

# Оглавление

<b>Принятые сокращения .....</b>	<b>5</b>
<i>ОБЩАЯ ЧАСТЬ.....</i>	<i>7</i>
<i>Глава 1. Налоговое право — самостоятельная отрасль     российского права .....</i>	<i>7</i>
<i>Глава 2. История возникновения и развития     налогообложения и налогового права.....</i>	<i>33</i>
<i>Глава 3. Налоговое право как отрасль науки и учебная     дисциплина .....</i>	<i>60</i>
<i>Глава 4. Принципы налогового права .....</i>	<i>63</i>
<i>Глава 5. Нормы налогового права.....</i>	<i>71</i>
<i>Глава 6. Источники налогового права.....</i>	<i>76</i>
<i>Глава 7. Действие актов налогового законодательства во времени, в     пространстве и по кругу лиц . . .</i>	<i>93</i>
<i>Глава 8. Налоговая система Российской Федерации .</i>	<i>98</i>
<i>Глава 9. Налоговые правоотношения .....</i>	<i>109</i>
<i>Глава 10. Субъекты налогового права.....</i>	<i>131</i>
<i>Глава 11. Органы, обеспечивающие налоговое     администрирование как участники налоговых     отношений .....</i>	<i>149</i>
<i>Глава 12. Обязанность по уплате налогов (сборов)     и общий порядок ее исполнения .....</i>	<i>160</i>
<i>Глава 13. Принудительное исполнение обязанности     по уплате налогов и сборов.....</i>	<i>175</i>

<i>Глава 15. Нарушения налогового законодательства     и ответственность за их совершение.....</i>	<i>206</i>
<i>Глава 16. Налоговые споры и защита прав     налогоплательщиков .....</i>	<i>230</i>
<i>ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ .....</i>	<i>240</i>
<i>Глава 17. Налог на добавленную стоимость .....</i>	<i>240</i>
<i>Глава 18. Акцизы .....</i>	<i>253</i>
<i>Глава 19. Налог на доходы физических лиц.....</i>	<i>267</i>
<i>Глава 20. Налог на прибыль организаций .....</i>	<i>275</i>
<i>Глава 21. Сборы за пользование объектами животного     мира и за пользование объектами водных     биологических ресурсов .....</i>	<i>299</i>
<i>Глава 22. Водный налог.....</i>	<i>310</i>
<i>Глава 23. Государственная пошлина.....</i>	<i>320</i>
<i>Глава 24. Налог на добычу полезных ископаемых . . . .</i>	<i>342</i>
<i>Глава 25. Транспортный налог .....</i>	<i>357</i>
<i>Глава 26. Налог на игорный бизнес .....</i>	<i>375</i>
<i>Глава 27. Налог на имущество организаций .....</i>	<i>385</i>
<i>Глава 28. Земельный налог .....</i>	<i>414</i>
<i>Глава 29. Налог на имущество физических лиц .....</i>	<i>432</i>
<i>Глава 30. Специальные налоговые режимы .....</i>	<i>441</i>
<i>Приложение 1. Примерная программа.....</i>	<i>460</i>
<i>Приложение 2. Краткий словарь терминов     и определений по налоговому праву. . . .</i>	<i>524</i>

<i>Глава 14. Налоговый контроль .....</i>	<i>190</i>
---	------------

## ОБЩАЯ ЧАСТЬ

### Глава 1. **Налоговое право — самостоятельная отрасль российского права**

**1. Понятие и предмет налогового права.** Налогообложение является одной из важнейших функций государства и одновременно выступает средством финансового обеспечения его деятельности. Финансовое обеспечение государства осуществляется за счет различных видов государственных доходов.

**Государственные доходы** — это часть национального дохода, обращаемая в процессе его распределения и перераспределения в собственность и распоряжение государства с целью создания финансовой основы, необходимой для финансирования деятельности государства<sup>1</sup>. В зависимости от формы образования таких доходов, как правило, выделяют налоговые и неналоговые доходы государства. Основные доходы государства формируются в процессе налогообложения.

<sup>1</sup> См., напр.: Финансовое право: учебник/под ред. О. Н. Горбуновой. — М., 2000. — С. 273; Финансовое право: учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. — М., 1999. — С. 251; Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право : учеб. пособие. — М., 1999. — С. 83 и др.

**Налоговые доходы государства** — это *предусмотренные налоговым законодательством Российской Федерации федеральные, региональные и местные налоги и сборы, в том числе налоги, предусмотренные специальными налоговыми режимами, а также пени и штрафы, взимаемые за нарушение налогового законодательства Российской Федерации.*

В настоящее время в демократических государствах с экономиками рыночного типа главным видом государственных доходов являются **налоги и сборы**, собираемые в бюджеты всех уровней в процессе **налогообложения**, порядок осуществления которого регулируется налоговым правом.

**Налоговое право** — это *самостоятельная отрасль российского права, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения, возникающие в процессе функционирования налоговой системы Российской Федерации.* Указанные общественные отношения, которые иначе могут быть так же названы **налоговыми правоотношениями**, и составляют предмет налогового права.

Предметом налогового права в совокупности выступают (рис. 1):

- 1) властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;
- 2) правовые отношения, возникающие в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;
- 3) правовые отношения, возникающие в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;
- 4) правовые отношения, возникающие в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщики, налоговые органы, государство и др.), т. е. в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;

- 5) правовые отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

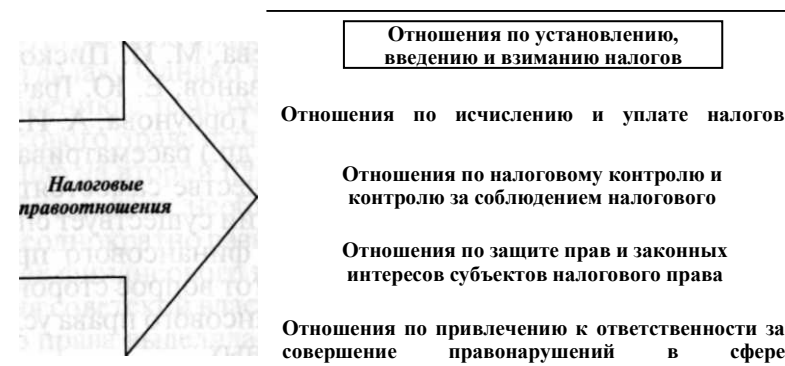


Рис. 1

## 2. Место налогового права в системе российского права.

Вопрос о месте и роли налогового права в отечественной правовой системе является дискуссионным и достаточно болезненным для представителей бюджетно-правовой (финансово-правовой) науки. Большинство исследователей (Ю. А. Крохина, М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева и др.) подчеркивают, что «дискуссию о месте налогового права в системе российского права нельзя считать завершённой»<sup>1</sup>, «место налогового права в системе российского права относится к числу дискуссионных вопросов»<sup>2</sup>. Для начала рассмотрим, как определялось место налогового права в советской науке бюджетного (финансового) права, изменилось ли что-либо в настоящее время.

В научных трудах, издававшихся в советский период, а также в первой половине 90-х гг., не только налоговое право, но и весь блок норм, предназначенных для правового регулирования государственных доходов, чаще всего именовался

<sup>1</sup> Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть: учебник / отв. ред. Н. А. Шевелева. — М., 2001. — С. 19.

<sup>2</sup> Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. — М., 2003. — С. 100.

институтом финансового права<sup>1</sup>. При этом нелишним будет напомнить, что и понимание места самого финансового права в правовой системе долгие годы было дискуссионным. По этому вопросу существовало по меньшей мере три позиции.

*Первая группа* ученых (М. В. Карасева, М. И. Пискотин, Р. О. Халфина, С. Д. Цыпкин, Б. Н. Иванов, Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова, Н. И. Химичева, О. Н. Горбунова, А. И. Худяков, Е. А. Ровинский, М. А. Гурвич и др.) рассматривала и рассматривает финансовое право в качестве самостоятельной отрасли права. Внутри такой позиции существует спор о моменте выделения (возникновения) финансового права. Поэтому в зависимости от взгляда на этот вопрос сторонники отраслевой самостоятельности финансового права условно подразделены на две подгруппы ученых.

*Вторая группа* ученых, в числе которых могут быть названы М. М. Агарков, М. Д. Шаргородский, О. С. Иоффе, С. С. Алексеев (впрочем, менявший свою позицию по этому вопросу), считала, что финансовое право не является самостоятельной отраслью права, выступая лишь частью государственного или административного права<sup>2</sup>. Отметим, что такая позиция встречается и в работах современных авторов (О. В. Бойков, М. В. Евтеева и др.)<sup>3</sup>.

Наконец, *третья группа* ученых (В. К. Райхер, В. К. Андреев, И. С. Гуревич), отказывая финансовому праву в отраслевой самостоятельности, рассматривала его в качестве комплексного образования (комплексной отрасли права). Например, в 1972 г. в своей докторской диссертации

И. С. Гуревич пишет, что есть «доказательства в пользу признания финансового права комплексной отраслью права, состоящей из пяти отраслей: 1) бюджетное право; 2) **налоговое право** (выделено нами. — В. П., А. Т.); 3) банковское право; 4) страховое право; 5) правовая организация сберегательного дела»<sup>1</sup>. Однако такая точка зрения в советское время по сравнению с тезисом об отраслевой самостоятельности финансового права была менее распространена, а затем и вовсе отошла на второй план.

Кроме того, необходимо отметить, что в советский период неоднократно разгорались споры и о наименовании и границах финансового права. Напомним, что в первые десятилетия советской власти в системе советского социалистического права выделялась такая отрасль, как бюджетное право. Затем необходимость в такой отрасли отпала, но в связи с бюджетной и налоговой реформами 1930 г. бюджетное право вновь ненадолго появилось в догме права, во время же административных преобразований 1940 г. была попытка его возрождения в виде административно-финансового права. И лишь с 1950—1960-х гг. постепенно начинает все шире использоваться наименование «финансовое право» (в первую очередь в работах Р. О. Халфиной и Е. А. Ровинского<sup>2</sup>). Однако существование такой отрасли права, тем не менее, ставилось под серьезнейшее сомнение многочисленными «научными атаками» представителей других направлений юриспруденции (в первую очередь административистов и государствоведов). Таким образом, только к 1980—1990 гг. постепенно начинает находить точки опоры позиция, согласно которой финансовое право может пониматься как обособившаяся часть государственного и административного права или возникшая одновременно с ними общность правовых норм, выделяющаяся в самостоятельную отрасль

<sup>1</sup> См., напр.: Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. — М., 1973. — С. 3—12; Воронова Д. Налоговое право и налоговые правоотношения // Советское финансовое право : учебник. - М., 1987. - С. 251-252.

<sup>2</sup> См., напр.: Алексеев С. С. Общие теоретические проблемы системы советского права. — М., 1961. — С. 25—32; 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. 106-109 и др.

<sup>3</sup> См., напр.: Бойков О. Часть первая Налогового кодекса: новое для арбитражных судов // Вестн. ВАС РФ. — 1998. — № 11 и др.

<sup>1</sup> Гуревич И. С. Правовые проблемы расчетных и кредитных отношений : автореф. дис.... д-ра юрид. наук. — Л., 1972. — С. 6.

<sup>2</sup> См.: Халфина Р. О. Вопросы советского административного и финансового права. — М., 1952. — С. 194—195; Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. — М. : Госюриздат, 1960.

права в связи со спецификой объекта правового регулирования и его общественным значением. То есть очевидным становится то обстоятельство, что в советский период финансовое право, по сути, так и не успело сформироваться как самостоятельная отрасль права. Еще более определенно по вопросу об иллюзорности советского периода существования финансового права высказывается Е. М. Ашмарина, когда пишет, что, во-первых, официальное существование финансового права как самостоятельной отрасли в настоящее время «кратковременно»<sup>1</sup>, во-вторых, в СССР «до 90-х годов прошлого столетия (в период советского строя) финансовое право не обособлялось в самостоятельную отрасль, а входило структурно в государственное и административное право»<sup>2</sup>. Такую свою позицию она подкрепляет ссылкой на учебник О. Н. Горбуновой, указывая, что, однако, «уже в тот период велась дискуссия относительно места финансового права как самостоятельной отрасли в системе советского права»<sup>3</sup>. Кроме того, отметим, что в современной литературе распространено понимание и наименование финансового права как «бюджетно-финансового права», в том числе и в работах по теории права.

В силу этого основным методом правового регулирования советского финансового права был метод властных предписаний, который в настоящее время в большинстве работ распространяется и на налоговое право. При этом, как отмечается, в советский период финансовое право долгие годы занимало в числе других отраслей права и юридических наук весьма скромное место<sup>4</sup>.

Само налоговое право трактовалось как институт финансового права. При этом в работах, выпущенных в российское время, Н. И. Химичева объясняет этот факт низким качеством разработок финансово-правовой науки — отсутствием

«необходимой четкости в понятии правового института применительно, в частности, к финансовому праву»<sup>1</sup>. Однако здесь же отметим, что точка зрения о том, что налоговое право является институтом, а не подотраслью финансового права, встречается и в настоящее время. В 1990—1995-е гг. отдельные исследователи (В. И. Гуреев, Е. В. Покачалова) определяли налоговое право как «институт финансового права»<sup>2</sup> — «крупный раздел финансового права с перспективой дальнейшего развития»<sup>3</sup>.

Затем, в 1997 г., Н. И. Химичева пишет, что «в результате бурного развития налогового права оно стало характеризоваться по отношению к финансовому праву Российской Федерации как его подотрасль»<sup>4</sup>. При этом отмечается, что институт налогов становится одним из самых важных финансово-правовых институтов<sup>5</sup>.

Одновременно в литературе продолжает озвучиваться менее распространенная позиция, согласно которой налоговое право может выступать частью (подотраслью) административного права.

Суммируя вышесказанное, можно сделать два вывода.

**Во-первых**, в финансово-правовой (бюджетно-правовой) науке продолжает преобладать мнение, в соответствии с которым налоговое право принято рассматривать в качестве крупного подразделения (подотрасли) финансового права, хотя специального исследования этого вопроса не проводилось.

**Во-вторых**, становится очевидным, что понимание *налогового права как подотрасли финансового* не является единственным. Здесь необходимо заметить, что еще в советский период высказывались мнения об относительной отраслевой самостоятельности налогового права. Например, еще в 1975 г. С. С. Алексеев в работе «Структура советского права» именует налоговое право комплексной отраслью советского права<sup>6</sup>,

<sup>1</sup> Ашмарина Е. М. Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография. - М. 2004. - С. 42.

<sup>2</sup> Там же. - С. 37.

<sup>3</sup> Там же.

<sup>4</sup> См.: Финансовое право: учебник/отв. ред. Н. И. Химичева. — 2-е изд., перераб. и доп. — М., 2001. — С. 12.

<sup>1</sup> Химичева Н. И. Налоговое право: учебник. — М., 1997. — С. 43.

<sup>2</sup> Гуреев В. И. Налоговое право. — М., 1995. — С. 5.

<sup>3</sup> Покачалова Е. В. Налоги, их понятие и роль // Финансовое право : учебник. — М., 1995. - С. 225.

<sup>4</sup> Химичева Н. И. Указ. соч. — С. 43.

<sup>5</sup> См.: Финансовое право: учебник/под ред. О. Н. Горбуновой. — С. 11.

<sup>6</sup> См.: Алексеев С. С. Структура советского права. — М., 1975. — С. 193.

которая не может выступать самостоятельной отраслью в связи с отсутствием своего особого метода и механизма регулирования.

Однако с изменением политического и экономического устройства нашей страны резко возросло значение налогообложения как одной из функций государства, составляющей фактическую основу экономической безопасности страны. В результате возникшей государственной необходимости в отдельном самостоятельном регулировании налогообложения и формирования налоговой системы налоговое право получает бурное развитие<sup>1</sup>.

Поэтому уже в 1995 г. Ю. А. Тихомиров указывал, что «в перспективе на базе массива законодательства и подзаконных актов сложится налоговое право как самостоятельная отрасль»<sup>2</sup>. С этой позицией соглашались В. В. Лазарев и В. И. Гойман: «По опыту зарубежных стран можно предположить, что произойдет отпочкование налогового права из состава финансового (в США, к примеру, это наиболее крупная отрасль права)»<sup>3</sup>. А. В. Мицкевич также отмечает, что принятие НК РФ может привести к выделению налогового права из «бюджетно-финансового»<sup>4</sup>. Аналогичной точки зрения придерживаются и многие другие ученые.

В целом же широк круг работ, авторы которых, даже не признавая за налоговым правом отраслевой самостоятельности в настоящее время, предполагают его дальнейшее выделение из финансового права (или признают возможность такого выделения). Так, среди специалистов, «не исключающих возможности формирования налогового права в качестве самостоятельной правовой общности»<sup>5</sup>, можно отметить

С. А. Герасименко, В. В. Ветрянского и др. Более того, например, М. И. Брагинский считает, что налоговое право **уже** «является самостоятельной отраслью права»<sup>1</sup>.

Наконец, особо следует отметить позицию по рассматриваемому вопросу Д. В. Винницкого. В монографии «Российское налоговое право: проблемы теории и практики»<sup>2</sup> он развернуто «реанимирует» ставившуюся в 1950—1960-х гг. позицию о комплексном характере финансового права и обосновывает высказывавшуюся еще в советский период точку зрения об «относительной автономии налогового права в составе комплексной отрасли финансового права». Правда, мера такой «относительной автономности» во многом остается открытой. Вышесказанное нелишним образом подтверждает высказывавшийся тезис о том, что *на современном этапе налоговое право должно рассматриваться как самостоятельная отрасль российского права*.

Вряд ли в наши дни еще нуждается в доказательствах положение о том, что в связи глубинными преобразованиями российской государственности и реформированием экономики произошло адекватное этим процессам «семимильное», бурное развитие налогового права<sup>3</sup>, а равно формирование и становление новой налоговой системы Российской Федерации.

Отмеченные выше объективные обстоятельства, политические, экономические перемены и поставили на повестку дня обусловленную настоящей практической потребностью необходимость выделения налогового права в самостоятельную отрасль права, а равно необходимость теоретического обоснования такой точки зрения.

В настоящее время **налоговое право** выделяется и обосновывается нами в качестве *самостоятельной отрасли российской*

<sup>1</sup> См., напр.: Крохина Ю. А. [Введение] // Налоговое право России : учеб. для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. — М., 2003. — С. 12; Химичева Н. И. Налоговое право : учебник. — М., 1997; Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Указ. соч. — С. 5 и др.

<sup>2</sup> Тихомиров Ю. Публичное право : учебник — М., 1995. — С. 335.

<sup>3</sup> Общая теория права и государства: учебник / под ред. В. В. Лазарева. — М., 2000. - С. 215.

<sup>4</sup> Проблемы общей теории права и государства : учеб. для вузов / под общ. ред. В. С. Нерсесянца. — М., 2004. — С. 344.

<sup>5</sup> Там же.

<sup>1</sup> Комментарий части первой Гражданского кодекса Российской Федерации. - М., 1996. - С. 29.

<sup>2</sup> Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. - СПб., 2003.

<sup>3</sup> См.: Крохина Ю. А. Указ. соч. — С. 12; Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Указ. соч. — С. 5.

ского права в силу наличия взаимосвязанной системы ниже-  
следующих объективных обстоятельств:

1. *Наличие самостоятельного предмета правового регулирования, обусловленное спецификой регулируемых данной отраслью общественных отношений.* Общеизвестно, что предмет правового регулирования выступает первым в ряду критериев разграничения единого российского права на отдельные отрасли. Наличие у налогового права самостоятельного предмета правового регулирования впервые, по сути, было отмечено и обосновано в работах С. Д. Цыпкина. В последнее десятилетие налоговые отношения (общественные отношения в сфере налогообложения) получили исследование в самом широком круге работ, и в настоящее время тезис о наличии у налогового права собственного предмета правового регулирования (а равно, заметим, особенностей юридического режима) воспроизводится как бесспорный, в том числе и в работах ученых, рассматривающих налоговое право в качестве части финансового права. Например, Е. Ю. Грачева, рассматривая налоговое право как подотрасль финансового права, все же пишет, что, «отражая общие положения и принципы финансового права, налоговое право имеет свои специфические признаки, обусловленные характером регулируемых налоговых отношений»<sup>1</sup>.

Таким образом, в самом общем виде можно сказать, что *предмет налогового права составляют общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения в процессе функционирования налоговой системы Российской Федерации.* Круг указанных общественных отношений нормативно очерчен в ст. 2 НК РФ. Налоговые отношения охватывают разнообразные сферы — публичные и частные (в частности, сферы государственных, имущественных и властно-распорядительных отношений), характеризуясь организационным и функциональным единством.

2. *Наличие государственной и общественной потребности в самостоятельном правовом регулировании налоговой системы и налогообложения, обусловленное совокупностью следующих потребностей:*

- особой значимостью налоговой системы для успешного осуществления экономических реформ;
- важностью налоговой системы для обеспечения долговременного экономического роста и финансовой стабильности страны;
- значением эффективного правового регулирования налогообложения для финансовой достаточности функционирования государственного аппарата, устойчивого поступательного развития и поддержания экономической безопасности российского государства;
- необходимостью наличия специального независимого от субъективных и сиюминутных обстоятельств (в том числе от внешнеэкономической и бюджетной конъюнктуры) правового механизма поддержания особого соотношения публичных и частных интересов в сфере налогообложения, особого правового режима на границе публичного и частного права. Ведь в современных условиях в государствах с демократическим типом развития налоговое право регулирует не столько порядок «добывания» финансовых средств для публичных нужд, сколько порядок определения меры допустимого безэквивалентного, безвиновного ограничения права частной собственности в целях удовлетворения общих (частных и публичных) интересов;
- необходимостью формирования эффективного правового механизма управления налоговым бременем и распределения публичных (государственных и муниципальных) расходов между фискально обязанными лицами (ст. 8 НК РФ) и т. д.

Эти и связанные с ними тезисы в настоящее время представляются бесспорными и регулярно подчеркиваются в бюджетных посланиях Президента РФ, выступлениях общественных и государственных деятелей Российской Федерации.

В связи с указанным нелишним будет напомнить, что в качестве одной из предпосылок для выделения отрасли права традиционно рассматривается общественное значение

<sup>1</sup> Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. — С. 279. 16

объекта правового регулирования. Впервые такой критерий был выдвинут и развернуто обоснован Р. О. Халфиной<sup>1</sup>. В дальнейшем эта точка зрения нашла свое развитие в целом ряде работ и, не вызвав сколько-нибудь серьезных возражений, по сути стала господствующей.

В свою очередь, значение политической заинтересованности государства в самостоятельном регулировании определенных единств общественных отношений как качественной предпосылки признания отрасли права самостоятельной нашло свое обоснование в трудах Л. И. Дембо и М. И. Пискотина<sup>2</sup>.

3. *Наличие собственного (особого) метода правового регулирования.* Как известно, еще в ходе первой дискуссии о критериях деления советского права на отрасли, развернувшейся в 1938—1940-х гг. на страницах журнала «Советское государство и право», С. Н. Братусем обоснованно выдвигался тезис о недостаточности для означенных целей самостоятельности предмета правового регулирования<sup>3</sup>. Поэтому в ходе второй научной дискуссии (1955—1958 гг.) еще одним важным критерием деления права на отрасли был признан метод правового регулирования. В дальнейшем указанный критерий, как правило, рассматривался в связи с необходимостью наличия у отрасли права специфического (собственного) юридического режима (С. С. Алексеев).

В самом общем виде методы правового регулирования общественных отношений, в том числе и отношений в сфере налогообложения, — это совокупность правовых средств или способов, применяемых в ходе правового регулирования названных отношений. Принято считать, что вместе с предметом они дают наиболее полную и четкую характеристику каждой отрасли российского права.

<sup>1</sup> Халфина Р. О. Указ. соч. — С. 195.

<sup>2</sup> См.: Дембо Л. И. О принципах построения системы права // Советское государство и право. - 1956. — № 8. — С. 91; Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). — М., 1971. — С. 48.

<sup>3</sup> См.: Братусь С. Н. О предмете советского гражданского права // Советское государство и право. — 1940. — № 1. — С. 36—39.

Однако необходимо учитывать, что проблема методов в юридической науке достаточно дискуссионна. Так, в работах отдельных ученых (А. П. Алехин, Н. А. Шевелева, О. А. Ногина, А. Г. Чернявский, Б. Н. Габричидзе, Ю. М. Козлов и др.) выделяется два принципиально различных подхода к познанию содержания метода правового регулирования. Так, Ю. М. Козлов отмечал: «...либо каждая правовая отрасль, помимо предмета, имеет свой собственный метод, либо все отрасли права используют единые правовые средства, заложенные в самой природе права. Предпочтительной представляется вторая позиция»<sup>1</sup>.

В. Д. Сорокин полагает, что методу правового регулирования вообще не свойственна функция выяснения характера отношений между субъектами<sup>2</sup> и он не может выступать критерием разделения права на отрасли. По его мнению, абсолютно всем отраслям права присущ единый метод правового регулирования, системными элементами которого являются дозволение, запрет и предписание<sup>3</sup>.

Напротив, как указывает С. С. Алексеев, каждый отраслевой метод, представляя собой сложное, многогранное правовое явление, выражает особый юридический режим регулирования и состоит в специфическом комплексе приемов и средств регулирования, который существует только в данном, конкретном нормативном материале и тесно связан с соответствующей группой общественных отношений — предметом правового регулирования.

Основными способами правового регулирования выступают: 1) дозволение; 2) запрещение; 3) позитивное обязывание<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> См., напр.: Алехин А. П., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации: учебник. — М., 1994. — С. 25; Алехин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации : учебник. — М., 1998. — С. 32.

<sup>2</sup> См.: Сорокин В. Д. Метод правового регулирования: теоретические проблемы. — М., 1976. — С. 85.

<sup>3</sup> См.: Сорокин В. Д. Единый предмет правового регулирования определяет и единый метод // Юридическая мысль. — 2001. — № 5. — С. 25.

<sup>4</sup> См.: Алексеев С. С. Теория права. — М., 1995. — С. 156—157.



Специфика правового режима и метода налогового права обусловлена как особенностями регулируемых этой отраслью общественных отношений (спецификой предмета), так и ее положением на стыке публичного и частного права.

Особенности метода налогового права, характерные черты его юридического режима в том или ином виде неоднократно отмечались в литературе. Так, даже отказывая налоговому праву в отраслевой самостоятельности и рассматривая его в качестве составной части финансового права, большинство исследователей отмечают, что помимо традиционного для финансового права метода *властных предписаний* налоговое право характеризуется определенными особенностями — использованием и *диспозитивного* метода правового регулирования. Например, И. И. Кучеров отмечает, что такие специфические черты налогового права проявляются в налоговых договорных отношениях, в частности, по поводу заключения договоров об инвестиционном налоговом кредите (ст. 66—67 НК РФ)<sup>1</sup>. С указанной позицией согласны Ю. А. Крохина<sup>2</sup>, О. В. Староверова<sup>3</sup>, Н. А. Шевелева, О. А. Ногина, М. В. Кустова<sup>4</sup>.

Мы же добавим, что перечисленными случаями примеры использования диспозитивного метода в налоговом праве вовсе не ограничиваются. Например, диспозитивность присутствует в нормах налогового законодательства, регулирующих отношения по переходу на новый налоговый режим и выбору объекта налогообложения при упрощенной системе налогообложения, порядку ведения и выбору регистров налогового учета. Пункт 1 ст. 26 НК РФ позволяет субъектам налогового права участвовать в налоговых правоотношениях лично или через представителей и в других случаях.

Кроме того, в отдельных работах указывается и на наличие у налогового права специфических собственных черт ме-

тода правового регулирования<sup>1</sup>, в том числе не присущих другим отраслям права<sup>2</sup>.

Однако системного рассмотрения таковых в рамках финансово-правовой науки практически не проводилось. Между тем, с одной стороны, налоговое право традиционно тяготеет к государственному и административному праву. Действительно, в финансово-правовой литературе отмечается, что методом налогового права выступает метод властных предписаний (императивный, командно-волевой), поскольку «государство самостоятельно устанавливает процедуру установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений»<sup>3</sup>, а использование диспозитивного метода незначительно.

На первый взгляд такое утверждение кажется абсолютно бесспорным. Не случайно во всех работах по финансовому и налоговому праву в той или иной форме указывается, что в основе юридического режима налогового права (как и у финансового и административного права) фундаментирован принцип «все, что не разрешено, — запрещено», традиционно присущий административному и финансовому (публичному) праву. Однако это не так. От внимания большинства современных исследователей налогового права, к сожалению, ускользает следующее важнейшее обстоятельство, в корне меняющее суть дела.

Ведь глубинным отличием налогового права от других отраслей, тяготеющих по отраслевому методу к административному и государственному праву, в любом демократическом государстве является его нахождение на острие публичных и частных интересов. В чем же эта, казалось бы, девальвированная частым употреблением к месту и без оногo метафора конкретно проявляет свое значение применительно к юридическому режиму рассматриваемой отрасли?

<sup>1</sup> Кучеров И. И. Налоговое право России: курс лекций. — М., 2001. — С. 66.

<sup>2</sup> См.: Налоговое право России. — С. 96—97.

<sup>3</sup> См.: Староверова О. В. Налоговое право : учеб. пособие для вузов / под ред. М. М. Рассолова, Н. М. Коршунова. — М., 2001. — С. 8—9.

<sup>4</sup> См.: Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Указ. соч. — С. 15—19.

<sup>1</sup> См., напр.: Петрова Г. В. Налоговое право России : учеб. для вузов. — М., 1997. — С. 13 и др.

<sup>2</sup> См.: Винницкий Д. В. Указ. соч. — С. 154—157.

<sup>3</sup> Налоговое право России. — С. 93.

Представляется, что в условиях признания неприкосновенности права частной собственности, но необходимости его ограничения в общих (публичных) целях посредством налогообложения неминуем отход от административного (или, как он может быть также назван, публично-правового, императивного и т. д.) метода воздействия государства на налогоплательщиков и иных частноправовых участников налоговых отношений. В Российской Федерации указанная тенденция проявляется в наличии среди принципов налогового права презумпции толкования в пользу налогоплательщиков всех неустранимых сомнений и неточностей законодательства о налогах и сборах. Эта презумпция закреплена в п. 7 ст. 3 НК РФ и сформулирована следующим образом: «...все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщиков (плательщиков сборов)». Таким образом, наличие этого, по сути центрального, но недооцениваемого в финансово-правовой науке принципа налогового права означает, что *все, что законодателем прямо (несомненно, непротиворечиво и ясно) не запрещено, для частноправовых субъектов налогового права (налогоплательщики, плательщики сборов<sup>1</sup>) разрешено.*

А следовательно, юридический режим налогового права характеризуется наличием в его основе принципа «все, что прямо не запрещено, — разрешено», который является частноправовым и согласно общепризнанной доктрине права присущ только отраслям цивилистического профиля. Каким бы парадоксальным ни казался на первый взгляд такой вывод, он полностью укладывается в существующие характерные особенности предмета правового регулирования налогового права (в том числе признаваемые представителями

финансово-правовой науки), одновременно резко выделяя налоговое право из публично-правовых отраслей.

И если изъять из законодательства указанную презумпцию, налоговая система России резко будет отброшена к жестким административным методам правового регулирования отношений в сфере налогообложения<sup>1</sup>, если хотите, в объятия административного права.

Налоговое право обладает бесспорными признаками публичности. Но только ли в том проявляются они, что «стезя» налогового права — «добывание финансов» для государственных и муниципальных (суть публичных) нужд, как это принято понимать в современной финансово-правовой науке? Отнюдь нет, ведь такую же роль исполняет, например, и гражданское (априорно частное) право в части отдельных неналоговых доходов бюджетов. Публичность налогового права, по нашему мнению, обусловлена конституционно-правовым значением налогообложения как общеэкономического регулятора, недостаточное использование которого в Российской Федерации в последние годы очевидно. Ведь именно в налоговом праве находят свое наиболее полное проявление и развитие конституционные принципы управления экономикой. В этом видятся перспективы более активного использования государством регулятивного потенциала налогообложения.

Подчеркнем, что указанная конституционно-правовая природа налоговых правоотношений существенно отличает их от иных отношений, традиционно включаемых в орбиту финансового права. При этом налоговое право выступает не только мерой ограничения собственности, но и общеэкономическим правовым инструментом ее защиты, реализуя, таким образом, свою конституционно-правовую функцию (последнее обстоятельство в современной бюджетно-правовой литературе, к сожалению, не нашло пока своего развернутого рассмотрения).

<sup>1</sup> В рассматриваемой норме НК РФ прямо указываются лишь фискально обязанные лица, однако полагаем возможным согласиться с имеющимся мнением, согласно которому этот принцип может быть распространен и на иных частноправовых субъектов налогового права (например, налоговых агентов).

<sup>1</sup> Пример такой ситуации мы наблюдаем в последнее десятилетие при сравнении юридического режима налогового права и таможенного права.

Кроме того, следует в общих чертах согласиться с мнением В. Д. Винницкого о том, что общими чертами метода правового регулирования налогового права выступают: 1) ограничение законом форм проявления воли субъектов налогового права; 2) сочетание общедозволительного и разрешительного типов регулирования; 3) позитивное обязывание субъектов налогового права; 4) ограничение их правовой инициативы; 5) юридическое неравенство субъектов налогового права<sup>1</sup>. Естественно, с поправкой на приведенное выше *центральное* при определении самостоятельности метода правового регулирования налогового права (и его юридического режима) обстоятельство.

Таким образом, *налоговое право располагает самостоятельным, не присущим иным публично-правовым отраслям права (в том числе административному и финансовому праву), методом правового регулирования и юридическим режимом.*

В методе налогового права мы находим своеобразное, не характерное ни для финансового права в целом, ни для других отраслей российского права сочетание первичных частноправовых и публично-правовых элементов метода правового регулирования, которые и определяют его юридический режим. При этом, естественно, на своеобразие конструкции метода налогового права влияют вариации конкретных способов регулирования — дозволений, запретов, позитивного обязывания.

4. *Наличие особых (специальных) источников права.* Указанный критерий также выделяется на современном этапе развития российского права в качестве важного критерия выделения отраслей права. Применительно к налоговому праву наличие особых источников признано на доктринальном и законодательном уровне путем официального введения в оборот понятий «законодательство о налогах и сборах», «налоговое законодательство». Кроме того, принят и совершенствуется кодифицированный акт в этой сфере — НК РФ.

<sup>1</sup> См.: Винницкий Д. В. Указ. соч. — С. 156—157.

При этом необходимо подчеркнуть, что, как совершенно верно отмечается в ряде работ последнего времени, только лишь принятие кодифицированного акта (кодекса) в какой-либо сфере не ведет к автоматическому признанию тезиса об отраслевой самостоятельности. Однако вкупе с остальными квалифицирующими обстоятельствами (как то: наличие самостоятельного предмета, специфического метода правового регулирования, правового режима, наличие общественной и государственной потребности в особом порядке регулирования и т. д.) существование особых (специальных) источников приобретает для обоснования отраслевой самостоятельности налогового права *существенное значение.*

Ведь налоговое законодательство как отрасль законодательства представляет собой специфическое структурное образование в системе российского законодательства, которое используется для правового регулирования всех составляющих предмет налогового права общественных отношений.

5. *Конституционное и (или) законодательное закрепление принципов отрасли права и наличие специфической (присущей только данной отрасли права) системы понятий и категорий.* Наличие у налогового права собственных принципов и понятийного (категориального) аппарата, существенно отличающихся от принципов и понятийного аппарата других, традиционно выделяемых отраслей российского права, вряд ли может быть подвержено сомнению.

*Принципы налогового права — это основополагающие и руководящие идеи, определяющие начала налогового права.* Эти общие начала находят свое выражение непосредственно в нормах налогового права. Именно принципы налогового права в отсутствие стратегической концепции налоговой политики Российской Федерации становятся ценностными ориентирами, вектором развития столь сложного социально-экономического феномена, как налоговая система. В соответствии с положениями ч. 3 ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения и сборов установлены федеральным законом — закреплены в налоговом законодательстве.

Кроме того, налоговое право может быть охарактеризовано наличием собственного *категориального (понятийного) аппарата*.

Таким образом, в настоящее время имеются все квалифицирующие признаки, предусматриваемые общей теорией права, необходимые для выделения налогового права в самостоятельную отрасль права, причем достаточные для обоснования самостоятельного характера этой отрасли права.

### **3. Налоги, сборы и налогообложение как правовые категории.**

Понятия «налог» и «сбор», «налогообложение» являются центральными понятиями налогового права. Поэтому изучение их содержания имеет большое значение для уяснения сущности всего налогового права.

**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*.

Налог считается установленным в том случае, если соблюдена необходимая правовая процедура его узаконения, а также определены обязательные **элементы налогообложения**, а именно:

- налогоплательщики;
- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

**Сбор** — это *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 (лицензий)*.

Поэтому при установлении сборов законом должны быть определены их **плательщики** и **элементы обложения** применительно к конкретным сборам.

В российском законодательстве отсутствует легальное определение понятия **«налогообложение»**.

С доктринальной точки зрения налогообложение может рассматриваться с двух позиций:

- 1) налогообложение — это прямое изъятие органами налоговой администрации определенной части валового национального продукта (ВНП) в пользу государства для формирования централизованных и региональных финансовых ресурсов (бюджета);
- 2) налогообложение как комплексная экономико-фило-совская категория включает в себя и весь комплекс мероприятий, проводимых органами налоговой администрации для указанного изъятия части ВНП в целях его последующего перераспределения в интересах всего общества, и общественные отношения, умонастроения и социальную обстановку в обществе, порождаемые (связанные) налогообложением.

**Налогообложение** — это в *совокупности весь процесс взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, защиты прав и законных интересов участников этого процесса*.

При этом под защитой прав и законных интересов участников отношений в сфере налогообложения в первую очередь понимается, с одной стороны, обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц (как форма защиты прав и интересов налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов) и, с другой — защита права

и законных интересов государства, осуществляемая путем привлечения виновных в их нарушении лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

**Принципы налогообложения** формулируются в процессе развития юридической науки (в первую очередь, науки налогового права и финансового права), затем на определенном этапе развития общества закрепляются в законодательстве в виде основных начал налогового законодательства и становятся принципами налогового права.

**4. Функции налогов и налогообложения.** В юридической и экономической науке не существует однозначного толкования понятия функций налогообложения. Содержание понятия функций налогообложения как экономико-юридической категории является предметом дискуссий ведущих юристов и экономистов.

Вместе с тем не лишним будет заметить, что слабая изученность этого вопроса в теории налогового права еще раз подтверждается и отсутствием единой терминологической базы. Поэтому большинство исследователей в качестве базовых применяют два термина: «функции налогов» и «функции налогообложения». При этом часть российских авторов применяют данные термины в качестве синонимов.

Таким образом, повышение роли налогообложения и инструментов налогового администрирования в механизме государственного регулирования экономики позволяет выделить четыре основные **функции налогообложения**, обоснованные финансовой наукой:

- 1) фискальную;
- 2) регулирующе-стимулирующую (ее также называют стабилизирующей);
- 3) социальную;
- 4) информационно-контрольную.

При этом нельзя не отметить, что в юридической литературе функции налогообложения, как правило, отождествляют с функциями налогов. Но налоги как финансовая категория могут обладать только одной функцией — фискальной.

Иные выделяемые функции являются функциями налогообложения как государственной деятельности, но не налогов.

**5. Метод налогового права.** Как уже выше указывалось, под **методом правового регулирования** общественных отношений, в том числе и отношений в сфере налогообложения, понимается совокупность правовых средств или способов, применяемых в ходе правового регулирования названных отношений.

Основными способами правового регулирования выступают: 1) дозволение — предоставление лицам права на свои собственные активные действия; 2) запрещение — возложение на определенных субъектов права обязанности воздерживаться от совершения действий определенного рода; 3) позитивное обя-зывание — возложение на лиц обязанностей по активному поведению (что-то сделать, передать, уплатить и т. д.)<sup>1</sup>.

Помимо традиционного для публично-правовых отраслей права **императивного** метода (в литературе этот метод именуется по-разному: «публично-правовой метод», «административно-правовой метод», «метод власти и подчинения», «метод властных предписаний», «метод субординации», «авторитарный метод» и т. д.), налоговое право, как правило, характеризуется использованием и **диспозитивного** метода правового регулирования (в литературе этот метод именуется: «частноправовой метод», «метод диспозитивного регулирования», «метод координации», «метод автономии» и т. д.).

Так как отношения, регулируемые налоговым правом, по большей части относятся к сфере публичного права, императивный метод правового регулирования применяется в налоговом праве более часто. Диспозитивный метод используется, например, при регулировании отношений по заключению договоров о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

Кроме того, следует помнить, что в отраслях права в зависимости от характера регулируемых отношений и иных социальных, политических и экономических факторов эти указанные выше методы выступают в различных вариациях и сочетаниях<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> См.: Алексеев С. С. Теория права. — С. 156—157.

<sup>2</sup> См. подробнее: Проблемы теории государства и права : учебник / под ред. С. С. Алексеева. — М., 1973.

При этом нельзя не отметить, что методологический инструментарий рассматриваемой отрасли права обусловлен и определяется следующим обстоятельством. Налоговое право не в последнюю очередь может быть охарактеризовано как право, регулирующее отношения на стыке публичных и частных интересов. Поэтому весь смысл его существования заключается в поддержании публичного правопорядка в сфере налогообложения, упорядочении системы применения государственного принуждения в процессе законного изъятия части собственности организаций и физических лиц на публичные (государственные) нужды, предупреждении и разрешении неминуемых при этом индивидуальных и социальных конфликтов и споров. В силу этой своей специфики налоговое право не может быть бесконфликтным. Право исторически началось со спора<sup>1</sup>. Основная задача норм налогового права — определить, какую меру «имущества подданных государство заберет себе, а какую оставит им, и цели сторон отношений строго противоположны, ибо спор идет о размере изъятия, который будет достаточным»<sup>2</sup>. Между тем, как отмечал еще Е. Б. Пошуканис, в качестве главной предпосылки правового регулирования, как правило, и выступают противоположность интересов, существование споров и конфликтов. Не зря исторически понятие кражи было определено раньше, чем понятие собственности<sup>3</sup>.

**6. Система налогового права.** Налоговое право как отрасль права входит в единую систему российского права и, в свою очередь, является системой более низкого уровня, т. е. само представляет собой систему последовательно расположенных и взаимно увязанных правовых норм, объединенных внутренним единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов такого регулирования.

<sup>1</sup> Пошуканис Е. Б. Избранные произведения по общей теории права и государства. - М., 1980. — С. 85.

<sup>2</sup> Boull K. The Tax: problems of theosophy. — London, 1928. — P. 36.

<sup>3</sup> См.: Пошуканис Е.Б. Указ. соч. — С. 159.

Как и нормы большинства отраслей российского права, нормы налогового права группируются в две части — **общую часть** и **особенную часть** (рис. 2):

**1. Общая часть** налогового права включает в себя нормы, устанавливающие принципы налогового права, систему и виды налогов и сборов в Российской Федерации, права и обязанности участников налоговых правоотношений, основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налогов, порядок ее добровольного и принудительного исполнения, устанавливают порядок осуществления налоговой отчетности и налогового контроля, а также способы и порядок защиты прав субъектов налогового права.

**2. Особенная часть** налогового права включает в себя нормы, регулирующие порядок взимания отдельных видов налогов. В настоящее время продолжается процесс их кодификации, и они включаются во вторую (особенную) часть НК РФ.

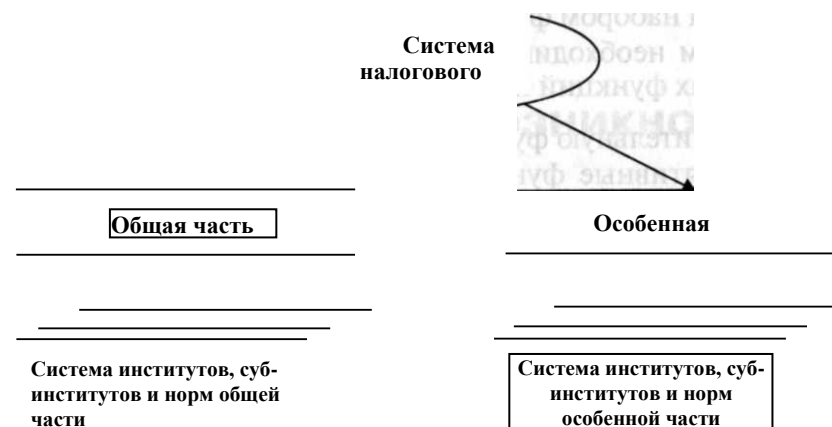


Рис.2

**7. Функции налогового права.** Проблема функций налогового права в настоящее время еще не получила исчерпывающего доктринального исследования. Как правило, в учебной литературе по налоговому праву освещаются лишь экономические функции налогов и налогообложения. Вместе с тем представляется, что выявление и аналитическое исследова-

ние функций налогового права имеет большое теоретическое и практическое значение. Ведь указанный вопрос непосредственно связан с эффективностью норм налогового законодательства, а значит, и эффективностью выполнения государством функции налогообложения, которая выступает важным составным элементом государственного суверенитета.

**Функции налогового права** обуславливают его значение (роль) в установлении налоговых правоотношений и отражают природу общественных отношений, возникающих в сфере налогообложения. Поэтому функционирование налогового права может быть определено как реализация объективно существующих потенциальных возможностей права.

Российское налоговое право реализует свою общественно-политическую и социальную роль посредством функциональной декомпозиции, когда задачи правового регулирования разбиваются на подзадачи, а само регулирование осуществляется набором функций.

При этом необходимо различать два вида (две группы) юридических функций налогового права:

- 1) охранительную функцию;
- 2) регулятивные функции, по сути состоящие из двух подфункций:
  - а) регулятивной статической;
  - б) регулятивной динамической.

**Охранительная функция** налогового права представляет собой направление государственного правового воздействия, нацеленное на защиту формирующихся в сфере налогообложения общественных отношений от различных противоправных посягательств. Она также способствует вытеснению из указанной сферы инородных (чуждых сформировавшемуся публичному правопорядку) общественных отношений, в первую очередь противоправных отношений.

**Регулятивные функции** налогового права в целом выражаются в воздействии на общественные отношения в сфере налогообложения посредством установления прав, обязанно-

стей, полномочий, компетенций, а равно запретов и ограничений для субъектов налогового права.

*Регулятивная статическая подфункция* выражается в воздействии налогового права на налоговые правоотношения посредством их закрепления в различных институтах этой отрасли. Например, нормами налогового права устанавливаются виды налогов и сборов, а равно их содержание (обязательные и факультативные элементы налогообложения).

*Регулятивная динамическая подфункция* выражается в воздействии налогового права на налоговые правоотношения посредством оформления их динамики (движения). Эта функция проявляется не столько в сфере установления материально-правовых отношений, сколько в области регулируемых налоговым правом общественных отношений процессуального характера.