



ВЫСШАЯ ШКОЛА ЭКОНОМИКИ
НАЦИОНАЛЬНЫЙ ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ

А. А. Тедеев, В. А. Парыгина

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИИ

УЧЕБНИК ДЛЯ СПО

5–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 библиотечной системе
biblio-online.ru**

Москва ■ Юрайт ■ 2016

УДК 34(075.32)
ББК 67.402я723
Т29

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»;

Парыгина Вера Анатольевна — кандидат юридических наук, профессор.

Рецензенты:

Брызгалов А. В. — кандидат юридических наук, генеральный директор группы компаний «Налоги и финансовое право»;

Габрицидзе Б. Н. — доктор юридических наук, профессор кафедры государственно-правовых дисциплин Московского гуманитарного университета;

Тропин Ю. А. — доктор экономических наук, профессор, проректор по научной работе Академического международного института;

Сабанти Б. М. — доктор экономических наук, профессор кафедры финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета.

Тедеев, А. А.

Т29 Налоговое право России : учебник для СПО / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2016. — 499 с. — Серия : Профессиональное образование.

ISBN 978-5-9916-5557-6

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.

Для студентов образовательных учреждений среднего профессионального образования, обучающихся по экономическим и юридическим направлениям, изучающих налоги и налогообложение, налоговое и финансовое право, и преподавателей, слушателей системы повышения квалификации, предпринимателей, руководителей организаций, налоговых юристов, бухгалтеров, аудиторов, экономистов, финансовых менеджеров и всех интересующихся вопросами налогообложения и финансового законодательства.

УДК 34(075.32)

ББК 67.402я723

*Информационно-правовая поддержка
предоставлена компанией «Гарант»*



ИНФОРМАЦИОННО-ПРАВОВОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ

© Тедеев А. А., Парыгина В. А., 2011
© Тедеев А. А., Парыгина В. А., 2014,
с изменениями
© ООО «Издательство Юрайт», 2016

ISBN 978-5-9916-5557-6

Оглавление

Принятые сокращения	7
---------------------------	---

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Глава 1. Налоговое право как отрасль российского права	13
1.1. Понятие и предмет налогового права	13
1.2. Место налогового права в системе российского права	16
1.3. Налоги, сборы и налогообложение как правовые категории	32
1.4. Функции налогов и налогообложения	36
1.5. Метод налогового права	42
1.6. Система налогового права	43
1.7. Функции налогового права	45
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>47</i>
Глава 2. История возникновения и развития налогообложения и налогового права	48
2.1. История возникновения и развития налогообложения и налогового права в зарубежных странах	48
2.2. История возникновения и развития налогообложения и налогового права в России	53
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>71</i>
Глава 3. Налоговое право как отрасль науки и учебная дисциплина	72
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>75</i>
Глава 4. Принципы налогового права	76
4.1. Понятие и генезис принципов налогообложения (принципы налогового права)	76
4.2. Виды принципов налогового права	79
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	<i>83</i>
Глава 5. Нормы налогового права	84
5.1. Понятие и структура норм налогового права	84

5.2. Формы реализации норм налогового права	85
5.3. Виды норм налогового права	86
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	88
Глава 6. Источники налогового права	89
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	109
Глава 7. Действие актов налогового законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц	110
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	115
Глава 8. Налоговая система Российской Федерации ...	116
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	125
Глава 9. Налоговые правоотношения	126
9.1. Понятие и признаки налоговых правоотношений	126
9.2. Юридические факты как основание возникновения, изменения или прекращения налоговых правоотношений	142
9.3. Структура и состав налоговых правоотношений	144
9.4. Представительство в налоговых правоотношениях	147
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	149
Глава 10. Субъекты налогового права	150
10.1. Понятие и виды субъектов налогового права	150
10.2. Особенности правового статуса основных субъектов налогового права	151
10.3. Особенности правового статуса дополнительных субъектов налогового права	165
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	174
Глава 11. Обязанность по уплате налогов (сборов) и общий порядок ее исполнения	176
11.1. Понятие обязанности по уплате налогов и сборов	176
11.2. Основания возникновения, приостановления и прекращения обязанности по уплате налогов и сборов	177
11.3. Порядок исчисления налогов (сборов)	178
11.4. Налоговые договоры	180
11.5. Порядок уплаты налогов (сборов)	187
<i>Вопросы и задания для самоконтроля</i>	189
Глава 12. Принудительное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов	190
12.1. Общие положения о принудительном исполнении обязанности по уплате налогов и сборов	190

12.2. Меры принудительного исполнения налоговой обязанности.....	191
12.3. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.....	194
12.4. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.....	203
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>204</i>
Глава 13. Налоговый контроль.....	205
13.1. Государственные органы, осуществляющие налоговый контроль.....	205
13.2. Формы и методы осуществления налогового контроля.....	206
13.3. Учет налогоплательщиков	207
13.4. Налоговая декларация	209
13.5. Налоговые проверки	210
13.6. Налоговая тайна.....	229
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>230</i>
Глава 14. Нарушения налогового законодательства и ответственность за их совершение.....	232
14.1. Понятие и виды нарушений налогового законодательства.....	232
14.2. Характеристика налоговых правонарушений.....	238
14.3. Административные правонарушения в сфере налогообложения	248
14.4. Налоговые преступления (уголовные преступления в сфере налогообложения).....	251
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>253</i>
Глава 15. Налоговые споры и защита прав налогоплательщиков.....	254
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>262</i>

ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

Глава 16. Налог на добавленную стоимость	265
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>277</i>
Глава 17. Акцизы	279
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>296</i>
Глава 18. Налог на доходы физических лиц	297
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>305</i>
Глава 19. Налог на прибыль организаций.....	306
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>328</i>

Глава 20. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов.....	329
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>338</i>
Глава 21. Водный налог	339
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>348</i>
Глава 22. Государственная пошлина.....	350
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>370</i>
Глава 23. Налог на добычу полезных ископаемых	371
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>382</i>
Глава 24. Транспортный налог	383
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>400</i>
Глава 25. Налог на игорный бизнес	401
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>411</i>
Глава 26. Налог на имущество организаций	412
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>438</i>
Глава 27. Земельный налог	439
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>455</i>
Глава 28. Налог на имущество физических лиц	456
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>464</i>
Глава 29. Специальные налоговые режимы.....	465
29.1. Понятие и виды специальных налоговых режимов	465
29.2. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	466
29.3. Упрощенная система налогообложения.....	470
29.4. Патентная система налогообложения	475
29.5. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	482
29.6. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.....	492
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>494</i>
Литература	496

Принятые сокращения

1. Нормативные правовые акты

Конституция РФ — Конституция Российской Федерации, принята всенародным 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)

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.)

ФМС России — Федеральная миграционная служба

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)

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»¹. 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.

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

Финансовое обеспечение государства осуществляется за счет различных видов государственных доходов.

Государственные доходы — это часть национального дохода, обращаемая в процессе его распределения и перераспределения в собственность и распоряжение государства с целью создания финансовой основы, необходимой для финансирования деятельности государства¹. 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»². 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.

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

² Haller K. L. Restauration der Staatswissenschaft. Baden, 1816. LVI.

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;

2) правовые отношения, возникающие в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;



Рис. 1.1. Предмет налогового права

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.

1.2. Место налогового права в системе российского права

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

В научных трудах, издававшихся в советский период, а также в первой половине 1990-х гг., не только налоговое право, но и весь блок норм, предназначенных для правового регулирования государственных доходов, чаще всего именовался *институтом финансового права*³. При этом следует напомнить, что и понимание места самого финансового

¹ 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.

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

³ См., напр.: Цыткин 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.

права в правовой системе долгие годы было дискуссионным. По этому вопросу существовало по меньшей мере три позиции.

Первая группа ученых (М. В. Карасева, М. И. Пискотин, Р. О. Халфина, С. Д. Цыпкин, Б. Н. Иванов, Е. Ю. Грачева, Э. Д. Соколова, Н. И. Химичева, О. Н. Горбунова, А. И. Худяков, Е. А. Ровинский, М. А. Гурвич и др.) 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 права¹. Отметим, что такая позиция встречается и в работах современных авторов (О. В. Бойков, М. В. Евтеева и др.)².

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»³. Однако такая точка зрения в советское время по сравнению

¹ 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.

² См., напр.: Бойков О. Часть первая Налогового кодекса: новое для арбитражных судов // Вестник ВАС РФ. 1998. № 11 ; и др.

³ 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.

с тезисом об отраслевой самостоятельности финансового права была менее распространена, а затем и вовсе отошла на второй план.

Кроме того, необходимо отметить, что в советский период неоднократно разгорались споры и о наименовании и границах финансового права. Напомним, что в первые десятилетия советской власти в системе советского социалистического права выделялась такая отрасль, как бюджетное право. Затем необходимость в такой отрасли отпала, но в связи с бюджетной и налоговой реформами 1930 г. 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. Ровинского¹). 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 возникающая 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»², во-вторых,

¹ 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.

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

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»¹. 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»². Кроме того, отметим, что в современной литературе распространено понимание и наименование финансового права как «бюджетно-финансового права», в том числе и в работах по теории права.

В силу этого основным методом правового регулирования советского финансового права был метод властных предписаний, который в настоящее время в большинстве работ распространяется и на налоговое право. При этом, как отмечается, в советский период финансовое право долгие годы занимало в числе других отраслей права и юридических наук весьма скромное место³.

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»⁴. 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»⁵, «институт финансового права — ...крупный раздел финансового права с перспективой дальнейшего развития»⁶.

Затем, в 1997 г., Н. И. Химичева пишет, что «в результате бурного развития налогового права оно стало характери-

¹ Ашмарина Е. М. Указ. соч. С. 37.

² Там же.

³ См.: Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрист, 2001. С. 12.

⁴ См., напр.: Химичева Н. И. Налоговое право : учебник. М. : Бек, 1997. С. 43.

⁵ Гуреев В. И. Налоговое право. М. : Экономика, 1995. С. 5.

⁶ Покачалова Е. В. Налоги, их понятие и роль // Финансовое право : учебник. М. : Бек, 1995. С. 225.

зоваться по отношению к финансовому праву Российской Федерации как его подотрасль»¹. При этом отмечается, что институт налогов становится одним из самых важных финансово-правовых институтов².

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 права³, 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 развитие⁴.

¹ См.: Химичева Н. И. Указ. соч. С. 43.

² Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. С. 11.

³ Алексеев С. С. Структура советского права. М. : Юрид. лит., 1975. С. 193.

⁴ 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.

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»¹. 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)»². А. В. Мицкевич также отмечает, что принятие НК может привести к выделению налогового права из «бюджетно-финансового»³. 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»⁴, можно назвать С. А. Герасименко, В. В. Витрянского и др. Более того, например, М. И. Брагинский считает, что налоговое право **уже** «является самостоятельной отраслью права»⁵.

Наконец, следует особо отметить позицию по данному вопросу Д. В. Винницкого. В монографии «Российское налоговое право: проблемы теории и практики»⁶ он развернуто «реанимирует» рассматривавшуюся в 1950—1960-х гг. позицию о комплексном характере финансового права и обосновывает высказывавшуюся еще в советский период точку зрения об «относительной автономии налогового права в составе комплексной отрасли финансового права». Правда, мера такой «относительной автономности» во многом остается открытой. Вышесказанное лишь подтвержда-

¹ Тихомиров Ю. А. Публичное право : учебник. М. : Бек, 1995. С. 335.

² Общая теория права и государства : учебник / под ред. В. В. Лазарева. М. : Юрист, 2000. С. 215.

³ Проблемы общей теории права и государства : учебник для вузов / под общ. ред. В. С. Нерсесянца. М. : Норма. С. 344.

⁴ Там же.

⁵ Комментарий к части первой Гражданского кодекса Российской Федерации. М., 1996. С. 29.

⁶ Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003.

ет 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 «семи-милейное», бурное развитие налогового права¹, 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

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

право имеет свои специфические признаки, обусловленные характером регулируемых налоговых отношений»¹.

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 очерчен в ст. 2 НК. Налоговые отношения охватывают разнообразные сферы: публичные и частные (в частности, сферы государственных, имущественных и властно-распорядительных отношений), характеризуюсь 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, независимо от субъективных и ситуационных 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 рас-

¹ Финансовое право : учебник / под ред. О. Н. Горбуновой. С. 279.