



## **100 лет со дня рождения Сергея Дмитриевича Цыпкина (1921–1994)**

11 июня 2021 г. исполнилось бы 100 лет доктору юридических наук, профессору МГУ имени М.В. Ломоносова Сергею Дмитриевичу Цыпкину.

Сергей Дмитриевич родился 11 июня 1921 г. в Инжавинском районе Тамбовской области. По окончании средней школы он поступил в МВТУ имени Баумана, но война прервала его учебу, сразу после первого курса он был призван в армию. С 1943 по 1945 г. Сергей Дмитриевич Цыпкин воевал на Белорусском и Украинском фронтах в воинских формированиях специальной связи, являлся помощником начальника штаба стрелкового корпуса. Он принимал участие в освобождении Болгарии, Венгрии, Чехословакии. Обеспечивал связь в ходе Болгарской, Будапештской, Пражской операций. За участие в боевых действиях был награжден орденом Красной Звезды, медалями «За боевые заслуги», «За храбрость», «За Победу над Германией в Великой Отечественной войне».

После окончания Великой Отечественной войны Сергей Дмитриевич поступил в Московский юридический институт, окончил его и продолжил учебу в аспирантуре. Его научным руководителем был один из патриархов советского финансового права Михаил Абрамович Гурвич. В 1953 г. С.Д. Цыпкин защитил в Московском юридическом институте кандидатскую диссертацию на тему «Налог как институт советского финансового права». Вторая глава диссертационного исследования называлась «Налоговое правоотношение», ее содержание было посвящено субъектам налоговых правоотношений, основаниям возникновения, изменения и прекращения данного вида финансовых правоотношений. Практически сразу после защиты диссертации Сергей Дмитриевич перешел работать в МГУ, на созданную в 1954 г. кафедру административного и финансового права. Вся его дальнейшая научная и преподавательская деятельность до конца жизни была связана с МГУ, с юридическим факультетом и кафедрой, на которой вместе с ним много лет работал другой видный ученый, доцент Виктор Васильевич Бесчеревных. Цыпкин прошел на кафедре путь от ассистента до профессора, успешно защитив в 1973 г. докторскую диссертацию «Теоретические вопросы правового регулирования доходов государственного бюджета СССР».

В соавторстве с В.В. Бесчеревных в 1967 г. был написан и издан учебник «Советское финансовое право», переизданный в 1974 и в 1982 гг. В соавторы учебника были привлечены М.Л. Коган, Н.А. Куфакова и Э.Г. Полонский.

Нескольким поколениям студентов юридического факультета МГУ Сергей Дмитриевич Цыпкин читал лекции по финансовому праву, вел семинары на дневном отделении юридического факультета, преподавал спецкурс «Современные проблемы бюджетного и налогового права». Многим студентам и аспирантам он запомнился игрой в шахматы, которые были его большим увлечением все годы работы в МГУ.

Не без участия Цыпкина в 80-е гг. прошлого века были защищены две докторские диссертации видными учеными в области финансового права Н.И. Химичевой и Л.К. Вороновой. Н.И. Химичева защитила докторскую диссертацию в 1980 г. по теме «Субъекты бюджетного права». Л.К. Воронова в 1982 г. защитила докторскую диссертацию «Расходы государственного бюджета СССР».

Сергей Дмитриевич Цыпкин ушел из жизни в 1994 г., он не застал постсоветского «ренессанса» науки финансового права, становления и развития российского налогового права, появления огромного числа научных работ, защищенных кандидатских и докторских диссертаций, рождения новых финансово-правовых институтов, включения курса налогового права в программы всех юридических вузов страны. Не застал он и появления самостоятельных кафедр финансового права во всех ведущих вузах страны. Решением Ученого совета МГУ имени М.В. Ломоносова от 19 июля 2006 г. в структуре МГУ была воссоздана кафедра финансового права, на которой работают ученики Сергея Дмитриевича.

Готовя к изданию настоящий сборник трудов Цыпкина, редакционная коллегия выбрала из его научного наследия три работы, в которых он последовательно развивает и излагает свои научные взгляды в отношении налогов, доходов государственного бюджета, системы и основных институтов советского финансового права. Работы написаны на протяжении значительного отрезка времени — почти 30 лет.

• В 1955 г. в развитие своей кандидатской диссертации С.Д. Цыпкин издает работу «Правовое регулирование налоговых отношений в СССР». В этой научной работе впервые предлагается определение налогового права как совокупности правовых норм, регулирующих отношения по уплате налогов; раскрывается содержание «права установления налогов»; производится классификация существующих налогов на три группы — в зависимости от плательщиков; делается

вывод о том, что налоговые отношения могут существовать только в форме правоотношений, что данные правоотношения по своему содержанию не сводятся только к уплате налога, они являются сложными. Именно в этой работе предложено определение объекта налогообложения как основного элемента закона о налоге: *«В каждом законе о налоге, кроме указания на то, кто является плательщиком налога, указывается также, при наличии каких обстоятельств это лицо обязано платить налог»*<sup>1</sup>.

• В 1973 г. выходит в свет монография С.Д. Цыпкина «Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы»<sup>2</sup>. Она является первым фундаментальным исследованием всего комплекса вопросов правового регулирования доходов бюджетов, налоговых отношений. В работе сформулировано понятие правового института доходов государственного бюджета СССР, которое является более узким, чем понятие института государственных доходов.

• В 1983 г. в МГУ издается монография «Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства»<sup>3</sup>, в которой исследуются сложнейшие вопросы науки финансового права: структура и состав финансовой системы, системы финансового права, дается анализ институтов финансового права. Цыпкин отмечает, что «единственно правильным является определение финансовой системы как совокупности различных звеньев, групп однородных по формам мобилизации и использования денежных средств общественных экономических отношений».

Редакционная коллегия решила опубликовать указанные научные труды без каких-либо купюр и сокращений, чтобы сохранить для читателя тот общественно-экономический и политический фон, который существовал на момент их издания. Иначе сложно будет представить, что такая категория, как «объект налогообложения», была сформулирована в год смерти И.В. Сталина, а вывод о том, что институт «государственных доходов» шире института «доходов государственного бюджета СССР», сделан в том же году, когда Л.И. Брежнев получил Ленинскую премию за укрепление мира и дружбы между народами.

---

<sup>1</sup> Цыпкин С.Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М.: Госюриздат, 1955. С. 40.

<sup>2</sup> См.: Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М.: Юрид. лит., 1973.

<sup>3</sup> См.: Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства. М.: Изд-во Московского ун-та, 1983.

Автор настоящих строк помнит тот весенний день, когда ее научный руководитель, профессор МГУ С.Д. Цыпкин взял ее за руку и вместе с ней вошел в зал, где проходило заседание диссертационного совета юридического факультета, помнит, что благодаря Сергею Дмитриевичу получила рекомендацию в конкурсную аспирантуру по финансовому праву, связала свою дальнейшую жизнь и работу с Московским университетом.

**М.Ф. Ивлиева**,  
заведующая кафедрой финансового права  
Юридического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова,  
кандидат юридических наук, доцент

*Марина Федоровна Ивлиева активно готовила это переиздание работ своего учителя, С.Д. Цыпкина, в память о нем и в честь его 100-летия. К сожалению, к моменту, когда сборник был уже готов, Марина Федоровна скоростижно скончалась. Статья, сопровождающая сборник, — ее последняя работа. Это издание теперь дань памяти ей самой.*

***Кафедра финансового права***

## С.Д. Цыпкин и современное налоговое право. К 100-летию со дня рождения

На исходе советской эпохи профессор Сергей Дмитриевич Цыпкин (1921–1994) был одним из четырех отечественных докторов юридических наук, специализировавшихся в финансовом праве<sup>1</sup>. Из этой плеяды только он занимался проблематикой бюджетных доходов<sup>2</sup>. Мне посчастливилось в 1987–1991 гг. быть его аспирантом в МГУ им. М.В. Ломоносова.

Исследователи права того времени были чрезвычайно стеснены рамками, поставленными коммунистической идеологией. Но финансовому праву, пожалуй, не повезло больше других отраслей. Считалось, что в будущей социальной формации оно не будет востребовано, особенно в налоговой части.

К. Маркс, например, утверждал, что «подходный налог предполагает различные источники различных общественных классов, — предполагает, следовательно, капиталистическое общество»<sup>3</sup>. Поскольку страна двигалась прочь от капитализма, то зачем финансовое право? Разве что как тактическая задача переходного (социалистического) этапа. Этими соображениями определялся столь узкий состав исследователей финансово-правовой проблематики, незначительный объем преподавания дисциплины в вузах.

Другое ограничение распространялось на научные источники. Труды зарубежных коллег были почти недоступны, да и «не нужны»: зачем изучать то, что в передовой социальной формации неприменимо?

В забвении остались работы основоположников российского финансового права: В.А. Лебедева, И.Х. Озерова, И.И. Янжула и других. А ведь до Октября отрасль находилась на передовых рубежах. Поэтому в работах С.Д. Цыпкина крайне редко встречаются скудные упоминания трудов дореволюционных предшественников и зарубежных

---

<sup>1</sup> Его соратниками были доктор юридических наук Н.И. Химичева (1928–2016, Саратов), Л.К. Воронова (1931–2015, Киев) и М.И. Пискотин (1924–2003, Москва).

<sup>2</sup> Этой теме посвящены его работы: *Цыпкин С.Д.* Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955; *Он же.* Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973; *Он же.* Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства. М., 1983.

<sup>3</sup> *Маркс К.* Критика Готской программы // Полн. собр. соч. К. Маркса и Ф. Энгельса. Т. 38. М., 1965. С. 30–33.

коллег<sup>1</sup>. В приоритете же обязательные ссылки на труды основоположников коммунистического учения, программные документы КПСС, работы государственных и партийных лидеров.

Надо учесть также очень скупой нормативный и фактологический материал по вопросам финансового права, отсутствие конфликтной практики, которая привлекает внимание к тематике и обостряет видение проблем.

Тем более удивительно, что в этих сложных для науки условиях С.Д. Цыпкину удалось создать научную платформу, от которой можно было оттолкнуться, когда со сменой экономического строя возник «спрос» на финансовое право, в особенности на его налоговый раздел.

\* \* \*

Сейчас считается, что учение об элементах состава налога «было всегда», что это «общее место», само собой разумеющееся, что иначе и быть не может. В лучшем случае исследователи называют современных авторов, «внесших существенный вклад»...

Однако же именно С.Д. Цыпкин стал первым в России ученым, который на системной основе занялся «препарированием» налога как правового явления. Сначала в своей кандидатской диссертации, защищенной в год смерти Сталина<sup>2</sup>, а затем в монографии 1973 г. он обратил внимание на то, что «налоговые отношения могут существовать только в форме правовых отношений», что «правовая оболочка налога приводит к тому, что он взимается только при наличии фактического состава, предусмотренного в [нормативных] актах»<sup>3</sup>. Этот состав должен быть «твердо зафиксирован». Поэтому следует говорить о наличии «юридических конструкций, свойственных налоговому методу изъятия доходов».

С.Д. Цыпкин указал на основные элементы этой конструкции: «По каждому налогу законодательство предусматривает круг лиц, обязанных его уплачивать (круг субъектов налоговых правоотношений), определять фактические условия, обстоятельства, порождающие обя-

---

<sup>1</sup> В «Доходах государственного бюджета» упоминается труд Э.Н. Берендтса «Русское финансовое право», изданный в 1914 г. (с. 46); там же использованы труды болгарского ученого А.С. Ангелова и польского исследователя акад. С. Розмарина.

<sup>2</sup> *Цыпкин С.Д.* Налоги как институт советского финансового права: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 1953.

<sup>3</sup> *Цыпкин С.Д.* Доходы государственного бюджета СССР. С. 50.

занность уплаты (объекты обложения), устанавливает единицу обложения, ставки, льготы и сроки уплаты, ответственность за невыполнение предусмотренных обязанностей»<sup>1</sup>.

Не особенно углубляясь в содержание каждого элемента юридической конструкции (состава) налога, он тем не менее обратил внимание на необходимость продолжить детальное исследование. Например, отметил, что «вопрос об объекте налогообложения, представляющийся простым при самой общей его постановке, оказывается довольно сложным при анализе правовой регламентации некоторых конкретных платежей в бюджет»<sup>2</sup>.

Особенно ценен вывод о необходимости различать понятия «объект налогообложения» (основание взимания налога, фактическое обстоятельство, юридический факт) и «предмет налогового обложения» (признаки фактического характера, которые обосновывают взимание соответствующего налога)<sup>3</sup>.

\* \* \*

В 1991 г. «стартовало» налоговое законодательство России, принявшей новую экономическую и социальную ипостась. Его авторы труды С.Д. Цыпкина не изучали и о юридическом составе налогов задумывались мало. Неопределенность, неполноту и казуистичность налоговых законов той поры можно назвать «библейской».

Однако в середине 90-х началась активная подготовка Налогового кодекса — документа, призванного создать действительно правовую основу налоговых отношений в России.

Это стимулировало научные разработки, в том числе по проблемам юридического состава налогов<sup>4</sup>. Они были востребованы Конституционным Судом РФ при рассмотрении жалоб, связанных с качеством налогового законодательства. В Постановлении КС РФ от 18 февраля 1997 г. № 3-П впервые было отмечено, что «одно лишь перечисление лицензионных сборов в федеральных бюджетных законах нельзя рас-

---

<sup>1</sup> Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. С. 57.

<sup>2</sup> Там же. С. 60.

<sup>3</sup> С.Д. Цыпкин ссылается на работу М.Д. Загряцкова «Административная юстиция и право жалобы» (М., 1925). См.: Цыпкин С.Д. Доходы государственного бюджета СССР. С. 142–143.

<sup>4</sup> Первые комплексные исследования по этой теме: Пепеляев С.Г. Законы о налогах: элементы структуры. М., 1995; Основы налогового права: учеб.-методич. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 1995. С. 39–79.



сма­три­вать как их ус­та­но­в­ле­ние, по­сколь­ку эти за­ко­ны не со­дер­жат су­щес­твен­ных эле­мен­тов на­ло­го­вых обя­затель­ств».

Ана­ло­гич­ную по­зи­цию Суд выс­ка­зал в По­ста­но­в­ле­нии от 11 но­яб­ря 1997 г. № 16-П: «...ус­та­но­вить на­лог или сбор – не зна­чит толь­ко дать ему на­зва­ние, не­об­хо­ди­мо оп­ре­де­ле­ние в за­ко­не су­щес­твен­ных эле­мен­тов на­ло­го­вых обя­затель­ств.... Та­ким об­ра­зом, на­лог или сбор может счи­тать­ся за­кон­но ус­та­но­в­лен­ным толь­ко в том слу­чае, если за­ко­ном за­фик­си­ро­ва­ны су­щес­твен­ные эле­мен­ты на­ло­го­вого обя­затель­ства, т.е. ус­та­но­вить на­лог или сбор мож­но толь­ко пу­тем пря­мо­го пе­ре­чис­ле­ния в за­ко­не о на­ло­ге су­щес­твен­ных эле­мен­тов на­ло­го­вого обя­затель­ства».

Под­ход КС РФ сов­пал с мо­им, ко­то­рый я пред­ставил Су­ду в экс­перт­ном за­к­лю­че­нии по дан­но­му во­про­су.

Позд­нее пра­во­вая по­зи­ция КС РФ была вос­при­нята за­ко­но­да­те­лем при под­го­тов­ке На­ло­го­вого ко­дек­са РФ (часть пер­вая при­нята в 1998 г.). В п. 6 ст. 3 НК РФ за­кре­п­ле­но, что при ус­та­но­в­ле­нии на­ло­гов дол­жны быть оп­ре­де­ле­ны все эле­мен­ты на­ло­го­об­ло­же­ния. В ст. 17 НК РФ от­ме­че­но, что на­лог счи­та­ет­ся ус­та­но­в­лен­ным лишь в том слу­чае, ко­гда оп­ре­де­ле­ны на­ло­го­п­ла­те­ль­щик и эле­мен­ты на­ло­го­об­ло­же­ния, пе­ре­чис­лен­ные в ста­тье.

Та­ким об­ра­зом, выс­ка­зан­ные в 1973 г. С.Д. Цып­ки­ным мы­сли о юри­диче­ской кон­ст­рук­ции на­ло­га спу­стя ка­ких-то 25 лет на­шли прак­ти­че­ское воп­ло­ще­ние в за­ко­но­да­тель­стве. И хо­тя в ис­то­ри­че­ском пла­не вре­ме­ни про­шло не­мно­го, все же жаль, что Сер­гей Дми­три­е­вич об этом уже не узнал.

Ну а мы дол­жны пом­нить тех, чей на­уч­ный труд лег в ос­но­ву ны­неш­них дос­ти­же­ний. И быть им бла­го­дар­ны.

**С.Г. Пепеляев,**  
кандидат юри­диче­ских наук,  
управ­ляю­щий парт­нер «Пе­пе­ляев Груп­п»

# ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ В СССР

---

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Советское государство ежегодно затрачивает на удовлетворение растущих потребностей всего общества большие денежные средства.

Одним из источников доходов Советского государства являются налоги. К уплате налогов привлекаются как социалистические организации, так и широкие массы граждан.

Настоящая работа имеет целью показать, чем вызвано введение налогов в Советском социалистическом государстве, какие налоги установлены для отдельных групп плательщиков, каково значение каждого налога, каковы права и обязанности плательщиков налогов.

Наряду с этим работа имеет и другую цель — показать коренную противоположность налогов и правового регулирования налоговых отношений в Советском социалистическом государстве, налогов и правового регулирования налоговых отношений в капиталистических государствах, так как в этой области особенно ярко проявляется эксплуататорская сущность всей финансовой политики капиталистических государств.

## Глава I

### НАЛОГИ И ИХ ЗНАЧЕНИЕ В СОВЕТСКОМ СОЦИАЛИСТИЧЕСКОМ ГОСУДАРСТВЕ

Значение налогов в Советском социалистическом государстве можно правильно понять только в связи с рассмотрением социалистических отношений производства и распределения, природы и функций социалистического государства.

Налоги — одно из экономических понятий. А экономические понятия выражают реальные общественные отношения. Следовательно, и налоги выражают определенные реальные общественные отношения. Эти общественные отношения обусловлены экономическим строем данного общества, его базисом. Поэтому природа налогов не может быть выявлена вне экономического строя общества.

Так, экономические понятия капитализма обуславливаются капиталистической частной собственностью и выражают отношения капиталистической эксплуатации.

В социалистическом государстве от экономических понятий капитализма сохраняется лишь форма, внешний облик, но существо их коренным образом изменилось применительно к потребностям социалистического народного хозяйства. При социализме таким понятиям, как товар, деньги, бюджет, налоги, присуще качественно иное содержание.

Сопоставление налогов в Советском социалистическом государстве и налогов в государствах капиталистических ярко выявляет их коренное, принципиальное отличие друг от друга.

Экономической основой Советского социалистического государства — государства нового и высшего типа — является социалистическая система хозяйства и социалистическая собственность на орудия и средства производства.

Советское государство под руководством Коммунистической партии обобществило средства производства, обратило их в собственность всего народа и тем самым уничтожило систему эксплуатации, создало социалистические формы хозяйства.

Советское государство осуществляет непосредственное плановое управление всем народным хозяйством страны, обеспечивает процесс расширенного социалистического воспроизводства в соответствии с требованиями основного экономического закона социализма

и закона планомерного и пропорционального развития народного хозяйства.

В то время, когда в странах капитала происходит гонка вооружений и милитаризация экономики, растет дороговизна, в Советском Союзе расширяется гражданская промышленность, разворачивается мирное строительство, из года в год снижаются цены.

Безраздельное господство социалистической собственности на орудия и средства производства позволяет Коммунистической партии и Советскому правительству руководить всей хозяйственной жизнью страны, направлять все ресурсы на осуществление общенародных задач и в первую очередь на систематическое повышение благосостояния трудящихся.

Успешное претворение в жизнь мероприятий пятого пятилетнего плана, в основу которого положены директивы XIX съезда КПСС, обеспечивает дальнейшее строительство коммунистического общества, новый подъем социалистической экономики и культуры, дальнейшее повышение материального благосостояния трудящихся.

Так, в 1953 г. общий уровень промышленного производства примерно в два с половиной раза превысил уровень довоенного 1940 г., произведено стали в два с лишним раза больше, добыто угля — на 93%, нефти — на 70% больше, чем в 1940 г.

Валовая продукция промышленности, производящей средства производства, увеличилась на 12% по сравнению с 1952 г.

На базе достигнутых успехов в развитии тяжелой промышленности в 1953 г. было положено начало проведению в жизнь решений партии и правительства о всемерном расширении производства товаров народного потребления и подъеме сельского хозяйства.

Осуществление всех намеченных грандиозных мероприятий в области промышленности и сельского хозяйства, товарооборота, транспорта, связи требует крупных финансовых затрат.

Например, за 1953 г. капиталовложения на дальнейшее развитие транспорта и связи составили 18 млрд руб. Капиталовложения в черную и цветную металлургию, угольную, нефтяную, химическую промышленность, в машиностроение, электростанции, а также в лесную и бумажную промышленность, в строительную индустрию и промышленность строительных материалов составили более 80 млрд руб. На мероприятия по развитию сельского хозяйства было израсходовано 52,3 млрд руб.

Систематическое увеличение ассигнований на народное хозяйство является важнейшей особенностью государственного бюджета, который отражает политику Советского правительства и Коммуни-