элементы налогового правоотношения.

Правосубъектность по своей роли, специфическим функциям в механизме правового

регулирующего выступает в качестве средства фиксации (закрепления) круга субъектов — лиц, обладающих способностью быть носителями субъективных юридических прав и обязанностей. Еще в большей степени конкретизирующая роль правосубъектности проявляется в отраслях права¹. Отраслевая налоговая правосубъектность определяет область законодательства, действующую применительно к лицу, и, следовательно-

гч
о
о

¹ См.: Алексеев С. С. Общая теория права. М., 1982. Т. 2. С. 140.

но, конкретизирует круг правоотношений, в которых лицо может участвовать. Налоговая правосубъектность, конкретизируя круг реальных субъектов налогового права, является вместе с тем первичной ступенью конкретизации налогово-правовых норм, на которой определяется общее юридическое положение субъектов: субъекты налогового права ставятся в то или иное положение по отношению друг к другу.

Таким образом, *налоговая правосубъектность* — это установленная нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей в сфере организационно-имущественных и организационных отношений по установлению, введению и уплате налогов и сборов, а также в иных отношениях, неразрывно связанных с перечисленными. В частности, налоговая правосубъектность также может предоставлять лицу способность участвовать в отношениях, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а также в иных отношениях, входящих в предмет налогового права.

Налоговая правосубъектность — один из видов отраслевой правосубъектности, поэтому наряду с общими чертами ей присущи некоторые свойства, обусловленные спецификой налоговых отношений и правового воздействия на них. Рассмотрим эти свойства.

1. В юридической литературе наряду с глубоко разработанной категорией «специальная правоспособность» весьма распространено понятие «специальная правосубъектность». Под последней подразумевается способность лица быть участником лишь определенного круга правоотношений в рамках определенной отрасли права. Например, С. С. Алексеев считает, что специальной правосубъектностью обладают юридические лица в гражданском праве и органы государственного управления в административных отношениях¹. Обосновывалось также, что каждый вид субъектов государственного (конституционного) права наделяется специальной государственно-правовой правосубъ-

¹ См.: Алексеев С. С. Общая теория права. Т. 2. С. 144.

178

Глава 6. Субъекты налогового права

ектностью¹. Понятие специальной (ограниченной) правоспособности наиболее широко используется в гражданском праве. М. И. Брагинский, К. Б. Ярошенко пишут, что специальная правоспособность предполагает совершение юридическими лицами, прямо указанными в законе, только таких действий, которые соответствуют целям их деятельности, предусмотренным в уставе, и несение ими связанных с этой деятельностью обязанностей². По мнению В. В. Лаптева, специальная правоспособность дает возможность осуществлять лишь такие права, которые соответствуют предмету деятельности данного субъекта³.

Таким образом, если в научной литературе под специальной правосубъектностью понимается способность субъекта участвовать лишь в определенном круге отношений в рамках отрасли права, то под специальной правоспособностью — «ограниченный характер возможности осуществлять права и исполнять обязанности и конкретный, а не абстрактный перечень возможных видов деятельности»⁴ в рамках опять же определенной отрасли права. В целом понятия «специальная правосубъектность» и «специальная правоспособность» с разных сторон характеризуют одно и то же правовое явление, поскольку ограничение способности участия в различных отношениях предполагает ограничение возможности осуществлять некоторые права и обязанности.

Следует отметить, что *налоговая правосубъектность (как и налоговая правоспособность) любого субъекта на-*

¹ См.: Денисов А. И., Кириченко М. Г. Советское государственное право. М., 1957. С. 8; Лучин В. О. Конституционные нормы и правоотношения. М., 1997. С. 123.

² См.: Брагинский М. И., Ярошенко К. Б. Граждане (физические лица). Юридические лица // Хозяйство и

право. 1995. № 2. С. 10.

³ См.: Лантев В. В. Предпринимательское право: понятие и субъекты. М., 1997. С. 44.

⁴ Кудашкин В. В. Специальная правоспособность субъектов гражданского права в сфере действия общего запрета // Государство и право. 1999. № 5. С. 47.

§ 1. Понятие субъекта налогового права

179

логового права всегда является специальной. По этой причине налоговая правосубъектность — более емкая категория, нежели возможность правообладания и несения обязанностей в сфере налоговых отношений. Ее конкретное содержание зависит от целого ряда факторов: юридической природы субъекта, характера и целей его деятельности. Специальная налоговая правосубъектность — форма выражения отраслевой налоговой правосубъектности применительно к конкретным видам субъектов налогового права. Другими словами, правосубъектность в сфере действия налогового права специализирована по своему конкретному содержанию.

Рассматривая проблему на конкретных примерах, следует обратить внимание на то, что налоговые правосубъектности физических лиц, организаций, некоторых государственных органов исполнительной власти, представительных органов изначально предполагают участие каждого из названных субъектов лишь в определенных группах налоговых отношений, при этом в качестве строго определенной стороны в соответствующих налоговых правоотношениях. Более того, каждый из налоговых правосубъектов может обладать строго ограниченным перечнем налоговых прав и обязанностей из абстрактного перечня налоговых прав и обязанностей, предусмотренных всей совокупностью налоговых норм. Например, очевидно, что отдельное физическое лицо не может непосредственно участвовать в отношениях по установлению налогов и сборов и ни при каких условиях не может быть носителем таких налоговых прав, как право на установление налога, на осуществление выездной налоговой проверки, на получение инвестиционного налогового кредита. Данное свойство налоговой правосубъектности наиболее заметно при сопоставлении последней с гражданской отраслевой правосубъектностью. Гражданская правосубъектность представляет собой специфическое правовое явление, выражающее своеобразие юридического режима гражданско-правового регулирования. В соответствии с принципами гражданского оборота гражданская правосубъ-

180

Глава 6. Субъекты налогового права

ектность имеет общий абстрактный характер не только по исходным элементам, но и в целом, а конкретизирующие ее общие права и обязанности выражают общую, принципиально равную возможность тех или иных лиц быть субъектами имущественных отношений¹. В отрасли налогового права правосубъектность является общей, равной для всех предпосылкой правообладания лишь по своим исходным элементам, где правосубъектность представляет собой бланкетную возможность быть субъектом налоговых правоотношений. По другим же своим элементам правосубъектность в налоговом праве выражает различие в правовом положении субъектов. Сказанное, как отмечалось в литературе, характерно для многих отраслей публично-правового цикла².

2. Указанная специализация налоговой правосубъектности позволяет подразделить ее на два основных вида: частную и публичную налоговую правосубъектность.

Под *частной налоговой правосубъектностью* необходимо понимать предусмотренную законодательством о налогах и сборах способность индивидуальных и коллективных субъектов, исходя из собственного (частного) интереса и подчиняясь в установленных законом случаях публичному интересу³, выступать в качестве функционально подчиненной стороны в налоговых правоотношениях, а именно в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов и иных участников налоговых правоотношений, не обладающих властными полномочиями.

Под *публичной налоговой правосубъектностью* следует понимать способность (а нередко и обязанность) государственных (муниципальных) органов и публично-территориальных образований, руководствуясь на основании

¹ См.: Алексеев С. С. Общая теория права. Т. 2. С. 145.

² Там же.

³ Нельзя не согласиться с определением Ю. А. Тихомирова, согласно которому публичный интерес есть признанный государством и обеспеченный правом интерес социальной общности, удовлетворение которого служит условием ее существования и развития (см.: Тихомиров Ю. А. Публичное право. С. 55).

§ 1. Понятие субъекта налогового права

181

закона публичными интересами, выступать в качестве управомоченной стороны, обладающей властными полномочиями в налоговых правоотношениях.

Соответственно, носителями правосубъектности первого вида являются граждане, иностранные граждане, лица без гражданства (подданства), а также организации. Носителями правосубъектности второго вида — государственные (муниципальные) органы, обладающие властными полномочиями в области налогообложения, общественно-территориальные образования (Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования). Нет противоречия в том, чтобы налоговую правосубъектность физических лиц и организаций, которая является предпосылкой для участия в налоговых, т. е. публичных, отношениях, именовать частной. Современное состояние права и законодательства характеризуется взаимопроникновением частных и публичных начал¹. В той или иной степени как частные, так и публичные начала присутствуют в любой отрасли права. Основной вопрос состоит в том, какое из них доминирует. В налоговом праве есть субъекты, как обладающие, так и не обладающие властными полномочиями; субъекты, стремящиеся реализовать свой частный интерес, вынужденно подчиняющиеся интересу публичному (общественному), и субъекты, реализующие публичные (общественные) интересы, выражающие государственную волю.

3. Другой особенностью налоговой правосубъектности является то, что во многих случаях она выступает как производная от другой отраслевой правосубъектности. При этом публичная налоговая правосубъектность выступает в качестве производной от конституционной или административной правосубъектности, частная налоговая правосубъектность нередко производна от гражданско-правовой. Так, для того, чтобы быть полноправным участником нало-

¹ См.: Яковлев В. Ф. О взаимодействии публичного и частного права // Публичное и частное право: проблемы развития, законодательного выражения и юридической практики: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. С. 3—6, 20—21.

182

Глава 6. Субъекты налогового права

вых правоотношений, государственный орган должен быть учрежден (образован) в соответствии с действующим конституционным или (и) административным законодательством. Соответственно, конституционно-правовой или административно-правовой статус определяет способность указанного субъекта вступать в налоговые отношения. Реализация административной (конституционной) правосубъектности влечет за собой вступление государственных (муниципальных) органов, общественно-территориальных образований в различные правоотношения, в которых субъективные права (за исключением собственно административно-правовых и конституционно-правовых) уже не являются административно-правовыми (конституционно-правовыми).

По справедливому замечанию А. П. Алехина, по отношению к другим правоотношениям административная (конституционная) правосубъектность играет *трансмиссионную* роль¹. Ее реализация, как правило, необходима и для «приведения в движение» налоговых правоотношений. На практике это означает, что образование, не обладающее административной или конституционной правосубъектностью, не наделяется и налоговой правосубъектностью, оно (образование) не способно участвовать в налоговых отношениях. Можно привести несколько характерных примеров. Представительный орган власти, сформированный с нарушением действующего конституционного законодательства, не может на законных основаниях участвовать в налоговых отношениях: устанавливать или вводить в действие налоги и сборы. Его акты не будут порождать правовых последствий в сфере налогового регулирования, поскольку в силу, в частности, п. 1 ст. 3 ПК РФ (и соответствующих положений Конституции РФ) каждый должен уплачивать лишь *законно* установленные налоги и сборы. Другим показательным примером является Указ Президента РФ от 11 октября 1996 г. № 1428 «О Временной чрезвычайной комиссии при Президенте Российской Федерации по

¹ См.: Алехин А. П. Предприятие в системе отраслевого управления. М., 1977. С. 130.

§ 1. Понятие субъекта налогового права

укреплению налоговой и бюджетной дисциплины»¹. Пункт 4 Указа наделяет Временную чрезвычайную комиссию (ВЧК) полномочиями по принятию решений о проведении проверок финансово-хозяйственной деятельности юридических лиц, соблюдения юридическими и физическими лицами налогового, таможенного и банковского законодательства. В постановлении Государственной Думы РФ от 18 октября 1996 г. № 711-ПГД «Об обращении в Конституционный Суд Российской Федерации»² отмечалось, что названная комиссия ни в систему правосудия, ни вообще в систему правоохранительных органов не входит, однако вопреки ст. 34, 35, 55 Конституции РФ имеет полномочия произвольно вмешиваться в частные дела юридических и физических лиц. В связи с изложенным 1 ноября 1996 г. был принят Указ Президента РФ № 1513 «Об обеспечении деятельности Временной чрезвычайной комиссии при Президенте Российской Федерации по укреплению налоговой и бюджетной дисциплины»³, утвердивший Регламент комиссии. Данный нормативный акт фактически низводил роль ВЧК до совещательного органа, не имеющего собственной компетенции. Очевидно, что при таком толковании положений Указа Президента РФ № 1428, устраняющем противоречие конституционному законодательству, ВЧК при Президенте РФ не может рассматриваться как самостоятельный участник налоговых отношений. Приведенные примеры подтверждают, что признание публичного образования правосубъектным с позиций конституционного или (и) административного права является обязательным для закрепления за ним публичной налоговой правосубъектности. Производный от гражданской правосубъектности характер частной налоговой правосубъектности выражается в том, что признание лица субъектом гражданского права предопределяет возможность его самостоятельного участия в имущественных отношениях. В то же время именно реализация

¹ СЗ РФ. 1996. № 42. Ст. 4793.

² СЗ РФ. 1996. № 47. Ст. 5304.

³ СЗ РФ. 1996. № 45. Ст. 5095. Утратил силу в связи с изданием Указа Президента РФ от 9 августа 1999 г. № 1024.

Глава 6. Субъекты налогового права

имущественных прав, составляющих содержание гражданской правосубъектности, является основанием для привлечения лица к налогообложению, возложения на него налоговых прав и обязанностей, другими словами — для вступления его в налоговые отношения. Таким образом, *реализация тех или иных субъективных гражданских прав и обязанностей нередко рассматривается налоговыми нормами в качестве юридического факта, влекущего возникновение, изменение, прекращение налоговых правоотношений.*

Однако то, что предметом налогового права являются не просто имущественные отношения, а организационно-имущественные, а также некоторые организационные отношения, объясняет возможность признания правом и за образованиями — не субъектами гражданского права качества частной налоговой правосубъектности¹. Кроме того, поскольку, как мы отметили, гражданские правоотношения часто расцениваются не более чем элемент фактического состава того или иного налогового правоотношения, неправильно было бы утверждать, что субъектный состав тех и других одинаков. В нашем случае можно говорить лишь об односторонней связи: все субъекты гражданского права являются субъектами налогового права, но не все субъекты налогового права обладают гражданской правосубъектностью.

4. Налоговая правосубъектность коллективных субъектов (как и правосубъектность административная) характеризуется неравенством ее носителей. Как правило, один из участников налоговых отношений функционально подчинен другому. Однако ранее мы отмечали, что метод правового воздействия в налоговом праве обладает определенной спецификой по сравнению с административно-правовым и финансово-правовым методами регулирования и проявляется главным образом в отношениях функционального подчинения. Метод правового регулирования взаимосвязан с отрас-

¹ Недопустимо сводить все коллективные образования к гражданско-правовой категории «юридическое лицо». Субъектами права, в том числе гражданского, могут быть образования, не обладающие признаками юридического лица. См.: *Белых В. С. Субъекты предпринимательской деятельности: понятие и виды: Правовое положение субъектов предпринимательской деятельности // Сб. науч. тр. / Отв. ред., сост. В. С. Белых. Екатеринбург, 2002. С. 28—29.*

§ 1. Понятие субъекта налогового права

левой правосубъектностью. Поэтому необходимо еще раз подчеркнуть, что особенностью административной и отчасти финансовой правосубъектностей логично признать их иерархичность¹, отражающую иерархичность построения управленческих прав и обязанностей государственных органов, находящихся на различных уровнях управленческой системы. Данного свойства у налоговой правосубъектности не наблюдается по причине специфики превалирующего в налоговых отношениях функционального подчинения.

Сказанное отчетливо проявляется при анализе норм НК РФ и Закона РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 (в редакции Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ) «О налоговых органах Российской Федерации»². Характерным примером являются ст. 31 НК РФ и ст. 7 указанного Закона, содержащие общий перечень прав налоговых органов практически без какой-либо их дифференциации в зависимости от уровня подразделения Министерства РФ по налогам и сборам (далее — МНС России³). Таким образом, как районный налоговый орган, так и областной (краевой, республиканский) при осуществлении, например, налоговой проверки деятельности налогоплательщика будут обладать в целом одинаковыми полномочиями в отношении его (налогоплательщика). В отношениях (составляющих предмет налогового права) между организацией, гражданином и определенным органом налогового контроля, финансовым органом объем правомочий последних в отношении субъектов функционального подчинения существенно не зависит от уровня их (органа налогового контроля, финансового органа) положения в иерархии органов исполнительной власти. Представляется более целесообраз-

¹ См.: *Собчак А. А.* Хозрасчет и правосубъектность // Советское государство и право. 1981. № 2. С. 79.

² Ведомости РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492 (далее — Закон о налоговых органах).

³ В соответствии с п. 15 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» МНС России преобразовано в Федеральную налоговую службу с одновременной передачей его функций по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности, по ведению разъяснительной работы по законодательству РФ о налогах и сборах Министерству финансов РФ.

186

Глава 6. Субъекты налогового права

разным рассматривать объем и содержание публичной налоговой правосубъектности государственных органов в зависимости от характера выполняемых ими функций. Так, содержание отраслевой налоговой правосубъектности налоговых органов, Министерства финансов РФ, таможенных органов, бесспорно, различно.

Таким образом, основные особенности отраслевой налоговой правосубъектности проявляются в специализации ее содержания, в разделении на публичную и частную, в производном характере и отсутствии иерархичности. Они обусловлены спецификой налоговых отношений и тесно взаимосвязаны со свойствами метода правового воздействия на указанные отношения.

§ 2. Виды субъектов налогового права

Очевидно, что изучение системы субъектов налогового права, классификация субъектов данной отрасли должны иметь место на основе анализа и обобщения действующих норм налогового права. Хотя законодательство о налогах и сборах не использует термин «субъект налогового права» и, соответственно, не решает вопросов деления субъектов налогового права на виды, ряд налоговых норм имеет непосредственное отношение к рассматриваемой проблеме. Например, ст. 9 НК РФ перечисляет возможных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Кроме этого, разделы второй и третий НК РФ также в значительной своей части посвящены данному вопросу.

Статья 9 НК РФ закрепляет, что в налоговых отношениях участвуют: 1) организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками или плательщиками сборов; 2) организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами; 3) МНС России¹ и его территори-

¹ В соответствии с п. 15 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» МНС России преобразовано в Федеральную налоговую службу с одновременной передачей его функций по принятию нормативных правовых актов в установленной сфере деятельности, по ведению разъяснительной работы по законодательству РФ о налогах и сборах Министерству финансов РФ.

§ 2. Виды субъектов налогового права

181

альные подразделения (налоговые органы); 4) Государственный таможенный комитет РФ¹ и его подразделения (таможенные органы); 5) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых и таможенных

органов прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками и плательщиками сборов (сборщики налогов и сборов); 6) Министерство финансов РФ, министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов, районов и городов (финансовые органы), иные уполномоченные органы — при решении вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных НК РФ; 7) органы государственных внебюджетных фондов. Нельзя не обратить внимание на ряд недостатков, имеющих в принятой редакции ст. 9 НК РФ. Во-первых, содержащийся в названной статье перечень участников налоговых отношений не является полным. В число участников, например, не включены представительные органы власти Российской Федерации. В данной части ст. 9 НК РФ фактически вступает в противоречие со ст. 2 НК РФ. Часть первая ст. 2 НК РФ прямо указывает, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по *установлению, введению* и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации. Очевидно, что основными участниками отношений по установлению и введению налогов и сборов являются представительные органы власти. Сказанное дополнительно подтверждают п. 1, 3—5 ст. 1, п. 5 ст. 3, п. 2—4 ст. 12 НК РФ. Во-вторых, формулировка п. 5 ст. 9 НК РФ содержит некоторые неточности. Прежде всего, налоговые органы в соответствии с установленным порядком, как правило, не осуществляют непосредственно взимание налогов и сборов. Согласно п. 15 Указа Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 Государственный таможенный комитет преобразован в

Федеральную таможенную службу.

188

Глава 6. Субъекты налогового права

редственно прием налогов и сборов. Это видно хотя бы из ст. 31, 32 НК РФ, Закона о налоговых органах. Данные нормы закрепляют за соответствующими органами исполнительной власти преимущественно контрольные функции. Другой немаловажный недочет принятой редакции ст. 9 НК РФ состоит в том, что государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, полагаем, *не вправе* уполномочить какие-либо иные органы и каких-либо должностных лиц на прием и взимание налогов и сборов, а также на осуществление налогового контроля, если иное не предусмотрено федеральным законом. В силу ч. 3 ст. 55, ст. 106 Конституции РФ названные выше полномочия находятся в компетенции представительных органов власти соответствующего уровня. Взимание налогов и осуществление налогового контроля предполагает вмешательство в частные дела организаций и физических лиц, ограничение конституционных прав, установленных ст. 34, 35 Конституции РФ. Делегирование подобных полномочий какому-либо государственному (муниципальному) органу возможно лишь на основании федерального закона. Третье замечание к п. 5 ст. 9 НК РФ состоит в отсутствии оснований причислять к участникам налоговых отношений должностных лиц. Последние, участвуя в налогово-правовых отношениях, по существу реализуют часть компетенции соответствующего государственного органа власти (органа местного самоуправления) и не выступают в налоговом праве как самостоятельные носители установленных законом субъективных прав и обязанностей, отличных от прав и обязанностей государственного органа (органа местного самоуправления)¹. С учетом отмеченного выше остановимся далее на проблеме определения основных видов субъектов российского налогового права. В

юридической литературе по общей теории права принято подразделять всех субъектов права

¹ При этом мы исходим из того, что отношения, возникающие в связи с внутренней организацией деятельности органов исполнительной власти, в том числе налоговых органов, относятся к предмету административного права.

§ 2. Виды субъектов налогового права

189

на три основные группы: 1) индивиды; 2) организации; 6) общественные (общественно-территориальные) образования¹. Однако деление на виды субъектов налогового права вышеуказанным образом не отражает в полной мере специфику круга субъектов налогового права и особенности содержания правосубъектности различных участников налоговых отношений. Целесообразно разделить субъектов налогового права на основе целого комплекса признаков и свойств, выделив следующие виды субъектов: 1) физические лица (граждане, иностранные граждане, лица без гражданства); 2) организации; 3) государственные

(муниципальные) органы; 4) общественно-территориальные образования (Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования).

В литературе предлагаются и иные варианты классификации субъектов налогового права. Так, Н. И. Химичева отмечает: «...в налоговых правоотношениях участвуют: налогоплательщики, органы государственной налоговой службы и кредитные органы - банки, которые принимают и зачисляют налоговые платежи на счета соответствующих бюджетов. Они являются носителями юридических прав и обязанностей в данных отношениях, т. е. субъектами налогового права»². Однако сформированный ученым • перечень субъектов налогового права имеет недостатки. Во-первых, он не полон. Во-вторых, определение налогоплательщика как субъекта налогового права нельзя признать ; точным. Субъектами налогового права все-таки являются ; граждане и организации. Категория же налогоплательщик i (субъект налога) в узком смысле определяет одну из сторон в налоговом правоотношении по конкретному налогу. В широком смысле под налогоплательщиком можно понимать участника определенного рода правоотношений, связанных с исчислением и внесением налогового платежа в бюджет (внебюджетный фонд). Поэтому права М. В. Карасева, которая пишет: «...стороны в налоговом правоотно-

¹ См.: Алексеев С. С. Общая теория права. Т. 2. С. 147.

² Финансовое право / Под ред. Н. И. Хитичевой. М., 1995 С. 241; Химичева Н. И. Налоговое право. С. 58.

Г

190

Глава 6. Субъекты налогового права

шении строго определены. Обязанную сторону правоотношения представляют различные субъекты, объединенные под названием «налогоплательщики». В этом отношении понятие «налогоплательщик» сопоставимо с такими гражданско-правовыми понятиями, как «должник», «кредитор», поскольку и то и другое «не выражает ничего больше, кроме определенной юридической позиции субъектов обязательственных правоотношений»¹.

Показательна точка зрения по вопросу деления субъектов налогового права на виды, высказанная М. Ю. Орловым. Он предлагает понимать под субъектами налогового права «юридических или физических лиц (а также некорпорированные объединения), которые могут быть участниками отношений, регулируемых налоговым правом»². Полагаем, недостатки данного перечня обусловлены попыткой решить проблему путем использования исключительно гражданско-правового категориального аппарата. Исходя из специфики налоговых отношений и юридического положения их субъектов, думается, что категория «юридическое лицо» должна рассматриваться лишь в качестве вспомогательной³. Исторически конструкция «юридическое лицо» возникла и развивалась как персонификация обособленных имущественных интересов товаровладельцев, выступающих в имущественном обороте⁴. Между тем сама экономическая природа и юридическое опосредование имущественных отношений в гражданском и нало-

¹ Карасева М. В. Проект НК РФ и новые явления в праве // Хозяйство и право. 1997. № 4. С. 78—79.

² Орлов М. Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 121—124.

³ Ц. А. Ямпольская заявляла категорично: «...понятие юридического и неюридического лица для административного права, как и для некоторых других отраслей права, не имеет... никакого значения» (см.: Ямпольская Ц. А. Субъекты советского административного права: Дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1958. С. 112—113).

⁴ См.: Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. С. 143.

§ 3. Физическое лицо — субъект налогового права

191

говом праве различны. Поэтому наличие налоговой правосубъектности у той или иной организации во многих случаях не следует связывать с наличием у нее прав юридического лица. Другим недостатком приведенной точки зрения (являющимся следствием первого) считаем то, что М. Ю. Орлов, используя понятие юридического лица, фактически объединяет в нем организации, не обладающие властными полномочиями, и государственные (муниципальные) органы, участвующие в налогово-правовых отношениях. Естественно, что при этом остается незаметной специфика круга субъектов налогового права. Действительно, в советской юридической науке было распространено мнение, что деление юридических лиц на публичные и частные с точки зрения гражданско-правовых последствий является бесплодным. В тех случаях, когда государство и публичные установления выступают в качестве субъектов имущественных прав и обязанностей,

они действуют как юридические лица гражданского права¹. Не вдаваясь в дискуссию по этому вопросу, отметим, что во всяком случае *в налоговых отношениях частно- или публично-правовая природа лица в корне определяет его юридическое положение*. Сказанное является, по нашему мнению, второй причиной того, почему попытки осуществить классификацию субъектов налогового права, используя лишь гражданско-правовые конструкции, обречены на неудачу. С учетом изложенного необходимо перейти к характеристике выделенных нами основных видов субъектов налогового права.

§ 3. Физическое лицо — субъект налогового права

Понятие «физическое лицо» является специально юридическим для обозначения индивидуального субъекта права в отличие от субъекта — коллективного (организационно-

¹ См.: *Братусь С. Н.* Юридические лица в советском гражданском праве. С. 63.

192

Глава 6. Субъекты налогового права

го) образования, именуемого юридическим лицом. Термин «физическое лицо» охватывает всех индивидуальных субъектов, пребывающих на территории государства: граждан РФ, иностранцев и лиц без гражданства. Понятие «гражданин» представляет собой специфический социально-правовой аспект характеристики индивида. В нем выражается устойчивая юридическая связь лица с государством, определяющая правовое положение этого лица в обществе и государстве¹.

Характер прав и обязанностей, предоставляемых индивиду, нередко зависит от обладания им определенным гражданским состоянием. Но в налоговом праве гражданство решающим образом не влияет на содержание правосубъектности (налогово-правовой статус). В отличие от других отраслей публично-правового цикла, где во главу угла ставятся политико-правовые отношения лица и государства, в налоговом праве прежде всего учитываются экономические связи индивида с государством. Экономические отношения физического лица и государства определяются посредством принципа постоянного местопребывания (резидентства), согласно которому лиц подразделяют на имеющих постоянное место пребывания в определенном государстве (резидентов) и не имеющих в нем постоянного местопребывания (нерезидентов)². Учитывая, что состояние гражданства существенно не влияет на содержание налоговой правосубъектности лиц, представляется целесообразным в науке налогового права и в налоговом законодательстве для обозначения индивидуального субъекта использовать конструкцию «физическое лицо».

Особую категорию субъектов налогового права, охватываемую понятием «физическое лицо», составляют в настоящее время индивидуальные предприниматели. Ими являются граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и

¹ См.: *Безичев Б. К.* Трудовая правоспособность советских граждан. М., 1972. С. 7.

² См.: *Основы налогового права / Под ред. С. Г. Пепеляева.* С. 45.

§ 3. Физическое лицо — субъект налогового права

193

прошедшие в установленном порядке государственную регистрацию в качестве индивидуальных предпринимателей (п. 1 ст. 23 ГК РФ). Согласно п. 2 ст. 23 ГК РФ глава крестьянского (фермерского) хозяйства, осуществляющего деятельность без образования юридического лица (ст. 257 ГК РФ), также признается предпринимателем с момента государственной регистрации крестьянского (фермерского) хозяйства.

Налоговый кодекс РФ дает свое определение понятия «индивидуальный предприниматель», которое по своему значению несколько шире понятия, вытекающего из содержания действующего российского гражданского законодательства. В соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ под индивидуальными предпринимателями понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Анализ действующего налогового законодательства позволяет сделать вывод о том, что налогообложение указанных лиц имеет свои особенности по сравнению с налогообложением физических лиц, не обладающих статусом предпринимателя. Например, ранее действовавший Закон РФ «О подоходном налоге с физических лиц» содержал специальный раздел IV, в соответствии с которым осуществлялось налогообложение доходов от предпринимательской деятельности индивидуальных

предпринимателей. Ныне ст. 227 НК РФ также устанавливает особенности исчисления индивидуальными предпринимателями сумм налога на доходы. Таким образом, хотя категория «физическое лицо» охватывает (как более широкое по своему смысловому объему) понятие «индивидуальный предприниматель», следует учитывать, что содержание налоговой правосубъектности индивидуального предпринимателя во многом специфично.

Любая отраслевая правосубъектность включает в себя

- § два основных структурных элемента: способность облада-
- Д ния правами и несения обязанностей (правоспособность) и
- ~" способность к самостоятельному осуществлению прав и

194

Глава 6. Субъекты налогового права

обязанностей (дееспособность). Поэтому нередко правосубъектность называется праводеспособностью или отождествляется с ней¹. Налоговая правоспособность возникает у физического лица с момента рождения, это неоднократно отмечалось в юридической литературе². Однако налоговая правоспособность физического лица не имеет никакого смысла, если она не может быть реализована. Реализация правоспособности осуществляется с помощью дееспособности. В научных публикациях справедливо отмечается, что можно выделить две основные функции налоговой дееспособности: юридическую и социальную. Первая заключается в том, что налоговая дееспособность физического лица является средством реализации его налоговой правоспособности. Социальная функция налоговой дееспособности проявляется в обеспечении личности возможности осуществления своих налоговых обязанностей перед государством и позволяет нести ответственность за неправомерное поведение. Дееспособность физического лица наступает по достижении определенного возраста³.

Несмотря на предложения, имевшиеся в ряде проектов НК РФ, в принятой Государственной Думой редакции Кодекса вопрос налоговой дееспособности непосредственно не решается. В юридической литературе имеются предложения по решению рассматриваемой проблемы. Так, анализируя ст. 21, 26, 28 ГК РФ, ст. 173 ранее действовавшего Кодекса законов о труде, М. В. Карасева приходит к выводу о том, что у конкретного физического лица налоговая дееспособность может возникнуть только тогда, когда лицо уже приобрело гражданскую или трудовую деес-

¹ См.: *Венедиктов А. В.* О субъектах социалистических правоотношений // Советское государство и право. 1955. № 6. С. 21—22; *Алексеев С. С.* Общая теория права. С. 139—140; *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношениях. С. 117.

² См.: Основы налогового права / Под ред. *С. Г. Пепеляева*. С. 44, 203; *Карасева М. В.* Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // Хозяйство и право. 1996. № 7. С. 97.

³ См.: *Карасева М. В.* Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица. С. 97—98.

§ 3. Физическое лицо — субъект налогового права

195

поспособность. «Другими словами, — пишет она, — физическое лицо только тогда может быть фактически налогово-дееспособно, то есть приобретать и осуществлять налоговые обязанности и права, когда оно способно приобрести объекты налогообложения, то есть имущество, доходы и т. д. В связи с этим, — заключает ученый, — возраст, с которого может реально наступить налоговая дееспособность физического лица, произведен от возраста наступления гражданской и трудовой дееспособности»¹.

Но приведенные аргументы демонстрируют лишь то обстоятельство, что до достижения четырнадцатилетнего возраста (возраста ограниченной гражданской и трудовой дееспособности), лицо нередко фактически не сталкивается с необходимостью реализовать свои налоговые обязанности и права. Его налоговая дееспособность (даже если бы таковая существовала) в любом случае оставалась бы невостребованной. Нельзя признать верным утверждение, что объект налогообложения может возникнуть лишь у лица, дееспособного с позиций гражданского и (или) трудового законодательства. Для того чтобы иметь объект налогообложения по налогу на имущество физических лиц, вовсе не обязательно достигнуть возраста гражданской или трудовой дееспособности. Собственником объекта недвижимости, например, может быть и трехлетний, и двенадцатилетний ребенок. Объект налогообложения по налогу на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, также может принадлежать недееспособному лицу. Эти очевидные факты не позволяют определять налоговую дееспособность (и возраст ее наступления) как производную от гражданской и трудовой.

Бесспорна связь налоговых отношений с гражданскими и трудовыми. Она проявляется, в частности, и в том, что практически все субъекты гражданского и многие субъекты трудового

права правосубъектны с позиций права налогового. В предыдущей главе рассматривалось положение о том, что частная налоговая правосубъектность (и правоспособность)

¹ Карасева М. В. Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица. С. 97—98. 196

Глава 6. Субъекты налогового права

иногда производна от гражданской. Но налоговая дееспособность как способность своими действиями исполнять налоговые обязанности и осуществлять налоговые права — особый структурный элемент налоговой правосубъектности физического лица. Она может отсутствовать у субъекта в определенных случаях и восполняться дееспособностью его законных представителей. По этой причине законодатель имеет возможность, учитывая специфику и сложность налоговых отношений, установить целесообразный возраст наступления налоговой дееспособности физического лица, не согласующийся с подходом к определению возраста наступления дееспособности в смежных отраслях.

Для определения возраста наступления налоговой дееспособности необходимо обратиться к анализу действующего налогового законодательства. Пункт 1 ст. 45 НК РФ гласит, что налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Непосредственно в НК РФ нет каких-либо специальных норм, ограничивающих участие гражданина в налоговых отношениях определенным возрастом. Однако известно, что в силу п. 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста. Деликтоспособность (или способность нести самостоятельную ответственность за свои действия) традиционно считается составной частью дееспособности¹. Следовательно, возраст наступления деликтоспособности и дееспособности в целом должны совпадать. Недопустимо самостоятельное участие в налоговых отношениях лиц, не несущих налоговой ответственности за свои действия (бездействие), т. е. граждан моложе 16 лет. Целесообразно закрепить в НК РФ норму, непосредственно декларирующую недееспособность граждан моложе 16 лет.

Соответствующие налоговые обязанности и права лиц в возрасте до 16 лет могут реализовать их законные пред-

¹ См., напр.: Гражданское право / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. М., 1998. С. 99—100.

§ 3. Физическое лицо — субъект налогового права

197

ставители. Это позволяет лучше защитить интересы несовершеннолетних в такой специфической сфере публично-правового регулирования, как налоговые отношения. В соответствии с п. 1 ст. 26 НК РФ налогоплательщик может участвовать в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, через законного или уполномоченного представителя, если иное не предусмотрено НК РФ. Пункт 2 ст. 27 НК РФ уточняет, что законными представителями налогоплательщика — физического лица — признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством. Однако путем законотворческой работы следует внести большую ясность в механизм правового регулирования данных отношений в соответствующей части.

Таким образом, *в налоговом праве возможна ситуация, когда налоговая правоспособность одного лица дополняется дееспособностью другого*¹. Сказанное наглядно проявляется в случае признания гражданина недееспособным. Согласно ст. 29 ГК РФ, гражданин, который вследствие психического расстройства не может понимать значение своих действий или руководить ими, может быть признан судом недееспособным в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством России. Над ним устанавливается опека. В силу п. 2 ст. 51 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов физического лица, признанного судом недееспособным, исполняется опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица.

В то же время ограничение гражданской дееспособности лица, которое вследствие злоупотребления спиртными напитками и наркотическими средствами ставит свою семью в тяжелое материальное положение (ст. 30 ГК РФ), никак не должно отражаться на его налоговой дееспособности. В частности, если данному лицу потребуются уплатить налоги (не удержанные по месту получения дохода), согласия попечителя на подобные действия не требуется, несмотря на то, что исполнение налоговой обязанности

¹ Данное обстоятельство отмечается, например, М. В. Карасевой, но лишь в отношении малолетних (*Карасева М. В.* Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица. С. 93).

198

Глава 6. Субъекты налогового права

также, безусловно, является определенной формой распоряжения имуществом. Однако ч. 2 п. 1 ст. 30 ГК РФ, устанавливающая известные ограничения дееспособности гражданина, в данном случае не применяется к налоговым отношениям как к отношениям, основанным на власти и подчинении сторон (п. 3 ст. 2 ГК РФ).

§ 4. Организация — субъект налогового права

Понятие «организация» многозначное. Организация может рассматриваться как социальное явление, как состояние или свойство субъекта и объекта, как процесс или совокупность осуществляемых мероприятий для решения определенных задач, как направление работ по управлению производством. Понятие «организация» означает также состав органов управления, порядок их соподчиненности, административные связи, содержание и порядок выполнения функций управления¹. Но современная законодательная практика и юридическая наука выработали специфическое назначение термина «организация»². Так, ст. 48 ГК РФ указывает, что юридическим лицом признается организация, которая обладает известными признаками. Исходя из этого, очевидно, что понятие организации значительно шире понятия юридического лица. В литературе по вопросам гражданского права под организацией понимается коллективное образование, обладающее организационным единством.

В некоторых публикациях последнего времени совершенно справедливо отмечается, что в настоящее время конструкция «юридическое лицо» претерпела изменения весьма существенные³. Согласно п. 6 ст. 98 ГК РФ, акци-

¹ См.: Методология и организация управления. М., 1972. С. 44—45, 49.

² Прежнее законодательство термином «организация» преимущественно обозначало государственные органы, осуществляющие непроизводственную деятельность в сфере науки, культуры, спорта (см.: *Хрусталева Б. Ф.* Государственное предприятие — субъект трудового права. М., 1976. С. 30—31).

³ См.: *Богданов Е. В.* Сущность и ответственность юридического лица // Государство и право. 1997. № 10. С. 97.

§ 4. Организация — субъект налогового права

199

онерное общество может быть создано одним лицом или состоять из одного лица в случае приобретения одним акционером всех акций общества. Общества с ограниченной и дополнительной ответственностью также могут быть созданы одним лицом (п. 1 ст. 87 и п. 1 ст. 95 ГК РФ). Анализируя указанные новации, Е. В. Богданов делает категоричный вывод: «Такой признак юридического лица, как организационное единство, доказал свою несостоятельность. В компаниях одного лица, — продолжает ученый, — где и учредителем, и директором (органом) является одно и то же лицо, вообще нет никакой организации, тем более организационного единства». По мнению Е. В. Богданова, следует отказаться от данного признака юридического лица, поскольку нельзя в норме права устанавливать признак, не являющийся всеобщим¹.

Полагаем, что утверждения автора статьи спорны. Юридическое лицо всегда предполагает организованную определенным образом связь людей. Основой, или «субстратом», юридического лица (согласно достаточно распространенной в российской юридической науке концепции) являются люди, находящиеся в определенных взаимоотношениях между собой². Юридическая личность опосредует взаимоотношения между людьми, выступающими в различных качествах: учредители (участники, акционеры), лица работающие по трудовому договору, — все они составляют определенным образом организованный коллектив, исходя из организационно-правового статуса юридического лица, требований трудового и, в частности, налогового законодательства³.

Поэтому компания (юридическое лицо), принадлежащая одному лицу (физическому или

¹ См.: *Богданов Е. В.* Сущность и ответственность юридического лица // Государство и право. 1997. № 10. С. 98.

² См.: *Братусь С. Н.* Юридические лица в советском гражданском праве. С. 46, 65.

³ См., напр.: Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (в ред. от 30 июня 2003 г.) «О бухгалтерском учете в Российской Федерации» (СЗ РФ. 1996. № 48. Ст. 5569) устанавливает определенный порядок отражения в учете фактов хозяйственной деятельности юридического лица, в связи с чем законная его деятельность невозможна при отсутствии бухгалтера и директора.

200

Глава 6. Субъекты налогового права

юридическому), в любом случае представляет собой, как правило, коллективное образование.

Нельзя придавать исключительным случаям универсальный характер (с этой точки зрения большинство признаков юридического лица, сформулированные в ст. 48 ГК РФ, страдают определенными изъянами). Поэтому оправданно и в дальнейшем при рассмотрении вопросов субъектов налогового права употреблять понятие организации как охватывающее все без исключения виды юридических лиц.

В литературе распространено мнение, что участие в правоотношениях общественных образований (организаций) облекается в правовую форму юридического лица тогда, когда они выступают как субъекты права различных отраслей права, но не осуществляют организационно-властных функций¹. В советской юридической науке понятие юридического лица имело несколько трактовок. А. В. Венедиктов рассматривал его (понятие) как термин, выражающий именно гражданскую правоспособность соответствующего образования². Р. О. Халфина полагает, что юридическое лицо — форма, в которой общественное (коллективное) образование участвует во всех областях отношений. «Признание данной организации юридическим лицом, — пишет Р. О. Халфина, — означает, что она достигла той степени единства и завершенности, которая обеспечивает возможность выступления в качестве субъекта различного рода отношений»³.

Думается, что вышеприведенные выводы относительно универсальности конструкции юридического лица в российской системе права далеко не в полной мере могут быть экстраполированы применительно к сегодняшнему состо-

Возможность исполнения обязанностей того и другого одним лицом (что нехарактерно) не влияет на систему существующих прав и обязанностей указанных должностных лиц.

¹ См.: Халфина Р. О. Общее учение о правоотношениях. С. 183.

² См.: Венедиктов А. В. Государственная социалистическая собственность. М., 1948. С. 620—673.

³ Халфина Р. О. Общее учение о правоотношениях. С. 185—186.

§ 4. Организация — субъект налогового права

201

янию законодательства. В этом отношении налоговое право и законодательство о налогах и сборах являются весьма показательным примером. Однако в первую очередь надо рассмотреть некоторые подходы ученых-финансистов по определению признаков тех общественных образований, которые следует отнести к коллективным субъектам налогового права, не обладающим властными полномочиями.

С. Д. Цыпкин отмечает: «...организации могут быть привлечены к уплате налога только при известной имущественной обособленности, если они имеют самостоятельный баланс доходов и расходов, свой расчетный счет в государственном банке. Без наличия этих предпосылок, т. е. если у организации нет своих средств, не было бы практически оправдано взимание с нее налога». Кроме того, по мнению ученого, предприятия (организации) должны быть зарегистрированы в надлежащем порядке в соответствующем финансовом органе. «Регистрация имеет большое значение. Следует различать, — подчеркивает С. Д. Цыпкин, — общую государственную регистрацию хозяйственных организаций и предприятий и специальную их налоговую регистрацию. После прохождения налоговой регистрации предприятие (организация) привлекается к уплате налога»¹.

Из изложенного вытекает, что, с точки зрения С. Д. Цыпкина, качеством налоговой правосубъектности обладают организации, удовлетворяющие следующим четырем условиям: наличие некоторой имущественной обособленности; наличие у организации самостоятельного баланса расходов и доходов; наличие расчетного счета в банке; прохождение организацией налоговой регистрации.

В отличие от С. Д. Цыпкина, Е. А. Ровинский считает, что основным признаком, по которому предприятие или учреждение (организация) становится субъектом налогового права, является наличие самостоятельного источника дохода (накопление, прибыль), часть которого затем поступает (в виде налогов) в непосредственное распоряже-

¹ Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955. С. 30—31.

202

Глава 6. Субъекты налогового права

ние государства. В качестве аргумента, подтверждающего эту точку зрения, Е. А. Ровинский указывает на тот факт, что действовавшее законодательство о налоге с оборота, об отчислениях с прибылей, о подоходном налоге с предприятий кооперативных и общественных организаций

связывает установление субъекта налоговых правоотношений с определенными признаками, а именно: 1) с обязательным совершением оборота по реализации товаров собственного производства; 2) с наличием прибылей у предприятий. «Во всех этих случаях основным признаком, — подчеркивает ученый, — служит наличие самостоятельного источника дохода»¹. Полагаем, что скорее не самостоятельный источник дохода, а *особая степень имущественной обособленности* является наиболее существенным показателем наличия у того или иного общественного образования, не обладающего властными полномочиями, налоговой правосубъектности. Подчеркнем, что эта степень имущественной обособленности может быть меньше, чем степень имущественной обособленности юридического лица². Представляется, что данный признак наличия правосубъектности у коллективного образования в налоговом праве проявляет себя иначе, чем в гражданском. Поэтому, соответственно, наличие или отсутствие статуса юридического лица у организации не может рассматриваться в качестве основного критерия для решения вопроса, является она субъектом налогового права или нет. В связи с изложенным необходимо привести подробные обоснования нашего утверждения.

В силу п. 3 ст. 49 ГК РФ правоспособность юридического лица возникает в момент его создания. Согласно п. 2 ст. 51 ГК РФ юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации. Известно, что обязательная государственная регистрация юридических

¹ Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 152.

² Аналогичной точки зрения придерживается Р. А. Сергиенко (см.: Сергиенко Р. А. Организация как субъект налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003. С. 6).

§ 4. Организация — субъект налогового права

203

лиц установлена, прежде всего, в интересах участников гражданского оборота. Резонно возникает вопрос: может ли быть признана налогоплательщиком (а значит, и субъектом налогового права) организация, не прошедшая государственную регистрацию в установленном порядке? Налоговое законодательство не дает прямого ответа на этот вопрос. Следует согласиться с вариантом его решения, предложенным В. В. Витрянским и С. А. Герасименко: «Обязанность уплатить налог возникает у лица после появления у него соответствующего объекта, подлежащего обложению налогом. Сам налог в определенном смысле направлен не столько на субъекта как такового, сколько на конкретный объект налогообложения. Это вытекает хотя бы из фискальной и регулирующей функции налога. С учетом этого для целей налогообложения те или иные аспекты, связанные с оформлением субъекта как юридического лица, не имеют того значения, какое они имеют для признания за соответствующим субъектом гражданской правоспособности»¹.

Другое дело, что в некоторых ситуациях вопрос о взимании налогов может не возникнуть, поскольку у соответствующего субъекта будут изъяты все полученные им доходы (подп. 4 п. 3 ст. 81 УПК РФ, ст. 169 ГК РФ, п. 1 ст. 34 ранее действовавшего Закона РСФСР «О предприятиях и предпринимательской деятельности» и др.). Однако в том случае, если по какой-либо причине требование о взыскании всех полученных до момента государственной регистрации доходов в отношении несостоявшегося юридического лица не предъявлялось, появляется необходимость взимания с данной организации за соответствующий период налогов. Аналогичный вопрос возникает и в случае признания судом недействительным акта о государственной регистрации юридического лица².

Таким образом, незавершенность (отсутствие) государственной регистрации конкретной организации как юридического лица не должна выступать в качестве обстоя-

¹ Витрянский В. В., Герасименко С. А. Указ. соч. С. 12—13.

² Там же.

204

Глава 6. Субъекты налогового права

тельства, влекущего в обязательном порядке непризнание за организацией статуса налогоплательщика. Следовательно, уже по данному основанию категория «юридическое лицо» не является в полной мере адекватной для обозначения коллективного субъекта налогового права.

Кроме того, В. В. Витрянский, С. А. Герасименко справедливо отмечают: «Необходимо иметь в виду, что правила о правоспособности (правосубъектности) юридических лиц и их филиалов (других обособленных подразделений), установленные гражданским законодательством, касаются лишь предмета регулирования гражданского права. Вопрос о том, кто является полноправным субъектом налоговых отношений, должно решать налоговое законодательство

с учетом специфики регулируемых отношений. И оно (налоговое законодательство) может регламентировать этот вопрос иным образом, чем законодательство гражданское»¹. Статья 9 НК РФ называет в качестве участников налоговых отношений организации, признаваемые в соответствии с Кодексом налогоплательщиками и (или) плательщиками сборов, или налоговыми агентами. Пункт 2 ст. 11 НК РФ определяет, что под организациями в налоговом законодательстве понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ (иностранная организация).

Из данного пункта ст. 11 НК РФ видно, что, по крайней мере три вида образований, не обладающих статусом юридического лица, рассматриваются действующим налоговым законодательством РФ в качестве полноправных участников налоговых отношений (субъектов налогового права). К таковым относятся: 1) компании и другие кор-

¹ Витрянский В. В., Герасименко С. А. Указ. соч. С. 13.

§ 4. Организация — субъект налогового права
205

поративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и не обладающие статусом юридического лица; 2) филиалы и представительства юридических лиц, созданных на территории иностранных государств в соответствии с законодательством этих государств; 3) филиалы и представительства международных организаций.

С учетом сделанных выводов полагаем, что весь комплекс коллективных субъектов налогового права, не обладающих властными полномочиями в сфере налогообложения, можно дифференцировать на организации трех видов: 1) *сложные организации*; 2) *простые организации*; 3) *организации с ограниченными налоговыми правами*. При такой классификации в число простых организаций включаются все, не имеющие территориально обособленных подразделений юридические лица (российские и иностранные) и иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью. К сложным организациям относятся указанные выше юридические лица и иные корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, в том случае, если они имеют в своем составе территориально обособленные подразделения. Организациями с ограниченными налоговыми правами считаются территориально обособленные подразделения соответствующих юридических лиц (филиалы, представительства).

Особый интерес представляет вопрос о налоговой правосубъектности филиалов и других обособленных подразделений российских организаций. Как известно, в последние годы в результате влияния цивилистической доктрины возобладала точка зрения, отождествляющая понятия «российская организация-налогоплательщик» и «юридическое лицо, зарегистрированное в соответствии с законодательством». Именно концепция юридического лица как собственника имущества — участника налоговых отношений — нашла отражение в принятом НК РФ, и в частности в ст. 19. В итоге были фактически закреплены серьез-

206

Глава 6. Субъекты налогового права

ные различия в правовом положении филиалов, представительств российских юридических лиц и филиалов, представительств иностранных компаний, международных организаций. В соответствии со вступившим в действие с 1 января 1999 г. НК РФ филиалы, представительства и иные структурные подразделения российских юридических лиц не являются самостоятельными налогоплательщиками. Статья 19 НК РФ устанавливает, что в порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. В части второй НК РФ это правило конкретизируется. Например, в ст. 288 НК РФ закрепляется порядок исчисления и уплаты организациями налога на прибыль по месту нахождения их обособленных подраз-

делений.

Прежде чем делать окончательные выводы по исследуемой проблеме, необходимо остановиться на нескольких вопросах, характеризующих сущность структурных (обособленных) подразделений юридического лица. Под *структурным (обособленным) подразделением юридического лица* понимается созданная в установленном порядке для выполнения конкретной функции, относительно обособленная и организационно оформленная часть юридического лица, которая состоит из коллектива (группы) работников, действует на началах самоуправления, наделена соответствующим объемом полномочий (прав), возглавляется руководителем и имеет правовое обоснование образования. В основу дифференциации структурных подразделений могут быть положены следующие критерии: а) территориальное расположение по отношению к местонахождению юридического лица; б) занимаемое положение в управленческой иерархии юридического лица; в) порядок образования; г) объем полномочий (прав и обязанностей); д) структура; е) роль в осуществ-

§ 4. Организация — субъект налогового права

207
лении деятельности данного юридического лица; ж) время функционирования; з) степень распространенности¹.

Оригинальным образом определяет понятие «*обособленное подразделение организации*» п. 2 ст. 11 НК РФ, согласно которому обособленное подразделение организации — это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание объекта обособленным подразделением организации производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделается указанное подразделение. Приведенную новеллу НК РФ нельзя считать вполне удачной.

Определение понятия рабочего места не содержится в налоговом законодательстве. Значение данного термина различным образом разъясняется в Трудовом кодексе РФ (ТрК РФ) и некоторых нормативных актах, посвященных охране труда. Обычно рабочим местом именуется место, в котором работник должен находиться или куда ему необходимо прибыть в связи с его работой и которое прямо или косвенно находится под контролем работодателя (ст. 209 ТрК РФ). Но п. 2 ст. 11 НК РФ в качестве признака обособленного подразделения организации указывает именно на наличие *стационарных* рабочих мест. В ведомственных нормативных актах, регулирующих трудовые отношения, встречается и такой термин. При этом рабочие места подразделяются на *подвижные* (маршрутные, сторожевые), *передвижные* (рабочие места с неопределенными границами зоны труда и предназначенные для выполнения работ, потребность в которых возникает в различных местах производства) и, наконец, *стационарные*². Цитиру-

¹ См.: Жамбиева Е. М. Структурные подразделения государственных предприятий и учреждений как субъекты административного права: Дис. ... канд. юрид. наук. Свердловск, 1984. С. 8, 9, 45—65.

² См.: Письмо Минтруда России от 24 января 1995 г. № 134-ВК «О рекомендациях по разработке перечня постоянных рабочих мест».

208

Глава 6. Субъекты налогового права

емая статья НК РФ под стационарными рабочими местами понимает нечто другое, совершенно не связанное с условиями труда работников. Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Однако налоговое право должны интересовать не все виды структурных (обособленных) подразделений организаций (юридических лиц). Необходимо, чтобы в сферу его регулирования попадали, прежде всего, такие обособленные подразделения, которые наделены определенным объемом закрепленного за ними имущества и способны от имени юридического лица (точнее, их руководителя) выступать в гражданском обороте, от деятельности которых возможен некоторый экономический эффект. Исходя из положений ГК РФ, именно филиалы и представительства являются такими обособленными подразделениями организаций.

Но означают ли происшедшие изменения в налоговом законодательстве, что в настоящий момент не следует рассматривать обособленные подразделения российских юридических лиц, имеющие собственный баланс и банковский счет, в качестве самостоятельных субъектов налогового права?

Содержание ст. 19 НК РФ несет в себе ответ на этот вопрос. Закон предписывает выполнять обязанности организаций по уплате налогов и сборов не какому-либо физическому лицу, не руководителю филиала (иного обособленного подразделения), а непосредственно филиалу (иному обособленному подразделению) как самостоятельному образованию. Общеизвестно, что вменить что-либо в обязанность или предоставлять то или иное право лицу — означает наделить его правоспособностью, а значит и правосубъектностью. Добавим, что ч. 2 ст. 89 НК РФ признает филиалы и представительства российских юридических лиц в качестве самостоятельных подконтрольных субъектов.

В любом случае следует учитывать, что содержание налоговой правосубъектности обособленных подразделений юридических лиц отлично от содержания правосубъектности иных коллективных образований (обладающих гражданской правоспособностью) и имеет выраженный *органи-*

§ 4. Организация — субъект налогового права

209

зационный характер. Имеется в виду то, что предоставленные налоговым законом указанным обособленным подразделениям права и наложенные обязанности позволяют им фактически самостоятельно участвовать в тех налоговых отношениях, где организационный элемент преобладает над имущественным, как то: в отношениях по ведению налогового учета, определению финансового результата деятельности подразделения, исчислению части налога, причитающегося к уплате в территориальный бюджет в месте нахождения обособленного подразделения организации.

Четкое определение правового положения в налоговом праве филиалов и представительств юридических лиц чрезвычайно важно с точки зрения *справедливого разграничения фискальных интересов различных региональных бюджетов*. Эта проблема стоит весьма остро. Ситуация, когда обособленное подразделение юридического лица использует природные и людские ресурсы одного региона, а получателем основной массы налоговых платежей является другой, является ненормальной для цивилизованного государства. Это влечет неравномерное экономическое развитие субъектов Федерации, подрывает финансовые основы федерализма. Действующее налоговое законодательство на сегодняшний день не смогло вполне решить эту проблему.

Подводя итоги, можно назвать ряд видов коллективных образований, не обладающих статусом юридического лица, не имеющих властных полномочий, которые действующее законодательство о налогах и сборах может рассматривать в качестве самостоятельных участников налоговых отношений. К ним относятся: 1) компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и не обладающие статусом юридического лица (п. 2 ст. 11 НК РФ); 2) филиалы и представительства юридических лиц, созданных на территории иностранных государств в соответствии с законодательством этих государств (п. 2 ст. 11 НК РФ); 3) филиалы и представительства международных организаций (как

210

Глава 6. Субъекты налогового права

обладающие, так и не обладающие гражданской правоспособностью) (п. 2 ст. 11 НК РФ); 4) российские организации, имеющие объект налогообложения и не получившие в установленном порядке статус юридического лица, если полученные доходы от их деятельности не были взысканы в судебном порядке. Кроме того, недостаточно четко определен статус филиалов и иных обособленных подразделений российских организаций (ч. 2 ст. 19 НК РФ).

Следовательно, категория «юридическое лицо» не в состоянии охватить всех коллективных субъектов налогового права. Отсутствие у того или иного организационного образования статуса юридического лица еще не свидетельствует об отсутствии у него и качества налоговой правосубъектности. Более того, как показывают вышеприведенные примеры, признание в общественном образовании субъекта налогового права в целом не должно быть связано напрямую с наличием юридической личности. Поэтому логично «вывести» налоговые отношения за пределы правоспособности организации как юридического лица. Это неминуемо заставляет нас параллельно с юридической личностью конструировать иной институт, охватывающий выступление организации в качестве субъекта налоговых отношений¹. Определение круга организаций, обладающих налоговой правосубъектностью, способом перечисления прав и обязанностей, не решает поставленной задачи. Само собой разумеется, что если на организацию на основе правовых норм возложена обязанность платить налоговые платежи, то этим сказано все: данная организация — субъект налогового права. Основной вопрос, подчеркнем, состоит в том, чтобы установить, каковы юридические, экономические и социальные признаки, создающие

реальную возможность для коллективного образования (не осуществляющего властных полномочий в области налогообложения) выступать в качестве субъекта налогового права. Обозначим эти признаки.

¹ См. о постановке проблемы: *Халфина Р. О.* Общее учение о правоотношениях. С. 190—193.

§ 4. Организация — субъект налогового права

211

Организационная обособленность коллективного субъекта налогового права. Несомненно, организационная обособленность — основной признак коллективного образования, являющегося субъектом налогового права, поскольку именно данный признак дает вообще основания использовать понятие «организация». Как уже отмечалось ранее, в соответствии с устоявшейся точкой зрения под организацией понимается коллективное образование, обладающее организационным единством. Следует отметить, что в юридической науке организационная обособленность рассматривается в целом в качестве необходимой предпосылки для признания коллективного образования самостоятельным субъектом права¹. Безусловно, организационная обособленность является и обязательным признаком юридического лица. По мнению С. Н. Братуся, для того, чтобы общественное образование могло стать юридической личностью, необходима соответствующая организация, которая превращает общественное образование в единое целое, способное самостоятельно осуществлять поставленные перед ним задачи². Законодательство о налогах и сборах предъявляет к коллективным образованиям не столь жесткие требования к организационной обособленности, в отличие от законодательства гражданского. Коллективное образование может одновременно выступать как неотъемлемая часть другой, более крупной организации (юридического лица), и это само по себе не исключает возможности признания за данным коллективным образованием налоговой правосубъектности.

Поэтому, говоря об организационной обособленности коллективного субъекта налогового права, необходимо учитывать следующее. По мнению О. А. Красавчикова, для любой организации (безотносительно к тому, является она юридическим лицом или нет), характерны три момента: 1) наличие системы существенных социальных вза-

¹ См.: *Хрусталева Б. Ф.* Указ. соч. С. 22.

² См.: *Братусь С. Н.* Юридические лица в советском гражданском праве. С. 144.

212

Глава 6. Субъекты налогового права

взаимосвязей, посредством которых люди объединяются в единое целое («общественный организм»); 2) наличие определенной цели образования и функционирования; 3) наличие внутренней структурной и функциональной дифференциации. Суммируя названные признаки, автор приходит к выводу о том, что организации представляют собой определенное социальное образование, т. е. систему существенных социальных взаимосвязей, посредством которых люди (или их группы) объединяются для достижения поставленных целей в единое структурно и функционально дифференцированное целое¹. Внешне организационное единство коллективного субъекта налогового права, не обладающего властными полномочиями, может закрепляться его учредительными документами (уставом и (или) учредительным договором), соответствующим положением (о филиале или представительстве).

Полагаем, что указанные факторы являются в совокупности очевидным доказательством наличия необходимой организационной обособленности у коллективного образования, позволяющей при наличии иных требуемых признаков признать данное коллективное образование субъектом налогового права.

Имущественная обособленность организации, позволяющая ей самостоятельно или как обособленному подразделению сложной организации выступать в налоговых отношениях.

Имущественная обособленность коллективного образования неразрывно связана с организационной самостоятельностью². Признак имущественной обособленности также является решающим для признания за коллективным субъектом налоговой правосубъектности. Далеко не любая имущественная обособленность является показателем того, что перед нами субъект налогового права. Например, некоторая имущественная обособленность таких структурных подразделений юридических лиц, как цеха, отделы, бригады, не может сделать их субъектами

¹ См.: *Красавчиков О. А.* Сущность юридического лица // Советское государство и право. 1976. № 1. С. 47—55.

² См.: *Хрусталева Б. Ф.* Указ. соч. С. 23.

налогового права. Но определенная степень или мера этой имущественной обособленности является основой налоговой правосубъектности.

Обособление имущества проявляется различно в различных общественных образованиях. Даже степени имущественной обособленности у разных видов юридических лиц могут существенно различаться¹. Хозяйственные общества и товарищества обладают правом собственности на принадлежащее им имущество, тогда как унитарные предприятия — лишь правом хозяйственного ведения-или оперативного управления. Обособление имущества филиалов и представительств, хотя и не имеет значения с гражданско-правовых позиций, поскольку последние (за редчайшими исключениями) не являются субъектами вещных прав, но как экономическое явление существует, что отражается при ведении бухгалтерского учета и, в частности, подтверждается наличием у многих филиалов и представительств отдельного баланса. Это дает возможность обособленному подразделению *de facto* самостоятельно участвовать в отношениях по перечислению налоговых платежей в бюджет.

Полагаем, что наличие собственного балансового учета доходов и расходов и закрепленного за субъектом банковского счета являются важнейшими внешними показателями налоговой правосубъектности общественного образования.

Сущность любого бухгалтерского баланса проявляется в его назначении. С одной стороны, он является частью метода бухгалтерского учета. Через бухгалтерские счета и двойную запись лежит путь к *систематическому обобщению итогов хозяйственной деятельности*, выбору дальнейшей стратегии развития организации. Достигается эта цель путем составления бухгалтерского баланса. Он не только раскрывает состав имущества конкретного субъекта по его видам, составу, функциональной роли и источникам формирования в процессе воспроизводства общественного

¹ См.: Гражданское право / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. Ч. 1. С. 119.

Глава 6. Субъекты налогового права

продукта¹, но и содержит данные, анализ которых позволяет оценить эффективность экономической деятельности организации, финансовый результат этой деятельности. С другой стороны, бухгалтерский баланс — одна из форм периодической и годовой отчетности. Итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности организации находит отражение в отчетности, которую используют как органы управления организации, так и иные лица, в том числе органы налогового контроля при выполнении своих основных задач. Таким образом, бухгалтерский баланс выступает как наглядный показатель определенной степени имущественной обособленности-общественного образования.

Прав В. С. Якушев, когда пишет о том, что категория юридического лица оказывается незаменимой при определении результатов производственной деятельности с позиций товарного производства и, в частности, с точки зрения оценки произведенной продукции как товара. Экономически продукция приобретает все свойства товара только на уровне юридического лица (т. е. когда в его цене будут учтены все затраты на уровне юридического лица)². Соглашаясь с этим, следует отметить, что в налоговых отношениях поднятая проблема не ограничивается необходимостью учета степени эффективности участия юридического лица в общественном производстве и имущественном обороте. Современные системы налогообложения нередко в качестве объектов налогообложения избирают такие юридические факты, т. е. типичные явления экономической жизни, появление которых не связано с общим итогом деятельности юридического лица (как полноправного участника имущественного оборота). Данные причины обуславливают возможность изъятия в доход бюджета денежных средств на основании данных учета обособленного подразделения организации — юридического лица (филиала, представительства).

¹ См.: Астахов В. П. Теория бухгалтерского учета. М., 1998. С. 45—49.

² См.: Развитие гражданского права на современном этапе / Под ред. В. П. Мозолina. М., 1986. С. 116.

Для налоговой правосубъектности коллективного образования наличие банковского счета также имеет большое значение. Это не просто вопрос о заключении гражданско-правового договора с кредитной банковской организацией. Во-первых, участие организации в экономических отношениях предполагает и неперемное участие в денежных (и расчетных) отношениях. В то же

время в силу установленного порядка расчеты между организациями, как правило, должны производиться в безналичной форме. В связи с этим отсутствие банковского счета затрудняет, например, вступление юридического лица или руководителя территориально обособленного подразделения от имени данного юридического лица в имущественные отношения с иными субъектами права. Во-вторых, налогом в силу п. 1 ст. 8 НК РФ является платеж, взимаемый в форме отчуждения денежных средств. Поэтому при отсутствии счета для организации затруднено и исполнение основных обязанностей налогоплательщика и налогового агента.

С гражданско-правовой точки зрения, вряд ли можно говорить о какой-либо принадлежности банковского счета обособленному подразделению юридического лица. Юридическому лицу как субъекту гражданского права могут принадлежать соответствующие субъективные права требования к банковской организации. Определять в каком-либо конкретном случае принадлежность самого банковского счета, рассматривая его как объект гражданских прав, бессмысленно. Но вопрос о принадлежности банковского счета, с публично-правовых позиций, имеет определенное значение. Речь в данном случае может идти о том, какие лица вправе распоряжаться счетом (орган юридического лица или руководитель обособленного подразделения), кто и как отражает в бухгалтерском учете соответствующие хозяйственные операции (связанные с банковским счетом), кто персонально несет ответственность за достоверность указанного учета и отчетности и т. п.

Признак самостоятельной налоговой ответственности организаций за налоговые правонарушения выступает той немаловажной характеристикой, наличие или от-

216

Глава 6. Субъекты налогового права

сутствие которой у данного коллективного образования является, в свою очередь, дополнительным показателем наличия или отсутствия у него определенной степени имущественной обособленности. В литературе уже утвердилось мнение о существовании в праве самостоятельной финансовой ответственности¹. Так, например, В. И. Гуреев определяет финансовую ответственность как «санкции, применяемые налоговыми органами за нарушение налогоплательщиками налогового законодательства»². Следует отметить, что вопрос о существовании налоговой ответственности как особого вида юридической ответственности уже был поставлен во многих публикациях, однако остается явно недостаточно изученным. Законодатель в нормативно-правовых актах не использует словосочетание «финансовая ответственность», понятие «налоговая ответственность» употребляется в тексте нормативных актов лишь эпизодически. Раздел 6 НК РФ, в частности, называется «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение». В то же время ст. 114 НК РФ содержит понятие налоговой санкции и определяет специфический порядок их (санкций) наложения. В силу п. 1 указанной статьи налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. В целом НК РФ дает основания для вывода о формировании самостоятельного вида ответственности — налоговой ответственности³. В частности, упомянутый раздел НК РФ определяет основание налоговой ответственности — налоговое правонарушение (ст. 106), субъекта налоговой ответственности (ст. 107), общие условия привлечения к

¹ См.: Курбатов А. Вопросы применения финансовой ответственности за нарушения налогового законодательства // Хозяйство и право. 1995. №1,2; Брызгалин А. В., Берник В. Р. Состав и виды финансовых правонарушений по российскому налоговому законодательству // Хозяйство и право, 1995. № 5. С. 136—141 и др.

² Гуреев В. И. Российское налоговое право. С. 146.

³ См.: Винницкий Д. В. Проблемы разграничения налоговой и административной ответственности // Хозяйство и право. 2003. № 5.

§ 4. Организация — субъект налогового права

217

налоговой ответственности (ст. 108), формы вины при совершении налогового правонарушения (ст. 110), обстоятельства, смягчающие и отягчающие налоговую ответственность, а также исключаящие привлечение к ней лица (ст. 109, 111—113).

В работах практиков и ученых, анализировавших налоговое законодательство, действовавшее до вступления в силу НК РФ, не было однозначного мнения по вопросу о том, все ли организации, признаваемые субъектами налогового права, могут нести самостоятельно налоговую ответственность за допущенные правонарушения. Например, В. И. Гуреев отмечал, что «за нарушения налогового законодательства филиалами и другими аналогичными подразделениями несут ответственность юридические лица, их создавшие». В. В. Витрянский, С. А. Герасименко занимали иную позицию и считали, что в отношении филиала налоговыми органами в

установленном порядке могут приниматься решения о применении непосредственно к филиалу соответствующих санкций за налоговые нарушения¹. Данный вывод авторов во многом подтверждался ст. 3, 13 Закона об основах налоговой системы.

Действующий НК РФ предусматривает самостоятельную налоговую ответственность всех организаций. Сказанное касается и организаций с ограниченными налоговыми правами (в частности, филиалов и представительств иностранных юридических лиц). Однако практическая реализация этого правила проблематична. Обособленные подразделения, безусловно, испытывают неблагоприятные имущественные последствия при привлечении к ответственности за налоговое правонарушение. Но эти неблагоприятные имущественные последствия не являются формой ответственности в строгом смысле этого слова. Проблема заключается в недостаточной степени обособления имущества у указанных подразделений. Они не являются субъектами гражданских и, соответственно, вещных (имущественных) прав. Между тем ответственность за налоговые правонарушения всегда является имущественной.

¹ См.: *Витрянский В. В., Герасименко С. А.* Указ. соч. С. 42.

218

Глава 6. Субъекты налогового права

Вместе с тем изложенное выше не препятствует формулированию общего (базового) определения понятия «организация». Итак, *организация как субъект налогового права представляет собой коллективное образование, обладающее организационной и имущественной обособленностью, самостоятельно (от своего имени) выступающее в налоговых правоотношениях и самостоятельно несущее ответственность за налоговые правонарушения.*

§ 5. Государственные органы и органы местного самоуправления — субъекты налогового права

Субъектами налогового права России являются государственные органы и органы местного самоуправления. Ц. А. Ямпольская справедливо отмечает особенность государственных органов, заключающуюся прежде всего в том, что для осуществления функций государства они располагают такими средствами и возможностями, которых не имеет никакая другая организация. Эти средства обычно в юридической литературе обозначаются терминами «властная сила», «властное полномочие» и т. п. Властное полномочие представляет собой особую форму организующей деятельности государства, одну из многообразных форм этой деятельности. Властное полномочие самого государства фактически складывается из ряда неразрывно связанных между собой элементов, среди которых наиболее важное значение имеют, безусловно, следующие: а) издание государством велений — правовых актов, обязательных для всех граждан и их организаций; б) защита этих велений от нарушений при помощи принудительной силы государства; в) обеспечение выполнения велений государства мерами воспитания, убеждения, поощрения; г) финансовое обеспечение выполнения государственных велений¹.

Именно наличие властного полномочия дает возможность государственному органу выступать от лица госу-

¹ См.: *Ямпольская Ц. А.* Органы советского государственного управления в современный период. М., 1954. С. 13, 17—20.

§ 5. Государственные органы и органы местного самоуправления 219

дарства. Каждая группа государственных органов, в том числе и органов, участвующих в налоговых отношениях, осуществляет властные полномочия в характерных для нее юридических формах. Особенность властных полномочий государственных органов, являющихся субъектами налогового права, состоит в том, что данные полномочия сопряжены с ограничением в рамках закона, прежде всего, *имущественных прав граждан и их организаций*. Это наглядно проявляется при реализации таких полномочий налоговых органов, как наложение ареста на имущество налогоплательщика, взыскание недоимки по налогам и пени в порядке, установленном НК РФ. В зависимости от выбираемого критерия органы государственной власти могут быть классифицированы различным образом. Установленное ст. 1, 5 Конституции РФ федеративное устройство нашего государства дает первое основание для классификации государственных органов. По уровню своей деятельности органы государственной власти делятся на федеральные органы и органы государственной власти субъектов РФ. Кроме того, в соответствии со ст. 10 Конституции РФ государственная власть в Российской Федерации осуществляется на основе разделения на законодательную, исполнительную и судебную. Участниками налоговых отношений в Российской Федерации могут быть государственные органы, представляющие лишь первые две из названных ветвей власти¹.

Органы исполнительной власти, в свою очередь, могут быть классифицированы следующим образом: 1) органы, осуществляющие руководство и координацию на определенном уровне управления, иными словами, — *органы общей компетенции* (Президент РФ, Правительство РФ, главы исполнительной власти и правительств субъектов РФ); 2) органы отраслевого регулирования (являются нетипичными участниками налоговых отношений); 3) органы меж-

¹ В тех редких случаях, когда суды фактически становятся участниками налоговых отношений (контроль за уплатой государственной пошлины), они реализуют полномочия, свойственные исполнительным органам власти.

220

Глава 6. Субъекты налогового права

отраслевой координации и *функционального регулирования* (Министерство финансов РФ, федеральные внебюджетные фонды); 4) органы, выполняющие специальные функции, как то: контрольные, разрешительные (например, таможенные органы); 5) вспомогательные органы (межведомственные комиссии).

В налоговых отношениях весьма велика роль функциональных и контрольных органов, хотя, конечно, органы общей компетенции также являются непременными участниками названных отношений. Существуют различные характеристики функциональных органов. Их специфика проявляется наиболее наглядно при сопоставлении последних с органами отраслевого управления. Особенности функциональных органов заложены в характере осуществляемой ими управленческой деятельности и способах ее реализации. Отличительным признаком, позволяющим отделить функциональные органы от отраслевых, является осуществление межотраслевых функций. Функциональные органы создаются для обеспечения в масштабе России согласованной работы всех отраслевых органов, для контроля под соответствующим углом зрения деятельности различных организаций и граждан. Таким образом, координационно-регулирующий, межотраслевой, а также контролирующий характер деятельности является тем специфическим признаком, который отличает функциональные органы от отраслевых¹. Известно, что отраслевые органы, как правило, осуществляют непосредственное оперативное управление определенным кругом объектов, связанных с данной отраслью управления и находящихся в их подчинении. Функциональный орган в отличие от них распространяет свою деятельность на все отрасли экономической жизни, но не имеет полномочия по непосредственному оперативному руководству деятельностью организаций. Здесь имеется в виду подчинение лишь в каком-либо спе-

¹ См.: Айвазян Г. А. Правовые основы организации и деятельности финансовых органов в СССР: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1977. С. 41—43.

§ 5. Государственные органы и органы местного самоуправления 221

циальном отношении*. В этом заключается одна из наиболее существенных сторон различия между функциональными и отраслевыми органами.

В публикациях по налоговому праву справедливо отмечалась та важная роль, которую играют функциональные органы, участвуя в налоговых отношениях. Однако специфика органов налогового контроля, как и других органов специальной компетенции, не всегда достаточно четко раскрывается в юридической литературе. В. И. Гуреев, например, пишет: «...посредством налогового контроля проверяется законность и целесообразность осуществляемой деятельности, своевременность уплаты налогов, сборов пошлин и других платежей в бюджеты разных уровней... Таким образом, — заключает В. И. Гуреев, — контроль в налоговой деятельности — это метод руководства компетентного органа государственного управления за соблюдением налогоплательщиками требований налогового законодательства»². С вышеприведенными утверждениями и с подобным подходом к проблеме в целом нельзя согласиться. Ни глава 5 НК РФ, регулирующая полномочия налоговых органов, ни иные акты законодательства о налогах и сборах не дают оснований делать выводы о том, что указанные субъекты налогового права правомочны контролировать целесообразность деятельности налогоплательщиков и налоговых агентов. Подобные полномочия не характерны для функциональных и контрольных органов. Неуместным по этой причине выглядит и определение налогового контроля как «метода руководства».

Таким образом, важнейшим моментом, на котором следует делать акцент, при характеристике государственных органов как субъектов налогового права, является функциональный характер их полномочий. В налоговых отношениях наличие прав у уполномоченного субъекта власти не предполагает непосредственного оперативного руководства деятельностью граждан или организаций. Когда в

¹ См.: Административное право / Под ред. А. Е. Лунева. М., 1970. С. 122.

² Гуреев В. И. Российское налоговое право. С. 196.

222

Глава 6. Субъекты налогового права

налоговом праве речь идет о подчинении, как правило, имеется в виду подчинение лишь в каком-либо специальном отношении (функциональное подчинение).

Несколько обособленное место среди участников налоговых отношений занимают *органы местного самоуправления*. В соответствии со ст. 12 Конституции РФ местное самоуправление в пределах своих полномочий самостоятельно, органы местного самоуправления не входят в систему органов государственной власти. В силу ч. 1 ст. 132 Основного Закона органы местного самоуправления самостоятельно управляют муниципальной собственностью, формируют, утверждают и исполняют местный бюджет, устанавливают местные налоги и сборы, осуществляют охрану общественного порядка, а также решают иные вопросы местного значения. Высокая степень независимости местного самоуправления, закрепленная Конституцией РФ, различным образом оценивается в юридической науке. В ряде работ ранее высказывалось мнение о том, что отношения, касающиеся местных финансов, не могут быть включены в сферу регулирования финансового права и соответственно права налогового¹. Представляется, что нет оснований для исключения отношений по аккумулированию денежных фондов местного самоуправления через налоги и сборы из сферы регулирования налогового права.

В силу п. «и» ст. 72 Конституции РФ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и субъектов РФ. Кроме того, именно федеральное законодательство (НК РФ) определяет виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации, устанавливает основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате любых налогов и сборов, решает иные основные вопросы регулирования налоговых отношений (ст. 1 НК РФ). Пункт 4 ст. 12, ст. 15 НК РФ непосредственно определяют порядок установления местных налогов и сборов и закрепляют их пере-

¹ См.: Карасева М. В. О предмете финансового права на современном этапе // Государство и право. 1997. № 11. С. 22—31.

§ 5. Государственные органы и органы местного самоуправления 223

чень. Пункт 5 ст. 12 НК РФ указывает, что не могут устанавливаться региональные или местные налоги или сборы, не предусмотренные НК РФ. Таким образом, действующее законодательство не позволяет делать выводы о каком-либо обособленном правовом регулировании местного налогообложения. Следует также добавить, что было бы совершенно безосновательным ограничивать сферу регулирования финансового и соответственно налогового права исключительно отношениями, связанными с государственной формой собственности. Государственная власть и местное самоуправление — это лишь различные формы «публичности». Ю. А. Тихомиров отмечает: «Самоуправление... по нашему убеждению, является перспективной формой демократизации и формирования новой «публичности», когда органически сливаются интересы личности, коллектива и общества»¹. М. В. Баглай пишет еще более категорично: «Местное самоуправление не может быть ничем иным, как автономной по своим полномочиям и деятельности частью общей российской государственности и государственности субъектов РФ»². В связи с этим есть все основания утверждать, что муниципальная собственность (наряду с государственной) — это разновидность публичной собственности. Такой же точки зрения придерживается ряд ученых³.

Таким образом, нет необходимости пересматривать устоявшийся взгляд на предмет налогового права. Местное налогообложение попадает в сферу его (налогового права) регулирования. Известно, что предмет регулирования, в свою очередь, определяет перечень и виды субъектов соответствующего правового образования. Сказанное подразумевает рассмотрение органов местного самоуправления (муниципальных органов) в качестве субъектов налогового права России.

¹ Тихомиров Ю. А. Публичное право. С. 121.

² Баглай М. В. Указ. соч. С. 137.

³ См.: Суханов Е. А. Проблемы правового регулирования отношений собственности и новый Гражданский кодекс // Гражданский кодекс России. Проблемы. Теория. Практика: Сб. памяти С. А. Хохлова / Отв. ред. А. Л. Маковский. М., 1998. С. 226.

224

Глава 6. Субъекты налогового права

В соответствии с Федеральным законом от 6 октября 2003 г. № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации»¹ органы местного самоуправления подразделяются на выборные органы и другие органы, образуемые в соответствии с уставами муниципальных образований (ст. 14). В силу главы 6 данного Закона выборными органами местного самоуправления могут являться, в частности, следующие: 1) представительный орган местного самоуправления (образуется в обязательном порядке, в отдельных поселениях его полномочия может осуществлять непосредственно собрание (сход) граждан); 2) глава муниципального образования и местная администрация. Представительный орган местного самоуправления является наиболее важным и непременным участником налоговых отношений. В случае его отсутствия невозможно установление и введение в действие нормативных правовых актов по местным налогам и сборам, а значит, и функционирование в целом системы местного налогообложения.

§ 6. Публичное территориальное образование — субъект налогового права

Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования являются особым видом субъектов налогового права России. В юридической литературе считается общепризнанным, что государство (и иные общественно-территориальные образования) как целое выступает участником некоторых видов правоотношений. Однако нет единства в вопросе о том, в каких именно правоотношениях участвует государство. Все сходятся в том, что государство — носитель суверенитета, участник международных отношений, внутренних отношений, в которых выражается суверенитет. Общеизвестно также то, что разносторонняя деятельность государства осуществляется его органами, выступающими в качестве самостоятельных участников правоотношений. Лишь в определенном круге

¹ СЗ РФ. 2003. № 40. Ст. 3822.

о о

§ 6. Публичное территориальное образование

225

отношений, непосредственно выражающих суверенитет государства, последнее как целое выступает их участником¹.

Выступление государства (или иного общественно-территориального образования) в качестве участника правоотношения накладывает особый отпечаток на правоотношения. Положение органов, выступающих от имени государства, отличается от положения органов, выступающих в качестве самостоятельных участников правоотношений. Правоотношения, в которых выступает государство, регулируются главным образом законом. Применение подзаконных актов в этой области ограничено².

Нельзя согласиться с тем, что государство и иные общественно-территориальные образования являются участниками только конституционно-правовых отношений и их поведение не регулируется нормами других отраслей права³. Гражданское законодательство рассматривает данных субъектов в качестве возможных участников гражданских правоотношений (ст. 124—127 ГК РФ). В юридической науке давно обосновано участие публичных образований в бюджетных правоотношениях⁴. Относительно участия названных субъектов в налоговых отношениях в литературе и диссертационных исследованиях высказываются различные точки зрения. Р. О. Халфина отмечает, что государственный суверенитет находит свое выражение в том, что государство утверждает собственный бюджет, устанавливает налоги, руководит денежной и кредитной системой, заключает и предоставляет займы⁵. В связанных с этой деятельностью налоговых и бюджетных правоотношениях государство выступает непосредственным участником⁶.

¹ См.: Халфина Р. О. Общее учение о правоотношениях. С. 163.

² Там же. С. 170.

³ См.: Советское конституционное право. Л., 1975. С. 14.

⁴ См.: Химичева Н. И. Субъекты советского бюджетного права. Саратов, 1979. С. 59—63.

⁵ См.: Халфина Р. О. Общее учение о правоотношениях. С. 167.

⁶ См.: Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. С. 142—151; Финансовое право. М., 1971. С. 49—51.

226

Глава 6. Субъекты налогового права

В диссертационном исследовании Н. П. Кучерявенко на примере современного украинского и российского законодательства также детально обосновывается самостоятельное участие государства в налоговых отношениях. Ученый, подчеркивая роль государства как участника

налоговых правоотношений, обращает внимание на то, что оно выступает как организатор иных субъектов налоговых правоотношений¹. Вопросы участия государства в налоговых правоотношениях анализируются и в некоторых публикациях. Вот что по этому поводу пишет М. В. Карасева: «Одной из сторон налогового правоотношения является государство, которое выступает в лице Государственной налоговой службы РФ. Налогоплательщик, — продолжает она, — выполняет свою обязанность исключительно в пользу государства, которое в лице налогового органа выступает кредитором в налоговом обязательстве»². Таким образом, государство рассматривается многими учеными как самостоятельный участник налоговых правоотношений. Однако не всегда в работах, посвященных как исследованию общей теории правоотношений, так и вопросам налоговых правоотношений, уделяется необходимое внимание субъектам Федерации, муниципальным образованиям как субъектам налогового права России. Между тем, с нашей точки зрения, общие подходы к определению специфики и содержания налоговой правосубъектности государства будут справедливы и при изучении налоговой правосубъектности иных публичных образований — субъектов Федерации, муниципальных образований.

Виды налогов и сборов, которые может устанавливать то или иное публично-территориальное образование, определяются конституционным статусом данного образования и установленным в налоговых отношениях разграничением предметов ведения названных субъектов. Наличие

¹ См.: *Кучерявенко Н. П.* Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине. С. 15.

² *Карасева М. В.* Проект НК РФ и новые явления в праве. С. 79.

§ 7. Проблемы классификации субъектов налогового права 227

собственных налоговых источников для формирования доходной части бюджета общественно-территориального образования является в современных условиях необходимым атрибутом, отражающим соответствующую организованность этих подразделений общества¹. Право на установление налогов и сборов и получение налоговых платежей определяет наличие целого комплекса материальных прав в налоговых отношениях, принадлежащих публично-территориальным образованиям. Это право на введение в действие налогов и сборов, право на установление налоговых льгот, право на определение ставок налога (в соответствующих пределах) и т. п. Однако перечисленные налоговые права публично-территориальных образований применительно к данным субъектам носят лишь общий характер и реализуются представительными органами власти в соответствии со ст. 12, 16—18 НК РФ. Вместе с тем эти налоговые права, бесспорно, имеют значение для характеристики налоговой правосубъектности Российской Федерации, субъектов РФ, муниципальных образований. В связи с изложенным нельзя согласиться с М. Ю. Орловым, который утверждает, что публично-территориальные образования не являются субъектами налогового права, поскольку «налоговое право регулирует только те отношения, которые непосредственно связаны с уплатой налога плательщиком и с осуществлением контроля за этой уплатой»². В дополнение к приведенным рассуждениям отметим, что точка зрения процитированного автора не согласуется со ст. 2 НК РФ, которая иначе определяет предмет налогового права.

§ 7. Проблемы классификации субъектов налогового права

Используя системный подход для решения проблемы классификации субъектов, представляется возможным рассматривать структуру системы субъектов налогового

¹ См.: *Химичева Н. И.* Субъекты советского бюджетного права. С. 65.

² *Орлов М. Ю.* Указ. соч. С. 121.

228

Глава 6. Субъекты налогового права

права¹ с точки зрения соотношения частного и публичного в налоговых отношениях и соответственно соотношения частных и публичных начал в правовом регулировании данных отношений. Исходя из сказанного, вопрос о делении субъектов налогового права на индивидуальные и коллективные отходит на второй план, доминирующим выступает деление на *публичные* и *частные*. Преимущество подобной классификации проявляется в двух основных моментах. Во-первых, имеется возможность получить не только перечень субъектов отрасли, но и сгруппировать разновидности субъектов налогового права в крупные

структурные подразделения (в рамках отраслевой системы субъектов права) по известным, объективно существующим признакам. Во-вторых, что особенно важно, такая классификация непосредственно учитывает социальную природу субъектов и специфику выполняемых ими функций в отрасли налогового права.

В российской юридической науке подразделение субъектов права в рамках какой-либо отрасли на публичные и частные не практикуется. Однако в трудах многих цивилистов неоднократно рассматривался вопрос о делении юридических лиц на публичные и частные. Необходимо использовать данный опыт для построения системы классификации субъектов налогового права.

Г. Ф. Шершеневич отмечает, что юридические лица могут быть, прежде всего, разделены на публичные и частные. Публичные юридические лица устанавливаются помимо воли частных лиц. Среди них самое видное место занимает казна, представляющая государство с хозяйственной его стороны. Кроме государства, сюда относятся: дворянское, городское, сельское, мещанское общество, зем-

¹ Принимая во внимание концепции, выработанные в государственном праве (*Бойцов В. Я.* Система субъектов советского государственного права. Уфа, 1972. С. 70—71), можно сформулировать положение о том, что структура системы субъектов налогового права — это закон связи между конкретными видами субъектов налогового права или, иначе говоря, совокупность закономерных отношений между элементами данной системы.

§ 7. Проблемы классификации субъектов налогового права 229

ство губернское и уездное, казенные учебные заведения, монастыри, церкви, архиерейские дома. Частные юридические лица устанавливаются по воле лиц, входящих в их состав, в силу какой-нибудь сделки частноправового характера (таковы товарищества — полное, на вере и акционерное; артели, клубы музыкальные и сценические кружки, ученые и художественные общества)¹.

Известный французский ученый Мишу приходит к выводу, что точных критериев отграничения публичных юридических лиц от частных нет, поскольку существует большое число промежуточных образований между этими двумя видами. «Отличительными признаками публичных юридических лиц, — отмечал он, — считают: более строгие требования, предъявляемые к условиям действительности сделок, совершаемых ими, специфическое положение органов (органами являются государственные чиновники, осуществляющие функции власти), наличие у публичных лиц не только имущественных прав, но и публичных правомочий (права полиции, обложения налогами, предоставления налоговых льгот и т. д.)»². Нет критериев, следовательно, отсутствует целесообразность указанной классификации юридических лиц.

С. Н. Братусь пишет: «С точки зрения характера и значения своей деятельности не только в теории, но и в законодательстве юридические лица буржуазного права делятся на: а) публичные и б) частные. Публичными юридическими лицами признаются государство, административно-территориальные образования, некоторые государственные учреждения и так называемые публично-правовые корпорации. Частными юридическими лицами называются все иные общественные образования — корпорации и учреждения, деятельность которых не поднята до уровня деятельности, имеющей общегосударственное,

¹ См.: *Шершеневич Г. Ф.* Учебник русского гражданского права. М., 1995. С. 91—92.

² *Michoud.* La theorie de la personnalite morale. P., 1924. Liv. 1. P. 233—240 (цит. по работе С. Н. Братуся «Юридические лица в советском гражданском праве»).

230

Глава 6. Субъекты налогового права

публично-правовое значение»¹. Иначе говоря, буржуазный характер деления юридических лиц мешает выйти на понимание такой классификации.

М. И. Кулагин указывает: «Традиционно система юридических лиц в буржуазном праве строилась применительно к основным делениям буржуазного права, и в первую очередь разделению буржуазного права на публичное и частное. Соответственно и юридические лица подразделялись прежде всего на публичные и частные или на юридические лица публичного и частного права. К юридическим лицам публичного права относят само буржуазное государство, выступающее в имущественных отношениях в качестве особого субъекта права — казны; административно-территориальные подразделения государства (земли, штаты,

департаменты, общины и т. д.); государственные учреждения и государственные организации, которые одновременно выступают и как хозяйствующие субъекты, и как органы государственного управления. Частными являются все прочие юридические лица, т. е. те, которые создаются частными лицами и преследуют частные цели. Это различного рода хозяйственные организации, объединения, преследующие культурные, научные, религиозные цели, благотворительные и иные общества. Обычно публичными признаются юридические лица, которые обладают государственно-властными полномочиями, а частные юридические лица лишены этого качества»².

В советской юридической науке многими авторами обосновывалась бесплодность деления юридических лиц на публичные и частные с точки зрения гражданско-правовых последствий³. При этом отмечалось, что понятие юридического лица имеет теоретическую и практическую цен-

¹ Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. С. 62—63.

² Кулагин М. И. Указ. соч. С. 40.

³ См.: Венедиктов А. В. Органы управления государственной социалистической собственностью // Советское государство и право. 1940. № 5—6. С. 46—51; Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. С. 62—65; Кулагин М. И. Указ, соч. С. 40—41.

§ 7. Проблемы классификации субъектов налогового права 231

ность только как гражданско-правовое понятие. Органы государственной власти обладают полномочиями, недоступными юридическим лицам гражданского права. Но все эти полномочия или совокупность их не оказывают какого-либо существенного влияния на имущественную правоспособность государственных (муниципальных) органов, выполняющих те или иные функции государства (муниципального образования).

Осуществляя эти функции, государство (муниципальное образование) или его органы выступают как носители определенных прав и обязанностей, но содержание этих прав и обязанностей относится к сфере административного, финансового, налогового и др., т. е. публичного, права и не связано с понятием юридического лица гражданского права¹.

Иной характер приобретает спор о целесообразности деления лиц на публичные и частные, если перенести его в сферу налогового (публичного) права. При этом указанной классификации будут подвергаться уже, естественно, не юридические лица, а в целом все субъекты отрасли. Общеизвестно, что к публичному праву относят преимущественно вопросы власти, строения государства, отношений граждан и администрации, охраны правопорядка. Ныне понятие «публичного» расширяется, оно охватывает многие сферы. Это устройство государства и власти, сферы управления и организации самоуправления, выражение публичного интереса как суммарного, усредненного социального интереса в каждой из сфер — экономической, социальной и др.²

В связи с делением в науке права на частное и публичное³ полагаем необходимым в основу деления субъектов налогового права на частные и публичные положить наличие (или отсутствие) у субъекта властных полномочий,

¹ См.: Братусь С. Н. Юридические лица в советском гражданском праве. С. 63, 64.

² См.: Тихомиров Ю. А. Публичное право. С. 27.

³ О дуализме права см.: Белых В. С. Теория хозяйственного права в условиях становления и развития рыночных отношений в России // Хозяйство и право. 1995. № 11. С. 53—55.

232

Глава 6. Субъекты налогового права

реализуемых в рамках налоговых отношений. Именно подобные властные полномочия являются наиболее наглядными показателями публичной природы субъекта налогового права. Указанное основание для классификации субъектов обуславливает различие публичных и частных субъектов налогового права и по ряду других дополнительных (иногда факультативных) признаков: 1) частные субъекты выражают в налоговых отношениях, как правило, собственную волю и интерес, публичные — волю и интерес определенной социальной общности, проживающей на соответствующей территории¹; 2) правосубъектность частных субъектов характеризуется правоспособностью и дееспособностью, правосубъектность публичных субъектов — компетенцией; 3) возникновение публичного субъекта имеет либо исторический характер, либо субъект образуется (учреждается) в принудительном порядке; для частного субъекта более характерен добровольный характер образования (данный признак имеет значение для коллективных субъектов).

Таким образом, очевидно, что по данным основаниям государственные (муниципальные) органы, публично-территориальные образования должны быть отнесены к *подсистеме публичных правосубъектностей*. Физические лица и различные организации определяются как частные субъекты (*подсистема частных правосубъектностей*).

Указанный вариант классификации построен с учетом наиболее общих признаков, лежащих в самой социальной природе субъектов налогового права. Деление данных

¹ Ц. А. Ямпольская правильно отмечала, что критерием отграничения (важнейшим отличием) органов государства от общественных организаций и граждан является волевая характеристика, вопрос о том, чью волю выражает субъект правоотношения. «Существенным признаком правовых отношений, — пишет она, — является их волевой характер, поэтому и при изучении участников этих отношений (субъектов права) необходимо прежде всего рассмотреть, как волевой признак модифицируется применительно к каждому из них» (*Ямпольская Ц. А. Указ, соч. С. 115*).

§ 7. Проблемы классификации субъектов налогового права 233

субъектов на частные и публичные объективно отражает столкновение частных и публичных интересов в налоговых отношениях, взаимодействие частных и публичных начал в правовом регулировании данных отношений. Названные выше две группы субъектов налогового права выполняют функции подсистем в пределах единой отраслевой системы субъектов данного правового образования. Каждая из них занимает относительно самостоятельное место в общей системе субъектов налогового права, взаимодействуя (при возникновении конкретных налоговых правоотношений) с другой подсистемой субъектов этой отрасли права.

Глава 7. Элементы налогообложения (обложения)

§ 1. Определение обязательных элементов

обложения как условие установления

налогов и сборов

Рассматриваемый вопрос тесно связан с принципами налогового права. В частности, в силу п. 6 ст. 3 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения.

Перечень обязательных элементов налога закреплен в ст. 17 НК РФ. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога.

Как видно, налогоплательщики не входят в состав элементов налогообложения, хотя некоторые ученые относят субъектов налогового права к обязательным элементам юридического состава налога¹.

Более подробно обязательные элементы налогообложения регламентируются соответственно в ст. 38, 53—58 НК РФ.

В литературе было высказано мнение о том, что п. 3 ст. 17 НК РФ устанавливает менее жесткие, чем к налогам, требования к сборам². Отмечается, что при установлении сборов отдельные или сразу даже несколько обязательных элементов налогообложения могут отсутствовать.

¹ См.: *Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 80—82.*

² См.: *Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / Сост. и авт. коммент. С. Д. Шаталов. С. 87—88.*

§ 2. Объекты налогообложения и их виды

235

Так, по мнению С. Д. Шаталова — автора комментария, могут отсутствовать такие элементы обложения, как объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка и др. Действительно, редакция правила п. 3 ст. 17 НК РФ сформулирована так, что позволяет сделать именно такой вывод. В любом случае законодатель исходит из общего положения: «при установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам». *Значение обязательных элементов налогообложения* заключается в том, что при отсутствии хотя бы одного из них налог не будет считаться установленным. Поэтому словосочетание «установить элемент состава налогообложения» означает — принять (узаконить) что-либо в качестве одного из оснований возникновения налогового обязательства.

В свою очередь, определить элемент состава налога (сбора) — значит описать фактическую сторону элемента, выделить его из прочих сходных явлений на основе каких-либо признаков (данных)¹. Например, если в качестве объекта транспортного налога рассматривать собственность плательщика на транспортные средства, то закон должен определить, что именно следует понимать под словом «транспортное средство».

Кроме указанных (обязательных) элементов существуют факультативные элементы, отсутствие

которых само по себе не влияет на степень определенности налогового обязательства. К ним относятся, например, налоговые льготы.

§ 2. Объекты налогообложения и их виды

Налоговый кодекс РФ (п. 1 ст. 38) следующим образом определяет понятие «объект налогообложения»: «Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных ра-

¹ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 83.

236

Глава 7. Элементы налогообложения (обложения)

бот, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога». Данная формулировка уже вызвала в литературе критические замечания. Так, указывалось на недопустимость связывать обязанность по уплате налога с наличием стоимости реализованных товаров (работ, услуг)¹. Такая обязанность возникает в случае реализации товаров, а их стоимость является основой для исчисления налоговой базы. Однако имеются и другие спорные положения.

В учебной литературе по налоговому праву принято считать объекты налогообложения в качестве юридических фактов, с которыми закон связывает возникновение (изменение, прекращение) налоговых прав и обязанностей. Строго говоря, ставится знак равенства между понятиями «объект обложения» (в том числе «прибыль», «доход», «имущество») и «юридический факт (основание)».

На наш взгляд, вряд ли можно согласиться с таким выводом. Например, прибыль как экономическая категория представляет собой разновидность имущества коммерческой организации. Поэтому прибыль (равно как доход и иное имущество) является объектом налогового права, т. е. тем, по поводу чего возникают налоговые права и обязанности.

Юридические факты. — это действия и события, с которыми нормативные правовые акты связывают какие-либо юридические последствия. Прибыль в этом качестве не является юридическим фактом. О юридическом факте можно говорить в случае ее (прибыли) получения. Здесь уже имеет место юридическое действие — получение прибыли. Сказанное в равной степени относится и к другим видам объектов обложения (например, доходу, имуществу и т. д.).

Отметим, что содержащийся в п. 1 ст. 38 НК РФ перечень видов объектов обложения не является окончатель-

¹ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 89.

§ 2. Объекты налогообложения и их виды

237

ным. С позиции закона могут быть иные объекты, имеющие стоимостную, количественную или физическую характеристики. Это во-первых.

Во-вторых, каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ¹. Следовательно, правовой режим объекта обложения оказывает определенное влияние на конкретный налог, а потому коротко остановимся на характеристике отдельных видов объектов налогообложения.

Начнем с базовой категории «имущество». Пункт 2 ст. 38 НК РФ гласит, что под имуществом в настоящем Кодексе понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ. Любопытно то, что ГК РФ (ст. 128 и др.) не дает определение общего понятия «имущество». Статья 128 к объектам гражданских прав относит вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе *имущественные права*.

Таким образом, в содержание понятия «имущество» помимо вещей могут выключаться также и имущественные права. Так, в п. 3 ст. 63 ГК РФ под имуществом ликвидируемого юридического лица, продаваемым с публичных торгов, понимаются и вещи, и имущественные права. Аналогичный смысл имеет термин «имущество», когда речь идет об ответственности юридического лица или индивидуального предпринимателя по своим обязательствам всем принадлежащим им имуществом. Имущественные права как вид имущества возникают при заключении договора банковского счета и осуществлении безналичных расчетов.

В отличие от действующей редакции п. 2 ст. 38 НК РФ (в ред. Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ) старая редакция не содержала фразу «за исключением имущественных прав». В итоге понятие имущества в налоговом законодательстве стало существенно отличаться от одноименного понятия в гражданском законодательстве, что само по себе вызывает некоторую

настороженность,

¹ Данное требование не распространяется на сборы.



238

Глава 7. Элементы налогообложения (обложения)

поскольку законодатель должен стремиться к терминологическому единству в российском законодательстве.

Налоговый кодекс РФ (п. 1 ст. 38) относит к объектам налогообложения доход и прибыль. Определение *дохода* сформулировано в ст. 41 Кодекса: «...доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль (доход) организаций», «Налог на доходы от капитала» настоящего Кодекса». Иначе говоря, категория дохода определяется через понятие «выгода».

В свою очередь, доходы подразделяются на доходы от реализации товара (работ, услуг) и внереализационные доходы. При этом доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества (включая ценные бумаги) и имущественных прав (п. 1 ст. 249 НК РФ). Внереализационными признаются доходы, не указанные в ст. 249 НК РФ. Приблизительный перечень внереализационных доходов дан в ст. 250 НК РФ. В частности, согласно п. 8 ст. 250 НК РФ внереализационными доходами налогоплательщика признаются доходы в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) или имущественных прав, за исключением случаев, указанных в ст. 251 Кодекса.

Как видно, НК РФ содержит противоречивые положения. Если п. 2 ст. 38 исключает имущественные права из объектов налогообложения, то п. 8 ст. 250, напротив, включает их в состав внереализационных доходов.

Прибыль — следующий объект налогообложения. Статья 247 НК РФ определяет прибыль (для российских организаций) как полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов; для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, — полученный через эти постоянные представительства доход, уменьшенный на ве-

§ 2. Объекты налогообложения и их виды

239

личину произведенных этими постоянными представительствами расходов. Таким образом, прибыль характеризуется через доход, а последний — через выгоду.

Прибыль бывает валовой, балансовой и чистой. Соответственно каждый вид прибыли обладает собственным режимом. Валовая прибыль есть валовой доход минус валовые расходы. *Балансовая прибыль* представляет собой валовую прибыль за вычетом соответствующих налогов, других обязательных платежей в бюджет и во внебюджетные фонды, а также производимых расходов, осуществляемых по действующему законодательству до налогообложения. *Чистая прибыль* коммерческой организации (после уплаты налогов) остается в распоряжении организации и по решению высшего органа управления перечисляется в резервы, направляется на формирование иных фондов, на другие цели.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. В свете этого требования в судебной практике вставал вопрос о том, должны ли имущественные права в виде присужденных и признанных штрафов (пеней) относиться к объекту налогообложения по налогу на прибыль организации. Однако частноправовые интересы предприятия могут не совпадать с публичными интересами государства в части уплаты налогов и сборов. Неначисление процентов (штрафов, пени) уменьшает налогооблагаемую базу и соответственно приводит к сокращению налоговых поступлений. Именно эта проблема послужила предметом судебного разбирательства Конституционного Суда РФ¹ (в настоящий момент этот вопрос регулирует, в частности, п. 3 ст. 250 НК РФ).

В соответствии с постановлением Конституционного Суда РФ от 28 октября 1999 г. № 14-П, ст. 2 Закона об

¹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 28 октября 1999 г. № 14-П «По делу о проверке

конституционности статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с жалобой ОАО «Энерго-машбанк» // СЗ РФ. 1999. № 45. Ст. 5478.

240

Глава 7. Элементы налогообложения (обложения)

основах налоговой системы, ст. 247 НК РФ объектами налогообложения являются только полученные прибыль, доходы, а имущественные права (права требования), т. е. неполученные доходы в виде присужденных и признанных должником штрафов, пеней и других санкций за нарушение условий договора, объектами налогообложения не признаются. Поэтому, исходя из правовой позиции Конституционного Суда РФ, датой получения внереализационного дохода следует считать момент фактического получения сумм взысканных судом или добровольно признанных должником санкций. Ведь объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Вместе с тем подп. 4 п. 4 ст. 271 НК РФ демонстрирует совершенно иной подход к этой проблеме.

Операции по реализации товаров (работ, услуг) — специфический объект налогообложения. В силу п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе.

Именно операции по реализации товаров служат объектом НДС. Круг операций НДС очерчен ст. 146 НК РФ. В частности, объектом налогообложения признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации. К числу объектов относится и стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В соответствии с п. 1 ст. 40 НК РФ «если иное не пре-

§ 3. Налоговая база и налоговая ставка

241

м
о
о

дусмотрено настоящей статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен».

Налоги, сборы, пошлины по-разному отражаются в составе цены*. Одни из них входят в состав затрат предприятий; другие ограничивают прибыль, остающуюся в распоряжении предприятия (налог на прибыль); третьи представляют собой прямую надбавку к цене (налог на добавленную стоимость, акцизы).

§ 3. Налоговая база и налоговая ставка

В соответствии с п. 1 ст. 53 НК РФ *налоговая база* представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения. Налоговая ставка есть величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Кодекс устанавливает порядок определения налоговой базы и налоговой ставки.

Налоговая база тесно связана с объектом обложения. Она (база) является основой налога, поскольку это величина, к которой непосредственно применяется ставка налога. Так, доход является объектом налогообложения. В свою очередь, налоговая база, например, при продаже акций определяется как разница между общим доходом и документальной подтвержденной суммой, затраченной, в частности, на приобретение акций. Например, если, говоря очень упрощенно, акции были куплены за 100 руб., а проданы за 130 руб., то в этом случае налогооблагаемая база будет равна 30 руб. (детальное регулирование этого вопроса содержится в ст. 214¹ НК РФ).

^{4x1} См.: Слепнева Т. А., Яркин Е. В. Цены и ценообразование: Учебное пособие. М., 2001. С. 176. Существует и другая точка зрения. Так, авторы учебника «Цены и ценообразование» включают в состав цены такие налоги, как социальный налог, налог на добавленную стоимость, акцизы и налог на прибыль (см.: Цены и ценообразование: Учебник / Под ред. В. Е. Есипова. СПб., 2001. С. 231).

242

Глава 7. Элементы налогообложения (обложения)

Единица налогообложения позволяет измерить налоговую базу. В нашем примере — это 1 руб. Хотя налоговое законодательство знает и иные единицы измерения (например, лошадиная сила или киловатты для измерения мощности двигателя).

Что касается *масштаба налога*, то он представляет собой какой-либо параметр измерения. В разных странах существуют разные параметры налогообложения владельцев автотранспортных средств: во Франции и Италии — мощность двигателя, в Бельгии и Нидерландах — вес автомобиля, в ФРГ — объем рабочих цилиндров¹.

Таким образом, определение налоговой базы как самостоятельного элемента налогообложения включает масштаб налога и единицы измерения. В литературе справедливо отмечается, что в реальной действительности не всегда просто разграничить объект обложения и налоговую базу. Иногда происходит их отождествление.

Налоговая ставка — это размер налога на единицу измерения. Он устанавливается в зависимости от уровня налога. Налоговые ставки по федеральным налогам определяются НК РФ, а в случаях, указанных Кодексом, данные ставки устанавливаются Правительством РФ.

Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, предусмотренных федеральным законом.

В литературе налоговые ставки подразделяют на различные виды². По методу установления выделяют ставки твердые и процентные (квоты). При методе твердых ставок на каждую единицу налогообложения определен фиксированный размер налога (например, 10 руб. за 1 кв. м земли). Процентные ставки характерны для налогообложения прибыли и дохода и устанавливаются в процентах от единицы налогообложения (например, 13% каждого рубля налогооблагаемого дохода).

Выделяют ставки маргинальные, фактические и экономические. Первые ставки непосредственно указаны в

¹ См.: Козырина А. Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 46.

² Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 101.

§ 4. Налоговый период

243

нормативном акте о налоге. Так, по общему правилу (п. 1 ст. 224 НК РФ) налоговая ставка подоходного налога с физических лиц устанавливается в размере 13% , если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Фактическая ставка определяется как отношение уплаченного налога к налоговой базе, а экономическая — как отношение уплаченного налога ко всему полученному доходу.

§ 4. Налоговый период

Налоговый период — важный элемент в механизме исчисления налога, поскольку только после его окончания может быть завершена процедура определения и исчисления налоговой базы по налогу и самого налога. Он служит своеобразным ориентиром для установления законодателем сроков уплаты налогов на основе продолжительности налогового периода. Если следовать логике, то сроки уплаты налога могут иметь место лишь после окончания налогового периода.

Нормативное определение налогового периода содержится в п. 1 ст. 55 НК РФ. Под *налоговым периодом* понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Так, в соответствии со ст. 285 НК РФ налоговым периодом по налогу на прибыль признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года (п. 2 ст. 285 НК РФ).

Из сказанного следует, что налоговый период определяет сроки и периодичность уплаты налога. Для разовых налогов законодательство не устанавливает налогового периода. Это во-первых. Во-вторых, категория «налоговый период» тесно связана с принципом однократности налогообложения. Нельзя облагать налогом плательщика дважды за один и тот же период. В-третьих, необходимо различать налоговый период от отчетного периода. Последний — срок подведения итогов (промежуточных), составления отчетности и предоставле-

I

244

Глава 7. Элементы налогообложения (обложения)

§ 6. Порядок и сроки уплаты налога

245

ния ее в налоговый орган. В ряде случаев налоговый период и отчетный период могут совпадать. Например, при уплате налога на добавленную стоимость малыми предприятиями (в зависимости от размера ежемесячных сумм выручки от реализации) налоговый и отчетный периоды равны трем месяцам (п. 2 ст. 163 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ (п. 2—4 ст. 55) устанавливает особые правила в отношении налогового периода при определенных обстоятельствах, связанных с созданием, реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика. Они позволяют в отдельных случаях увеличить налоговый период (если организация создается в конце года) или сократить его (когда организация реорганизуется либо ликвидируется до окончания календарного года).

§ 5. Порядок исчисления налога

По общему правилу (ст. 52 НК РФ), налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику *налоговое уведомление*.

В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Форма налогового уведомления устанавливается МНС России (теперь — Федеральной налоговой службой)¹. Налоговое уведомление может быть

¹ Приказом МНС России от 14 октября 1999 г. № АП-3-08/326 утверждены формы налоговых уведомлений: на уплату налогов на имущество физических лиц и налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения; на уплату подоходного налога с доходов физического лица; на уплату земельного налога с физического лица // Финансовая газета (региональный выпуск). 2002. № 15. Приказом МНС России от 11 марта 2002 г. № БГ-3-05/119 утверждена форма налогового уведомления на уплату единого социального налога и страховых взносов в Пенсионный фонд РФ для индивидуальных предпринимателей (документ опубликован не был).

передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. Когда указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, данное уведомление направляется по почте заказным письмом. Налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты отправления заказного письма.

Налоговый кодекс РФ проводит разграничение между понятиями «налоговое уведомление» и «требование об уплате налога и сбора». В соответствии с п. 1 ст. 69 *требованием об уплате налога* признается направленное налогоплательщику письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. В отличие от налогового уведомления указанное требование — это официальное извещение, в котором налогоплательщик предупреждается об уплате неуплаченной суммы налога и пени. Поэтому в случае неисполнения этой обязанности добровольно к налогоплательщику будут применены меры принудительного воздействия (включая и «силовые»).

Кроме того, следует отметить, что особым способом исчисления налога является его исчисление налоговым агентом (ст. 24 НК РФ). Действующее законодательство в отдельных случаях предусматривает такой механизм исчисления, в частности, по налогу на доходы физических лиц, по налогу на прибыль (ст. 310 НК РФ), по налогу на добавленную стоимость (ст. 161 НК РФ).

§ 6. Порядок и сроки уплаты налога

Статья 58 НК РФ посвящена порядку уплаты налогов и сборов. В частности, уплата налога

производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном настоящим Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах. Кодекс гласит: «Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки». При этом уплата налогов производится в наличной или безналичной фор-

246

Глава 7. Элементы налогообложения (обложения)

ме. Налоговый кодекс РФ (п. 3 ст. 45) допускает возможность уплаты налога в иностранной валюте. Иностранцами организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте. В некоторых случаях устанавливается особый порядок уплаты налога. Так, согласно НК РФ при отсутствии банка налогоплательщик или налоговый агент, являющиеся физическими лицами, могут уплачивать налоги через кассу сельского или поселкового органа местного самоуправления либо через организацию связи Госкомитета РФ по связи и информатизации¹ (п. 3 ст. 58, п. 2 ст. 45).

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается в соответствии со ст. 58 НК РФ применительно к каждому налогу. Что касается федеральных налогов, то порядок уплаты устанавливается Кодексом. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

Правила об уплате налога применяются также в отношении порядка уплаты сборов (п. 5 ст. 58 НК РФ).

Сроки уплаты налогов и сборов регулируются ст. 57 Кодекса. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Их изменение допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ. Глава 9 Кодекса посвящена изменению срока уплаты налога и сбора, а также пени. Так, налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до

¹ Указом Президента РФ от 25 мая 1999 г. № 651 (п. 5) Госкомитет РФ по связи и информации преобразован в Госкомитет РФ по телекоммуникациям; Указом Президента РФ от 12 ноября 1999 г. № 1487 Госкомитет РФ по телекоммуникациям преобразован в Министерство РФ по связи и информатизации (Минсвязи России). В настоящее время согласно Указу Президента РФ от 9 марта 2004 г. № 314 (п. 13) образовано Федеральное агентство связи, которому переданы функции по оказанию государственных услуг и по управлению имуществом в сфере почты и телекоммуникаций упраздненного Минсвязи России.

§ 6. Порядок и сроки уплаты налога

247

одного года при наличии хотя бы одного из оснований, указанных в подп. 1—3 п. 2 ст. 64 НК РФ.

Изменение срока уплаты налога происходит также при предоставлении налогоплательщику инвестиционного налогового кредита (ст. 66 НК РФ), который дает налогоплательщику возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. В свою очередь, сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются Кодексом применительно к каждому такому действию. Например, государственная пошлина уплачивается до подачи в суд искового заявления.

При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ (ст. 75). Кроме того, в подобных случаях к нему при определенных обстоятельствах могут быть применены меры ответственности за налоговые правонарушения (см. подробнее гл. 9 настоящего издания).



Т

Глава 8. Российская налоговая система и правовой режим взимания отдельных налогов

§ 1. Общая характеристика российской налоговой системы

Действующая в Российской Федерации налоговая система характеризуется многообразием взимаемых налогов и сборов. В настоящее время их перечень содержится в продолжающих действовать ст. 19—21 Закона об основах налоговой системы. При этом согласно п. 2 ст. 18 Закона органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей. Такое же положение содержит и п. 5 ст. 12 НК РФ¹.

К *федеральным налогам и сборам* отнесены действующим законодательством следующие обязательные платежи: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; единый социальный налог; налог на операции с ценными бумагами; таможенная пошлина; платежи за пользование природными ресурсами; налог на прибыль организаций; государственная пошлина; налог с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения; сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; плата за пользование водными объектами; сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции; налог на добычу полезных ископаемых.

¹ Данная статья в настоящее время еще не вступила в силу (ст. 32.1 Федерального закона от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ).

§ 1. Общая характеристика российской налоговой системы 249

Федеральные налоги (в том числе размеры их ставок, объекты налогообложения, плательщики налогов) и порядок зачисления их в бюджет или во внебюджетный фонд устанавливаются законодательными актами РФ и взимаются на всей ее территории.

Несколько иной перечень федеральных налогов содержит в настоящее время пока еще не действующая ст. 13 НК РФ¹: 1) налог на добавленную стоимость; 2) акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья; 3) налог на прибыль (доход) организаций; 4) налог на доходы от капитала; 5) подоходный налог с физических лиц; 6) взносы в государственные социальные внебюджетные фонды; 7) государственная пошлина; 8) таможенная пошлина и таможенные сборы; 9) налог на пользование недрами; 10) налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы; 11) налог на дополнительный доход от добычи углеводородов; 12) сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами; 13) лесной налог; 14) водный налог; 15) экологический налог; 16) федеральные лицензионные сборы. К *региональным налогам и сборам* согласно ст. 20 Закона об основах налоговой системы относятся налог на имущество организаций; лесной доход; транспортный налог; налог на игорный бизнес.

Важно обратить внимание на то обстоятельство, что лесной доход устанавливается законодательными актами федерального уровня и в обязательном порядке взимается на всей территории России. При этом конкретные ставки этого налогового платежа определяются законами субъектов РФ, если иное не установлено федеральным законом.

Налоговый кодекс РФ содержит более обширный перечень региональных налогов. Согласно ст. 14 Кодекса предлагается включить в число региональных налогов и сбо-

¹ Статьи 12—15 НК РФ вводятся в действие со дня признания утратившим силу Закона об основах налоговой системы (ст. 32.1 Федерального закона от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ).

250

Глава 8. Российская налоговая система

ров следующие обязательные платежи: 1) налог на имущество организаций; 2) налог на недвижимость¹; 3) дорожный налог; 4) транспортный налог; 5) налог с продаж; 6) налог на игорный бизнес; 7) региональные лицензионные сборы.

Налоговое законодательство предусматривает и некоторое число *местных налогов и сборов*.

Однако далеко не все из них играют сколько-нибудь заметную роль при формировании доходной

базы бюджетов муниципальных образований. В силу ст. 21 Закона об основах налоговой системы к основным местным налогам и сборам следует причислить следующие платежи: налог на имущество физических лиц; земельный налог; регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью; налог на рекламу. Следует подчеркнуть, что налог на имущество физических лиц, земельный налог и регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью — устанавливаются федеральными законодательными актами и взимаются на всей территории РФ. В отличие от вышеперечисленных налогов налог на рекламу может устанавливаться решениями районных и городских представительных органов власти. В заключение следует указать также на то, что НК РФ содержит сходный перечень налоговых изъятий на местном уровне. В ст. 15 НК РФ (в настоящее время недействующей) предлагается ограничить перечень местных налогов и сборов пятью видами взиманий: 1) земельный налог; 2) налог на имущество физических лиц; 3) налог на рекламу; 4) налог на наследование или дарение; 5) местные лицензионные сборы.

Далее мы остановимся лишь на основных налогах, взимаемых в России. Данные налоговые платежи в наибольшей степени отражают общие черты российской налоговой системы.

¹ При введении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта РФ налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

§ 2. Налог на добавленную стоимость

251

§ 2. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость имеет существенное значение для доходной части федерального бюджета. Согласно Федеральному закону от 23 декабря 2003 г. № 186-ФЗ «О федеральном бюджете на 2004 год» от НДС в 2004 г. планируются поступления в сумме 988 368 200 000,0 руб. (в общей сложности налоговые доходы российского бюджета составляют 2 071 384 500 000,0 руб.). Остановимся на основных элементах налогообложения данного налога.

В силу ст. 143 НК РФ *налогоплательщиками по НДС* признаются: 1) организации; 2) индивидуальные предприниматели; 3) лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с ТК РФ. Принимая во внимание положение, имеющееся в ст. 11 НК РФ, следует учитывать, что отсутствие регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя в том случае, если предпринимательская деятельность фактически осуществлялась, не является основанием для освобождения указанного физического лица от обязанностей по уплате НДС.

Вместе с тем ст. 145 НК РФ предусматривает случаи, когда физическое лицо — индивидуальный предприниматель или организация могут быть освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика. По общему правилу организации и индивидуальные предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, связанных с исчислением и уплатой налога, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей без учета налога не превысила в совокупности один миллион рублей. Лица, претендующие на освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика, должны представить соответствующее письменное заявление и документы, подтверждающие право на такое освобождение, в налоговый орган по месту своего учета.

252

Глава 8. Российская налоговая система

Право на подобное освобождение имеют не все налогоплательщики. Налоговый кодекс РФ устанавливает и некоторые ограничения. В частности, не могут претендовать на указанное выше освобождение организации и индивидуальные предприниматели, реализующие подакцизные товары.

Освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от исполнения обязанностей налогоплательщика производится на срок, равный двенадцати последовательным календарным месяцам. По истечении указанного срока организации и индивидуальные предприниматели, которые были освобождены от исполнения обязанностей налогоплательщика, представляют в налоговые органы письменное заявление и документы, подтверждающие, что в течение указанного срока освобождения сумма выручки от реализации не превышала установленного уровня. Если будет обнаружено превышение, то

соответствующий субъект утрачивает право на освобождение и признается налогоплательщиком по НДС на общих основаниях.

В соответствии со ст. 146 НК РФ *объектом налогообложения по НДС* признаются операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ, а также передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций и выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления. Кроме того, по существу самостоятельным объектом налогообложения по НДС признается также ввоз товаров на таможенную территорию РФ. Исходя из определения объекта налогообложения по НДС, данного законодателем, можно сделать вывод, что не порождает обязательства по уплате данного налога, например, передача имущества в порядке оплаты уставного капитала вновь создаваемого юридического лица и т. д. (см. ст. 39, п. 2 ст. 146 НК РФ).

Для выяснения, имеется ли объект налогообложения по НДС в каждом конкретном случае, необходимо учитывать понятие «место реализации». Объект налогообложения по НДС имеется лишь в том случае, если место реали-

§ 2. Налог на добавленную стоимость

253

зации товаров (работ, услуг) — Российская Федерация. Место реализации *товаров* определяется в порядке ст. 147 НК РФ: местом реализации товаров признается территория РФ, при наличии одного или нескольких следующих обстоятельств: 1) товар находится на территории РФ и не отгружается и не транспортируется; 2) товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на территории РФ. Сложнее порядок определения места реализации работ (*услуг*) (ст. 148 НК РФ). В определенных случаях, например в зависимости от природы заключенного договора и характера экономической деятельности контрагентов, местом реализации работ (*услуг*) может признаваться территория РФ, если *покупатель работ (услуг)* осуществляет деятельность на территории РФ, и напротив, — если деятельность организации или индивидуального предпринимателя, *которые выполняют работы (оказывают услуги)*, осуществляется на территории РФ (ст. 148 НК РФ).

Налоговая база по НДС выступает как стоимостная характеристика соответствующего объекта налогообложения. Согласно п. 1 ст. 153 НК РФ налоговая база при реализации товаров (работ, услуг) определяется налогоплательщиком в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг). При ввозе товаров на таможенную территорию РФ налоговая база определяется налогоплательщиком в соответствии с главой 21 НК РФ и таможенным законодательством России. При применении налогоплательщиками при реализации (передаче, выполнении, оказании для собственных нужд) товаров (работ, услуг) различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров (работ, услуг), облагаемых по разным ставкам. При применении одинаковых ставок налога налоговая база определяется суммарно по всем видам операций, облагаемых по этой ставке.

Принципиальным является то, что при определении налоговой базы выручка от реализации товаров (работ, услуг) определяется исходя из всех доходов налогоплатель-

254

Глава 8. Российская налоговая система

щика, связанных с расчетами по оплате указанных товаров (работ, услуг), полученных им в денежной и (или) натуральной формах, включая оплату ценными бумагами. При определении налоговой базы выручка (расходы) налогоплательщика в иностранной валюте пересчитывается в рубли по курсу Центрального банка РФ соответственно на дату реализации товаров (работ, услуг) или на дату фактического осуществления расходов.

Статья 154 НК РФ закрепляет, что налоговая база при реализации налогоплательщиком товаров (работ, услуг), если иное не предусмотрено настоящей статьей, определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них НДС. При реализации товаров (работ, услуг) по товарообменным (бартерным) операциям, реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе, передаче права собственности на предмет залога залогодержателю при неисполнении обеспеченного залогом обязательства,

передаче товаров (результатов выполненных работ, оказании услуг) при оплате труда в натуральной форме налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ.

В зависимости от особенностей реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется в соответствии со ст. 155—162 НК РФ. В частности, НК РФ устанавливает особенности определения налоговой базы при договорах финансирования под уступку денежного требования или уступки требования (цессии) (ст. 155), особенности определения налоговой базы налогоплательщиками, получающими доход на основе договоров поручения, договоров комиссии или агентских договоров (ст. 156), особенности определения налоговой базы и особенности уплаты налога при осуществлении транспортных перевозок и реализации услуг международной связи (ст. 157), особенности определения налоговой базы при реализации предприятия в це-

§ 2. Налог на добавленную стоимость

255

лом как имущественного комплекса (ст. 158), особенности порядка определения налоговой базы при совершении операций по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд и выполнению строительно-монтажных работ для собственного потребления (ст. 159), порядок определения налоговой базы при ввозе товаров на таможенную территорию РФ (ст. 160) и т. д.

Налоговый кодекс РФ предусматривает, что в определенных случаях обязанность по определению налоговой базы лежит не на самом налогоплательщике, а на налоговых агентах.

В соответствии со ст. 161 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых является территория РФ, налогоплательщиками — иностранными лицами, не состоящими на учете в налоговых органах в качестве налогоплательщиков, налоговая база определяется как сумма дохода от реализации этих товаров (работ, услуг) с учетом налога.

Налоговая база определяется отдельно при совершении каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ. При этом налоговая база определяется *налоговыми агентами* (налоговыми агентами признаются организации и индивидуальные предприниматели, состоящие на учете в налоговых органах, приобретающие на территории РФ товары (работы, услуги) у иностранных лиц).

По общему правилу, закрепленному в ст. 163 НК РФ, *налоговый период по НДС* равняется одному календарному месяцу. Однако для налогоплательщиков с ежемесячными в течение квартала суммами выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС, не превышающими 1 млн руб., налоговый период устанавливается как квартал.

Важным этапом исчисления налога является определение подлежащей применению *налоговой ставки*. Статья 164 НК РФ предусматривает различные ставки НДС. Так, налогообложение производится по налоговой ставке 0% при реализации товаров (за некоторым исключением), помещенных под таможенный режим экспорта при условии их фактического вывоза за пределы таможенной территории РФ и

256

Глава 8. Российская налоговая система

§ 2. Налог на добавленную стоимость

257

представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, подтверждающих факт экспорта. Налогообложение производится по налоговой ставке 10% при реализации некоторых продовольственных товаров, товаров для детей, периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера, определенных медицинских товаров отечественного и зарубежного производства. Если НК РФ не устанавливает иное, налогообложение производится по общей налоговой ставке — 18%. В ряде случаев для точности расчета налога применяются так называемые расчетные налоговые ставки. Расчетные ставки применяются при налогообложении полученных денежных средств в связи с оплатой товаров (работ, услуг) (ст. 162 НК РФ), при удержании налога налоговыми агентами в соответствии со ст. 161 НК РФ и т. д.

После определения налоговой базы сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы, а при раздельном учете —

как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно как соответствующие налоговым ставкам процентные доли соответствующих налоговых баз. Общая сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям, признаваемым объектом налогообложения, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду (ст. 166—167 НК РФ). На определение даты реализации при исчислении налога существенное влияние оказывает учетная политика налогоплательщика (как известно, различают учетную политику «по отгрузке (передаче) товара (работы, услуги)» и «по оплате товара (работы, услуги)»). Принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации. Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации.

Процесс исчисления НДС наглядно демонстрирует то, что данный налог является косвенным: юридический и так называемый «фактический» плательщики этого налога могут не совпадать. Так, в ст. 168 НК РФ указывается, что при реализации товаров (работ, услуг) налогоплательщик (т. е. юридический плательщик) дополнительно к цене реализуемых товаров (работ, услуг) обязан предъявить к оплате покупателю этих товаров (работ, услуг), т. е. «фактическому» плательщику налога, соответствующую сумму НДС. При реализации товаров (работ, услуг) выставляются соответствующие счета-фактуры не позднее пяти дней, считая со дня отгрузки товара (выполнения работ, оказания услуг). Именно счет-фактура является документом, служащим основанием для принятия предъявленных сумм налога к вычету или возмещению в порядке, предусмотренном настоящей главой (ст. 169 НК РФ).

При исчислении НДС принципиальным моментом также является то, что итоговая сумма налога не является простым результатом применения ставки к цене реализации товара (работы, услуги). Согласно ст. 171 НК РФ налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, предъявленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров (работ, услуг) на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации в таможенных режимах выпуска для свободного обращения, временного ввоза и переработки вне таможенной территории в отношении: 1) товаров (работ, услуг), приобретаемых для осуществления операций, признаваемых объектами налогообложения; 2) товаров (работ, услуг), приобретаемых для перепродажи. Налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую — уплату сумм налога. Таким образом, сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, исчисляется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на сумму налоговых

258

Глава 8. Российская налоговая система

вычетов, предусмотренных ст. 171 НК РФ, общая сумма налога, исчисляемая в соответствии со ст. 166 НК РФ. Если сумма налоговых вычетов в каком-либо налоговом периоде превышает общую сумму налога, исчисленную в соответствии со ст. 166 НК РФ, сумма указанного налога, подлежащая уплате в бюджет, по итогам этого налогового периода принимается равной нулю.

Уплата налога по операциям, признаваемым объектом налогообложения на территории РФ, по общему правилу, производится по итогам каждого налогового периода, исходя из фактической реализации (передачи) товаров за истекший налоговый период не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом (ст. 174 НК РФ). При ввозе товаров на таможенную территорию РФ сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, уплачивается в соответствии с таможенным законодательством.

В случае, если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику. Указанная сумма направляется в течение трех календарных месяцев, следующих за истекшим налоговым периодом, на исполнение обязанностей налогоплательщика по уплате налогов или сборов, включая налоги, уплачиваемые в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, на уплату пени, погашение недоимки, сумм налоговых санкций, присужденных

налогоплательщику, подлежащих зачислению в тот же бюджет (ст. 176 НК РФ).

Сроки и порядок уплаты налога при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации устанавливаются таможенным законодательством Российской Федерации с учетом положений НК РФ.

В заключение подчеркнем, что гл. 21 НК РФ сохраняет значительное количество льгот по НДС. В основном эти льготы определены в виде изъятий из объекта налогообложения по данному налогу (ст. 149 НК РФ).

§ 3. Налог на прибыль организации

259

§ 3. Налог на прибыль организации

Согласно Федеральному закону «О федеральном бюджете на 2004 год» поступления по налогу на прибыль организаций запланированы в сумме 164 587 400 000 руб. Эта цифра свидетельствует о том, что несмотря на то, что размер поступлений от этого налога серьезным образом уступает размеру поступлений от НДС, налог на прибыль организаций остается все-таки одним из самых значительных доходных источников российской бюджетной системы. Статья 246 НК РФ устанавливает, что *налогоплательщиками налога на прибыль* признаются: российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в России через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации. При этом под постоянным представительством иностранной организации в силу ст. 306 НК РФ понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории РФ, связанную с пользованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов, проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, продажей товаров с расположенных на территории РФ и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов, осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности за исключением случаев, перечисленных в НК РФ (см. п. 4 ст. 306).

Согласно ст. 246 НК РФ *объектом налогообложения по налогу на прибыль* организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признается: для российских организаций — полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ; для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в России через постоянные представительства, — полученный через эти

260

Глава 8. Российская налоговая система

постоянные представительства доход, уменьшенный на величину произведенных этими постоянными представительскими расходами, также определяемых в соответствии с гл. 25 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ различает доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы (ст. 248 НК РФ). Доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущества и имущественных прав. Выручка от реализации определяется, исходя из всех поступлений, связанных с расчетами за реализованные товары (работы, услуги), иное имущество либо имущественные права и выраженных в денежной и (или) натуральной формах. Иные доходы признаются внереализационными. К ним, в частности, относятся следующие доходы: от долевого участия в других организациях; от операций купли-продажи иностранной валюты; от сдачи имущества в аренду (субаренду) и т. д.

Статья 252 НК РФ содержит понятия расходов, которые учитываются для уменьшения получаемых доходов. Согласно указанной статье налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. При этом расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиком. Под обоснованными расходами понимаются экономически

оправданные затраты, оценка которых выражена в денежной форме. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода.

Расходы в зависимости от их характера, а также условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией, и внереализационные расходы. Рас-

§ 3. Налог на прибыль организации

261

ходы, связанные с производством и (или) реализацией, в свою очередь подразделяются на: материальные расходы; расходы на оплату труда; суммы начисленной амортизации; прочие расходы. Например, к материальным расходам относятся затраты налогоплательщика на приобретение сырья и (или) материалов, используемых в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг) и (или) образующих их основу либо являющихся необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг). Статья 265 НК РФ определяет примерный состав внереализационных расходов. К ним относятся расходы, не связанные с производством и реализацией, т. е. обоснованные затраты на осуществление деятельности, непосредственно не связанной с производством и (или) реализацией. К таким расходам относятся, в частности, расходы на содержание переданного по договору аренды имущества, судебные расходы и арбитражные сборы и т. д.

Налоговой базой по рассматриваемому налогу признается денежное выражение прибыли. В связи с этим все доходы и расходы налогоплательщика для определения налогооблагаемой прибыли учитываются в денежной форме. Доходы, полученные в натуральной форме в результате реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываются, исходя из цены сделки с учетом положений ст. 40 НК РФ. При определении налоговой базы прибыль, подлежащая налогообложению, определяется нарастающим итогом с начала налогового периода. В случае если в отчетном (налоговом) периоде налогоплательщиком получен убыток, то в данном отчетном (налоговом) периоде налоговая база признается равной нулю. Налоговый кодекс РФ устанавливает особенности определения налоговой базы по доходам, полученным от долевого участия в других организациях; особенности определения налоговой базы участников договора доверительного управления имуществом, по доходам, полученным участниками договора простого товарищества, при уступке (переуступке) права требования, по операциям с цен-

262

Глава 8. Российская налоговая система

ными бумагами, по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами и т. д. Согласно ст. 283 НК РФ налогоплательщики, понесшие убыток (убытки) в предыдущем налоговом периоде или в предыдущих налоговых периодах, вправе уменьшить налоговую базу текущего налогового периода на всю сумму полученного ими убытка или на часть этой суммы (перенести убыток на будущее). Налогоплательщик вправе осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет, следующих за тем налоговым периодом, в котором получен этот убыток. При этом совокупная сумма переносимого убытка ни в каком отчетном (налоговом) периоде не может превышать 30% налоговой базы.

Определение налоговой базы по налогу на прибыль основывается на установленном порядке признания доходов полученными, а расходов — понесенными. В силу ст. 271 НК РФ по общему правилу доходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (*метод начисления*). Так, для доходов от реализации, если не предусмотрено иное, датой получения дохода признается день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг, имущественных прав), независимо от фактического поступления денежных средств (иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав) в их оплату. Для внереализационных доходов датой получения дохода признается (в зависимости от характера дохода): дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг), дата расчетов или предъявления налогоплательщиком документов в соответствии с условиями заключенных договоров — для доходов и т. д.

Аналогичным образом, по общему правилу (т. е. при использовании метода начисления), расходы, принимаемые для целей налогообложения, признаются таковыми в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты де-

§ 3. Налог на прибыль организации

263

нежных средств и (или) иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором эти расходы возникают, исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода). При получении доходов в течение нескольких отчетных (налоговых) периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, расходы распределяются налогоплательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

В определенных случаях НК РФ допускает использование *кассового метода* для определения налоговой базы по налогу на прибыль. В соответствии со ст. 273 НК РФ организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций без учета налога на добавленную стоимость не превысила одного миллиона рублей за каждый квартал. В этом случае датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках и (или) в кассу, поступления иного имущества (работ, услуг) и (или) имущественных прав (кассовый метод). Соответственно расходами налогоплательщиков (при использовании данного метода) признаются затраты после их фактической оплаты.

Следует дополнительно отметить, что в основе определения налоговой базы лежит система специального налогового учета. Статья 313 НК РФ закрепляет, что налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Если статьями НК РФ, касающимися налогового учета, предусмотрен порядок группировки и учета объектов и хозяйственных операций для целей налогообложения, отличный от порядка группировки и отражения в бухгалтерском учете, то применяются правила

264

Глава 8. Российская налоговая система

налогового учета. При этом под налоговым учетом понимается система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК РФ. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т. е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя.

Таким образом, расчет налоговой базы за отчетный (налоговый) период составляется налогоплательщиком самостоятельно в соответствии с нормами, установленными настоящей главой (гл. 25 НК РФ), исходя из данных налогового учета нарастающим итогом с начала года. Статья 285 НК РФ устанавливает, что *налоговым периодом по налогу на прибыль* признается календарный год. Отчетными периодами по этому налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Порядок исчисления налога на прибыль регламентирует ст. 286 НК РФ. Налог определяется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Налоговый кодекс РФ закрепляет дифференцированные размеры налоговых ставок, зависящие от характера получаемых налогоплательщиком доходов. В силу ст. 284 НК РФ определена базовая налоговая ставка в размере 24%. При этом сумма налога, исчисленная по этой налоговой ставке в части 5%, зачисляется в федеральный бюджет, в части 17% — в бюджеты субъектов РФ, в части 2% — в местные бюджеты. Законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе снижать для отдельных категорий налогоплательщиков налоговую ставку в части сумм налога, зачисляемых в бюджеты субъектов РФ. При этом указанная ставка не может быть ниже 13%.

§ 3. Налог на прибыль организации

265

В отношении отдельных видов доходов устанавливаются иные ставки налога. Так, налоговые ставки на доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянное представительство, устанавливаются по общему правилу в размере

20%. В отношении доходов от использования, содержания или сдачи в аренду (фрахта) подвижных транспортных средств или контейнеров в связи с осуществлением международных перевозок применяется ставка — 10%. Прибыль, полученная Центральным банком РФ от осуществления деятельности, связанной с выполнением им функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается по налоговой ставке 0%. Имеется и ряд других случаев установления специальных налоговых ставок по налогу на прибыль.

В целом сумма налога по итогам налогового периода определяется налогоплательщиком самостоятельно. По итогам каждого отчетного (налогового) периода налогоплательщики исчисляют сумму квартального авансового платежа, исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли, подлежащей налогообложению, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года. Сумма квартальных авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. В течение отчетного периода (квартала) налогоплательщики уплачивают *ежемесячные авансовые платежи*. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится равными долями в размере одной трети подлежащего уплате квартального авансового платежа за квартал, предшествующий кварталу, в котором производится уплата ежемесячных авансовых платежей. Налогоплательщики имеют право перейти на исчисление ежемесячных авансовых платежей, исходя из фактически полученной прибыли, подлежащей исчислению.

Организации, у которых за предыдущие четыре квартала выручка от реализации не превышала в среднем

266

Глава 8. Российская налоговая система

3 млн руб. за каждый квартал, а также бюджетные учреждения, иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, и некоторые иные организации уплачивают только квартальные авансовые платежи по итогам отчетного периода.

Налог на прибыль уплачивается в следующем порядке. Налог, подлежащий уплате по истечении налогового периода, уплачивается не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий налоговый период. Квартальные авансовые платежи уплачиваются не позднее срока, установленного для подачи налоговых деклараций за соответствующий отчетный период. Согласно ст. 289 НК РФ налогоплательщики обязаны по истечении каждого отчетного и налогового периода представлять в налоговые органы по месту своего нахождения и месту нахождения каждого обособленного подразделения соответствующие налоговые декларации в порядке, определенном настоящей статьей. Налогоплательщики (налоговые агенты) представляют налоговые декларации (налоговые расчеты) не позднее 28 дней со дня окончания соответствующего отчетного периода. Налоговые декларации (налоговые расчеты) по итогам налогового периода представляются налогоплательщиками не позднее 28 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Кроме того, ежемесячные авансовые платежи, подлежащие уплате в течение отчетного периода, уплачиваются в срок не позднее 28-го числа каждого месяца этого отчетного периода. Налогоплательщики, исчисляющие ежемесячные авансовые платежи по фактически полученной прибыли, уплачивают авансовые платежи не позднее 28-го числа месяца, следующего за истекшим месяцем. По итогам отчетного (налогового) периода суммы ежемесячных авансовых платежей, уплаченных в течение отчетного (налогового) периода, засчитываются при уплате квартальных авансовых платежей. Квартальные платежи засчитываются в счет уплаты налога по итогам налогового периода.

§ 4. Налог на доходы физических лиц

267

В определенных случаях налог на прибыль уплачивается с участием налогового агента.

Например, российская организация или иностранная организация, осуществляющая деятельность в России через постоянное представительство (налоговые агенты), выплачивающие доход иностранной организации, удерживают сумму налога из доходов этой иностранной организации при каждой выплате (перечислении) ей денежных средств или ином получении иностранной организацией доходов.

В заключение отметим, что гл. 25 НК РФ, посвященная налогу на прибыль, практически не устанавливает каких-либо специальных льгот по данному обязательному платежу.

§ 4. Налог на доходы физических лиц

Как и вышерассмотренные налоги, налог на доходы физических лиц относится к федеральным налогам и играет важную роль для формирования доходов российской бюджетной системы. Однако если НК РФ плательщиками налога на прибыль признает исключительно организации, плательщиками НДС — как организации, так и физических лиц, то *плательщиками налога на доходы* выступают исключительно физические лица. Действительно, ст. 207 НК РФ устанавливает, что налогоплательщиками признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников в Российской Федерации, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (понятие налогового резидента содержится в ст. 11 НК РФ).

Согласно ст. 209 НК РФ *объектом налогообложения* по данному налогу признается доход, полученный налогоплательщиками: 1) от источников в России и (или) от источников за пределами России — для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации; 2) от источников в России — для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федера-

268
Глава 8. Российская налоговая система

ции. При этом НК РФ (ст. 208), а также заключаемые Российской Федерацией с другими государствами соглашения определяют критерии отнесения тех или иных доходов к доходам от источников в России и доходам от источников за пределами России.

В соответствии со ст. 210 НК РФ при определении *налоговой базы* учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки.

При получении налогоплательщиком дохода в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), иного имущества, налоговая база определяется как стоимость этих товаров (работ, услуг) иного имущества, исчисленная исходя из их цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ. К доходам, полученным налогоплательщиком в натуральной форме, в частности, относятся: оплата его расходов организациями или индивидуальными предпринимателями товаров (работ, услуг), полученные налогоплательщиком товары, выполненные в интересах налогоплательщика работы, оказанные в интересах налогоплательщика услуги на безвозмездной основе, оплата труда в натуральной форме и т. д.

Статья 212 НК РФ не содержит общего определения термина «материальная выгода». Однако данная статья указывает, что доходом налогоплательщика, полученным в виде материальной выгоды, являются, в частности, выгода, полученная от экономии на процентах за пользование налогоплательщиком заемными (кредитными) средствами; выгода, полученная от приобретения товаров (работ, услуг) в соответствии с гражданско-правовым договором у физических лиц, организаций и индивидуальных предпринимателей, являющихся взаимозависимыми по отношению к налогоплательщику; а также материальная выгода, полученная от приобретения ценных бумаг.

§ 4. Налог на доходы физических лиц

269

Так, при получении налогоплательщиком дохода в виде материальной выгоды за счет экономии на соответствующих процентах, налоговая база определяется как превышение суммы процентов за пользование заемными средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из 3/4 действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату получения таких средств, над суммой процентов, исчисленной исходя из условий договора.

По отдельным видам доходов (например, в зависимости от характера осуществляемой деятельности) могут устанавливаться особенности определения налоговой базы. В частности, закрепляются особенности определения налоговой базы по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения (ст. 213 НК РФ), особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги (ст. 214¹ НК РФ) и т. д.

При определении налоговой базы действующее законодательство о налогах и сборах предусматривает необходимость применения определенных вычетов: стандартных, социальных, имущественных и профессиональных. *Стандартным налоговым вычетам* посвящена ст. 218 НК РФ. Например, согласно п. 1 ст. 218 НК РФ при определении размера налоговой базы налогоплательщик — лицо, получившее или перенесшее лучевую болезнь и другие заболевания, связанные с радиационным воздействием вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, имеет право на получение стандартного налогового вычета в размере 3000 руб. за каждый месяц налогового периода. Для определенных категорий налогоплательщиков установлен стандартный налоговый вычет в размере 500 руб. за каждый месяц налогового периода (распространяется, например, на Героев Советского Союза и Героев России, а также лиц, награжденных орденом Славы I, II и III степени). По общему правилу стандартный налоговый вычет предоставляется лишь

270

Глава 8. Российская налоговая система

в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода и он действует до месяца, в котором доход налогоплательщика, исчисленный нарастающим итогом с начала налогового периода, превысил 20 тыс. руб. Кроме того, аналогичным образом налоговый вычет в размере 300 руб. за каждый месяц налогового периода предоставляется на каждого ребенка налогоплательщика. Перечисленные выше стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из работодателей, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Статья 219 НК РФ регулирует предоставление *социальных налоговых вычетов*. К ним относятся вычеты: в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели в размере фактически произведенных расходов, но не более 25% суммы дохода, полученного в налоговом периоде; в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за обучение в образовательных учреждениях, — в размере фактически произведенных расходов на обучение, но не более 38 тыс. руб.; в сумме, уплаченной налогоплательщиком в налоговом периоде за услуги по лечению, предоставленные медицинскими учреждениями Российской Федерации. Социальные налоговые вычеты предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика при подаче налоговой декларации в налоговый орган налогоплательщиком по окончании налогового периода.

К *имущественным налоговым вычетам* относятся, в частности, суммы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи недвижимости, находившейся в его собственности, а также суммы, полученные от продажи иного имущества (в зависимости от срока владения имуществом размер вычета может ограничиваться определенным пределом — см. подп. 1 п. 1 ст. 220 НК РФ). Аналогичным образом имущественный налоговый вычет предоставляется в сумме, израсходованной налого-

§ 4. Налог на доходы физических лиц

271

плательщиком на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома или квартиры, в размере фактически произведенных расходов. Общий размер этого вычета не может превышать 1 млн руб. Повторное предоставление налогоплательщику имущественного налогового вычета на приобретение жилья не допускается.

Статья 221 НК РФ содержит обширный перечень *профессиональных налоговых вычетов*. В частности, право на получение профессиональных налоговых вычетов имеют индивидуальные предприниматели и приравненные к ним лица. Эти вычеты предоставляются в сумме фактически произведенных и документально подтвержденных расходов, непосредственно связанных с извлечением доходов. При этом указанные расходы принимаются к вычету в составе затрат, принимаемых к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, в соответствии с соответствующими статьями гл. 25 НК РФ. Если налогоплательщики не в состоянии документально подтвердить свои расходы, связанные с деятельностью в качестве индивидуальных предпринимателей, профессиональный налоговый вычет производится в размере 20% общей суммы доходов, полученной индивидуальным предпринимателем от предпринимательской деятельности.

Согласно ст. 216 НК РФ *налоговым периодом* по подоходному налогу признается календарный год. К налоговой базе, определенной за соответствующий налоговый период, подлежит

применению ставка налога. В соответствии со ст. 224 НК РФ общая налоговая ставка устанавливается в размере 13%. В ряде случаев применяются иные ставки. Так, налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении сумм экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных средств (п. 2 ст. 212 НК РФ) и т. д.; налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации. Наконец, налоговая ставка устанавливается в размере 6% в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов.

272

Глава 8. Российская налоговая система

При исчислении налога на доходы физического лица сумма налога исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду. Сумма налога определяется в полных рублях (сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а 50 коп. и более округляются до полного рубля). Обязанности по исчислению рассматриваемого налога могут лежать на налоговых агентах (ст. 226 НК РФ), на самих налогоплательщиках (п. 2 ст. 227 НК РФ), на налоговых органах (п. 8 ст. 227 НК РФ). *Применяется следующий порядок уплаты, налога на доходы физических лиц.* Весьма распространенной формой уплаты подоходного налога является удержание его налоговым агентом. Согласно ст. 226 НК РФ российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в России (налоговые агенты), от которых налогоплательщик получил доходы, обязаны, по общему правилу, исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить сумму налога. Налоговые агенты обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Удержание у налогоплательщика начисленной суммы налога производится налоговым агентом за счет любых денежных средств, выплачиваемых налоговым агентом налогоплательщику. При этом удерживаемая сумма налога не может превышать 50% суммы выплаты. При невозможности удержать у налогоплательщика исчисленную сумму налога налоговый агент обязан в течение одного месяца с момента возникновения соответствующих обстоятельств письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог. Следует подчеркнуть, что уплата налога за счет средств налоговых агентов не допускается. При заключении договоров и иных сделок запрещается включение в них налоговых оговорок, в соответствии с которыми выплачивающие доход налоговые агенты принимают на

§ 4. Налог на доходы физических лиц
273

себя обязательства нести расходы, связанные с уплатой налога за физических лиц. Вместе с тем в силу ст. 227 НК РФ физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой, самостоятельно исчисляют суммы налога, подлежащие уплате в соответствующий бюджет. Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисляется налогоплательщиком с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет. Эти налогоплательщики обязаны представить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию. Общая сумма налога, подлежащая уплате в соответствующий бюджет, исчисленная в соответствии с налоговой декларацией, уплачивается в срок не позднее 15 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Названные налогоплательщики обязаны также представить налоговую декларацию с указанием суммы предполагаемого дохода от своей профессиональной деятельности в текущем налоговом периоде. При этом сумма предполагаемого дохода определяется налогоплательщиком. На основании этого налоговым органом осуществляется исчисление суммы авансовых платежей. Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений: 1) за январь—июнь — не позднее 15 июля текущего года; 2) за июль—сентябрь — не позднее 15 октября текущего года; 3) за октябрь—декабрь — не позднее 15 января следующего года. В отношении некоторых других категорий плательщиков могут устанавливаться и иные особенности исчисления подоходного налога, а также особенности порядка его уплаты (см., например, ст. 228 НК РФ).

g Отметим также, что по рассмотренному налогу действующее законодательство предусматривает возможность пре-2 доставки большого количества различных налоговых

льгот (ст. 217 НК РФ).

274

Глава 8. Российская налоговая система

§ 5. Единый социальный налог

Установленный гл. 24 НК РФ единый социальный налог является целевым налогом. Он предназначен для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение (страхование) и медицинскую помощь.

Статья 235 НК РФ закрепляет по существу две самостоятельные категории *налогоплательщиков единого социального налога*. Во-первых, к ним относятся лица, производящие выплаты физическим лицам: организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями. Во-вторых, индивидуальные предприниматели и адвокаты. Если налогоплательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию. Отмеченная выше «двойственность» единого социального налога заметна также и при характеристике его *объекта налогообложения*.

Объектом налогообложения для *первой группы*, налогоплательщиков признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые налогоплательщиками в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам. Однако не относятся к объекту налогообложения выплаты, производимые в рамках гражданско-правовых договоров, предметом которых является переход права собственности или иных вещных прав на имущество, а также договоров, связанных с передачей в пользование имущества.

Объектом налогообложения для *второй группы* налогоплательщиков признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

§ 5. Единый социальный налог

275

В зависимости от объекта налогообложения определяется и *налоговая база* по единому социальному налогу. Налоговая база налогоплательщиков, относящихся к *первой группе*, определяется как сумма выплат и иных вознаграждений, начисленных ими за налоговый период в пользу физических лиц. При определении налоговой базы учитываются любые выплаты и вознаграждения, вне зависимости от формы, в которой осуществляются данные выплаты, в частности, полная или частичная оплата товаров, предназначенных для физического лица — работника или членов его семьи, в том числе коммунальных услуг, питания, отдыха, обучения в их интересах. При этом налогоплательщики определяют налоговую базу отдельно по каждому физическому лицу (получателю вознаграждения).

Для *второй группы* налогоплательщиков налоговая база определяется как сумма доходов, полученных такими налогоплательщиками за налоговый период как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности, за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями гл. 25 НК РФ.

Согласно ст. 240 НК РФ *налоговым периодом по единому социальному налогу* признается календарный год. Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Данный налог имеет сложную шкалу ставок. Отметим лишь, что в целом шкала налоговых ставок характеризуется регрессивностью, т. е. ставки уменьшаются по мере возрастания величины налоговой базы в течение одного налогового периода.

Следует особо подчеркнуть, что при исчислении рассматриваемого налога его сумма (или сумма авансового платежа по налогу), подлежащая уплате в федеральный

276

Глава 8. Российская налоговая система

бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов (авансовых платежей по страховому взносу) на обязательное пенсионное страхование (налоговый вычет) в пределах таких сумм, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ (в редакции от 23 декабря 2003 г.) «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». При этом сумма

налогового вычета не может превышать сумму налога (сумму авансового платежа по налогу), подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

Применяются следующие порядок и сроки уплаты налога. Согласно ст. 243 НК РФ сумма налога исчисляется и уплачивается *налогоплательщиками-работодателями* (первая группа налогоплательщиков) отдельно в федеральный бюджет и каждый фонд. В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу, исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных (осуществленных — для налогоплательщиков — физических лиц) с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

Кроме того, указанные налогоплательщики представляют налоговую декларацию по налогу по форме, утвержденной МНС России, не позднее 30 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Копию налоговой декларации по налогу с отметкой налогового органа или иным документом, подтверждающим предоставление декларации в налоговый орган, налогоплательщик не позднее 1 июля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представляет в территориальный орган Пенсионного фонда РФ.

§ 5. Единый социальный налог

277

Налогоплательщики, не являющиеся работодателями, в силу ст. 244 НК РФ уплачивают налог по иной процедуре. Расчет сумм авансовых платежей по налогу в этом случае производится налоговым органом исходя из налоговой базы данного налогоплательщика за предыдущий налоговый период и соответствующих ставок. Данные о начисленных и уплаченных суммах страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (авансовых платежей по страховым взносам) представляются налогоплательщиком в налоговый орган одновременно с представлением расчетов и (или) налоговой декларации по налогу.

Авансовые платежи уплачиваются налогоплательщиком на основании налоговых уведомлений: 1) за январь— июнь — не позднее 15 июля текущего года; 2) за июль— сентябрь— не позднее 15 октября текущего года; 3) за октябрь— декабрь — не позднее 15 января следующего года. При этом сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы. Разница между суммами авансовых платежей, уплаченными за налоговый период, и суммой налога, подлежащей уплате в соответствии с налоговой декларацией, подлежит уплате не позднее 15 июля года, следующего за налоговым периодом.

Глава 9. Правовое регулирование

ответственности за налоговые

правонарушения

§ 1. Налоговое правонарушение: понятие и признаки

Статья 106 НК РФ дает следующее определение налогового правонарушения. Налоговое правонарушение — это «виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом установлена ответственность». Прежнее налоговое законодательство не имело легального определения налогового правонарушения.

Не всякое нарушение налогового законодательства может быть основанием для привлечения лица к юридической ответственности. Основанием является такое поведение, которое имеет все предусмотренные законом признаки наказуемого деяния и все предусмотренные законом элементы состава правонарушения. Рассмотрим указанные признаки.

Надо отметить, что признаки налогового правонарушения и элементы состава налогового правонарушения — это разные понятия, хотя и пересекающиеся. Признаки выводятся из определения понятия налогового правонарушения. К ним относятся: а) деяние (действие или бездействие); б) виновное деяние; в) противоправное деяние; г) деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность. Причем указанные признаки являются легальными (нормативно установленными), в отличие от доктринальных. Основанием налоговой ответственности, с точки зрения общей теории, является юридический факт, а именно про-

§ 1. Налоговое правонарушение: понятие и признаки

279

типовое поведение (действие или бездействие). Для наступления (реализации) налоговой

ответственности необходимо иметь совокупность условий. В науке налогового права особо выделяют категорию «элементы состава налогового правонарушения», что в значительной мере объясняется спецификой налоговой ответственности и ее карательным воздействием на нарушителей. Здесь прослеживается связь с административным и уголовным правом, где широко используется термин «состав». Напротив, в науке гражданского права употребляется понятие «условия гражданско-правовой ответственности», поскольку основная цель гражданско-правовой ответственности — компенсация имущественных потерь кредитора (потерпевшего лица). Поэтому нельзя безоговорочно согласиться с утверждением о том, что «единственным основанием для привлечения к ответственности хозяйствующего субъекта за неуплату налогов является состав налогового правонарушения»¹. Правильно говорить о неправомерном деянии (действии либо бездействии) как юридическом факте (составе фактов).

Начнем с того, что налоговое правонарушение — это деяние, т. е. волевой акт человека или организации в условиях конкретной обстановки, направленный на достижение определенного отрицательного результата (например, неуплата налогов и сборов, непредставление налоговой декларации и др.). Будучи волевым актом, налоговое правонарушение представляет собой совокупность действий или бездействие. Действие есть активный волевой процесс, состоящий из операций, телодвижений и поступков. Налоговая ответственность наступает и за юридическое бездействие, т. е. за несовершение определенных действий.

Следующий признак налогового правонарушения — противоправность деяния, т. е. несоблюдение норм и правил, установленных налоговым законодательством. Действия (равно и бездействия), хотя и причиняющие определенный ущерб защищаемым общественным отношениям,

¹ Николаев А. А. Правовые проблемы ответственности хозяйствующих субъектов за неуплату налогов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1999. С. 18.

If

280

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

но не сопряженные с нарушением законодательства, не являются правонарушениями. Например, сокращение сумм налоговых платежей (минимизация налогообложения) с использованием несовершенства налогового законодательства, хотя и не поощряется, но не может преследоваться как противоправное деяние¹.

Виновность лица, нарушившего закон, прямо вытекает из легального определения налогового правонарушения. В соответствии с п. 1 ст. 110 НК РФ виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Как видно, Кодекс не дает ответа на вопрос, что есть вина физического лица и организации. В итоге — это предмет научного исследования. Однако НК РФ практически отождествляет виновность лица с его противоправностью. При этом Кодекс называет две формы вины: умысел и неосторожность. Теперь у судебных и налоговых органов появилась сложная задача — дать оценку и осуществить квалификацию конкретным деяниям и установить, что есть умышленные деяния и деяния, совершенные по неосторожности. На налоговые органы возлагается обязанность доказать факт совершения налогового правонарушения, в том числе форму вины налогоплательщика, о чем свидетельствует судебная практика².

И еще один аспект: согласно п. 4 ст. 110 НК РФ вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей³. Иначе говоря, вина организации

§ 1. Налоговое правонарушение: понятие и признаки

281

¹ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 414.

² См.: Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 4 сентября 2000 г. Дело № А56-9107/00 // Долженко А. Н., Резников В. Б., Хохлова Н. Н. Судебная практика по налоговым спорам. М., 2001. С. 219—222.

³ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 22 сентября 2000 г. Дело № КА-А41/4209-00 // Там же. 199—200.

выражается не только через органы организации (юридического лица), но и через должностных лиц или представителей организации. Это важное положение, указывающее еще

раз на то, что субъектом налогового права является организация.

В гражданском праве юридическое лицо приобретает гражданские права и принимает на себя гражданские обязанности через свои органы, действующие в соответствии с законом, иными правовыми актами и учредительными документами. Например, генеральный директор акционерного общества — и орган юридического лица, и должностное лицо. Напротив, главный бухгалтер является должностным лицом, но не органом юридического лица.

С учетом сказанного, вина нарушителей в сфере налоговых правоотношений — это психологическое отношение лица (органов и должностных лиц организации) к совершаемому им противоправному деянию (действию или бездействию) и его возможным последствиям в форме умысла или неосторожности. В свою очередь, для умысла характерно то, что лицо избирает такой вариант поведения, который является противоправным, заведомо зная, что тем самым нарушаются интересы государства, субъектов РФ и муниципальных образований. В силу п. 2 ст. 110 НК РФ лицо, совершившее умышленное правонарушение, желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействий). Кодекс не знает (в отличие от уголовного права) деления умысла на прямой и косвенный. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействий) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействий), хотя и должно было и могло это осознавать (п. 3 ст. 110 НК РФ). В налоговом праве также отсутствует деление неосторожности на отдельные виды (например, простая или грубая и т. д.).

Специальный субъектный состав — признак налогового правонарушения. К возможным субъектам налогового правонарушения, в частности, относятся налогоплательщики,

282

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

налоговые агенты и иные лица. В свою очередь наказуемость деяния означает, что за совершение налогового правонарушения законодательством должна быть предусмотрена соответствующая правовая санкция. В противном случае (когда такая санкция отсутствует) привлечение лица к юридической ответственности исключается.

В литературе называются и другие признаки налогового правонарушения. В частности, ряд авторов указывают на причинную связь противоправного действия и вредных последствий¹. Отсутствие такой связи исключает применение тех или иных мер ответственности за налоговые правонарушения.

На наш взгляд, не во всех случаях необходимо устанавливать причинную связь противоправного действия и вредных последствий. Некоторые налоговые санкции применяются за сам факт совершения налогового правонарушения. Однако для этого следует проанализировать отдельные составы налоговых правонарушений. Что касается налогового законодательства, то оно хранит молчание по этому вопросу. В свою очередь, судебная практика нередко рассматривает под словом «причина» степень вины нарушителя².

§ 2. Элементы состава налогового правонарушения

Основными элементами состава нарушения налогового законодательства являются: объект, объективная сторона,

¹ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 415; Арсланбекова А. З. Налоговые санкции в системе мер финансово-правовой ответственности: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 15—16.

² См.: Евтева М. Практика рассмотрения дел, связанных с применением по части первой Налогового кодекса Российской Федерации // Вестник ВАС РФ. 2001. № 4. Автор пишет, что налоговый агент в силу ст. 123 Кодекса несет ответственность как за неудержание сумм налога с налогоплательщиков (если такая возможность имела место), так и за неперечисление (неполное перечисление) налоговых сумм независимо от причин, в результате которых оно произошло.

§ 2. Элементы состава налогового правонарушения

283

субъект, субъективная сторона. Опираясь на определение налогового правонарушения (ст. 106 НК РФ), подробно проанализируем все элементы состава налогового правонарушения.

В общей теории права вопрос об объекте *налогового правонарушения* является спорным.

Существуют различные точки зрения: объект — это общественные отношения; общественный (экономический) порядок; ценности и блага, которым правонарушением нанесен ущерб¹. Иногда встречается мнение о том, что объектом правонарушения (главным образом преступления)

являются люди, чьи интересы затрагиваются общественно опасным деянием.

Налоговые правонарушения также имеют свой объект. В литературе (преимущественно учебной) особо выделяют общий объект налогового правонарушения.

В литературе обосновывается положение о том, что общий объект нарушения налогового законодательства — налоговая система страны, так как налоги являются необходимым условием существования государства². На наш взгляд, точнее будет сказать, что в качестве общего объекта налогового правонарушения выступают публичные финансовые интересы, общественный (публичный) порядок. Вред, тем более имущественного характера, не может причиняться налоговой системе как таковой (равным образом налоговому законодательству). Например, неуплата налогов организацией причиняет вред интересам государства, поскольку казна недополучает установленные законом налоги.

Достаточно сложной является проблема классификации налоговых правонарушений. Во-первых, значительные трудности возникают при выборе критериев такой классификации. Во-вторых, наука налогового права еще не успевает за развитием налогового законодательства, а потому в научных публикациях эти проблемы еще не стали пред-

¹ См.: Теория государства и права: Учебник / Отв. ред. В. М. Карельский, В. Д. Первалов. С. 410.

² См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 416.

284

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

методом оживленной теоретической дискуссии. Лишь в некоторых работах по налоговому праву встречаются попытки смоделировать виды налоговых правонарушений с учетом объекта правонарушения. Так, С. Г. Пепеляев выделяет следующие группы налоговых правонарушений¹:

- правонарушения против системы налогов;
- правонарушения против прав и свобод налогоплательщиков;
- правонарушения против доходной части бюджетов;
- правонарушения против гарантий выполнения обязанностей налогоплательщиков;
- правонарушения против контрольных функций налоговых органов;
- правонарушения против порядка ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской и налоговой отчетности;
- правонарушения против порядка исполнения обязанностей по уплате налогов.

В составе налоговых правонарушений С. Г. Пепеляев выделяет общий объект нарушений, родовой и непосредственный объекты. Каждый классификационный ряд обладает, согласно данной концепции, собственным правовым режимом. Непосредственный объект правонарушения позволяет судить о характере и общественной опасности поступка. Кроме того, он (объект) определяет конструкцию всего состава правонарушения и обуславливает выбор меры налоговой ответственности.

Но общий объект налогового правонарушения остается неизменным — это охраняемые законом публичные финансовые интересы (имущественные блага), которым совершенным налоговым правонарушением причиняется вред.

Объективную сторону правонарушения образуют само противоправное деяние, его вредные последствия и причинная связь между ними. Считается, что объективная сторона есть совокупность признаков, характеризующих

¹ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 436—

449.

§ 2. Элементы состава налогового правонарушения

285

внешнее проявление противоправного поведения. Сами деяния — действия или бездействия, посредством которых нарушается законодательство о налогах и сборах, описаны в нормах гл. 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» НК РФ.

Налоговые правонарушения могут совершаться как путем активных противоправных действий (например, дача свидетелем, вызываемым по делу о налоговом правонарушении, заведомо ложных показаний, так и путем бездействия — неисполнения предписываемых законом обязанностей, т. е. неперечисление в бюджет сумм налога налоговым агентом). Для квалификации некоторых налоговых правонарушений не имеет решающего значения, в какой форме они совершены — действий или бездействия. Так, грубым нарушением правил учета доходов, расходов и (или) объектов налогообложения признается и несвоевременное отражение (бездействие), и неправильное отражение (действия) на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций (ст. 120 НК РФ).

В литературе справедливо отмечается, что объективная сторона характеризуется двумя признаками: обязательными и факультативными¹. К первым относятся общественно опасное деяние, общественно опасные последствия, причинная связь между деянием и наступившими последствиями. При отсутствии обязательных признаков объективной стороны нет состава налогового правонарушения; следовательно, нет налоговой ответственности. Данный вывод подтверждается примерами из судебной-арбитражной практики².

Вред, возникший в результате налогового правонарушения, может быть материальным (имущественным) и нематериальным. Например, в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного

¹ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 419.

² См.: Антакова Т. А. Проблемы ответственности за нарушения налогового законодательства // Арбитражная практика. Тематический выпуск «Налоговые споры». 2002. Окт. С. 130.

286

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

исчисления налога или других неправильных действия (бездействий) влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога. Размер штрафа увеличивается до 40% , если деяние совершено умышленно. Как видно из содержания правила, неуплата или неполная уплата сумм налога причиняет имущественный вред публичным финансовым интересам государства, субъектам РФ.

С другой стороны, нематериальные последствия могут возникнуть в ситуации, когда нарушение той или иной налоговой обязанности не повлекло, в частности, неуплаты налога. Приведем пример: в силу ст. 116 НК РФ нарушение срока постановки на учет в налоговом органе влечет взыскание с налогоплательщика штрафа. Сам по себе факт нарушения указанного срока не означает, что налогоплательщик уклонился от уплаты налога. Поэтому в данном случае, вероятно, отсутствует имущественный вред, причиненный государству или иным публичным образованиям. Статья 117 НК РФ устанавливает более строгую налоговую ответственность за уклонение от постановки на учет в налоговом органе. При этом размер штрафа дифференцируется в зависимости от срока такого уклонения. При сроке до трех месяцев размер штрафа равен 10% дохода за время деятельности (но не менее 20 тыс. руб.), при сроке свыше трех месяцев — 20% суммы дохода, полученного в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

Факультативные признаки объективной стороны налогового правоотношения — это дополнительные условия, при наличии которых применяется санкция налоговой нормы. Среди них следует назвать неоднократность, по-вторность тех или иных действий. Неоднократность есть повторяемость однородных действий в течение определенного законом периода. В качестве примера неоднократности можно привести правило п. 2 ст. 120 НК РФ.

Согласно ст. 120 НК РФ грубым нарушением правил учета доходов и расходов считается систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение в учете хозяйственных

§ 2. Элементы состава налогового правонарушения

287

операций. Иначе говоря, системность является формой неоднократности.

Повторность означает совершение одним и тем же лицом в течение года правонарушения, однородного тому, за которое оно уже подвергалось взысканию¹. В силу п. 2 ст. 112 НК РФ повторность является обстоятельством, отягчающим ответственность за налоговое правонарушение.

Налоговый кодекс РФ содержит нормы, обозначающие длящиеся налоговые правонарушения. Так, ст. 116 НК РФ устанавливает ответственность налогоплательщика за пропуск срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ) — другой пример длящегося правонарушения.

Длящийся характер правонарушения не является факультативным признаком объективной стороны правонарушения. Правонарушение считается длящимся, поскольку оно представляет собой одно деяние, для которого характерно длительное неисполнение лицом установленной законом обязанности.

В учебной литературе выделяют и так называемое «продолжаемое правонарушение», состоящее из серии деяний, каждое из которых оценивается как самостоятельное нарушение. Примером продолжаемого правонарушения может служить правило ст. 123 НК РФ о невыполнении налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов, если агент в течение длительного периода пренебрегал своими обязанностями.

В соответствии со ст. 107 НК РФ *субъектом налогового правонарушения*, т. е. лицом, совершившим его и подлежащим налоговой ответственности, может быть как физическое лицо, так и организация. Статус физических лиц и организаций как субъектов налогового права уже рассматривался в данной работе. Поэтому с учетом специфики избранного вопроса постараемся осветить некоторые аспекты субъекта налогового правонарушения.

¹ См.: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 420.

288

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

В силу п. 2 ст. 107 НК РФ физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста. Иначе говоря, налоговая деликтоспособность физического лица наступает с определенного Кодексом возраста. Цитируемая норма НК РФ вызвала у ряда авторов критику. Так, по мнению С. Д. Шаталова, наличие такой нормы открывает слишком широкие возможности для проведения различных операций через малолетних лиц в целях минимизации налогов и уклонения от ответственности за налоговые правонарушения¹. В этой связи автор комментария напоминает, что УК РФ допускает привлечение граждан к уголовной ответственности с 14 лет.

Действительно, УК РФ (ст. 20) содержит правило о возможности привлечения к уголовной ответственности лиц, достигших ко времени совершения преступления 14-летнего возраста, за отдельные виды преступлений (например, за убийство, умышленное причинение тяжкого вреда здоровью и др.). Но означает ли это, что налоговое право, обладающее относительной автономией и самостоятельностью, должно механически копировать положения уголовного закона? В целом надо отметить весьма опасную тенденцию — «криминализацию» налогового права².

Достаточно сказать, что элементы состава налогового правонарушения построены по модели преступления. Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, также напоминают соответствующие нормы УК РФ.

Применительно к налоговой дееспособности можно встретить мнение, согласно которому физическое лицо,

¹ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / Сост. и авт. коммент. С. Д. Шаталов. С. 505.

² По мнению С. Д. Шаталова, механическое перемещение норм уголовного права в Налоговый кодекс теоретически выглядит очень привлекательно, практически оно может стать сильным импульсом в направлении развала российской налоговой системы (Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / Сост. и авт. коммент. С. Д. Шаталов. С. 508).

§ 2. Элементы состава налогового правонарушения

289

привлекаемое к налоговой ответственности, должно быть вменяемым. Напротив, невменяемость является условием для освобождения лица от налоговой ответственности. Вменяемость лица — понятие уголовного права. И хотя УК РФ не содержит определения вменяемости, тем не менее оно (понятие) выводится из легального определения невменяемости (ст. 21).

Такие тенденции не единичны, и не только в налоговом праве. В свое время ученый-цивилист С. Н. Братусь указывал на недопустимость «криминализации» гражданско-правовой ответственности. Существует и обратная тенденция, когда цивилистические нормы пытаются распространить на чужеродные гражданскому праву отношения.

То же самое можно сказать о категории «налоговая дееспособность». Ее отсутствие в НК РФ вызвало среди ученых разночтение во взглядах, вплоть до предложения применять здесь гражданское законодательство по аналогии права¹.

На наш взгляд, правила об аналогии закона и права применяются только к отношениям, составляющим предмет гражданского права, если иное не предусмотрено гражданским законодательством. Последнее не содержит каких-либо бланкетных норм.

Еще раз повторим тезис: налоговая дееспособность и деликтоспособность — это самостоятельные категории налогового права. Учитывая, что в НК РФ нет правила о налоговой дееспособности, можно лишь предположить, что налоговая дееспособность физических лиц наступает с 16 лет, одновременно с деликтоспособностью.

Действительно, наука налогового права еще не выработала некоторые основные отраслевые

категории и понятия; поэтому иногда наблюдается неоправданное заимствование категориального аппарата других отраслевых наук (в частности, административного, гражданского, уголов-

2 ¹ См.: Курбатов А. Основные формы взаимодействия гражданско-
2 данского и налогового законодательства // Хозяйство и право. 1996. № 6.

m

290

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

ного права). Безусловно, никто не отрицает наличия межотраслевых и междисциплинарных связей. Но эти связи не должны лишать налоговое право самостоятельности и автономии в выборе собственного пути развития в сложном лабиринте научных исследований.

К ответственности за налоговое правонарушение могут привлекаться также иностранные граждане и лица без гражданства, если они, например, являются налогоплательщиками или налоговыми агентами в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Правда, при этом надо учитывать действие международных договоров по вопросам налогообложения (ст. 7 НК РФ). Особенно это относится к конвенциям (договорам), направленным на избежание двойного налогообложения.

В качестве субъекта отдельных налоговых правонарушений могут выступать только те физические лица, которые имеют налоговый статус индивидуального предпринимателя. Как уже отмечалось, в силу п. 2 ст. 11 НК РФ под индивидуальными предпринимателями понимаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Такая формулировка порождает справедливый вопрос о возможности применения норм налогового законодательства к частнопрактикующим лицам без учета специфики характера адвокатской и нотариальной деятельности. Именно такой вопрос возник в практике Конституционного Суда РФ по жалобе гражданки Г. Ю. Притулы, нотариуса¹.

По мнению Конституционного Суда РФ, анализ оспариваемого положения в нормативном единстве с другими положениями ст. 11 НК РФ свидетельствует, что некоторые межотраслевые понятия, в том числе понятие «индивидуальные предприниматели», употребляются в специальном значении исключительно для целей данного Ко-

¹ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. № 116-0 (документ опубликован не был).

§ 2. Элементы состава налогового правонарушения

291

декса. Причем в группу субъектов налоговых отношений, объединенных родовым понятием «индивидуальные предприниматели», частные нотариусы включены наряду с физическими лицами, зарегистрированными в установленном порядке и осуществляющими предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. «Поэтому систематическое толкование оспариваемого положения позволяет сделать вывод, что правовой статус частных нотариусов не отождествляется с правовым статусом индивидуальных предпринимателей как физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица с момента государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя (статья 23 ГК Российской Федерации). Это согласуется с Основами законодательства Российской Федерации о нотариате, в соответствии со статьей 1 которых нотариальная деятельность не является предпринимательством и не преследует цели извлечения прибыли».

Интересен и такой вывод Конституционного Суда РФ: отнесение частных нотариусов как субъектов налоговых обязательств к одной группе с индивидуальными предпринимателями вытекает из особенностей статусных характеристик частных нотариусов. В частности, в постановлениях Конституционного Суда РФ от 19 мая 1998 г. и от 23 декабря 1999 г. отмечается, что деятельность занимающихся частной практикой нотариусов и адвокатов — особая юридическая деятельность, которая осуществляется от имени государства, чем предопределяется специальный публично-правовой статус нотариусов (адвокатов)¹.

Однако определенная схожесть статусных публично-правовых характеристик нотариусов и адвокатов не исключает, по мнению Конституционного Суда РФ, возможности применения

законодателем социально оправданной дифференциации в правовом регулировании налоговых отношений применительно к этим категориям самозанятых граждан.

¹ ВЕС РФ. 1998. № 5; 2000. № 1.

292

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

Таким образом, данное в НК РФ определение индивидуальных предпринимателей имеет специально-терминологическое значение, а содержащиеся в п. 2 ст. 11 нормы-дефиниции предназначены для применения исключительно в целях налогообложения. Самостоятельного же регулятивного значения — как норма прямого действия — абз. четвертый п. 2 ст. 11 НК РФ не имеет. Таков общий вывод Конституционного Суда РФ по жалобе частного нотариуса. Субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства выступают также организации. Статья 1.1 НК РФ дает определение понятию «организация» через определения российских организаций и иностранных организаций как участников налоговых правоотношений. *Субъективная сторона налогового правонарушения* — это психологическое отношение лица к совершаемому им правонарушению (действию или бездействию) и его возможным последствиям в форме умысла или неосторожности. Налоговый кодекс РФ (ст. 110) выделяет две формы вины правонарушителя: умысел и неосторожность, о чем уже говорилось выше в данном пособии. Правонарушения, совершенные умышленно, наиболее опасны, поэтому налоговое законодательство устанавливает повышенные размеры взысканий именно за умышленные правонарушения. Так, в силу ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления сумм налога по итогам налогового периода, выявленных при выездной налоговой проверке, влечет взыскание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы налога. Те же действия, совершенные умышленно, влекут штраф в размере 40% неуплаченных сумм налога.

Неосторожная вина субъекта налоговой ответственности предусмотрена п. 3 ст. 110 НК РФ. В этом случае лицо, совершившее правонарушение, не осознает противоправного характера своих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Отметим, что большинство составов налоговых правонарушений сформулированы без указания на какую-либо конкретную форму вины.

§ 3. Обстоятельства, исключающие привлечение лица

293

Поэтому нередко для квалификации налогового правонарушения не имеет значения, совершалось оно умышленно или неосторожно.

Некоторые налоговые правонарушения могут быть совершены только с одной формой вины. В качестве примера можно привести ч. 3 ст. 122 НК РФ, которая предусматривает ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога, совершенные умышленно. Следовательно, то же деяние, совершенное по неосторожности, надлежит квалифицировать по п. 1 этой же статьи.

§ 3. Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности

за совершение налогового правонарушения

Налоговый кодекс РФ (ст. 109) предусматривает обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста;
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Отсутствие события налогового правонарушения означает, что отсутствуют признаки объективной стороны, с которыми закон связывает наступление ответственности. Так, постановлением от 18 октября 2000 г. Федерального арбитражного суда Московского округа были отменены ранее принятые судебные акты, поскольку в НК РФ нет такого правонарушения, как открытие банком счета налогоплательщику без предъявления свидетельства о постановке его на учет в качестве страхователя¹. Иначе говоря,

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Московского округа от 18 октября 2000 г. Дело № КА-А40/4728-00 // Долженко А. Н., Резников В. Б., Хохлова Н. Н. Судебная практика по налоговым спорам. С. 172—173.

отсутствуют противоправное деяние, его вредные последствия и причинная связь между ними. Отсутствие вины в правонарушениях, определенных НК РФ, означает, что у деяния отсутствуют признаки субъективной стороны правонарушения. Приведем конкретный пример из судебной практики. Рассматривая заявление налоговой инспекции о взыскании санкций с предпринимателя по ст. 116 НК РФ, суд установил, что предприниматель зарегистрирован в регистрационной палате 13 января 1999 г. Однако в нарушение установленного порядка предпринимателю не было выслано свидетельство о государственной регистрации в трехдневный срок. Свидетельство получено лично предпринимателем только 2 марта 1999 г. и в тот же день им подано заявление в налоговую инспекцию о постановке на учет в качестве налогоплательщика. Поскольку в соответствии со ст. 84 НК РФ для постановки на учет в налоговом органе обязательно требуется представление свидетельства о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя, а регистрирующий орган своевременно не известил предпринимателя о такой регистрации, суд вынес постановление об отсутствии вины налогоплательщика в пропуске срока для постановки на учет в налоговом органе, что в силу ст. 109 Кодекса является обстоятельством, исключающим привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения¹. Совершение налогового правонарушения физическим лицом, не достигшим 16-летнего возраста, исключает привлечение данного лица к ответственности. Налоговым кодексом РФ (п. 2 ст. 107) установлено, что ответственность за совершение налоговых правонарушений наступает с 16 лет. Истечение сроков давности привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения — обстоятельство, исключающее данную юридическую ответственность за нарушение налогового законодательства.

¹ Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 28 сентября 1999 г. Дело № А-56-12348/99/ (документ опубликован не был).

§ 4. Обстоятельства, отягчающие и смягчающие ответственность 295

В силу ст. 113 НК РФ «лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности)». Как видно, срок давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение равен трем годам. В отличие от гражданского законодательства, НК РФ не предусматривает деление давностных сроков на общие и специальные.

Исчисление сроков давности осуществляется в соответствии с общими правилами исчисления сроков. При этом Кодекс дифференцированно решает вопрос о моменте начала течения давностного срока. Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ. В тех случаях, когда речь идет о применении указанных статей Кодекса, срок давности исчисляется со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода. Надо помнить, что НК РФ устанавливает различные по времени налоговые периоды (календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам).

Налоговое законодательство не предусматривает каких-либо оснований для перерыва и приостановления срока давности.

§ 4. Обстоятельства, отягчающие и смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства

Единственное *обстоятельство, отягчающее ответственность*, — совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение (т. е. ответственность за повторное правонарушение).

Вместе с тем вопрос об определении «аналогичного» правонарушения вызывает ряд проблем в контексте ин-

статье гл. 16 Кодекса, а если статья содержит несколько составов правонарушений, выделенных в самостоятельные пункты, то по одному и тому же пункту¹. Во-вторых, аналогичными могут быть признаны правонарушения, которые, хотя и могут быть отнесены к разным составам и разным статьям гл. 16 НК РФ, но имеют общие квалифицирующие признаки либо сходный характер действий виновного лица. В качестве примера аналогичных правонарушений (предусмотренных разными пунктами одной статьи и даже разными статьями) С. Д. Шаталов называет такие пары правонарушений, как нарушение срока постановки на учет (ст. 116 НК РФ) и уклонение от постановки на учет (ст. 117); непредоставление налоговому органу сведений о налогоплательщике (ст. 126) и неправомерное несообщение сведений налоговому органу (ст. 129'). В то же время, по мнению автора комментария, при определенных обстоятельствах правонарушения, предусмотренные одной и той же статьей, не могут быть признаны аналогичными.

Вместе с тем рассматриваемый вопрос остается дискуссионным. Поэтому важным условием толкования этих норм является судебная практика. И еще одно замечание: составы налоговых правонарушений до 1 января 1999г., между 1 января и 15 августа 1999г., а также после 15 августа 1999 г. определялись по-разному. По этому поводу уместно привести конкретные судебные решения и постановления Высшего Арбитражного Суда РФ².

¹ См.: Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / Сост. и авт. коммент. С. Д. Шаталов. С. 518—519.

² См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 29 июля 2003 г. № 2916/03 // Вестник ВАС РФ. 2004. № 1; Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 ноября 2000 г. № 9326/99 // Вестник ВАС РФ. 2001. № 3.

§ 4. Обстоятельства, отягчающие и смягчающие ответственность 297

Надо помнить, что конструкция «аналогичное правонарушение» срабатывает, если на правонарушителя возлагалась ответственность за допущенное ранее налоговое правонарушение. Если такое правонарушение было обнаружено, но производство по делу не велось или был пропущен срок привлечения к ответственности, или во взыскании налоговой санкции было отказано по иным основаниям, последующее налоговое правонарушение нельзя считать повторным. И наконец, повторным налоговое правонарушение считается лишь тогда, когда со дня вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговых санкций за новое правонарушение прошло не более 12 месяцев.

При наличии обстоятельства, отягчающего ответственность правонарушителя, суд увеличивает размер штрафа, предусмотренного соответствующей статьей НК РФ на 100% (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Статья 112 Кодекса прямо называет два вида *обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения*.

Во-первых, это совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств. К данным обстоятельствам могут быть отнесены болезнь правонарушителя или членов его семьи, потеря работы, серьезные материальные затруднения. Эти обстоятельства должны быть связаны с правонарушением, служить его причиной. Кроме того, указанные обстоятельства распространяются только на физических лиц, хотя в ст. 112 НК РФ отсутствует прямое указание на конкретную категорию лиц. Возможно, по этой причине некоторые ученые говорят о возможности применения данного правила к юридическим лицам (например, болезнь главного бухгалтера организации привела к несвоевременному направлению налоговой декларации).

На наш взгляд, буквальное толкование правила ст. 112 НК РФ не дает каких-либо оснований для такого вывода. Признак «стечение тяжелых личных или семейных об-

298

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

стоятельств» относится к физическим лицам, в том числе к индивидуальным предпринимателям¹.

Во-вторых, это совершение налогового правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости. При таких обстоятельствах лицо действует вынужденно, свобода его воли определенным образом ограничивается внешним воздействием. Принуждение может касаться различных сторон жизни лица и быть как физическим (ограничение свободы), так и психическим (угрозы

причинить физический вред самому субъекту или его родным, лишить материальной помощи, разгласить конфиденциальные сведения). Угрозы и принуждение должны быть конкретными, существующими и представлять реальную опасность для лица. Важное значение имеют не только содержание и форма угрозы, но и ее субъективное восприятие правонарушителем как обстоятельства, ставящего его в безвыходное положение.

Материальная, служебная и иная зависимость дает о себе знать, когда правонарушение совершается под давлением другого лица, которое может существенно повлиять на соответствующее положение правонарушителя (выселить из квартиры, понизить зарплату, уволить, распространить позорящие сведения).

Перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, законом не ограничен. Согласно подп. 3 п. 1 ст. 112 НК РФ смягчающими суд может признать и другие обстоятельства, которые непосредственно относятся к совершенному правонарушению и личности правонарушителя. Например, в качестве смягчающих обстоятельств могут расцениваться такие обстоятельства, как совершение правонарушения впервые, незначительный ущерб, причиненный правонарушением, несовершеннолетие субъекта и др.

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 9 ноября 2000 г. Дело № Ф02-2383/2000-С1 // *Долженко А. Я., Резников В. Б., Хохлова Н. Н.* Судебная практика по налоговым спорам. С. 168—169.

§ 5. Юридические санкции за нарушение законодательства 299

Арбитражный суд Красноярского края признал такими обстоятельствами то, что налоговое правонарушение было совершено прежним руководством, а также сложное финансовое положение ответчика. Федеральный арбитражный суд Восточно-Сибирского округа подтвердил выводы суда первой инстанции¹.

Если судом будет установлено хотя бы одно смягчающее ответственность обстоятельство, размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным законом за совершение данного налогового правонарушения (п. 3 ст. 114 НК РФ). Таким образом, п. 3 ст. 114 Кодекса установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, поэтому суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более, чем в два раза (п. 19 постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»²).

§ 5. Юридические санкции за нарушение налогового законодательства

В качестве меры ответственности за налоговые правонарушения п. 1 ст. 114 НК РФ называет налоговую санкцию, которая устанавливается и применяется только в форме штрафа. Иначе говоря, на уровне Кодекса решен теоретический спор о соотношении меры ответственности и санкции.

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Восточно-Сибирского округа от 14 ноября 2000 г. Дело № Ф33-6421/00-С3 // *Долженко А. Н., Резников В. Б., Хохлова Н. Н.* Судебная практика по налоговым спорам. С. 167—168.

² Далее — постановление № 41/9.

300

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

С другой стороны, НК РФ строго очерчивает форму налоговой санкции — штраф. Налоговое правонарушение в отличие от административных правонарушений не может повлечь применения таких мер ответственности, как предупреждение, конфискация, исправительные работы и т. д. Некоторые ученые предлагают расширить перечень форм налоговой ответственности. Штраф представляет собой денежное взыскание в доход государства, назначаемое в пределах, предусмотренных НК РФ. Размер штрафа зависит от конкретного вида налогового правонарушения, а по некоторым видам правонарушений — от размера ущерба, который понес бюджет в результате совершения лицом, привлекаемым к ответственности, противоправного деяния. Размеры штрафа определены статьями Кодекса в твердой сумме (например, в ст. 126 — 50 руб., в ст. 116 — 5000 руб.), либо в процентах от определенной величины (в ст. 122 — от

неуплаченной суммы налога, в ст. 117 — от доходов, полученных за время уклонения налогоплательщика от постановки на налоговый учет). В любом случае применяемый за налоговое правонарушение штраф носит денежный характер.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке. Когда санкция не уплачивается добровольно, то применяется судебный порядок взыскания. Однако при этом исключается взыскание санкций в бесспорном порядке путем списания денежных средств (штрафа) налоговым органом.

При вынесении судебного решения суды учитывают следующие обстоятельства. Во-первых, налоговая ответственность может быть уменьшена или увеличена при наличии соответственно смягчающих либо отягчающих обстоятельств. Так, отягчающее обстоятельство (совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение) — основание для увеличения штрафа на 100% от размера санкции, предусмотренной соответствующей статьей гл. 16 НК РФ.

Во-вторых, при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений, налоговые санкции взыски-

§ 5. Юридические санкции за нарушение законодательства 301

ваются за каждое правонарушение в отдельности, без поглощения менее строгой санкции более строгой (п. 5 ст. 114 НК РФ). Например, упрощенно говоря, налогоплательщик признан виновным в нарушении срока постановки на учет, что влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб., и в грубом нарушении правил учета доходов, расходов или объектов налогообложения в течение двух налоговых периодов, за что установлен штраф в размере 15 тыс. руб. Поскольку более строгая санкция 15 тыс. руб. не поглощает менее строгую — 5000 руб., в общей сумме с правонарушителя должно быть взыскано 20 тыс. руб.

В-третьих, согласно ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения, поэтому нельзя говорить о совокупности правонарушений, а значит, и о сложении санкций, когда действия или бездействие субъекта хотя и подпадают под признаки разных правовых норм, но одна из них охватывает правонарушение полностью, а все другие — лишь отдельные его части. В этом случае к лицу может быть применена только одна мера ответственности.

Ответственность за налоговые правонарушения носит карательный характер. Меры ответственности, предусмотренные Налоговым кодексом, выходят за рамки налогового обязательства как такового (на это неоднократно обращалось внимание Конституционным Судом РФ¹). Суммы штрафов уплачиваются правонарушителем помимо перечисления в бюджет суммы недоимки, а также пеней за просрочку исполнения обязанности по уплате налога.

Применяются следующие порядок и срок давности взыскания налоговых санкций. Налоговый кодекс РФ (п. 7 ст. 114) устанавливает, что налоговые санкции могут быть

¹ См., напр.: Определение Конституционного Суда РФ от 4 июля 2002 г. № 2002-0 «По жалобе унитарного государственного предприятия «Дорожное ремонтно-строительное управление № 7» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пункта 1 статьи 122 Налогового кодекса Российской Федерации» // ВКС РФ. 2003. № 1.

Т

302

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

взысканы с налогоплательщиков и иных лиц только в судебном порядке. После вынесения решения о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения налоговый орган обязан предложить ему добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В Кодексе отсутствуют положения о конкретной форме направляемого требования об уплате налоговых санкций. На практике предложение налогового органа о добровольной уплате налоговой санкции излагается как в отдельном документе, так и в решении о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение.

Когда привлекаемое к ответственности лицо отказалось добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустило срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции. Заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпри-

нимателем, — в суд общей юрисдикции. К заявлению должно быть приложено решение налогового органа и другие материалы дела о налоговом правонарушении.

Решение о привлечении к ответственности за нарушение налогового законодательства, вынесенное в течение срока давности привлечения к ответственности, может быть обращено к исполнению только в течение срока давности взыскания налоговых санкций. Пункт 1 ст. 115 НК РФ устанавливает срок давности взыскания налоговых санкций, т. е. срок, в течение которого налоговый орган может обратиться в суд с заявлением о взыскании налоговой санкции. Этот срок не должен превышать шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта¹.

¹ Возникает вопрос: что понимать под «соответствующим актом»? Обычно на практике понимается акт выездной налоговой проверки. Что касается камеральной проверки, то в соответствии со ст. 88 НК РФ единственным полномочием налогового органа в случае обнаружения в рамках камеральной проверки факта не-

§ 5. Юридические санкции за нарушение законодательства 303

Исчисление срока начинается не с момента принятия решения, а с момента составления акта проверки. Данное правило призвано стимулировать налоговые органы не затягивать принятие решения по фактам, отраженным в акте проверки.

Указанный срок является пресекательным, т. е. не подлежащим восстановлению. При рассмотрении дел о взыскании санкций за налоговое правонарушение суд проверяет, не истек ли срок для обращения налогового органа в суд, и в случае его пропуска отказывает в удовлетворении требований о взыскании налоговых санкций (п. 20 упомянутого выше постановления № 41/9). Об этом же свидетельствует судебная практика¹.

Одна из возможных ошибок налоговых органов — пропуск срока для предъявления заявления в суд ввиду того, что они ошибочно полагают, что срок составления соответствующего акта проверки определяется с момента его регистрации в налоговой инспекции. Однако в соответствии с п. 1.10.2 Инструкции МНС России от 10 апреля 2000 г. № 60 «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах»² под датой акта проверки правильного исчисления соответствующих платежей является вынесение требования об уплате доначисленных налогов и пеней. Хотя налоговые органы, а нередко и суды различных инстанций считают, что в отсутствие указания на порядок оформления результатов камеральной проверки в случае установления налогового правонарушения действует общий порядок, предусмотренный ст. 100 и 101 НК РФ (см.: *Холодный В.* Камеральные налоговые проверки // *Бизнес-адвокат.* 2001. № 14). Арбитражные суды взыскивают налоговые санкции по результатам камеральных проверок со ссылкой на то, что отсутствие у истца акта камеральной проверки не препятствует применению к налогоплательщику мер налоговой ответственности.

¹ См.: Постановление Федерального арбитражного суда Северо-Западного округа от 4 сентября 2000 г. Дело № А56-910700 // *Долженко А. П., Резников В. Б., Хохлова Н. Н.* Судебная практика по налоговым спорам. С. 219—222.

² БНА РФ. 2000. № 26.

304

Глава 9. Правовое регулирование ответственности

понимается дата подписания акта лицами, проводившими проверку. В свою очередь, судебная практика придерживается мнения, что датой составления акта проверки служит дата, указанная в самом акте.

И еще один момент. В соответствии с п. 2 ст. 115 НК РФ при отказе в возбуждении или прекращении уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или прекращении уголовного дела. Надо помнить, что по смыслу данной статьи (исходя из буквального толкования) речь идет о случаях, когда уголовное дело возбуждено до вынесения решения налоговым органом либо же после вынесения решения, но до истечения срока давности взыскания санкций. В этих случаях налоговый орган в силу п. 3 ст. 108 НК РФ не имеет возможности взыскивать санкции. Ситуация принципиально меняется, когда уголовное дело возбуждается уже после истечения шестимесячного срока взыскания санкций. Прекращение такого дела не означает, что срок взыскания санкций начинают исчислять заново. Пропущенный срок уже лишил налоговый орган права взыскать санкции.

Налоговый кодекс РФ предусмотрел (в случаях, когда уголовное дело прекращено) не продолжение исчисления срока, а отсчет срока заново.

Процедуры, предусмотренные уголовным процессуальным законодательством, не влияют на привлечение к налоговой ответственности организации. Так как уголовное дело может быть возбуждено только в отношении физического лица, не имеется объективных препятствий для одновременного привлечения организации к ответственности за налоговое правонарушение, а ее должностных лиц к уголовной ответственности. Решение вопроса о возбуждении уголовного дела в отношении должностных лиц организации-правонарушителя, думается, не препятствует обращению налогового органа в арбитражный суд с заявлением о взыскании налоговой санкции с предприятия в установленный ст. 115 НК РФ шестимесячный срок со дня обнаружения налогового правонарушения или составления соответствующего акта.

Основные нормативные акты и судебная практика

Конституция Российской Федерации. Федеральный закон от 7 июля 2003 г. № 117-ФЗ (ред. от 08.12.2003) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации, а также о признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 28. Ст. 2886.

Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 139-ФЗ «О внесении дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы Российской Федерации», а также о признании утратившими силу актов законодательства Российской Федерации в части налогов и сборов» // СЗ РФ. 2003. № 46. Ч. I. Ст. 4435.

Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 148-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 46. Ч. I. Ст. 4444.

Федеральный закон от 29 мая 2002 г. № 57-ФЗ (ред. от 08.12.2003) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и в отдельные законодательные акты Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 22. Ст. 2026.

Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ // 1 СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3012.

=> Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ (ред. от 07.07.2003) «О внесении изменений и дополнений в часть

306

Основные нормативные акты и судебная практика

вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3021.

Федеральный закон от 24 июля 2002 г. № 110-ФЗ (ред. от 07.07.2003) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3027.

Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 14 ноября 2002 г. № 138-ФЗ (ред. от 18.07.2003) // СЗ РФ. 2002. № 46. Ст. 4532.

Федеральный закон от 24 декабря 2002 г. № 176-ФЗ (ред. от 11.11.2003) «О федеральном бюджете на 2003 год» // СЗ РФ. 2002. № 52. Ч. I. Ст. 5132.

Федеральный закон от 27 декабря 2002 г. № 182-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2002. № 52. Ч. I. Ст. 5138.

Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. № 187-ФЗ (ред. от 11.11.2003) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 1. Ст. 2.

Федеральный закон от 31 декабря 2002 г. № 191-ФЗ (ред. от 07.07.2003) «О внесении изменений и дополнений в главы 22, 24, 25, 26², 26³ и 27 части второй Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2003. № 1. Ст. 6.

Федеральный закон от 6 августа 2001 г. № 110-ФЗ (ред. от 08.12.2003) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и

сборах» // СЗ РФ. 2001. № 33. Ч. I. Ст. 3413.

Основные нормативные акты и судебная практика

307

Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 126-ФЗ (ред. от 07.07.2003) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации» // СЗ РФ. 2001. № 33. Ч. I. Ст. 3429.

Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ (ред. от 23.12.2003) «О лицензировании отдельных видов деятельности» // СЗ РФ. 2001. №33. Ч. I. Ст. 3430; 2002. № 11. Ст. 1020; 2002. № 12. Ст. 1093.

Федеральный закон от 27 ноября 2001 г. № 148-ФЗ (ред. от 07.07.2003) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»// СЗ РФ. 2001. №49. Ст. 4554.

Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ (ред. от 23.12.2003) «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» // СЗ РФ. 2001. № 51. Ст. 4832; 2002. №22. Ст. 2026.

Федеральный закон от 29 декабря 2001 г. № 187-ФЗ (ред. от 31.12.2002) «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2001. № 53. Ч. I. Ст. 5023.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 23.12.2003) // СЗ РФ. 2002. № 1. Ч. I. Ст. 1.

Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. № 196-ФЗ (ред. от 22.05.2003) «О введении в действие Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях» // СЗ РФ. 2002. № 1. Ч. I. Ст. 2.

Федеральный закон от 31 декабря 2001 г. № 198-ФЗ (ред. от 24.07.2002) «О внесении дополнений и изменений в Налоговый кодекс Российской Федерации и в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах и сборах» // СЗ РФ. 2002. № 1. Ч. I. Ст. 4.

308

Основные нормативные акты и судебная практика

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая). Федеральный закон от 5 августа 2000г. № 117-ФЗ (ред. от 23.12.2003) // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ (ред. от 23.12.2003) «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» // СЗ РФ. 2000. № 32. Ст. 3341.

Федеральный закон от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ (ред. от 08.12.2003) «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний» // СЗ РФ. 1998. №31. Ст. 3803.

Бюджетный кодекс Российской Федерации. Федеральный закон от 31 июля 1998г. № 145-ФЗ (ред. от 23.12.2003) // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3823.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая). Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 23.12.2003) // СЗ РФ. 1998. №31. Ст. 3824¹.

Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ (ред. от 07.07.2003) «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»// СЗ РФ. 1998. № 3. Ст. 3825.

Федеральный закон от 25 сентября 1997 г. № 126-ФЗ (ред. от 06.10.2003) «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1997. № 39. Ст. 4464.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая). Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ (ред. от 23.12.2003) // СЗ РФ. 1996. № 5. Ст. 410.

Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. № 225-ФЗ (ред. от 06.06.2003) «О соглашениях о разделе продукции» // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 18.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая). Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 23.12.2003) // СЗ РФ. 1994. № 32. Ст. 3301.

¹ Здесь и далее, если не указано иное, приводятся данные о месте публикации первоначальной редакции нормативного акта.

Основные нормативные акты и судебная практика

309

Закон РФ от 21 мая 1993 г. № 5003-1 (ред. от 23.12.2003) «О таможенном тарифе» //

Ведомости РФ. 1993. № 23. Ст. 821.

Закон РФ от 21 марта 1991г. №943-1 (ред. от 22.05.2003) «О налоговых органах Российской Федерации» // Ведомости РСФСР. 1991. № 15. Ст. 492.

Закон РФ от 9 декабря 1991 г. №2003-1 (ред. от 24.07.2002) «О налогах на имущество физических лиц» // Ведомости РФ. 1992. № 8. Ст. 362.

Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 (ред. от 31.12.1995 и от 08.12.2003) «О государственной пошлине» // СЗ РФ. 1996. № 1. Ст. 19.

Закон РФ от 12 декабря 1991г. №2020-1 (ред. от 30.12.2001) «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения» // Ведомости РФ. 1992. № 12. Ст. 593.

Закон РФ от 27 декабря 1991г. №2118-1 (ред. от 11.11.2003) «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // Ведомости РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

Федеральный закон (в ред. от 03.02.1996 и от 23.12.2003) «О банках и банковской деятельности» // СЗ РФ. 1996. №6. Ст. 492.

Указ Президента РФ от 23 декабря 1998 г. № 1635 (ред. от 09.08.2000) «О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам» // СЗ РФ. 1998. № 52. Ст. 6393.

Указ Президента от 14 декабря 1996 г. № 1680 (ред. от 25.11.2003) «Об участии органов внутренних дел Российской Федерации в работе По обеспечению поступлений налогов и других обязательных платежей бюджета» // СЗ РФ. 1996. № 51. Ст. 5768.

Постановление Правительства РФ от 28 августа 2001 г. № 631 (ред. от 10.02.2003) «Об утверждении правил взаимодействия органов федерального казначейства с органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления при учете региональных и местных налогов и сборов на счетах органов федерального казначейства» // СЗ РФ. 2001. №36. Ст. 3579.

310 Основыные нормативные акты и судебная практика

Постановление Правительства РФ от 10 марта 1999 г. № 266 «О порядке ведения единого государственного реестра налогоплательщиков» // СЗ РФ. 1999. № 11. Ст. 1307. Приказ МНС РФ от 5 мая 1999г. №ГБ-3-15/120 «Об утверждении Положения об информировании налогоплательщиков по вопросам налогов и сборов» // Экономика и жизнь. 1999. № 23.

Приказ МНС РФ от 14 октября 1999 г. № АП-3-08/326 (ред. от 14.10.2002) «Об утверждении форм налоговых уведомлений» // Экономика и жизнь. 1999. № 50.

Определение Конституционного Суда РФ от 14 мая 2002 г. № 88-0 «По запросу думы Приморского края о проверке конституционности Постановления Правительства Российской Федерации от 31 июля 1998 года № 880 «О порядке проведения государственного технического осмотра транспортных средств, зарегистрированных в Государственной инспекции безопасности дорожного движения Министерства внутренних дел Российской Федерации» (в редакции от 24 января 2001 года)» // СЗ РФ. 2002. № 23. Ст. 2249.

Определение Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г. № 284-0 «По запросу Правительства Российской Федерации о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации «Об утверждении порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия» и статьи 7 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Российская газета. 2002. 25 дек.

Постановление от 30 января 2001 г. № 2-П «По делу о проверке конституционности положений подпункта «д» пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года «О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», а также положений Закона Чу-

Основные нормативные акты и судебная практика

311

вашской республики «О налоге с продаж», Закона Кировской области «О налоге с продаж» и Закона Челябинской области «О налоге с продаж» в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами ООО «Русская тройка» и ряда граждан» // СЗ РФ. 2001. № 7. Ст. 701.

Постановление Конституционного Суда РФ от 20 февраля 2001 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности абзаца второго и третьего пункта 2 статьи 7 Федерального закона «О налоге на

добавленную стоимость» в связи с жалобой ЗАО «Востокнефтересурс» // СЗ РФ. 2001. № 10. Ст. 996.

Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

Постановление Конституционного Суда РФ от 28 марта 2000г. № 5-П «По делу о проверке конституционности подпункта «к» пункта 1 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на добавочную стоимость» в связи с жалобой ЗАО «Конфетти» и гражданки И. В. Савченко» // СЗ РФ. 2000. № 14. Ст. 1533.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11 июня 1999 г. «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник ВАС РФ. 1999. №8.

Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999г. № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР «О государственной налоговой службе РСФСР» и законов Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и «О федеральных органах налоговой полиции» // СЗ РФ. 1999. № 30. Ст. 3988.

Постановление Конституционного Суда РФ от 28 октября 1999 г. № 14-П «По делу о проверке конституционности статьи 2 Федерального закона «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации «О налоге на прибыль предприятий и организаций» в связи с

312
Основные нормативные акты и судебная практика

жалобой ОАО «Энергомашбанк» // СЗ РФ. 1999. № 45. Ст. 5478.

Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1999 г. № 18-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год» и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года «О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год» в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов» // СЗ РФ. 2000. № 3. Ст. 353.

Постановление Конституционного Суда РФ от 24 февраля 1998 г. № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» // СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242.

Постановление Конституционного Суда РФ от 17 июля 1998 г. № 22-П «По делу о конституционности постановлений Правительства Российской Федерации от 26 сентября 1995 года № 962 «О взимании платы с владельцев или пользователей автомобильного транспорта, перевозящего тяжеловесные грузы, при проезде по автомобильным дорогам общего пользования» и от 14 октября 1996 года № 1211 «Об установлении временных ставок платы за про-

Основные нормативные акты и судебная практика

313

воз тяжеловесных грузов по федеральным автомобильным дорогам и использовании средств, получаемых от взимания этой платы», а также особое мнение судьи А. Л. Кононова по этому делу // СЗ РФ. 1998. № 30. Ст. 3800.

Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П «По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1998. №42. Ст. 5211.

Постановление Конституционного Суда РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П «По делу о проверке конституционности постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 г. «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции» // СЗ РФ. 1997. № 8. Ст. 1010.

Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997г. № 5-П «По делу о проверке

конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году» // СЗ РФ. 1997. №42. Ст. 4901.

Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П «По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года»; Особое мнение судьи Конституционного Суда РФ А. Л. Кононова // СЗ РФ. 1997. №46. Ст. 5339.

Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» // СЗ РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

Основные нормативные акты и судебная практика

Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» // СЗ РФ. 1997. № 52. Ст. 5930.

Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов г. Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и г. Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909.

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» // СЗ РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

Список основной литературы

Белых В. С. Налоговый кодекс и гражданское законодательство: вопросы взаимодействия // Публичное и частное право: проблемы развития и взаимодействия, законодательного выражения и юридической практики: Материалы Всероссийской научно-практической конференции. Екатеринбург, 1999.

Белых В. С. Субъекты предпринимательской деятельности: понятие и виды // Правовое положение субъектов предпринимательской деятельности. Сб. науч. тр. / Отв. ред., сост. В. С. Белых. Екатеринбург, 2002.

Белых В. С. Хозяйственное законодательство в российской правовой системе // Правовая реформа в России: проблемы теории и практики: Материалы Всероссийской научно-практической конференции (18—19 апреля 1996 г.). Екатеринбург, 1996.

Белых В. С., Виниченко С. И. Правовое регулирование цен и ценообразования в Российской Федерации. М., 2002.

Белых В. С., Кох Р. Роль судебной практики в правовом регулировании отношений в сфере предпринимательской деятельности // Юридический вестник. 1997. № 24.

Вельский К. С. Финансовое право. М., 1995.

Берендтс Э. Н. Русское финансовое право. СПб., 1914.

Брызгалин А. В., Кудреватых С. А. К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // Государство и право. 2000. № 6.

Винницкий Д. В. Концепция автономии налогового права и ее влияние на законодательство и судебную практику // Законодательство. 2003. № 5.

Винницкий Д. В. Метод налогово-правового регулирования // Российский юридический журнал. 2003. №2.

316

Список основной литературы

Винницкий Д. В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002.

Винницкий Д. В. Предмет российского налогового права // Журнал российского права. 2002. № 10.

Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003.

Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М., 2000.

Витрянский В. В., Герасименко С. А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995.

Таджике Г. А. Конституционные принципы рыночной экономики (Развитие основ гражданского права в решениях Конституционного Суда РФ). М., 2002.

- Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г.* Предприниматель. Налогоплательщик. Государство (правовые позиции Конституционного Суда РФ). М., 1998.
- Годме П. М.* Финансовое право / Пер. с фр. *Р. О. Хал-финой*. М., 1978.
- Грачева Е. Ю.* Проблемы правового регулирования государственного финансового контроля. М., 2000.
- Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Финансовое право: Учебное пособие. 2-е изд. М., 2000.
- Гурвич М.А.* Советское финансовое право. М., 1952.
- Гуреев В. И.* Российское налоговое право. М., 1997.
- Демин А.* Общие принципы налогообложения // *Хозяйство и право*. 1998. № 3.
- Загряцков М. Д.* Административно-финансовое право. М., 1928.
- Запольский С. В.* О предмете финансового права // *Правоведение*. 2002. № 5.
- Карасева М. В.* Налоговое законодательство и правосубъектность физического лица // *Хозяйство и право*. 1996. № 7.
- Карасева М. В.* О предмете финансового права на современном этапе // *Государство и право*. 1997. № 11.
- Карасева М. В.* Проект Налогового кодекса РФ и новые явления в праве // *Хозяйство и право*. 1997. № 4.
- Карасева М. В.* Финансовое право. Общая часть. М., 1999.
- Список основной литературы
317
- Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. Воронеж 1997.
- Кауфман Р. фон.* Финансовое хозяйство органов местного самоуправления в Англии, Франции и Пруссии / Пер. с нем. *В. И. Браудо*. Т. 1. СПб., 1910.
- Козырина Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.
- Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный) / Сост. и авт. коммент. *С. Д. Шаталов*. 4-е изд. М., 2003.
- Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / Под ред. *Р. Ф. Захаровой, С.В. Земляченко*. М., 2001.
- Крохина Ю. А.* Город как субъект финансового права. Саратов, 2000.
- Кулишер И. М.* Очерки финансовой науки. Пг., 1919.
- Курбатов А.* Вопросы применения финансовой ответственности за нарушения налогового законодательства // *Хозяйство и право*. 1995. № 1, 2.
- Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А.* Налоговое право России. Общая часть / Отв. ред. *Н.А. Шевелева*. М., 2001.
- Кучеров И. И.* Налоговое право России. М., 2001.
- Кучерявенко Н. П.* Налоговое право: Учебник. Харьков, 2001.
- Кучерявенко Н. П.* Основы налогового права. Харьков, 2001.
- Кучерявенко Н. П.* Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов в Украине: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Харьков, 1997.
- Мандрица В. М., Рукавишников И. В., Дружинин Д. Н.* Финансовое право. Ростов н/Д, 1999.
- Налоги / Под ред. *Д. Г. Черника*. М., 1996.
- Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. *А.В. Брызгалкина*. М., 1997.
- Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. *С. Г. Пепеляева*. М., 2000.
- 318
- Список основной литературы
- Налоговое право: Учебник / Под ред. *С. Г. Пепеляева*. М., 2003.
- Ногина О. А.* Налоговый контроль: вопросы теории. СПб., 2002.
- Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. Рига, 1923.
- Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. М., 1914.
- Основы налогового права. Учебно-методическое пособие/ Под ред. *С. Г. Пепеляева*. М., 1995.
- Парыгина В. А., Тедеев А. А.* Налоговое право Российской Федерации. Ростов н/Д, 2002.
- Пепеляев С. Г.* О правовом понятии фискальных сборов и порядке их установления // *Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования*. М., 2003.
- Пискоттин М. И.* Советское бюджетное право. М., 1972.
- Преображенский Е.* Вопросы финансовой политики. М., 1921.
- Ровинский Е. А.* Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960.
- Ровинский Е. А.* Финансовые правоотношения // *Вопросы советского финансового и*

- государственного права. Ученые записки ВЮЗИ. Вып. 12. М., 1960.
- Советское финансовое право / Под ред. *Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой*. М., 1987.
- Соколов А. А.* Теория налогов. М., 1928.
- Соловьева Н. А.* Налоговые споры в арбитражных судах. Екатеринбург, 1999.
- Стрельников В. В.* Правовой режим пени в налоговом праве / Под ред. *С. Г. Пепеляева*. М., 2004.
- Финансовое право/ Под ред. *О. Н. Горбуновой*. 2-е изд. М., 2000.
- Финансовое право/ Под ред. *М. В. Карасевой*. М., 2003.
- Финансовое право/ Под ред. *Н. И. Химичевой*. 3-е изд. М., 2003.
- Халфина Р. О.* К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952.
- Химичева Н. И.* Налоговое право. М., 1997.
- Список основной литературы
319
- Шевелева Н. А.* О понятии налога в российском законодательстве // Правоведение. 1994. № 5—6.
- Щекин Д. М.* Юридические презумпции в налоговом праве / Под ред. *С. Г. Пепеляева*. М., 2002.
- Цыпкин С. Д.* Доходы государственного бюджета СССР: правовые вопросы. М., 1973.
- Якобсон Л. И.* Экономика общественного сектора. Основы теории государственных финансов. М., 1996.
- Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. 4-е изд. СПб., 1904.