

Ю. А. Крохина

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УЧЕБНИК ДЛЯ БАКАЛАВРОВ

6–е издание, переработанное и дополненное

*Допущено Министерством образования и науки
Российской Федерации в качестве учебника для студентов
высших учебных заведений, обучающихся
по направлению подготовки 521400 «Юриспруденция»,
по специальностям 030501 «Юриспруденция»,
030505 «Правоохранительная деятельность»*

Москва ■ Юрайт ■ 2013

УДК 34
ББК 67.402я73
К83

Автор:

Крохина Юлия Александровна — доктор юридических наук, профессор, заместитель директора научно-исследовательского института системного анализа Счетной палаты РФ.

Рецензенты:

кафедра административного и финансового права Российского государственного торгово-экономического университета (заведующий кафедрой доктор юридических наук, профессор *Селюков А. Д.*);

Горбунова О. Н. — доктор экономических наук.

Крохина, Ю. А.

К83 Налоговое право : учебник для бакалавров / Ю. А. Крохина. — 6-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2013. — 495 с. — Серия : Бакалавр. Базовый курс.

ISBN 978-5-9916-2162-5

В учебнике рассматриваются теоретические основы налогового права, механизм правового регулирования налоговых отношений, налоговый контроль, налогово-правовая ответственность, налоговая обязанность, отдельные виды федеральных, региональных и местных налогов.

Содержание учебника соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования третьего поколения и методическим требованиям, предъявляемым к учебным изданиям.

Для студентов вузов, обучающихся по специальностям 030501 (021100) «Юриспруденция», 030505 (023100) «Правоохранительная деятельность», 030500 (521400) «Юриспруденция (бакалавр)», а также для аспирантов и преподавателей юридических вузов, практических работников финансовых органов, судов, прокуратуры и иных государственных органов.

УДК 34
ББК 67.402я73

ISBN 978-5-9916-2162-5

© Крохина Ю. А., 2011
© Крохина Ю. А., 2012, с изменениями
© ООО «Издательство Юрайт», 2013

Оглавление

Принятые сокращения	6
Предисловие	9
Глава 1. Понятие и роль налогов	14
1.1. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность.....	14
1.2. Соотношение налогов и иных обязательных платежей.....	25
1.3. Функции налогов	30
1.4. Виды налогов и основания их классификации	34
1.5. Правовой механизм налога и его элементы.....	37
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>43</i>
Глава 2. Правовые основы налоговой системы.....	44
2.1. Понятие и структура налоговой системы.....	44
2.2. Особенности региональных и муниципальных налоговых систем. Порядок установления и введения налогов.....	52
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>58</i>
Глава 3. Общие положения налогового права России ...	60
3.1. Налоговое право России: понятие, предмет и методы правового регулирования.....	60
3.2. Система налогового права	70
3.3. Налоговое право в системе российского права	72
3.4. Понятие и виды налоговых правоотношений	80
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>82</i>
Глава 4. Источники налогового права.....	84
4.1. Общая характеристика источников налогового права.....	84
4.2. Федеральные нормативные правовые акты в системе источников налогового права	91
4.3. Нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в системе источников налогового права	99
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>102</i>
Глава 5. Субъекты налогового права	103
5.1. Понятие и классификация субъектов налогового права.....	103
5.2. Налоговая юрисдикция и налоговое резидентство	108
5.3. Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов	110
5.4. Правовой статус налоговых агентов и сборщиков налогов и сборов.....	118
5.5. Правовой статус налоговых представителей	121
5.6. Банки как субъекты налогового права	124
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>131</i>

Глава 6. Правовой статус органов налогового контроля	132
6.1. Налоговые органы Российской Федерации	132
6.2. Органы внутренних дел. Следственные органы	151
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	163
Глава 7. Сущность налоговой обязанности	164
7.1. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности	164
7.2. Исполнение налоговой обязанности	168
7.3. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности	176
7.4. Зачет и возврат излишне уплаченных налогов, сборов или пени	185
7.5. Изменение срока уплаты налога, сбора или пени	188
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	195
Глава 8. Налоговый контроль	196
8.1. Понятие и значение налогового контроля	196
8.2. Формы и виды налогового контроля	199
8.3. Налоговые проверки	202
8.4. Контролируемые сделки	211
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	219
Глава 9. Характеристика налоговых правонарушений....	220
9.1. Понятие нарушений законодательства о налогах и сборах	220
9.2. Понятие, юридические признаки и особенности налоговых правонарушений	226
9.3. Классификация составов налоговых правонарушений....	235
9.4. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 16 Налогового кодекса Российской Федерации...	239
9.5. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 18 Налогового кодекса Российской Федерации....	301
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	328
Глава 10. Налоговая ответственность	329
10.1. Понятие, функции и признаки налоговой ответственности	329
10.2. Принципы налоговой ответственности	340
10.3. Стадии налоговой ответственности	346
10.4. Обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах	354
10.5. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.....	362
10.6. Санкции в налоговом праве	365
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	374

Глава 11. Защита прав налогоплательщиков	375
11.1. Право на обжалование	375
11.2. Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков	382
11.3. Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков	387
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>391</i>
Глава 12. Федеральные налоги и сборы	393
12.1. Общая характеристика федеральных налогов и сборов	393
12.2. Налог на добавленную стоимость	395
12.3. Акцизы	412
12.4. Налог на доходы физических лиц	422
12.5. Налог на прибыль организаций	433
12.6. Сбор за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	446
12.7. Водный налог	447
12.8. Государственная пошлина	449
12.9. Налог на добычу полезных ископаемых	460
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>463</i>
Глава 13. Специальные налоговые режимы	464
13.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	464
13.2. Упрощенная система налогообложения	466
13.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог)	469
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>472</i>
Глава 14. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации.....	473
14.1. Транспортный налог	473
14.2. Налог на игорный бизнес	476
14.3. Налог на имущество организаций	477
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>481</i>
Глава 15. Местные налоги и сборы	482
15.1. Общая характеристика местных налогов и сборов	482
15.2. Земельный налог	483
15.3. Налог на имущество физических лиц	489
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>491</i>
<i>Литература.....</i>	<i>492</i>

Принятые сокращения

1. Нормативные правовые акты

Конституция — Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993

АПК — Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ

БК — Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ

ГК — Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30.11.1994; № 51-ФЗ; часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ; часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ; часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ

ГПК — Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ

КоАП — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ

НК — Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ; часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ

ТК — Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ

ТК ТС — Таможенный кодекс Таможенного союза: приложение к Договору о Таможенном кодексе Таможенного союза, принятому Решением Межгосударственного Совета ЕврАзЭС на уровне глав государств от 27.11.2009 № 17

УК — Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ

УПК — Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ

Закон о налоговой системе — Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Утратил силу с 1 января 2005 г. в соответствии с Федеральным законом от 29.07.2004 № 95-ФЗ

Закон о налоговых органах — Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»

Постановление № 3-П — Постановление Конституционного Суда РФ от 18.02.1997 № 3-П «По делу о проверке кон-

ституционности постановления Правительства Российской Федерации от 28 февраля 1995 года “О введении платы за выдачу лицензий на производство, разлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции”»

Постановление № 5-П — Постановление Конституционного Суда РФ от 21.03.1997 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”»

Постановление № 11-П — Постановление Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 № 11-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР “О Государственной налоговой службе РСФСР” и Законов Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” и “О федеральных органах налоговой полиции”»

Постановление № 16-П — Постановление Конституционного Суда РФ от 11.11.1997 № 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»

Постановление № 20-П — Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года “О федеральных органах налоговой полиции”»

Постановление № 21-П — Постановление Конституционного Суда РФ от 23.12.1997 № 21-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации»

Постановление № 41/9 — постановление Пленумов Верховного Суда РФ № 41 и Высшего Арбитражного Суда РФ № 9 от 11.06.1999 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»

2. Органы власти

Банк России — Центральный банк Российской Федерации

Государственная Дума — Государственная Дума Федерального Собрания Российской Федерации

МВД России — Министерство внутренних дел Российской Федерации

Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации

Минэкономразвития России — Министерство экономического развития Российской Федерации

Минюст России — Министерство юстиции Российской Федерации

МНС России — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (упразднено)

Совет Федерации — Совет Федерации Федерального Собрания Российской Федерации

ФНС России — Федеральная налоговая служба

ФСФО России — Федеральная служба России по финансовому оздоровлению и банкротству (упразднена)

ФСФР России — Федеральная служба по финансовым рынкам

ФТС России — Федеральная таможенная служба

3. Прочие сокращения

абз. — абзац (-ы)

гл. — глава (-ы)

ЕСХН — единый сельскохозяйственный налог

НДС — налог на добавленную стоимость

ООН — Организация Объединенных Наций

ООО — общество (-а) с ограниченной ответственностью

орган ЗАГС — орган записи актов гражданского состояния

п. — пункт (-ы)

подп. — подпункт (-ы)

подразд. — подраздел (-ы)

ПФР — Пенсионный фонд Российской Федерации

разд. — раздел (-ы)

ред. — редакция

РСФСР — Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика

руб. — рубль (-и)

РФ — Российская Федерация

СНГ — Содружество Независимых Государств

СССР — Союз Советских Социалистических Республик

ст. — статья (-и)

ФРГ — Федеративная Республика Германия

ФСС — Фонд социального страхования Российской Федерации

ч. — часть (-и)

ЭВМ — электронно-вычислительная (-ые) машина (-ы)

Предисловие

В России правовая сфера налоговой деятельности претерпевает постоянные изменения, обусловленные становлением рыночных отношений и развитием федеративной природы государства. Целесообразность и эффективность осуществляемых в России налоговых реформ будет намного выше, если в их основу положить имеющейся теоретический и практический опыт правового регулирования.

Современное налоговое законодательство России не содержит основных экономических и юридических параметров, обеспечивающих комплексную правовую регламентацию налоговых отношений. Поэтому системное изложение курса налогового права особенно важно для понимания содержания налоговой деятельности государства.

Изучение налогового права в высших учебных заведениях предполагает необходимость знания не только основных актов налогового законодательства, но и теоретических основ налогового права как самостоятельной дисциплины в российском юридическом образовании. При этом следует иметь в виду, что к теоретическому обоснованию налогово-правовых принципов и институтов предъявляются повышенные требования в связи с развитием финансовой деятельности как одного из признаков государства.

Налоговое право — это учебная дисциплина, которая входит в общепрофессиональную часть профессионального цикла Федерального государственного образовательного стандарта высшего профессионального образования (ФГОС ВПО) для бакалавров по направлению подготовки «Юриспруденция». Многие ведущие юридические и экономические высшие учебные заведения включают налоговое право в профессиональный цикл (Базовую часть) учебных планов по подготовке магистров в сфере юриспруденции, финансов, государственного управления и аудита.

Этот предмет является системообразующим для формирования у студентов мышления, основанного на понимании

сущности налогов, их предназначения для формирования публичных финансов, обеспечения суверенитета и развития государства.

В совокупности с другими дисциплинами базовой части профессионального цикла ФГОС ВПО дисциплина налогового права обеспечивает формирование профессиональных компетенций бакалавра или магистра.

Новые реалии российского государственного строительства требуют серьезного осмысления сущности современного налогового права. Существующее налоговое законодательство является одной из важнейших отраслей российского законодательства и направлено на правовое обеспечение формирования доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы. Без правового оформления процессов установления, введения и взимания налогов фискальная функция государства не может считаться легитимной. Налоговое право — сфера публичного правового регулирования, оно представляет собой подотрасль финансового права и направлено на установление прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых органов, иных субъектов налоговых отношений, регулирование порядка проведения налогового контроля, пресечение налоговых правонарушений, привлечение к ответственности за нарушения налогового законодательства.

Глубокое изучение норм налогового права, выявление механизма правового регулирования налоговых отношений необходимо сегодня юристам всех сфер деятельности, а также депутатам представительных (законодательных) органов власти и самоуправления, сотрудникам исполнительных органов государственной власти, всем гражданам-налогоплательщикам.

При изучении дисциплины «Налоговое право» студент должен:

знать

- основные термины и понятия налогового права;
- элементы механизма налогово-правового регулирования;
- систему источников налогового права;
- правовой статус субъектов налогового права;
- сущность налоговой обязанности;
- формы, методы, порядок назначения и проведения мероприятий налогового контроля;

- понятие, состав и особенности квалификации налоговых правонарушений;
- основания и порядок привлечения к налоговой ответственности;
- способы защиты прав налогоплательщиков;
- правовые режимы федеральных, региональных и местных налогов и сборов;
- порядок установления специальных налоговых режимов;

уметь

- квалифицированно применять нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения;
- использовать правоприменительную практику по вопросам налоговой деятельности;
- квалифицированно толковать нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения;
- осуществлять правовую экспертизу нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения;
- давать квалифицированные юридические заключения и консультации по конкретным вопросам налоговой деятельности;
- организовывать взаимодействие со специалистами смежного профиля;
- квалифицированно проводить научные исследования по вопросам правового регулирования налогообложения;

владеть

- навыками принятия оптимальных управленческих решений по вопросам налоговой деятельности;
- навыками составления проектов нормативных правовых актов, регулирующих вопросы налогообложения;
- умением квалифицированно проводить научные исследования в области налогового права;
- навыками организации самостоятельной работы с налоговым законодательством, судебной практикой и научной литературой;
- навыками организации и проведения научных исследований по вопросам налогового права.

Предлагаемая книга комплексно раскрывает все институты налогового права. Некоторые вопросы налогового права не находили достаточного освещения в отечественных учебных изданиях. Таковыми, например, являются налогово-правовая ответственность, специальные нало-

говые режимы, стадии налоговой ответственности и др. Вопросы налогового права освещены не только в аспекте регулирования федеральным законодательством, но и нормативными правовыми актами субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Содержание книги соответствует сегодняшним требованиям и в должной мере отражает современное состояние российской науки налогового права, а также реалии отечественного правопорядка. Данный учебник подготовлен в соответствии с обязательными требованиями второго поколения Государственных образовательных стандартов высшего профессионального образования и требованиями, предъявляемыми к учебным изданиям для высших учебных заведений по специальностям «Юриспруденция», «Финансы и кредит», «Государственный аудит». Вопросы, изложенные в данном учебнике, соответствуют учебной программе по курсу «Налоговое право», рекомендованной Советом по правоведению Учебно-методического объединения университетов РФ.

Нормативной базой учебника являются Конституция, правовые позиции Конституционного Суда РФ, НК, иные федеральные нормативные правовые акты, финансово-правовые нормативные акты субъектов РФ и органов местного самоуправления. Эмпирической базой послужило обобщение практики налоговой деятельности российского государства. Теоретическую основу учебника составили труды отечественных и зарубежных ученых, затрагивающие различные аспекты финансового права.

Использование широкого круга научных источников позволило отразить альтернативные подходы к пониманию налогового права в целом, его институтов, отдельных норм, а также определить место налогового права в системе российского права.

Шестое издание учебника обусловлено серьезными изменениями законодательства о налогах и сборах. В частности, НК закрепил новый статус взаимозависимых лиц и его правовые последствия; правила определения соответствия цен рыночным; методы налогового контроля за трансфертным ценообразованием; в налоговом праве появились новые субъекты — консолидированная группа налогоплательщиков, инвестиционное товарищество; введены новые составы налоговых правонарушений; существенно изменились правовые режимы налога на добавленную стоимость,

налога на прибыль, акцизов, налога на доходы физических лиц, налога на игорный бизнес.

В предлагаемом учебнике дан анализ действующего налогового законодательства, рассмотрены теоретические аспекты налогового права. Цель настоящего издания — обобщить знания по наиболее фундаментальным вопросам налоговой деятельности государства и помочь студентам при изучении курса «Налоговое право».

Глава 1

ПОНЯТИЕ И РОЛЬ НАЛОГОВ

После изучения гл. 1 студент должен:

знать

- понятие, признаки и сущность налога;
- соотношение налогов и иных обязательных платежей;
- функции налогов;
- виды налогов и основания их классификации;
- правовой механизм налога и его составные элементы;

уметь

- определять вид обязательного платежа;
- отличать налоги от иных доходов бюджетов;
- классифицировать налоги;
- квалифицированно выявлять проблемы правового регулирования налоговых платежей;

владеть

- понятийным аппаратом в сфере обязательных платежей в бюджетную систему.
-

1.1. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность

Налоги — одно из древнейших изобретений человечества. Они появились вместе с государством и использовались им как основной источник средств для содержания органов государственной власти и материального обеспечения последними своих функций. С тех пор в мире многое изменилось, новые черты приобрели задачи и функции государства. Однако главное назначение налогов как источника средств, обеспечивающих функционирование государства, сохранилось, хотя их роль стала многозначной.

Ни одно государство не может нормально существовать без взимания налогов; в свою очередь налоги — это один из признаков государства. Тесная взаимосвязь и взаимообус-

ловленность обязательных платежей и государства придают налогу комплексное содержание. В основе налогов лежат экономические и юридические понятия, соотношение которых зависит от политических процессов, происходящих в государстве. Относительно комплексной структуры термина «налог» русский экономист М. М. Алексеев еще в XIX в. отмечал: «С одной стороны, налог — один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой собственно и началась экономическая наука. С другой — установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства».

Налог как правовая категория имеет свое определение, содержание и сущность, нормативное закрепление которых служит необходимым условием для осуществления государством и муниципальными образованияами своей финансовой деятельности.

Налог является основной системообразующей категорией налогового права. Именно от сущности налога, от внутреннего его содержания зависят определение предмета налогового права, конструирование его Общей и Особенной частей, деление на институты.

Не менее важную роль выполняет категория «налог» и для уяснения места налогового права в системе финансового права Российской Федерации.

Особую значимость юридическая характеристика налога имеет для урегулирования конфликта между частной и публичной формами собственности.

Точная формулировка налога способствует определению круга прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений, правильному практическому применению всего налогового законодательства.

Дефиниция налога претерпела длительную и сложную эволюцию, характер которой еще раз доказывает правильность вывода о неотделимости процессов развития государства и налогообложения. В общих чертах история взглядов на понятие налога отражена в работе Э. Селигмана и Р. Стурма «Этюды по теории обложения», в которой авторы выделили семь ступеней понимания рассматриваемой категории. «Вначале господствующей является идея дара. В Средние века индивидуум делает подарок правительству... На второй ступени правительство смиренно умоляло или просило народ о поддержке... На третьей стадии мы встречаемся с идеей помощи, оказываемой государству...

На четвертой стадии проявляется идея о жертве, приносимой индивидуумом в интересах государства. Он теперь отказывается от чего-либо в интересах общественного блага... На пятой стадии у плательщика развивается чувство долга, обязанности... Лишь на шестой стадии встречаем идею принуждения со стороны государства... На седьмой, и последней, стадии мы видим идею определенной доли или определенного оклада, установленных или исчисленных правительством, вне всякой зависимости от воли плательщика».

На всех этапах своего развития налог определялся по-разному в зависимости от различных условий: уровня товарно-денежных отношений, господствующих в определенном государстве; воззрений научной школы, представителем которой являлся тот или иной автор; разработанных на данный период времени теорий происхождения и сущности государства и т.д. Русским финансистам было свойственно рассматривать налоги как «принудительные денежные взносы частных хозяйств» (С. И. Иловайский), «односторонние экономические пожертвования граждан или подданных» (И. И. Янжул), «принудительные сборы постоянного характера» (Л. В. Ходский).

В новейшем российском налоговом законодательстве налог всегда имел определение, однако содержание, научная обоснованность и практическая применимость его были различными. Закон о налоговой системе не ограничивал налог от иных платежей доходной части бюджета, устанавливая, что «под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами» (ст. 2). Данное определение вносило больше путаницы, чем показывало реальную сущность налога. Более того, нормативная дефиниция содержала только один из признаков налога — обязательность, что не позволяло нормально функционировать правоприменительной деятельности.

Следует отметить, что после принятия Закона о налоговой системе деятельность органов государства и местного самоуправления по применению налогового законодательства характеризовалась бессистемностью. Практика разрешения налоговых споров арбитражными судами и налоговыми инспекциями долгое время не систематизировалась,

поскольку была противоречивой, а в сфере административного порядка рассмотрения дел зачастую шла вразрез с нормами федерального законодательства.

В такой ситуации нельзя не отметить важную роль Конституционного Суда РФ, который первый среди правоприменительных органов предпринял попытку выработать понятие категории «налог».

В своем Постановлении № 3-П Конституционный Суд РФ, исследовав порядок установления налогов, отметил, что «федеральные налоги и сборы следует считать законно установленными, если установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, то есть федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством». Решение по данному делу не содержало развернутой характеристики налогов, однако факт попытки ответа на вопрос о соответствии какого-либо платежа Конституции (в частности, п. «з» ст. 71) оказался существенным вкладом в дальнейшее развитие дефиниции налога.

Впоследствии Конституционным Судом РФ были установлены и исследованы основные характеристики налоговых платежей. Так, в Постановлении от 01.04.1997 № 6-П «По делу о соответствии Конституции Российской Федерации пунктов 8 и 9 постановления Правительства РФ от 1 апреля 1997 года № 479 “Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет”» Конституционный Суд РФ осуществил анализ следующих основных элементов налогового платежа: плательщики, объект обложения, ставка и порядок ее дифференциации, включение в доход бюджета.

Большое значение для выявления юридической сущности налогов имеет Постановление № 16-П. В нем Конституционный Суд РФ указал, что, как правило, налоговые платежи при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения. Суд отметил, что сущностью налогового платежа является основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности.

Относительно выработки понятия налога как правовой категории правоприменительная практика Конституционного Суда РФ имела большое значение не только для защи-

ты прав налогоплательщиков в порядке конституционного судопроизводства, но и в других государственных органах. Эволюция подходов Конституционного Суда РФ к определению налога отражает выравнивание баланса частных и публичных имущественных отношений, рациональное перемещение «центра тяжести» от приоритета государственной собственности в сторону компромисса между индивидуальными возможностями и общими потребностями.

Примечательно, что в период действия Закона о налоговой системе и в условиях законодательного хаоса в налоговой терминологии доктриной налогового права было предложено определение налога, почти полностью отражающее его экономико-правовую природу. Так, С. Г. Пепеляев, исследовав и суммировав необходимые признаки налогов, вывел следующее определение: «Налог — единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченности государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти».

В настоящее время налог имеет законодательно установленное содержание, основанное на имеющихся достижениях правовой науки и практики и в значительной степени учитывающее взаимодействие частных и публичных имущественных интересов.

Согласно ст. 8 НК под *налогом* понимается 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.

Из данного определения выводятся следующие основные признаки налога.

Обязательность. Бесспорным отличительным признаком налогов выступает их обязательный характер, означающий юридическую обязанность перед государством. Налог устанавливается государством в одностороннем порядке, без заключения договора с налогоплательщиком, и взыскивается в случае уклонения от его уплаты в принудительном порядке. Уплата налогов является важнейшей обязанно-

стью каждого гражданина. Статья 57 Конституции установила обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Следовательно, налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения налоговой обязанности. Обязательность уплаты служит одним из главных критериев, отличающих налоги от иных видов доходов бюджетов, установленных ст. 41 БК.

Наиболее сложным и противоречивым элементом признака обязательности является форма уплаты налога. Налоговый кодекс не дает однозначного ответа на вопрос, в какой же форме выступает налог — добровольного платежа или принудительного взыскания. Критерий обязательности не означает государственного принуждения к уплате налога.

Так, в Постановлении № 20-П подчеркивается, что взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества — оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

Принудительное взыскание каких-либо платежей характерно для административных отношений, а для имущественных (к числу которых относятся и налоговые) более приемлема уплата, т.е. первоначальное предложение со стороны публичного субъекта частному о добровольном исполнении обязанности. В налоговом праве взыскание применяется относительно недоимок и пеней в качестве меры ответственности за совершенное налоговое правонарушение.

Вместе с тем в приведенном определении налога присутствует концептуальное противоречие¹. Этимология термина «платеж» подразумевает активные волевые действия частного субъекта — плательщика, а «взимание» означает активные сознательные действия публичного субъекта по отношению к частному. Следовательно, определять налог, используя одновременно термин «платеж» и критерий «взимаемый», не имеет смысла, поскольку нельзя осуществить платеж и взимание одних и тех же денежных средств. Если частный субъект — налогоплательщик — произвел платеж, то публичный субъект — государство — не имеет права взыскивать этот же налог, и наоборот, принудитель-

¹ См. подробнее: Соловьев В. А. О правовой природе налога // Журнал российского права. 2002. № 3. С. 22—29.

ное взыскание недоимки освобождает налогоплательщика от исполнения налоговой обязанности.

Таким образом, характерным элементом признака обязательности выступает добровольная уплата налога. Дальнейший анализ норм НК свидетельствует о подходе законодателя к пониманию налога в качестве добровольного активного действия налогоплательщика и, как следствие, к изначальной добросовестности и невинности частного субъекта.

Безвозвратность и индивидуальная безвозмездность. Законно уплаченные налоговые платежи не возвращаются обратно к налогоплательщику в виде тех же денежных сумм.

Согласно действующему законодательству налоги передаются государству в собственность и юридически государство ничем не обязано конкретному гражданину за уплату налогов и не предусматривает никаких личных компенсаций налогоплательщику за перечисленные обязательные платежи. Поэтому выполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов не порождает у государства встречной обязанности по предоставлению конкретно-определенному лицу каких-либо материальных благ или совершению в его пользу действий.

Налогоплательщик не имеет прямой личной заинтересованности в уплате налогов, поскольку, добросовестно уплатив налог, он не получает от государства дополнительных субъективных прав.

Признак безвозвратности свидетельствует об отсутствии эквивалентного характера в имущественных отношениях, регулируемых налоговым правом.

Налогоплательщик получает от государства публичную пользу, «общее благо», отвечающее его частным интересам. Любой налогоплательщик является частью социума, оформленного в качестве государства. Государство, действуя в интересах всего общества, реализует различные внутренние и внешние функции: социальную, экономическую, политическую, правоохранительную, военную и т.д. Конечный результат деятельности государства распространяется на всех членов общества независимо от тех сумм налогов, которые каждый из них уплачивает.

Следовательно, уплата налога дает налогоплательщику право на равный доступ к общественным благам, поскольку государство реализует публичные функции одинаковоотносительно всех граждан.

Во многих экономически развитых странах преобладает взгляд на налог как на социальный кредит, выдаваемый налогоплательщиком государству в форме предварительной оплаты общественных услуг, оказание которых должен обеспечить публичный субъект.

В условиях правового государства публичная власть вправе рассчитывать на перераспределение в ее пользу части общественного продукта посредством налогообложения лишь в той мере, в какой эта власть в лице государства содействовала созданию (приросту) общественного продукта.

Концепция правового государства исходит не из естественного права государства взимать налоги, а из обусловленности налогообложения потребностями общества в финансировании публичных расходов.

При таком подходе финансовые отношения становятся возмездными, а обе стороны — частный и публичный субъекты — несут друг перед другом имущественную (правовосстановительную) ответственность за ненадлежащее выполнение своих обязанностей. Но возмездный характер налога может проявиться только в процессе распределения публичных денежных средств, т.е. в рамках бюджетных отношений. Налоговое право регулирует отношения по взиманию обязательных платежей, поэтому в рамках налоговых отношений всегда будет преобладать одностороннее имущественное обязательство частного субъекта перед публичным.

Следовательно, рассмотрение налога только в рамках налогового права не обеспечивает его полной юридической характеристики. Целостное представление о сущности налога возможно только при рассмотрении его в аспекте категории финансового права, что дает возможность проследить процесс распределения налоговых поступлений и наиболее полно и точно охарактеризовать признак безвозмездности.

Познание налога не только на стадии образования государственных (муниципальных) денежных фондов, но и на стадии распределения позволяет сделать следующие выводы:

- налог обладает признаком индивидуальной безвозмездности, но носит общественно значимый (полезный, возмездный) характер;
- общественная возмездность наделяет налог качествами социального кредита, выдаваемого государству (муни-

ципальному образованию) для финансового обеспечения его деятельности.

Безвозвратность как юридический признак налога следует отличать от возврата из бюджета излишне взысканных или уплаченных налогов, зачета или установления льгот.

Налог характеризуется индивидуальностью, что означает возникновение налогового обязательства у конкретно определенного физического лица или организации. Действующее налоговое законодательство не допускает возможности перевода долга по налоговым платежам, уплату налогов третьими лицами и т.д. Налогоплательщик обязан только сам лично уплатить причитающиеся с него налоги, и, как следствие, только он лично может быть привлечен к налоговой ответственности.

Таким образом, для налогоплательщика уплата налога является индивидуальной юридической обязанностью, а для государства взимание налогов порождает не правовые, а политико-социальные обязательства в целом перед обществом.

Денежный характер. Налог взимается посредством отчуждения денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, праве полного хозяйственного ведения или праве оперативного управления. В современных условиях все налоговые платежи уплачиваются только в денежной форме. Отчуждение в пользу государства каких-либо товаров, выполнение работ или оказание услуг в счет погашения налоговой обязанности не допускается.

Налог уплачивается из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику. Следовательно, уплата налога или обращение взыскания по налоговым недоимкам из денег, принадлежащих третьим лицам, не будет законным способом исполнения налоговой обязанности. Вместе с тем из принадлежащих налогоплательщику денежных средств может быть осуществлено принудительное взыскание налоговой недоимки независимо от того, где находятся эти средства — на банковском счете собственника или перечислены им в порядке предоплаты, переданы по кредитному договору и т.д.

Уплата налога производится в наличной или безналичной форме в валюте РФ. В исключительных случаях иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, а также в иных

случаях, предусмотренных НК, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Публичное предназначение. С древнейших времен налоги взимаются для финансового обеспечения деятельности государства и его органов. Взимание налогов — один из важнейших признаков государства и одновременно необходимое условие его существования. В условиях капиталистического способа производства и рыночных отношений ни одно мероприятие в государстве невозможно реализовать без материальной поддержки. Современные государства для пополнения своей казны используют и другие виды поступлений и платежей. Но на первое место среди них по своему значению и объему выступают налоги. В России налоговые платежи составляют более 80% доходной части федерального бюджета.

На публичное предназначение налоговых платежей неоднократно обращал внимание Конституционный Суд РФ. Так, в его Постановлении № 16-П отмечено, что налоговые платежи предназначены для обеспечения расходов публичной власти. В Постановлении № 20-П подчеркнуто, что в обязанности уплачивать налоги воплощен публичный интерес всех членов общества. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 24.02.1998 № 7-П «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 года “О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год” в связи с жалобами ряда граждан и запросами судов» указано, что «уплатой страховых взносов обеспечиваются не только частные интересы застрахованных, но и публичные интересы...».

Особенностью налога следует считать его движение только в одном направлении — от налогоплательщика в бюджет государства (конечно, за исключением частных случаев его переплаты или решения суда о возврате незаконно взысканных налогов). После отчуждения налогоплательщиком причитающихся обязательных платежей они переходят в собственность государства и поступают в бюджеты соответствующего территориального уровня или внебюджетные фонды. Поскольку бюджеты являются общими фондами денежных средств, то зачисленные в них