



ФИНАНСОВЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ПРИ ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

УЧЕБНИК И ПРАКТИКУМ
ДЛЯ АКАДЕМИЧЕСКОГО БАКАЛАВРИАТА

Под редакцией доктора юридических наук,
профессора, заслуженного юриста РФ **И. И. Кучерова**

*Рекомендовано Учебно–методическим отделом
высшего образования в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по юридическим направлениям
и специальностям*

Книга доступна в электронной библиотечной системе
biblio-online.ru

Москва ■ Юрайт ■ 2014

УДК 34(075.8)

ББК 67.402я73

Н23

Учебник подготовлен профессорско-преподавательским составом кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве Российской Федерации.

Ответственный редактор:

Кучеров Илья Ильич — доктор юридических наук, профессор, заслуженный юрист РФ, заведующий кафедрой налогового права юридического факультета Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, главный научный сотрудник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве Российской Федерации.

Рецензент:

Кучерявенко Н. П. — доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового права Национального юридического университета им. Ярослава Мудрого.

Н23

Налоговое право. Общая часть : учебник и практикум для академического бакалавриата / под ред. И. И. Кучерова. — М. : Издательство Юрайт, 2014. — 760 с. — Серия : Бакалавр. Академический курс.

ISBN 978-5-9916-4082-4

В учебнике рассмотрены основные положения общей части налогового права. В книге содержатся сведения по истории налогообложения, обстоятельно раскрывается юридическая природа налога, анализируются методы осуществления налоговой политики, устройство налоговой системы, источники налогового законодательства, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов, компетенция органов налогового администрирования, иных контролирующих и правоохранительных органов, правовой механизм взыскания недоимок и пени, а также виды ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах и порядок разрешения налоговых споров. Законодательство приводится по состоянию на 1 марта 2014 г.

Соответствует Федеральному государственному образовательному стандарту высшего образования четвертого поколения.

Для студентов и аспирантов вузов, обучающихся по юридическим и экономическим направлениям и специальностям.

УДК 34(075.8)

ББК 67.402я73

ISBN 978-5-9916-4082-4

© Коллектив авторов, 2014

© ООО «Издательство Юрайт», 2014

Оглавление

Авторский коллектив.....	9
Принятые сокращения.....	11
Предисловие	13
Глава 1. Правовое понятие и сущность налогов и сборов	15
1.1. Теоретические представления о происхождении налогообложения	15
1.2. Юридические признаки налога.....	26
1.3. Функции налога.....	40
1.4. Правовые концепции определения налога и его понятие ...	48
1.5. Классификация налогов и ее основания	54
1.6. Понятие и признаки налогового сбора	66
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>75</i>
Глава 2. Принципы налогообложения.....	77
2.1. Состав принципов налогообложения и их правовое закрепление	77
2.2. Справедливость налогообложения и ее составляющие.....	91
2.3. Законность и определенность налогов и сборов	104
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>108</i>
Глава 3. Установление, введение и прекращение налогов и сборов	109
3.1. Налоговый суверенитет как право установления и введения налогов и сборов	109
3.2. Общие условия установления налогов и сборов.....	119
3.3. Введение в действие и прекращение действия налогов и сборов	124
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>131</i>
Глава 4. Понятие и система налогового права	132
4.1. Предмет и методы налогового права	132
4.2. Система налогового права.....	137
4.3. Источники (формы) налогового права.....	140
4.4. Действие актов законодательства о налогах и сборах.....	150
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>157</i>

Глава 5. Налоговые правоотношения	159
5.1. Понятие и структура налоговых правоотношений	159
5.2. Объект и содержание налоговых правоотношений.....	180
5.3. Субъекты налоговых правоотношений, их представители.....	193
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>204</i>
Глава 6. Субъекты налогов и сборов (налогообязанные лица)	206
6.1. Понятие и виды налогоплательщиков	206
6.2. Резидентный статус физических лиц для целей налогообложения	216
6.3. Критерии резидентства налогоплательщиков-организаций.....	222
6.4. Взаимозависимость лиц и консолидация налогоплательщиков как налогово-правовые институты.....	230
6.5. Лица, содействующие уплате налогов	253
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>258</i>
Глава 7. Органы налогового администрирования	260
7.1. Понятие и состав органов налогового администрирования.....	260
7.2. Правовое положение Федеральной налоговой службы ...	267
7.3. Территориальные органы Федеральной налоговой службы, их компетенция	270
7.4. Права и обязанности налоговых органов.....	275
7.5. Взаимодействие органов налогового администрирования с иными органами власти	279
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>283</i>
Глава 8. Юридическая конструкция налогов и сборов: общая характеристика.....	284
8.1. Юридическая конструкция налога и сбора, ее элементы.....	284
8.2. Обязательные и дополнительные элементы налогов и сборов.....	295
8.3. Факультативные элементы налогов и сборов	298
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>301</i>
Глава 9. Обязательные элементы налогообложения	302
9.1. Значение предмета и источника налогообложения для юридической конструкции налога	302
9.2. Объект налога как правовое основание налогообложения	309

9.3. Налоговая база и ее определение.....	322
9.4. Конструктивная необходимость масштаба налога	332
9.5. Налоговый период	338
9.6. Понятие и виды налоговых ставок.....	341
9.7. Порядок исчисления налогов.....	348
9.8. Уплата налога и ее составляющие	352
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>356</i>
Глава 10. Налоговые льготы	357
10.1. Предназначение налоговых льгот, их понятие и виды.....	357
10.2. Налоговые привилегии и иммунитеты.....	368
10.3. Изменение срока уплаты налога и его формы.....	371
10.4. Реструктуризация и списание задолженности по налогам, пеням и штрафам	379
10.5. Зоны льготного налогообложения (офшоры).....	382
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>387</i>
Глава 11. Налоговая обязанность и ее исполнение	388
11.1. Понятие налоговой обязанности	388
11.2. Основания возникновения, приостановления и прекращения налоговой обязанности	400
11.3. Общий порядок исполнения налоговой обязанности	405
11.4. Отдельные особенности исполнения налоговой обязанности.....	420
11.5. Зачет и возврат излишне уплаченного или взысканного налога.....	427
11.6. Налоговая оптимизация.....	436
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>442</i>
Глава 12. Способы обеспечения и принудительного исполнения налоговой обязанности	443
12.1. Понятие и виды способов обеспечения исполнения налоговой обязанности	443
12.2. Залог имущества и поручительство.....	449
12.3. Пеня.....	454
12.4. Приостановление операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей	459
12.5. Арест имущества.....	464
12.6. Банковская гарантия.....	467
12.7. Обращение взыскания на денежные средства и иное имущество.....	469
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>483</i>

Глава 13. Налоговый контроль.....	485
13.1. Понятие налогового контроля.....	485
13.2. Виды, формы и методы налогового контроля.....	497
13.3. Учет налогоплательщиков.....	505
13.4. Проведение камеральных и выездных налоговых проверок.....	516
13.5. Действия по осуществлению налогового контроля.....	530
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>548</i>
Глава 14. Налоговая тайна.....	549
14.1. Понятие и признаки налоговой тайны.....	549
14.2. Соотношение налоговой тайны с иными видами тайн ...	557
14.3. Содержание защищаемой информации и ее источники.....	566
14.4. Правовой режим защиты налоговой тайны.....	573
14.5. Ответственность за нарушение правил доступа к информации, составляющей налоговую тайну.....	581
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>588</i>
Глава 15. Нарушения законодательства о налогах и сборах.....	589
15.1. Понятие и виды нарушений законодательства о налогах и сборах.....	589
15.2. Налоговые правонарушения: их признаки и виды.....	595
15.3. Нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения.....	615
15.4. Налоговые преступления.....	625
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>642</i>
Глава 16. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах.....	643
16.1. Общие условия привлечения к налоговой ответственности.....	643
16.2. Освобождение от налоговой ответственности и налоговая амнистия.....	650
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>657</i>
Глава 17. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах.....	658
17.1. Понятие и виды производств по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах.....	659
17.2. Органы, уполномоченные осуществлять производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах.....	662

17.3. Производство по делам о налоговых правонарушениях.....	667
17.4. Производство по делам об административных правонарушениях в области налогов и сборов.....	672
17.5. Производство по уголовным делам о налоговых преступлениях.....	674
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>679</i>
Глава 18. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.....	681
18.1. Споры, вытекающие из налоговых правоотношений, их классификация.....	681
18.2. Порядок внесудебного обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.....	697
18.3. Судебный порядок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.....	706
<i>Вопросы и задания для самоконтроля.....</i>	<i>714</i>
Рекомендуемая литература.....	716
Глоссарий.....	718
Тесты.....	733
Задания.....	742
Кейсы.....	745
Задачи.....	748
Приложение. Перечень действующих двусторонних международных договоров Российской Федерации об избежании двойного налогообложения (по состоянию на 1 января 2013 г.).....	750

Авторский коллектив

Абросимов Р. Ю. — кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 17 (17.2);

Бондаренко Т. А. — кандидат юридических наук, преподаватель кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 4 (4.4);

Ильин А. Ю. — кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 13, 15 (гл. 15 в соавторстве с И. Г. Ленева);

Кобзарь-Фролова М. Н. — доктор юридических наук, профессор кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ, профессор кафедры таможенного права Российской таможенной академии (г. Люберцы) — гл. 4 (4.1, 4.2);

Копина А. А. — кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 6 (6.4), 18;

Кучеров И. И. — Заслуженный юрист РФ, доктор юридических наук, профессор, заведующий кафедрой налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — предисловие, гл. 1—3, 6 (6.1 (в соавторстве с Е. В. Шередеко) и 6.5), 8, 9, 11;

Ленева И. Г. — кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 15 (в соавторстве с А. Ю. Ильиным);

Поветкина Н. А. — кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ, начальник отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ — гл. 4 (4.3 (в соавторстве с С. И. Токаревым)), 14;

Реут А. В. — кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 10;

Соловьев И. Н. — Заслуженный юрист РФ, доктор юридических наук, профессор кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 16;

Титов А. С. — доктор юридических наук, профессор кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 7, 12 (12.7);

Токарев А. С. — соискатель отдела финансового, налогового и бюджетного законодательства Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ — гл. 4 (4.3 — в соавторстве с Н. А. Поветкиной);

Хаванова И. А. — кандидат юридических наук, преподаватель кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ, старший научный сотрудник Института законодательства и сравнительного правоведения при Правительстве РФ — гл. 17 (кроме 17.2);

Шередеко Е. В. — преподаватель кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 6 (6.1 (в соавторстве с И. И. Кучеровым), 6.2);

Яговкина В. А. — кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ, доцент кафедры государственного регулирования экономики Российской академии народного хозяйства и государственной службы — гл. 5;

Якушкина Е. Е. — кандидат юридических наук, доцент кафедры налогового права Финансового университета при Правительстве РФ — гл. 12 (кроме 12.7).

Общая редакция — доктор юридических наук, профессор, Заслуженный юрист Российской Федерации **И. И. Кучеров**.

ПРИНЯТЫЕ СОКРАЩЕНИЯ

1. Нормативные документы

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 30.12.2008 № 6-ФКЗ и № 7-ФКЗ)

АПК РФ — Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 24.07.2002 № 95-ФЗ

БК РФ — Бюджетный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 31.07.1998 № 145-ФЗ

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

ГПК РФ — Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 14.11.2002 № 138-ФЗ

КоАП РФ — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях: Федеральный закон от 30.12.2001 № 195-ФЗ

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

УК РФ — Уголовный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 13.06.1996 № 63-ФЗ

УПК РФ — Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 18.12.2001 № 174-ФЗ

2. Прочие сокращения

абз. — абзац

гл. — глава (-ы)

ЕНВД — единый налог на вмененный доход
ИНН — идентификационный номер налогоплательщика
Минфин России — Министерство финансов Российской Федерации
НДПИ — налог на добычу полезных ископаемых
НДС — налог на добавленную стоимость
НДФЛ — налог на доходы физических лиц
ООН — Организация Объединенных Наций
п. — пункт (-ы)
подп. — подпункт (-ы)
разд. — раздел
ст. — статья (-и)
ФАС — федеральный арбитражный суд
ФНС России — Федеральная налоговая служба
ЦБ РФ — Центральный банк Российской Федерации (Банк России)
ч. — часть (-и)

ПРЕДИСЛОВИЕ

Современные правовые реалии и экономическая действительность таковы, что требуют углубленного изучения правовых механизмов налогообложения и регулирования налоговых отношений. Соответственно, знание важнейших положений налогового права является необходимым условием профессиональной работы юриста. По сравнению с другими отраслями (подотраслями) российское налоговое право характеризуется повышенным уровнем сложности, нестабильности и противоречивости, а практика его применения сопровождается различными правовыми проблемами. Очевидно, что процесс совершенствования налогового законодательства пока еще далек от завершения. Подобное положение дел во многом объясняется тем, что современное налоговое право создавалось лишь на протяжении последних 20 лет. При этом ранее имевшаяся нормативно-правовая база во внимание практически не принималась.

Налоговое право — учебная дисциплина, входящая в общепрофессиональную часть профессионального цикла Федерального государственного образовательного стандарта высшего образования четвертого поколения для бакалавров по направлению подготовки «Юриспруденция».

В процессе изучения курса «Налоговое право» студенты будут:

знать историю налогообложения, юридическую природу налога и сбора, методы осуществления налоговой политики, источники налогового законодательства, права и обязанности налогоплательщиков и налоговых агентов, компетенцию органов налогового администрирования, правовой механизм взыскания недоимок и пени, виды ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, порядок производства по соответствующим делам и процедуры разрешения налоговых споров;

иметь представление о международном правовом сотрудничестве в вопросах налогообложения;

уметь применять научные методы познания (анализ, сравнение, обобщение), нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения; делать аргументированные выводы при оценке правовых ситуаций в сфере налогообложения; использовать соответствующую правоприменительную практику; правильно ориентироваться в особенностях прав и обязанностей участников налоговых правоотношений; давать обоснованные юридические заключения по конкретным вопросам налоговой деятельности;

владеть навыками организации самостоятельной работы с нормативными правовыми актами в области налогообложения, судебной практикой и научной литературой.

В основу предлагаемого читателям учебника положены лекции, читавшиеся профессорами и преподавателями кафедры «Налоговое право» Федерального государственного образовательного бюджетного учреждения высшего профессионального образования «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» на протяжении многих лет в различных вузах, а также результаты их самостоятельных научных исследований.

Глава 1

ПРАВОВОЕ ПОНЯТИЕ И СУЩНОСТЬ НАЛОГОВ И СБОРОВ

В результате изучения данной главы студент должен:

знать

- мировоззренческие и методологические основы юридического мышления;
- основные исторические этапы, закономерности и особенности становления и развития налогового права;

уметь

- применять философские принципы и законы, формы и методы познания в профессиональной деятельности;
- использовать экономические знания для понимания движущих сил и закономерностей исторического процесса;

владеть навыками

- использования различных философских методов для анализа тенденций развития современного общества, философско-правового анализа;
 - правильного мышления, использования приемов и методов логического построения рассуждений.
-

1.1. Теоретические представления о происхождении налогообложения

Осознанное желание делиться с кем бы то ни было результатами своего труда, изначально вряд ли было присуще человеку в первозданном его состоянии. Необходимость в распределении плодов стала утверждаться в человеческом сознании много позже, одновременно с развитием процесса объединения людей в семьи, роды, племена. Объективной предпосылкой этого явилось разделение труда, а главным побуждающим мотивом — возникновение неких общих

потребностей, удовлетворение которых требовало объединения усилий соплеменников, в том числе посредством участия каждого из них в общих делах своим имуществом¹.

Элементы перераспределения доходов, проявляющие некое сходство с налогообложением, обнаруживаются на самом раннем этапе формирования общества. Исходя из этого справедливо суждение о том, что налоги — элемент общественного бытия, свойственные социуму как таковому². Ведь очевидно, что соответствующие механизмы имели место еще при первобытно-общинном строе в виде различного рода пожертвований и подношений вождям и старейшинам. В основе их изначально лежало соблюдение общепринятых в той или иной общине обычаев и традиций, а чуть позже — отправление зарождающегося религиозного культа и необходимость обеспечения его служителей. Вместе с тем подобные дары могут рассматриваться лишь в качестве некоего прообраза налогов в современном их понимании, поэтому следует исходить из того, что налогообложение как таковое зародилось все же в более поздний исторический период. Его главными предпосылками явились переход от натурального хозяйства к денежному, зарождение и формирование государства³.

ИЗ ИСТОРИИ

Принято считать, что налогообложение началось в древности с так называемой церковной десятины, которая регулярно взималась со всего произведенного или добытого в интересах служителей религиозного культа. В данном случае взимание соответствующих платежей являлась скорее одним из религиозных обрядов. Не случайно в это время определенный вклад в дело становления системы налогового администрирования внесла церковь. Служителями культа создавался «невероятно обширный и сложный аппарат управления своей недвижимой собственностью и своей налоговой системой. Существовали подробные юридические нормы, регулирующие этот аппарат, управляемый чиновниками, компетенция и полномочия которых были точно определены, успешно

¹ Кучеров И. И. Деньги, денежные обязанности и денежные взыскания : монография. М., 2012. С. 12—13.

² Щепкин С. С. Концепции происхождения налогов (теоретико-правовой анализ) // История государства и права. 2007. № 4.

³ Кучерявенко Н. П. Курс налогового права : в 6 т. Т. I : Генезис налогового регулирования : в 2 ч. Ч. 1. Харьков, 2002. С. 9.

контролировались с помощью системы инспектирования, действовавшей, помимо прочего, как очень эффективная мера экономической ревизии»¹.

Постепенно наряду с подношениями служителям культа определенная доля продукта стала изыматься также и на цели финансирования светской администрации. Налоги стали атрибутом государственной власти². Возникновение российской государственности, к примеру, связывается с взиманием дани с покоренных племен, которая также была ничем иным, как первой разновидностью налога. Правда, возникнув изначально в форме контрибуции с завоеванных земель, дань лишь постепенно становится обязательной к уплате всем населением, устанавливается порядок ее взимания, и соответственно лишь с этого момента у нее обнаруживаются признаки собственно налога³.

На счет первых налоговых механизмов приходились довольно примитивные и преимущественно натуральные налоги, которые бессистемно взимались в пользу публичной власти без использования специального податного аппарата. Подобное налогообложение в частности имело место в ранних государствах Египта, Индии, Греции, Китая, Рима. Лишь много позднее уже в период Средневековья состояние налогообложения стало характеризоваться существенным повышением роли налогов в доходах государств и относительной стройностью системы их взимания. Именно на этот период фактически и приходится формирование первых в мире налоговых систем⁴. Фактически понадобилась огромная историческая эпоха — эпоха феодализма, для того чтобы проблемы налогов и налогообложения постепенно поднялись до уровня общественно значимых и удостоились конституционного регулирования. Впервые это произошло в Англии, где в 1215 г. принят один из первых в цивилизованной истории человечества конституционных актов — Великая хартия вольностей, в соответствии с которой

¹ Аннерс Э. История европейского права : пер. со швед. М., 1996. С. 239.

² Все начиналось с десятины: Этот многоликий налоговый мир : пер. с нем. / под общ. ред. Б. Е. Ланина. М., 1992. С. 34.

³ Захаров В. Н., Петров Ю. А., Шацкло М. К. История налогов в России. IX — начало XX в. (Серия «Экономическая история. Документы, исследования, переводы»). М., 2006. С. 3—10.

⁴ Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. М., 2003. С. 7—12.

учрежденный парламент получил исключительные права на установление налогов¹. Не случайно в свое время известным русским исследователем Н. И. Тургеневым отмечалось, что «все системы налогов, существующие теперь в различных европейских государствах, имеют свое начало в Средних веках»².

С этого времени налоги становятся важнейшим государственным институтом наряду с такой, например, традиционной его составляющей, как аппарат власти и принуждения. Так, известный отечественный историк А. С. Лаппо-Данилевский в своей работе, посвященной организации прямого налогообложения в средневековой России, отмечал, что «войско и финансы были центрами, вокруг которых вращались все второстепенные вопросы государственной жизни»³. Впрочем, посредством формируемых за счет налогообложения финансовых ресурсов получали разрешение государственные задачи не только в военной, но также — дипломатической, политической, хозяйственной и культурной сферах⁴. Соответственно невозможно представить существование государства без четкой, налаженной и эффективной системы сбора налогов⁵.

Налоги в качестве основного источника покрытия общественных затрат исторически присущи государству как публичному территориальному образованию, нуждающемуся в постоянном финансовом обеспечении своего функционирования⁶. Таким образом, их следует относить к числу

¹ *Гаврилюк Р. А.* Эволюция конституционных дефиниций налога // Законодательная дефиниция: логико-гносеологические, политико-юридические, морально-психологические и практические проблемы : материалы Международного «круглого стола» (Черновцы, 21–23 сентября 2006 г.) / под ред. В. М. Баранова, П. С. Пацуркивского, Г. О. Матюшкина. Нижний Новгород, 2007. С. 727.

² *Тургенев Н. И.* Опыт теории налогов // У истоков финансового права (в серии «Золотые страницы финансового права»). Т. 1. М., 1998. С. 125.

³ *Лаппо-Данилевский А. С.* Организация прямого обложения в Московском государстве со времен Смуты до эпохи преобразований. СПб., 1890. С. 503.

⁴ *Коломиец А. Г.* Финансовые реформы русских царей. От Ивана Грозного до Александра Освободителя. М., 2001. С. 6–7.

⁵ *Козлов С. А., Дмитриева З. В.* Налоги в России до XIX в. : курс лекций. 2-е изд., испр. и доп. СПб., 2001. С. 4.

⁶ См. подробнее: *Елинский А. В.* Из истории налогообложения зарубежных стран: от древних времен до XVIII века // Финансовое право. 2006. № 5.

основных признаков государства, наряду с такими его признаками, как аппарат управления и принуждения, суверенитет, верховенство государственной власти и административно-территориальное деление и др. Отдельные правоведы полагают, что налогообложение следует относить к факультативным признакам государства, поскольку в современном мире существуют страны без налогов. Однако и в этом случае признается, что налогообложение является основным направлением деятельности государства, его функцией¹. Финансовые средства, поступающие в виде налогов, первоначально были необходимы лишь для содержания государственного аппарата, армии, полиции и суда. Однако позднее с развитием общества они стали использоваться и для финансирования различных осуществляемых государством образовательных, медицинских, социальных, культурных и иных программ.

Прочное укоренение налогообложения в качестве основного источника государственных доходов, повышение роли налогов в обществе со временем потребовали научного обоснования их необходимости, установления обстоятельств их происхождения. Соответствующие учения призваны были обеспечить своего рода теоретическую базу налогообложения. В различные периоды времени известные философы, финансисты и правоведы выдвигали самые различные версии относительно происхождения налогов. Результатом этого явилось формулирование нескольких индивидуалистических теорий, имеющих в основе своей существенно отличающиеся друг от друга подходы (рис. 1.1).

Одной из наиболее известных теорий является так называемая *теория выгоды (эквивалентного обмена, обмена услугами)*. Ее суть заключается в том, что налог есть результат соответствующего соглашения между государством и гражданами. В основу данной теории положен сугубо частноправовой подход, в соответствии с которым преобладали идеи невмешательства государства в экономику и непроизводительного характера государственных услуг. В соответствии с ней возникновение налогообложения связывается с достижением согласия в обществе относительно необходимости

¹ Гриценко В. В. Налогообложение как комплексная категория в современной юридической науке // Вестник Воронежского государственного университета. 2007. № 1. С. 211.

уплаты налогов каждым его членом в пользу государства. Это в свою очередь предполагает встречное предоставление последним каждому члену общества услуг, к числу которых относили обеспечение обороноспособности, поддержание общественной безопасности, отправление правосудия и другие государственные функции. Иными словами взимание налогов, по мнению сторонников этой теории, обусловлено эквивалентным обменом (в данном случае — обмен услугами) между государством и его гражданами на основе «общественного договора»¹.

В конечном счете, указанный выше подход возобладал в рамках *атомистической теории*, которая возникла во Франции в эпоху просвещения (XVII—XVIII вв.). Представителями данной теории являлись С. де Вобан и Ш. Монтескье. Они рассматривали налог как плату, вносимую за услуги, оказываемые плательщику государством. В данном случае подразумевалось то, что средства доставляемые налогообложением необходимы государству для содержания государственного аппарата, армии, полиции и суда, которые в свою очередь обеспечивают налогоплательщикам безопасность и общественное спокойствие.

Одновременно с теорией «общественного договора» была сформулирована и *теория «фискального договора»*. В основу последней положена идея, заключающаяся в том, что граждане в рамках соответствующего договора, дабы сохранить свое имущество, уступают определенную его долю государству, которое, в свою очередь, реализуя охранительную функцию, создает для собственников благоприятные условия пользования².

В XVIII в. возникла научная *теория страховой премии* (А. Тьер, Э. де Жирарден, Д. Мак-Куллох). В соответствии с ней уплате налогов противопоставлялось определенное предоставление в виде страхования рисков налогоплательщиков государством, выступающим как бы в роли страховщика. Иными словами налогообложение рассматривалось сторонниками этой теории как механизм, позволяющий страховать личные и имущественные риски, а налоги — как подобие страховой премии, уплачиваемой государству.

¹ Пушкарева В. М. История финансовой мысли и политики налогов. М., 1996. С. 58—59.

² Там же. С. 59—60.

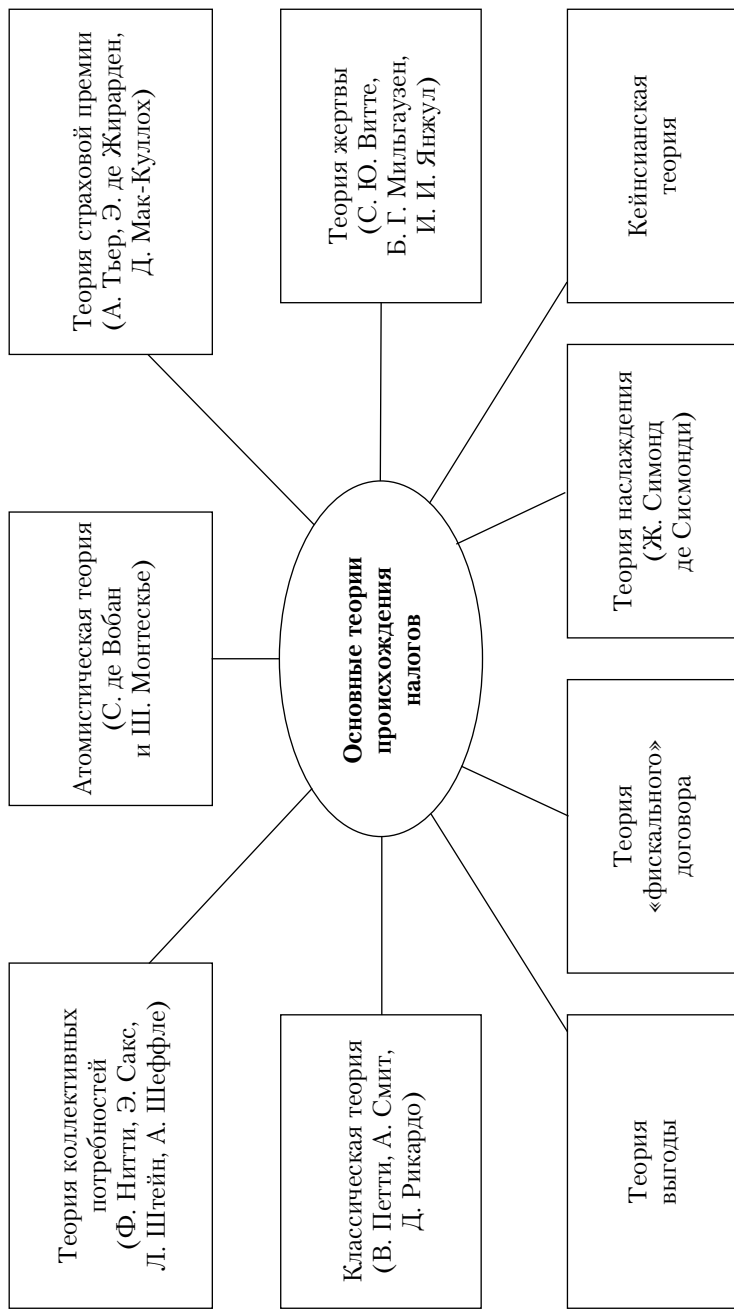


Рис. 1.1. Основные теории происхождения налогов

Классическая теория (В. Петти, А. Смит, Д. Рикардо) основывалась на признании налогов «справедливой ценой за оплату услуг». Ее сторонники в первую очередь принимали во внимание экономическую природу налога, при этом ими отмечалась непроизводительная природа государственных услуг. Тем не менее обращает на себя внимание наличие определенного сходства этого учения с теорией эквивалентного обмена. Заслуга А. Смита, как одного из основоположников классической теории, заключается в том, что налоговая система определялась им как упорядоченное и систематическое изъятие части доходов субъектов хозяйствования. С его именем связывается также формулирование таких основополагающих принципов налогообложения, как равномерность, определенность, удобство и дешевизна. По его мнению, налогообложение должно ограничиваться и существовать в пределах необходимых и достаточных для покрытия расходов на оборону и содержание государственной власти. При этом преобладал негативный взгляд на налоги ввиду их пагубного воздействия на производительную деятельность как таковую. В связи с этим видный отечественный ученый М. М. Алексеенко отмечал, что «материальное, вещное воззрение на хозяйство, считающее производительным трудом только такой, который овеществляется в предметах, обладающих менеспособностью, такое воззрение должно было стать во враждебное отношение к налогу, окупающему услугу государства, видя в нем отклонение народных ресурсов от содержания производительного труда, а это воззрение имеет своим отцом А. Смита»¹.

В первой половине XIX в. швейцарский экономист Ж. Симонд де Сисмонди сформулировал *теорию наслаждения*. По его мнению, при помощи налогов каждый налогоплательщик как бы покупает наслаждение, связываемое с получением выгоды, которую доставляют ему общественный порядок, правосудие, обеспечение безопасности личности и собственности и т.д. В одной из своих работ ученый отмечал, что «граждане должны смотреть на налоги, как на вознаграждение за оказываемую правительством защиту их личности и собственности. Налоги, уплачиваемые гражданами, должны по справедливости соответствовать тем выгодам, которые оно делает ради них. При помощи налогов покрываются ежегодные расходы государства, и каждый платель-

¹ Алексеенко М. М. Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870. С. 1.

щик налогов участвует таким образом в общих расходах, совершаемых ради него и ради его сограждан. Цель богатства всегда заключается в наслаждении. При помощи налогов каждый плательщик покупает не что иное, как наслаждения. Наслаждение он извлекает из общественного порядка, правосудия, обеспечения личности и собственности. Наслаждение доставляют также общественные работы, благодаря которым можно пользоваться хорошими дорогами, широкими бульварами, здоровой водой. Народное просвещение, благодаря которому дети получают воспитание, а у взрослых развивается религиозное чувство, опять-таки доставляет наслаждение. В дополнение ко всем другим наслаждением служит национальная защита, обеспечивающая каждому участие в выгодах, доставляемых общественным порядком»¹.

Основным недостатком указанных выше теорий является то, что в основе их положено представление о договорном характере возникновения государства и о возмездности отношений последнего с гражданами. В настоящее же время не требует дополнительного подтверждения тот факт, что налоговые правоотношения относятся к публичной сфере правового регулирования, строятся на основе жесткого императива и имеют характер власти и подчинения. Эти отношения изначально исключали какое-либо равенство сторон и диспозитивность, а возложение налоговых обязанностей изначально основывалось на одностороннем (со стороны государства) обязывании граждан и понуждении их к уплате налогов.

С возникновением учения о правовом государстве появляются теоретические предпосылки для зарождения новых идей относительно налогов во второй половине XIX в. В частности принудительный характер взимаемых в пользу государства налогов положен в основу *теории жертвы*. Как пожертвования определяли налоги многие известные ученые (С. Ю. Витте, Б. Г. Мильгаузен, И. И. Янжул). По мнению С. Ю. Витте, налоги есть принудительные сборы (пожертвования) с дохода и имущества подданных, взимаемые в силу верховных прав государства ради осуществления высших целей государственного общежития². Одним из видных

¹ Ж. Симонд де Сисмонди. Новые начала политэкономии. М., 1897. С. 135–149.

² Витте С. Ю. Конспект лекций о Государственном хозяйстве. СПб., 1914. С. 35.

представителей отечественной/финансово-правовой науки И. И. Янжулом также отмечалось, что «в силу своего верховного права государство прямо требует от подданных известного пожертвования, известного количества труда, денег, товаров в его пользу и при этом в вознаграждение за такое принудительное пожертвование отдельным подданным ничего не дает. Правда, взамен платимых налогов подданные пользуются выгодами общежития, защитой извне, безопасностью внутри страны, вообще разнообразными полезными результатами воздействия государственной власти <...> Как особый вид государственных доходов налоги основываются, таким образом, исключительно на общественно-правовых началах, на безусловной необходимости известных пожертвований в пользу государства — для того чтобы оно могло преследовать высшие цели своего существования»¹.

Резкий рост государственных расходов в конце XIX — начале XX в. и существенное расширение налогообложения потребовали обоснования фискальных действий правительства, что привело к формулированию *теории коллективных потребностей*. Ее основу составляет суждение об особой роли государства в экономике и о производительном характере его услуг. Приверженцы этой теории (Ф. Нитти, Э. Сакс, Л. Штейн, А. Шеффле) исходили из принудительного характера налогов, взимание которых обусловлено необходимостью финансирования государственной деятельности, направленной на удовлетворение коллективных нужд. В качестве исходного положения рассматривалось суждение о том, что государство призвано обеспечивать те нужды общества, которые не могут быть удовлетворены посредством частного хозяйствования. Услуги государства не обладают меновой способностью, в отличие от коммерческих услуг не пользуются индивидуальным спросом, однако являются жизненно необходимыми для граждан в целом, поэтому требуют соответствующего финансирования. Иными словами государство должно направлять на удовлетворение коллективных потребностей необходимый объем средств, которые через налогообложение отвлекаются от индивидуального потребления. По этому поводу Ф. Нитти писал: «Имеются неделимые общественные

¹ Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах // Золотые страницы финансового права. Т. 3. М., 2002. С. 57.