

А. А. Тедеев, В. А. Парыгина

# НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИИ

УЧЕБНИК ДЛЯ СПО

7-е издание, переработанное и дополненное

*Рекомендовано Учебно-методическим отделом  
среднего профессионального образования в качестве учебника  
для студентов образовательных учреждений среднего  
профессионального образования*

**Книга доступна в электронной библиотеке [biblio-online.ru](http://biblio-online.ru),  
а также в мобильном приложении «Юрайт.Библиотека»**

Москва ■ Юрайт ■ 2019

**Авторы:**

**Тедеев Астамур Анатольевич** — профессор, доктор юридических наук, кандидат экономических наук, заместитель директора Научно-методического центра «Кафедра ЮНЕСКО по авторскому праву и другим правам интеллектуальной собственности» Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики»; член Экспертного совета по праву Высшей аттестационной комиссии при Минобрнауки России, член Общественного совета при Рособrnаздоре, эксперт Совета при Президенте Российской Федерации по развитию гражданского общества и правам человека;

**Парыгина Вера Анатольевна** — профессор, кандидат юридических наук, заведующий отделом финансово-правовых исследований Международного исследовательского института, член редакционного совета журнала «Налоги и налогообложение».

**Рецензенты:**

**Брызгалин А. В.** — кандидат юридических наук, генеральный директор Группы компаний «Налоги и финансовое право»;

**Токаев Н. Х.** — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой «Финансы и кредит» Северо-Осетинского государственного университета имени К. Л. Хетагурова;

**Чайковская Л. А.** — доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой бухгалтерского учета и налогообложения Российского экономического университета имени Г. В. Плеханова.

**Тедеев, А. А.**

Т29 Налоговое право России : учебник для СПО / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. — 7-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2019. — 392 с. — (Серия : Профессиональное образование).

ISBN 978-5-534-10529-2

В учебнике излагаются основные понятия и институты налогового права России как самостоятельной отрасли российского права. Освещается история возникновения и развития налогообложения, рассматриваются принципы и субъекты налогового права, анализируются его нормы и источники, налоговые правоотношения, системы ответственности за нарушения налогового законодательства. Приводится характеристика действующей системы налогов и сборов Российской Федерации. Прилагаются программа курса налогового права и список рекомендуемой литературы.

Соответствует актуальным требованиям Федерального государственного образовательного стандарта среднего профессионального образования и профессиональным требованиям.

*Для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования, обучающихся по экономическим и юридическим специальностям, изучающих налоги и налогообложение, налоговое и финансовое право, преподавателей, и всех интересующихся вопросами налогообложения и финансового законодательства.*

УДК 34(075.32)  
ББК 67.402я723

*Информационно-правовая поддержка  
предоставлена компанией «Гарант»*



*Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав. Правовую поддержку издательства обеспечивает юридическая компания «Дельфи».*

ISBN 978-5-534-10529-2

© Тедеев А. А., Парыгина В. А., 2018

© Тедеев А. А., Парыгина В. А., 2018, с изменениями

© ООО «Издательство Юрайт», 2019

## Оглавление

Принятые сокращения.....	5
Предисловие от редакции .....	7

### ОБЩАЯ ЧАСТЬ

<b>Глава 1. Налоговое право как отрасль российского права .....</b>	<b>11</b>
1.1. Понятие и предмет налогового права .....	11
1.2. Место налогового права в системе российского права.....	13
1.3. Налоги, сборы и налогообложение как правовые категории .....	25
1.4. Функции налогов и налогообложения.....	28
1.5. Метод налогового права .....	32
1.6. Система налогового права .....	34
1.7. Функции налогового права .....	35
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>36</i>
<b>Глава 2. История возникновения и развития налогообложения и налогового права.....</b>	<b>37</b>
2.1. История возникновения и развития налогообложения и налогового права в зарубежных странах .....	37
2.2. История возникновения и развития налогообложения и налогового права в России .....	41
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>54</i>
<b>Глава 3. Налоговое право как отрасль науки и учебная дисциплина .....</b>	<b>55</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>57</i>
<b>Глава 4. Принципы налогового права .....</b>	<b>58</b>
4.1. Понятие и генезис принципов налогообложения (принципы налогового права).....	58
4.2. Виды принципов налогового права .....	60
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>63</i>
<b>Глава 5. Нормы налогового права .....</b>	<b>64</b>
5.1. Понятие и структура норм налогового права .....	64
5.2. Формы реализации норм налогового права .....	65
5.3. Виды норм налогового права .....	65
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>67</i>
<b>Глава 6. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА .....</b>	<b>68</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>83</i>
<b>Глава 7. Действие актов налогового законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц.....</b>	<b>84</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>87</i>

<b>Глава 8. Налоговая система Российской Федерации .....</b>	<b>89</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>96</i>
<b>Глава 9. Налоговые правоотношения .....</b>	<b>97</b>
9.1. Понятие и признаки налоговых правоотношений.....	97
9.2. Юридические факты как основание возникновения, изменения или прекращения налоговых правоотношений .....	109
9.3. Структура и состав налоговых правоотношений .....	110
9.4. Представительство в налоговых правоотношениях .....	113
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>114</i>
<b>Глава 10. Субъекты налогового права .....</b>	<b>115</b>
10.1. Понятие и виды субъектов налогового права.....	115
10.2. Особенности правового статуса основных субъектов налогового права...	116
10.3. Особенности правового статуса дополнительных субъектов налогового права.....	128
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>134</i>
<b>Глава 11. Обязанность по уплате налогов, сборов, страховых взносов и общий порядок ее исполнения .....</b>	<b>136</b>
11.1. Понятие обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов .....	136
11.2. Основания возникновения, приостановления и прекращения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов .....	137
11.3. Порядок исчисления налогов, сборов, страховых взносов.....	138
11.4. Налоговые договоры .....	139
11.5. Порядок уплаты налогов, сборов, страховых взносов.....	144
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>146</i>
<b>Глава 12. Принудительное исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов .....</b>	<b>147</b>
12.1. Общие положения о принудительном исполнении обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов .....	147
12.2. Меры принудительного исполнения налоговой обязанности .....	148
12.3. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов.....	150
12.4. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм ..	156
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>157</i>
<b>Глава 13. Налоговый контроль.....</b>	<b>158</b>
13.1. Государственные органы, осуществляющие налоговый контроль .....	158
13.2. Формы и методы осуществления налогового контроля.....	159
13.3. Учет налогоплательщиков .....	160
13.4. Налоговая декларация.....	161
13.5. Налоговые проверки .....	162
13.6. Налоговая тайна.....	176
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>177</i>
<b>Глава 14. Нарушения налогового законодательства и ответственность за их совершение.....</b>	<b>178</b>
14.1. Понятие и виды нарушений налогового законодательства.....	178

14.2. Характеристика налоговых правонарушений.....	183
14.3. Административные правонарушения в сфере налогообложения.....	190
14.4. Налоговые преступления (уголовные преступления в сфере налогообложения) .....	192
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>194</i>
<b>Глава 15. Налоговые споры и защита прав налогоплательщиков .....</b>	<b>195</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>200</i>

## ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

<b>Глава 16. Налог на добавленную стоимость .....</b>	<b>203</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>212</i>
<b>Глава 17. Акцизы .....</b>	<b>213</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>224</i>
<b>Глава 18. Налог на доходы физических лиц .....</b>	<b>225</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>230</i>
<b>Глава 19. Налог на прибыль организаций.....</b>	<b>231</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>247</i>
<b>Глава 20. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.....</b>	<b>248</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>255</i>
<b>Глава 21. Водный налог .....</b>	<b>256</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>265</i>
<b>Глава 22. Государственная пошлина.....</b>	<b>266</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>278</i>
<b>Глава 23. Налог на добычу полезных ископаемых .....</b>	<b>279</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>284</i>
<b>Глава 24. Транспортный налог .....</b>	<b>285</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>297</i>
<b>Глава 25. Налог на игорный бизнес .....</b>	<b>298</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>305</i>
<b>Глава 26. Налог на имущество организаций .....</b>	<b>306</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>325</i>
<b>Глава 27. Земельный налог .....</b>	<b>326</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>337</i>
<b>Глава 28. Налог на имущество физических лиц.....</b>	<b>339</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>343</i>
<b>Глава 29. Торговый сбор .....</b>	<b>345</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>346</i>
<b>Глава 30. Страховые взносы .....</b>	<b>347</b>
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>350</i>

<b>Глава 31. Специальные налоговые режимы.....</b>	<b>351</b>
31.1. Понятие и виды специальных налоговых режимов.....	351
31.2. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).....	352
31.3. Упрощенная система налогообложения .....	354
31.4. Патентная система налогообложения.....	358
31.5. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.....	359
31.6. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции .....	364
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>365</i>
<b>Литература .....</b>	<b>366</b>

## Принятые сокращения

### 1. Нормативные правовые акты

**Конституция РФ** — Конституция Российской Федерации, принята все-народным голосованием 12 декабря 1993 г. (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30 декабря 2008 г. № 6-КЗ и от 30 декабря 2008 г. № 7-ФКЗ от 5 февраля 2014 г. № 2-ФКЗ, от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ)

**ГК** — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая — Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ; часть вторая — Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ; часть третья — Федеральный закон от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ; часть четвертая — Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ

**КоАП** — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях — Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ

**НК** — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая — Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ; часть вторая — Федеральный закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ

**УК** — Уголовный кодекс Российской Федерации — Федеральный закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ

### 2. Органы власти

**Банк России, ЦБ РФ** — Центральный банк Российской Федерации

**МВД России** — Министерство внутренних дел Российской Федерации

**МИД России** — Министерство иностранных дел Российской Федерации

**Минобороны России** — Министерство обороны Российской Федерации

**Минфин России** — Министерство финансов Российской Федерации

**Минюст России** — Министерство юстиции Российской Федерации

**МНС России** — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (до 2004 г.)

**ФНС России** — Федеральная налоговая служба

**ФТС России** — Федеральная таможенная служба

### 3. Прочие сокращения

**ВЦИК** — Всероссийский центральный исполнительный комитет

**ГИБДД** — Государственная инспекция безопасности дорожного движения

**ЕврАзЭС** — Евразийское экономическое сообщество

**ЕНВД** — единый налог на вмененный доход

**ЗАГС** — орган записи актов гражданского состояния

**ЗАО** — закрытое акционерное общество

**млн** — миллион (-ов)

**млрд** — миллиард (-ов)

**МОК** — Международный олимпийский комитет

**НДС** — налог на добавленную стоимость

**НДФЛ** — налог на доходы физических лиц

**ООН** — Организация Объединенных Наций

**ООО** — общество с ограниченной ответственностью

**ПСН** — патентная система налогообложения

**РФ** — Российская Федерация

**СЗ РФ** — Собрание законодательства Российской Федерации

**СНК** — Совет народных комиссаров

**СССР** — Союз Советских Социалистических Республик

**США** — Соединенные Штаты Америки

**тыс.** — тысяча

**УСН** — упрощенная система налогообложения

**ЦИК** — Центральный Исполнительный Комитет СССР

**ЮНЕСКО** — Организация Объединенных Наций по вопросам образования, науки и культуры

**абз.** — абзац (-ы)

**гл.** — глава (-ы)

**п.** — пункт (-ы)

**разд.** — раздел (-ы)

**ст.** — статья (-и)

**ч.** — часть (-и)



## Предисловие от редакции

Налоговое право России относится к профессиональному циклу дисциплин; для его успешного изучения студенту необходимы знания как некоторых общих предметов: теория государства и права, конституционное, административное и гражданское право, так и специальных дисциплин, в частности основ финансового права России.

В результате освоения дисциплины «Налоговое право» студент должен освоить:

### ***трудовые действия***

- основными понятиями и научными категориями налогового права, понимать основные принципы регулирования налоговых отношений;

### ***необходимые умения***

- правильно применять положения законодательства о налогах и сборах и другие нормативные правовые акты;

- давать грамотную оценку фактических обстоятельств в области налоговых отношений для выбора норм, подлежащих применению в целях их регулирования;

- формировать правовую позицию по фактической ситуации для принятия правильных юридических решений в области налоговых отношений;

### ***необходимые знания***

- основ теории налогового права России;

- систем источников налогового права;

- особенностей норм налогового права и налоговых правоотношений.



# ОБЩАЯ ЧАСТЬ





# Глава 1

## НАЛОГОВОЕ ПРАВО КАК ОТРАСЛЬ РОССИЙСКОГО ПРАВА

---

В результате изучения данной главы студент должен:

- **знать**

понятие и предмет налогового права; место налогового права в системе российского права; метод, систему и функции налогового права; основы учения о функциях налогов и налогообложения;

- **уметь**

ориентироваться в системе современного налогового права и понимать характерные его особенности; оперировать понятиями, категориями налогового права; принимать правовые решения; совершать иные юридические действия; давать квалифицированные юридические заключения и консультации по проблемам налогового права;

- **владеть**

налогово-правовой терминологией; совокупностью методологических приемов анализа правовой сущности налогово-правовых актов, работы с источниками налогового права, анализа различных налогово-правовых проблем и коллизий.

---

### 1.1. Понятие и предмет налогового права

Налогообложение является одной из важнейших функций государства и одновременно выступает средством финансового обеспечения его деятельности. Недалеки от истины слова Карла Маркса о том, что «налоги это материнская грудь, кормящая правительство. Налог — это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией»<sup>1</sup>. Поэтому эффективное функционирование налоговой системы, с одной стороны, является важной составляющей государственного суверенитета, с другой, гарантирует выполнение государством и его органами необходимых для поддержания такого суверенитета публичных социальных, политических, организационных и иных функций.

Финансовое обеспечение государства осуществляется за счет различных видов государственных доходов.

**Государственные доходы** — это часть национального дохода, обращаемая в процессе его распределения и перераспределения в соб-

---

<sup>1</sup> Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения : в 50 т. М., 1955—1981. Т. 7. С. 83.

ственность 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.

В самом общем виде возможно утверждать, что в современной финансовой науке к неналоговым доходам относят доходы: от использования или продажи имущества, находящегося в государственной или муниципальной собственности; от платных услуг, оказываемых публично-правовыми субъектами; в виде финансовой помощи в рамках горизонтального или вертикального перераспределения средств в бюджетной системе; в виде средств, полученных от применения мер ответственности (гражданско-правовой, административной и уголовной).

Основные доходы государства формируются в процессе налогообложения. В исторической ретроспективе следует учитывать, что если первоначально роль налоговых доходов в общем объеме финансирования государственных нужд была минимальной, то, как отмечается финансистами уже XIX в., «дальнейшее развитие государственных институтов уже происходит все с большим, а затем и подавляющим участием денег налогоплательщиков»<sup>2</sup>. За последующие столетия налоговые доходы постепенно превратились в главную финансовую основу любого индустриального государства.

**Налоговые доходы государства** — это предусмотренные налоговым законодательством РФ 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 РФ.

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** — самостоятельная отрасль российского права, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения, возникающие в процессе функционирования налоговой системы РФ. Указанные общественные отношения, которые иначе могут быть также названы **налоговыми правоотношениями**, и составляют предмет налогового права (см. рис. 1.1).

**Предметом налогового права** в совокупности выступают:

1) властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

---

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

<sup>2</sup> Haller K. L. Restauration der Staatswissenschaft. Baden, 1816. LVI.

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 (налогоплательщиков, налоговых органов, государства 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.

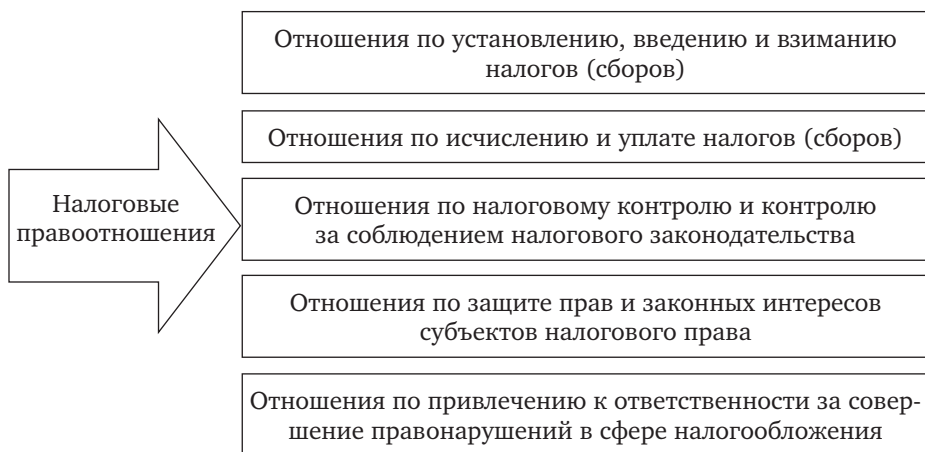


Рис. 1.1. Предмет налогового права

## 1.2. Место налогового права в системе российского права

Вопрос о месте и роли налогового права в отечественной правовой системе является дискуссионным. В современной финансово-правовой науке налоговое право, как правило, рассматривается в качестве одной из подотраслей особенной части финансового права. При этом многие исследователи (Ю. А. Крохина, М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева и другие) 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.

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

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

В научных трудах, издававшихся в советский период, а также в первой половине 1990-х гг., не только налоговое право, но и весь блок норм, предназначенных для правового регулирования государственных доходов, чаще всего именовался *институтом финансового права*<sup>1</sup>. При этом следует 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 другие) рассматривали и рассматривают 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 другие)<sup>3</sup>.

*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. — Авт.); 3) банковское право; 4) страховое право; 5) правовая организация сберегательного дела»<sup>4</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.

---

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

<sup>2</sup> См., напр.: Алексеев С. С. Общие теоретические проблемы системы советского права. М. : Юрид. лит., 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 // Вестник ВАС РФ. 1998. № 11; и др.

<sup>4</sup> Гурвич И. С. Правовые проблемы расчетных и кредитных отношений : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Л. : Изд-во Ленингр. гос. ун-та, 1972. С. 6.



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. оно 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>1</sup>). Однако существование такой отрасли права, тем не менее, ставилось под серьезнейшее сомнение многочисленными «научными атаками» представителей других направлений юриспруденции (в первую очередь административистами и государствоведами). Таким образом, только к 1980—1990-м 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 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>2</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>3</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>4</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.

---

<sup>1</sup> См.: Халфина Р. О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952. С. 194—195 ; Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М. : Госюриздат, 1960.

<sup>2</sup> Ашмарина Е. М. Некоторые аспекты расширения предмета финансового права в Российской Федерации: проблемы и перспективы : монография. М. : Полиграф Опт, 2004. С. 42.

<sup>3</sup> Ашмарина Е. М. Указ. соч. С. 37.

<sup>4</sup> Там же.

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>1</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>2</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 гг. отдельные исследователи (В. И. Гуреев, Е. В. Покачалова) определяли налоговое право как «институт финансового права»<sup>3</sup>, «институт финансового права — ... крупный раздел финансового права с перспективой дальнейшего развития»<sup>4</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>5</sup>. При этом отмечается, что институт налогов становится одним из самых важных финансово-правовых институтов<sup>6</sup>.

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

Суммируя вышесказанное, возможно акцентировать внимание на двух обстоятельствах.

*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

---

<sup>1</sup> См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2001. С. 12.

<sup>2</sup> См., напр.: Химичева Н. И. Налоговое право : учебник. М. : Бек, 1997. С. 43.

<sup>3</sup> Гуреев В. И. Налоговое право. М. : Экономика, 1995. С. 5.

<sup>4</sup> Покачалова Е. В. Налоги, их понятие и роль // Финансовое право : учебник. М. : Бек, 1995. С. 225.

<sup>5</sup> См.: Химичева Н. И. Указ. соч. С. 43.

<sup>6</sup> Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. С. 11.

права<sup>1</sup>, 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 выросло значение налогообложения как одной из функций государства, составляющей фактическую основу экономической безопасности страны. В результате возникшей государственной необходимости в отдельном самостоятельном регулировании налогообложения и формировании налоговой системы налоговое право получает бурное развитие<sup>2</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>3</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>4</sup>. А. В. Мицкевич также отмечает, что принятие НК может привести к выделению налогового права из «бюджетно-финансового»<sup>5</sup>. Аналогичной точки зрения придерживаются и многие другие ученые.

В целом же в настоящее время широк круг работ, авторы которых, даже не признавая пока за налоговым правом отраслевой самостоятельности, 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>6</sup>, можно назвать С. А. Герасименко, В. В. Витрянского и других. Более того, например, М. И. Брагинский считает, что налоговое право **уже** «является самостоятельной отраслью права»<sup>7</sup>.

Наконец, следует особо отметить позицию по данному вопросу Д. В. Винницкого. В монографии «Российское налоговое право: проблемы теории и практики»<sup>8</sup> он развернуто «реанимирует» рассматривавшуюся в 1950—1960-х гг. позицию о комплексном характере финансового права и обосновывает высказывавшуюся еще в советский период

---

<sup>1</sup> Алексеев С. С. Структура советского права. М. : Юрид. лит., 1975. С. 193.

<sup>2</sup> См., напр.: Крохина Ю. А. Введение // Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М. : Норма, 2003. С. 12 ; Химичева Н. И. Налоговое право : учебник. М. : Бек, 1997 ; Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть : учебник / отв. ред. Н. А. Шевелева. С. 5 ; и др.

<sup>3</sup> Тихомиров Ю. А. Публичное право : учебник. М. : Бек, 1995. С. 335.

<sup>4</sup> Общая теория права и государства : учебник / под ред. В. В. Лазарева. М. : Юрист, 2000. С. 215.

<sup>5</sup> Проблемы общей теории права и государства : учебник для вузов / под общ. ред. В. С. Нерсесянца. М. : Норма. С. 344.

<sup>6</sup> Там же.

<sup>7</sup> Комментарий к части первой Гражданского кодекса Российской Федерации. М., 1996. С. 29.

<sup>8</sup> Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003.

точку зрения об «относительной автономии налогового права в составе комплексной отрасли финансового права». Правда, мера такой «относительной автономности» во многом остается открытой. Вышесказанное лишь подтверждает 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>1</sup>, а равно формирование и становление новой налоговой системы РФ.

Отмеченные выше объективные обстоятельства, политические и экономические перемены поставили на повестку дня обусловленную настоятельной 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 российского права** в силу наличия взаимосвязанной системы 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>2</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 РФ.* Круг указанных общественных отношений нормативно

---

<sup>1</sup> См.: Крохина Ю. А. Введение // Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. С. 12 ; Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть : учебник / отв. ред. Н. А. Шевелева. С. 5.

<sup>2</sup> Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. С. 279.

очерчен в ст. 2 НК. Налоговые отношения охватывают разнообразные сферы: публичные и частные (в частности, сферы государственных, имущественных и властно-распорядительных отношений), характеризующаяся организационным и функциональным единством.

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

- 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 фискальнообязанными лицами (ст. 8 НК) и т.д.

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

В связи с указанным следует напомнить, что в качестве одной из предпосылок для выделения отрасли права традиционно рассматривается общественное значение 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 определенного единства общественных отношений как качественной предпосылки признания

---

<sup>1</sup> Халфина Р. О. К вопросу о предмете и системе советского финансового права // Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952. С. 195.

отрасли права самостоятельной нашло свое обоснование в трудах Л. И. Дембо и М. И. Пискотина<sup>1</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-м гг. на страницах журнала «Советское государство и право», С. Н. Братусем обоснованно выдвигался тезис о недостаточности для означенных целей самостоятельности предмета правового регулирования<sup>2</sup>. Поэтому в ходе второй научной дискуссии (1955—1958) еще одним важным критерием деления права на отрасли был признан метод правового регулирования. В дальнейшем указанный критерий, как правило, рассматривался в связке 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.

Однако необходимо учитывать, что проблема методов в юридической науке достаточно дискуссионна. Так, в работах отдельных ученых (А. П. Алексин, Н. А. Шевелева, О. А. Ногина, А. Г. Чернявский, Б. Н. Габричидзе, Ю. М. Козлов и другие) выделяются два принципиально различных подхода к познанию содержания метода правового регулирования. Так, Ю. М. Козлов отмечает, что «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>3</sup>.

В. Д. Сорокин полагает, что методу правового регулирования вообще не свойственна функция выяснения характера отношений между субъектами<sup>4</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>5</sup>.

---

<sup>1</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>2</sup> См.: Братусь С. Н. О предмете советского гражданского права // Советское государство и право. 1940. № 1. С. 36—39.

<sup>3</sup> См., напр.: Алексин А. П., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации : учебник. М., 1994. С. 25 ; Алексин А. П., Кармолицкий А. А., Козлов Ю. М. Административное право Российской Федерации : учебник. М., 1998. С. 32.

<sup>4</sup> См.: Сорокин В. Д. Метод правового регулирования: теоретические проблемы. М., 1976. С. 85.

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



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 — предоставление лицам права на свои собственные активные действия; 2) запрещение — возложение на лиц обязанности воздерживаться от совершения действий определенного рода; 3) позитивное обязывание — возложение на лиц обязанностей к активному поведению (что-то сделать, передать, уплатить и т.д.)<sup>1</sup>.

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)<sup>2</sup>. С указанной позицией согласны Ю. А. Крохина<sup>3</sup>, О. В. Староверова<sup>4</sup>, Н. А. Шевелева, О. А. Ногина, М. В. Кустова<sup>5</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 выбора регистров налогового учета, п. 1 ст. 26 НК позволяет субъектам налогового права

---

<sup>1</sup> См.: Алексеев С. С. Теория права. М., 1995. С. 156—157.

<sup>2</sup> Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций. М. : Центр ЮрИнфоР, 2001. С. 66.

<sup>3</sup> См.: Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. С. 96—97.

<sup>4</sup> См.: Староверова О. В. Налоговое право : учеб. пособие для вузов / под ред. М. М. Рассолова, Н. М. Коршунова. М. : Юнити-Дана, 2001. С. 8—9.

<sup>5</sup> Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть : учебник / отв. ред. Н. А. Шевелева. С. 15—19.

участвовать в налоговых правоотношениях лично или через представителей, и в других случаях.

Кроме того, в отдельных работах указывается и на наличие у налогового права собственных специфических черт метода 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 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 лежит принцип «все, что не разрешено, то 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.

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?

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, сборах и страховых взносах. Эта презумпция закреплена в п. 7 ст. 3 НК и сформули-

---

<sup>1</sup> См., напр.: *Петрова Г. В.* Налоговое право : учебник для вузов. М., 1997. С. 13 ; и др.

<sup>2</sup> *Виницкий Д. В.* Российское налоговое право: проблемы теории и практики. С. 154—157.

<sup>3</sup> Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. С. 93.



рована следующим образом: «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента)». 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 (налогоплательщиков, плательщиков сборов<sup>1</sup>) разрешено.*

А следовательно, юридический режим налогового права характеризуется наличием в его основе принципа «все, что прямо не запрещено, то разрешено», который является частноправовым и согласно общепризнанной доктрине права присущ только отраслям гражданского или исторического 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>2</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

---

<sup>1</sup> В рассматриваемой норме НК 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, на налоговых агентов).

<sup>2</sup> Пример такой ситуации мы наблюдаем в последнее десятилетие при сравнении юридического режима налогового и таможенного права.

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).

Кроме того, следует в общих чертах согласиться с мнением Д. В. 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 финансовому праву в целом, ни другим отраслям 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 выступает 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 — Налоговый кодекс Российской Федерации.

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.)

---

<sup>1</sup> Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. С. 156—157.

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 РФ 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*.

Обоснованием этого тезиса могут служить два взаимосвязанных обстоятельства.

*Во-первых*, в сфере налогово-правового регулирования используется система собственных понятий (налогоплательщик, налоговый агент, недоимка, налоговое правонарушение, налоговый контроль, налоговый период, налоговый учет, налоговые проверки, объект налогообложения, налоговая база, налоговая ставка, постоянное представительство, источник выплаты доходов налогоплательщику, налоговый учет, налоговая тайна, налоговая декларация и т.д.).

*Во-вторых*, большинство терминов и понятий выработанных и используемых иными отраслями права используется в налоговом праве в иных, специфических значениях (в НК это именуется «для целей налогообложения»), либо понимается в ином объеме от традиционного значения. Среди таких «перелицовываемых» для целей налогового права устойчивых понятий могут быть названы: индивидуальный предприниматель, налоговый резидент (нерезидент) Российской Федерации, банк, счет, обособленное подразделение организации, место жительства физического лица, место нахождения организации, обособленное подразделение и др.

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.

### 1.3. Налоги, сборы и налогообложение как правовые категории

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

При этом следует учитывать, что вплоть до середины XVIII в. термин «налог» в России не применялся. Для обозначения фискальных платежей в законодательстве использовались термины «дань», а затем «подать», «повинность». Поэтому, например, налоговая политика страны в дореволюционных работах по финансовому праву (оно в свою очередь не разделялось с финансовой наукой) именовалась «податной политикой». Впервые в отечественной литературе термин «налог» употребляется в работе «О крепостном состоянии крестьян в России» историка А. Я. Поленова (1738—1816) в 1765 г. В научном обороте и законодательстве термин «налог» утвердился лишь в XIX в.

В наше время впервые определение налога дал в 1997 г. в одном из своих постановлений Конституционный Суд РФ: «налоговый платеж — это основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности»<sup>1</sup>. Затем, с принятием части первой НК, это определение стало легальным (ст. 8).

**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.

Виды налогов в литературе выделяют по самым различным классифицирующим основаниям. Остановимся лишь на наиболее традиционных.

1) по способу обложения (и степени переложения налогового бремени) различают:

— прямые налоги, взимаются непосредственно с доходов или имущества фискальнообязанного лица, при этом плательщик, как правило, и является их юридическим и фактическим получателем и владельцем.

---

<sup>1</sup> 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».

Основными прямыми налогами являются налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций, налог на имущество физических лиц, налог на имущество организаций;

— косвенные налоги, взимаются в виде надбавки к цене товаров (работ, услуг), поэтому фактическое бремя налоговой нагрузки продавец (являющийся юридически налогоплательщиком) переносит на покупателя (юридически плательщиком этого налога не считающегося)<sup>1</sup>. Основными косвенными налогами выступают акцизы и налог на добавленную стоимость;

2) по *территории взимания* разделяют:

— федеральные (устанавливаются и взимаются на территории всей страны);

— региональные (уплачиваются только на территории тех субъектов РФ, в которых установлены и введены);

— местные (уплачиваются только на территории тех муниципальных образований, в которых установлены и введены);

3) по *правовому статусу субъекта* налогообложения:

— взимаемые только с физических лиц;

— взимаемые только с организаций;

— взимаемые и с физических лиц, и с организаций;

4) по *экономическому статусу субъекта* налогообложения:

— взимаемые в связи с осуществлением плательщиком предпринимательской деятельности;

— взимаемые вне связи с осуществлением плательщиком предпринимательской деятельности;

5) по *уровню бюджета*, в который поступают советующие налоговые платежи:

— закрепленные налоги (целиком поступающие в тот или иной бюджет или внебюджетный фонд);

— регулирующие налоги (поступления от которых в соответствии с бюджетным законодательством распределяются между бюджетами различных уровней).

---

<sup>1</sup> Разделение налогов на прямые и косвенные по способу обложения (непосредственно или опосредованно по отношению к фактическому носителю налогового бремени) встречается начиная с европейской финансовой литературы XVI в. При этом во все времена такая классификация критиковалась, как не отражающая всех особенностей, различные исследователи существенно перекраивали границы между прямыми и косвенными налогами, однако сама классификация стала устойчивой традицией. При этом, например, в энциклопедическом словаре Ф. А. Брокгауза и И. А. Эфрона (СПб. : Брокгауз-Эфрон, 1890—1907) справедливо указывается, что «ввиду неопределенности основания, на котором построена была первоначально приведенная классификация налогов, значение ее неоднократно подвергалось изменениям, и различные писатели, удерживая названия налогов прямых и косвенных, давали им новые определения, на основании других признаков». В современной отечественной литературе принято воспроизводить дореволюционное разделение прямых налогов на личные (уплачиваемые «в зависимости от полученного лицом дохода») и реальные (уплачиваемые «с имущества, но не с реального, а предполагаемого среднего дохода»). Однако практическая сообразность такой классификации современным реалиям, а рано ее юридическая польза, могут вызывать сомнения.

Возможны классификации налогов и по многим иным основаниям.

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, сборах и страховых взносах 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), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности.

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

Под **страховыми взносами** понимаются обязательные платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и, в связи с материнством, на обязательное медицинское страхование, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения реализации прав застрахованных лиц на получение страхового обеспечения по соответствующему виду обязательного социального страхования.

В российском законодательстве отсутствует легальное определение понятия «**налогообложение**». Между тем только в нормах первой части НК этот термин используется около 40 раз (например, в п. 2 ст. 1, п. 1 и 6 ст. 3, ст. 4, а так же ст. 11, 12, 17, 18, 20, 23, 31, 34 38, 40, 41, 53, 54, 55, 62, 83, 85, 89, 91, 120 и др.).

С доктринальной точки зрения налогообложение может рассматриваться с двух позиций:

1) налогообложение как 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-философская категория, включающая в себя и весь комплекс мероприятий, проводимых органами налоговой администрации для указанного изъятия части ВВП в целях его последующего перераспределения в интересах всего общества, и общественные отношения, умонастроения, социальную обстановку в обществе, порождаемые (связанные) с 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), с другой — защита права и законных интересов государства, осуществляемая путем привлечения виновных в их нарушении лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Кроме того, выделяют два уровня **принципов налогообложения**.

Первый уровень — *экономические принципы налогообложения*. Эти принципы формулируются в процессе развития финансовой науки и государственного управления, а реализуются (опробуются) при построении конкретных налоговых систем различных государств, и их генезис находит свое отражение во многих принципах налогового права. К экономическим принципам налогообложения, как правило, относят: принцип справедливости, принцип соразмерности налогообложения, принцип максимального учета интересов и возможностей налогоплательщиков, принцип экономичности, эффективности налогообложения, принцип рентабельности налоговых мероприятий.

Второй уровень — *юридические принципы налогообложения*. Они 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.

## 1.4. Функции налогов и налогообложения

Корни современных положений теории функций налогообложения следует искать в самой истории развития научных представлений о фискальной обязанности. В период формирования капиталистического рынка (конец XVIII — начало XIX в.) непрерывный процесс совершенствования налоговых систем, а также развитие практики налогообложения существенно опережали финансовую науку. Общественное мнение оказалось не готово принять необходимость и неизбежность взимания налогов с большинства граждан, участвующих в рыночных отношениях. Правительства сталкивались с неприятием налогов насе-

лением, уклонением от их уплаты. Финансовая наука, объясняя принципы государственного устройства в условиях развивающихся рыночных отношений, была вынуждена исследовать вопросы необходимости налогообложения и теоретического обоснования *право государства на взимание налогов*. При этом такие исследования постепенно были перенесены из сугубо экономической в социологическую и юридическую сферы.

Проблема функций налогов и налогообложения напрямую увязана с вопросом о назначении и сущности указанных экономических явлений. Поэтому такая проблематика с возникновением и формированием капиталистического общества и выходит на первый план в исследованиях многих ученых-экономистов того времени.

Как известно, классики налоговой науки (А. Смит, Д. Риккардо и их последователи) не признавали за налогами иной функции кроме фискальной. При этом А. Смит допускал возможность использовать налогообложение в исключительных случаях в качестве инструмента налоговой политики для поддержки национальной промышленности.

Французские мыслители Ф.-М. Вольтер, С. Вобан, Ш.-Л. де Монтескье и другие последователи *атомистической теории*, согласно которой налоги есть результат обмена эквивалентов в процессе реализации соглашения между государством и гражданами (так называемая теория выгоды), понимают налог в качестве платы, вносимой каждым гражданином за различные услуги от государства: охрану его личной и имущественной безопасности, защиту государства и т.д. Таким образом, по Вольтеру, сущность налогообложения для плательщика заключается в необходимости отдать государству часть своего имущества чтобы сохранить остальное. В свою очередь для государства главной функцией налогообложения является фискальная — налог есть средство наполнения казны.

Французский экономист и государствовед Ж.-Б. Сэй также рассматривает налоги как плату государству за предоставляемые обществу услуги. На сходных позициях находится и Д. С. Милль. По его мнению, налог для производственных сил общества выступает оплатой за обеспечение нормальных условий хозяйствования.

Другое направление налоговой идеологии в первой половине XIX в., как известно, представлено так называемой *теорией налога как платы за наслаждения* Ж. Сисмонди (указанная теория в развернутом виде представлена в первую очередь в его работе 1819 г. «Новые начала политэкономии»). Вот «максимы» существа налогообложения по этой теории: «Доходы распределяются гражданами между всеми классами нации. Ни один из видов дохода не должен ускользать от обложения. Граждане должны смотреть на налоги, как на вознаграждение за оказываемую правительством защиту их личности и собственности. Налоги, уплачиваемые гражданами, должны по справедливости соответствовать тем выгодам, которые общество им доставляет, и тем расходам, которые оно делает ради них. При помощи налогов покрываются ежегодные расходы государства, и каждый плательщик налогов участвует



таким образом в общих расходах, совершаемых ради него и ради его сограждан... При помощи налогов каждый плательщик покупает не что иное, как наслаждение. Наслаждение он извлекает из общественного порядка, правосудия, обеспечения охраны личности и собственности»<sup>1</sup>.

В 1897 г. немецкий экономист В. Зомбарт (1863—1941) обосновывает мнение о необходимости и возможности использования налогообложения за пределами его традиционного «фискального ореола» — для развития производительных сил общества, т.е. фактически в стимулирующих и регулирующих целях<sup>2</sup>. Впоследствии, уже в начале XX в., проблема функций налогообложения находит свое развитие в работах итальянского экономиста Ф. Нитти. В частности, им впервые используется категория «коллективные потребности» и налогообложение рассматривается в качестве способа их удовлетворения: «Налог есть та часть богатства, которую граждане дают государству и местным органам ради удовлетворения коллективных потребностей... Имеются неделимые общественные услуги, как, например, внутреннее спокойствие и внешняя безопасность, правосудие, общественная гигиена, охрана территории. Так как в этом случае неприемлемы пошлыны, т.е. вознаграждение за специальные делимые услуги, то необходимо, чтобы общие расходы покрывались налогами»<sup>3</sup>.

Здесь же, несколько забегаая вперед, отметим, что в последующем теория налогообложения как средства удовлетворения коллективных потребностей (скорректированная на «общественные потребности» вместо «коллективных») была воспринята кейнсианским и неокейнсианским экономическим учением. Нашла плодородную почву такая позиция и в работах советских ученых, в частности в 1930-е гг. (П. В. Микеладзе, С. С. Саидзе, А. И. Буковецкий, М. И. Виверов и другие). Так, например, П. В. Микеладзе прямо подчеркивал: «Задача налоговой политики в том и заключается, чтобы юридически согласовывать и экономически рационально удовлетворять индивидуальные и коллективные потребности»<sup>4</sup>.

При этом, освещая вопрос о возможных функциях налогообложения, Ф. Нитти подчеркивает, что «...во всех современных странах налогообложение преследует две цели: фискальную (правовую) и экономическую (запретительную или ограничительную). В современных бюджетах налоги приобретают все большее значение запретительной или ограничительной меры по отношению к тем формам производства и обмена, которые признаются вредными, и покровительственной — относительно таких, которые считаются полезными. Чтобы вызвать к жизни новые отрасли, пользуются косвенным налогом как средством защиты: цель налога не фискальная, хотя он может быть доходным»<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> Сисмонди Ж. Новые начала политэкономии. М., 1897. С. 135—149.

<sup>2</sup> См. подробнее: *Sombart W. Ideal der socialpolitik*. Braun's Arch, 1897.

<sup>3</sup> *Humme Ф.* Основные начала финансовой науки. М., 1904. С. 241.

<sup>4</sup> Финансовые проблемы. 1931. № 3. С. 3—4.

<sup>5</sup> *Humme Ф.* Основные начала финансовой науки. С. 243.

В России проблема функций налогообложения также в течение продолжительного времени находится в центре внимания финансовой науки. При этом помимо фискальной особо выделяется значение регулирующей (или регулирующее-стимулирующей) функции. Указанная позиция находит свою реализацию в работах юристов и экономистов: И. М. Кулишера, В. Н. Твердохлебова, А. А. Соколова, И. И. Янжула, А. И. Буковецкого, П. П. Гензеля, П. В. Микеладзе, А. А. Тривуса, В. В. Дитмана, К. Ф. Шмелева, и других.

Например, И. Х. Озеров писал: «Наше время положило особый отпечаток на финансовую науку. Было замечено, что те приемы, посредством которых союзы публичного характера получают свои средства, могут оказывать сильное влияние на экономическую жизнь. Мы видим, вырастает воззрение на налог как орудие экономических и социальных реформ и особенно подчеркивается некоторыми роль налога как социального реформатора в целях перераспределения имущества, поддержания одних форм промышленности и развития других»<sup>1</sup>.

В своей работе «Основные начала финансовой науки» исследуя проблему налогового бремени академик И. И. Янжул особо подчеркивает незыблемость позиции о том, что фискальные интересы государства не могут удовлетворяться вне зависимости от «фактических возможностей налогоплательщиков уплачивать налоги, не снижая жизненного уровня, не подрывая возможностей расширенного воспроизводства»<sup>2</sup>. Нелишним будет напомнить, что в настоящее время указанный постулат был институционализован Конституционным Судом РФ в качестве важнейшего принципа налогового права и нашел свое закрепление в действующем налоговом законодательстве.

Позднее позиция И. Х. Озерова получила дальнейшее развитие в работах А. А. Тривуса: «Для государства важен не только количественный рост производства и накопления, но и экономическое, материальное содержание этой деятельности, т.е. что производится, где, на каких условиях и т.п. Поэтому наряду со стимулированием деятельности хозяйствующих лиц государство должно одновременно взять на себя регулирование их деятельности»<sup>3</sup>. При этом «налоги могут служить орудием экономической политики наряду с другими средствами — активной банковской политикой, таможенными пошлинами, регулированием деятельности акционерных компаний, синдикатов, трестов. Налоги приравнены к одной из составляющих сил, определяющих ту равнодействующую, по которой совершается эволюция рыночной экономики, и поэтому выяснение той скрытой энергии, которой обладают налоги, приобретает большое значение и для понимания дальнейших этапов и форм эволюции капиталистического хозяйства»<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Озеров И. Х. Основы финансовой науки. Рига, 1923. С. 71.

<sup>2</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки. СПб., 1890. С. 238.

<sup>3</sup> Тривус А. А. Налоги как орудие экономической политики. Баку, 1925. С. 11.

<sup>4</sup> Там же. С. 49.

Таким образом, в XX в. новую жизнь получила и стабилизирующая функция налогообложения. Она нашла свое качественное воплощение в выполнении налоговыми системами роли гаранта социальной поддержки широких слоев населения, а следовательно, обеспечения социальной стабильности в обществе<sup>1</sup>.

В юридической и экономической науке не существует однозначного толкования понятия «функции налогообложения». Содержание понятия функций налогообложения как экономико-юридической категории является предметом дискуссий ведущих юристов и экономистов.

Вместе с тем следует заметить, что слабая изученность этого вопроса в теории налогового права лишний 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. Так, А. З. Дадашев указывает, что если рассматривать функции налогообложения как проявления его сущности и свойств, то в первую очередь необходимо отметить, что в налогах непосредственно реализуется их социальное назначение как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов государства. А. В. Брызгалин отмечает, что на практическом уровне налогообложение выполняет несколько функций, в каждом из которых реализуется то или иное назначение налогов. Взаимодействуя, данные функции образуют систему.

Наиболее системно значение исследования функций налогообложения и их места в теории налогового права характеризует Г. В. Петрова. В своих работах она неоднократно указывает, что «налоговое право оказывает регулятивное воздействие на налоговые общественные отношения, придавая им тем самым упорядоченный, т.е. соответствующий интересам государства и общества, характер. В центре внимания налогового права находятся общественные отношения, которые непосредственно возникают в связи с практической реализацией задач и функций налогообложения»<sup>2</sup>.

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) регулирующие-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 нало-

---

<sup>1</sup> Караваева И. В. Налоговое регулирование рыночной экономики : учеб. пособие для вузов. М., 2000. С. 22—23.

<sup>2</sup> Петрова Г. В. Налоговое право : учебник для вузов. М., 1999. С. 9.

гов. Но налоги как финансовая категория могут обладать только одной функцией — фискальной. Иные выделяемые функции являются функциями налогообложения как государственной деятельности, но не налогов.

## 1.5. Метод налогового права

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. Как уже указывалось выше, несмотря на то что вопрос о методах не лишен дискуссионности, считается, что вместе с предметом они выполняют решающую роль при структуризации российского права.

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

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

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.

Помимо традиционного для публично-правовых отраслей права *императивного* метода (в литературе этот метод именуется по-разному: публично-правовой, административно-правовой, 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 как частноправовой, метод диспозитивного регулирования, метод координации, метод автономии и т.д.).

Диспозитивный метод используется, например, при регулировании отношений, связанных с заключением договоров о предоставлении налогового кредита и инвестиционного налогового кредита, выбором общего или специального налогового режима и т.д.

При этом нельзя не отметить, что методологический инструментарий налогового права обусловлен следующим обстоятельством. Не в последнюю очередь смысл существования налогового регулирования — в под-

<sup>1</sup> См.: Алексеев С. С. Теория права. М., 1995. С. 156—157.

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

держании публичного правопорядка в сфере налогообложения, упорядочении системы применения государственного принуждения в процессе законного изъятия части собственности организаций и физических лиц на публичные (государственные и муниципальные) 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, главной предпосылкой правового регулирования, как правило, и выступает противоположность интересов, существование споров и конфликтов. Не зря исторически понятие кражи было определено раньше, чем понятие собственности<sup>3</sup>.

## 1.6. 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. сама представляет собой систему последовательно расположенных и взаимно увязанных правовых норм, объединенных внутренним единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов такого регулирования.

Как и нормы большинства отраслей российского права, нормы налогового права группируются в две части — **Общую** и **Особенную** (см. рис. 1.2).

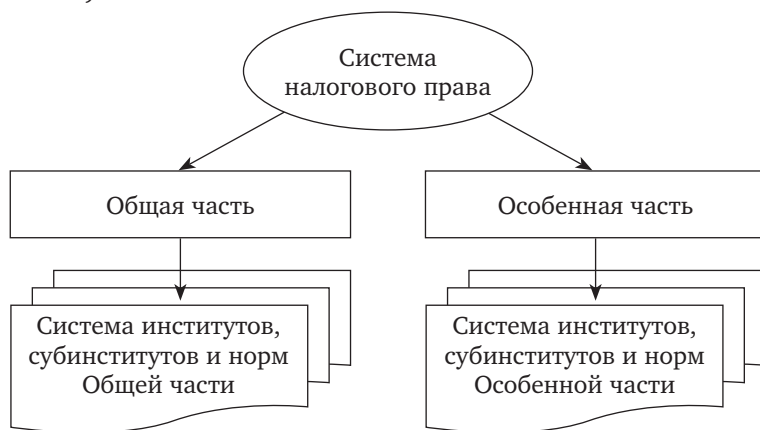


Рис. 1.2. Система налогового права

<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. L., 1928. P. 36.

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

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, порядок осуществления налоговой отчетности и налогового контроля, а также способы и порядок защиты прав субъектов налогового права.

Таким образом, в общую часть налогового права входят институты, которые содержат в себе положения, «обслуживающие», по образному выражению В. И. Гоймана, все или почти все институты особенной части. Институты общей части содержат те нормы права, действие которых, как правило, распространяется на все регулируемые данной отраслью отношения. Институты общей части налогового права конкретизируются в институтах ее особенной части. Такое построение системы права позволяет исключить дублирование нормативно-правового материала, устранить громоздкость юридических конструкций и облегчить восприятие и изучение отрасли права<sup>1</sup>. Структурно большинство указанных норм общей части налогового права содержатся в первой (ее еще именуют общей) части НК.

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.

## **1.7. 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 исследование 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.

Благодаря изысканиям общей теории права мы знаем, что в функциях права выражается его активная роль в организации и упорядочении общественных отношений. Таким образом, возможно утверждать, что функции налогового права определяют направления правового воздействия в сфере налогообложения. Не случайно в литературе высказывалась позиция, согласно которой под функциями права необходимо

---

<sup>1</sup> См. подробнее: Общая теория права и государства : учебник / под ред. В. В. Лазарева. 3-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2000. С. 210.

понимать конкретную роль (действие) права по организации общественных отношений<sup>1</sup>.

При этом следует разделять *социально-политические* и *экономические* функции налогового права, опосредующиеся в налоговой политике государств, и *юридические* функции, о которых и пойдет речь ниже. В социально-политических и экономических функциях налогового права выражаются направления указанной правовой политики, наконец, само политическое и экономическое содержание налогового права. Исследование этих функций традиционно находится в предметной области финансовой науки.

В свою очередь общетеоретическим осмыслением второй группы функций (юридических) различных отраслей права ведает правовая наука. В различные периоды развития отечественной юридической науки функции права уже становились предметом монографических исследований в рамках теории государства и права<sup>2</sup>.

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* (группы) юридических функций налогового права:

- 1) охранительная функция;
- 2) регулятивные функции, по сути состоящие из двух подфункций:
  - а) регулятивной статистической подфункции,
  - б) регулятивной динамической подфункции.

**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 вытеснению противоправных отношений.

**Регулятивные функции** налогового права в целом опосредуют воздействие на общественные отношения в сфере налогообложения путем установления прав, обязанностей, полномочий, компетенции, а равно запретов и ограничений субъектов налогового права.

---

<sup>1</sup> См.: Ткаченко Ю. Г. Методологические вопросы теории правоотношений. М., 1980. С. 34.

<sup>2</sup> Радько Т. Н. Функции социалистического общенародного права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 1967 ; Его же. Основные функции социалистического права. Волгоград, 1970 ; Его же. Теория государства и права : учеб. пособие. М., 2002; и др.