

Данил Винницкий

Российское налоговое право



Экономика и право (Юридический центр)

Данил Винницкий

Российское налоговое право

«Юридический центр»

2003

УДК 336.2
ББК 67.408

Винницкий Д. В.

Российское налоговое право / Д. В. Винницкий — «Юридический центр», 2003 — (Экономика и право (Юридический центр))

Книга посвящена исследованию проблем теории и практики российского налогового права: его функциям, предмету регулирования, особенностям способов его правового воздействия, налогово-правовым принципам, понятиям и категориям, используемым презумпциям и юридическим конструкциям, некоторым приемам толкования налогово-правовых норм. В работе подробно анализируется система российского налогового права, выделяются такие ее элементы, как общая часть, институт правового регулирования установления и введения налогов и сборов, налоговое обязательственное и налоговое процедурное право, налоговое деликтное право, международное налоговое право. В книге, наряду с проблемами отечественного налогового законодательства, судебной практики и научной доктрины, рассматриваются налогово-правовые концепции и теории, сложившиеся в зарубежных странах. Для студентов, аспирантов, преподавателей, работников налоговых и финансовых органов, органов налоговой полиции, судей, практикующих юристов, всех тех, кто интересуется проблемами теории и практики российского налогового права.

УДК 336.2
ББК 67.408

© Винницкий Д. В., 2003
© Юридический центр, 2003

Содержание

Предисловие	6
Введение	8
Раздел I	10
Глава 1	10
Глава 2	20
Раздел II	34
Глава 3	34
Конец ознакомительного фрагмента.	36

Данил Владимирович Винницкий
Российское налоговое право:
проблемы теории и практики

© Д. В. Винницкий, 2003

© Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003

* * *

Предисловие

В российской юридической науке налоговое право принято рассматривать как часть другого более крупного правового образования – российского финансового права. С другой стороны, в публикациях встречаются утверждения об отраслевой самостоятельности налогового права. Следует признать, что эта точка зрения пока не получила развернутого теоретического обоснования. Автор данного исследования на основе анализа основных теоретических подходов к этой проблеме, а также нормативного и практического материалов предлагает и обосновывает теорию относительной автономии налогового права в составе комплексной отрасли российского финансового права. При этом автор анализирует труды европейских ученых по теории налогового права, к сожалению, малоизвестные российскому читателю. В качестве основных системообразующих факторов российского налогового права Д. В. Винницким исследуются отраслевые функции и предмет правового регулирования. Кроме этого, в монографии исследуются основные свойства метода налогового права, обосновывается его общее определение. К числу системообразующих факторов относится также система налогово-правовых принципов, единый понятийный аппарат и юридические конструкции, используемые налоговым правом.

Ключевая проблема общей теории права, а также отраслевых наук связана с обоснованием самостоятельности (автономии) той или иной отрасли права. В правовой системе России уже сформировались соответствующие отрасли, и вряд ли кому-либо (даже в порыве полемического задора) придет в голову оспаривать этот исторический факт. Но есть такие нормативные образования, которые еще не получили в научных кругах общего признания и однозначно не рассматриваются в качестве автономных отраслей права. К их числу относится и налоговое право. Совсем недавно, в советский период, налоговое право механически входило в состав финансового права, и казалось, что такое положение сохранится надолго, если не навсегда. Однако в современной России произошли глубинные политические и социально-экономические изменения. На этом фоне формируется рыночное законодательство.

Появление Налогового кодекса Российской Федерации – знаковое событие в правовой действительности. Можно утверждать, что по своему значению этот кодекс стоит в одном ряду с Гражданским кодексом. В последнем случае – это продукт цивилистической мысли, в первом – публично-правовой. Разница проявляется лишь в том, что ученые-цивилисты не стесняются высказывать хвалебные слова в адрес Гражданского кодекса, напротив, представители налогового права скромно замалчивают о своих успехах.

Принятие Налогового кодекса усиливает позиции тех ученых, которые отстаивают автономию налогового права. Правда, надо помнить, что самостоятельность отрасли (равно системность) напрямую не связана с наличием либо отсутствием кодифицированного акта. Процесс накопления системообразующих факторов налогового права – вопрос не простой, ведь нет измерительного прибора, с помощью которого можно было бы определить готовность нормативного массива перейти в ранг самостоятельной отрасли права. Как узнать о «зрелости» налогового права при отсутствии объективных критериев и показателей такой оценки? По всей вероятности, эта трудная задача лежит на плечах ученых, взявшихся за исследование столь сложной и фундаментальной темы.

Д. В. Винницкий не ограничивает научное исследование предметом, методом правового регулирования общественных отношений, принципами налогового права. Напротив, ученый выходит за пределы классических схем и представлений о системообразующих факторах отрасли. В работе дан глубокий анализ категорий, презумпций, иных конструкций в российском налоговом праве. С большим интересом читается последний раздел монографии, посвященный системе налогового права. На страницах научного исследования автор, полемизируя

с другими учеными, выделяет различные составные части (правовые институты, подотрасли) системы. К ним относятся: а) общая часть налогового права; б) институт, регулирующий установление и введение налогов и сборов; в) налоговое обязательственное право; г) налоговое процедурное право; д) налоговое деликтное право; е) международное налоговое право.

Д. В. Винницкий, следуя лучшим традициям написания научных трудов, представил заинтересованному читателю целую палитру теоретических взглядов по спорным вопросам налогово-правовой доктрины России, ближнего и дальнего зарубежья, в том числе Франции, Италии, Великобритании, Швейцарии, Германии.

Уверен, что издание научного труда Д. В. Винницкого не пройдет незамеченным и вызовет повышенный читательский интерес у юридической общественности.

*Доктор юридических наук, профессор,
директор Института права
и предпринимательства
Уральской государственной юридической
академии, заведующий кафедрой
предпринимательского права В. С. Белых*

Введение

Любое современное индустриально развитое государство является налоговым государством, т. е. основная масса его публичных расходов покрывается за счет налога. Особенно политическая и экономическая системы советского периода позволяли нашей стране оставаться некоторое время исключением из этого общего правила. Реформы, проводившиеся в Российской Федерации с начала 90-х гг. XX в., привели к коренному изменению экономического уклада. Сокращение государственного сектора экономики, усиление социальной напряженности в обществе, необходимость активной государственной политики во многих сферах объективно обусловили значительные государственные расходы, которые могли быть покрыты лишь за счет налогообложения. Таким образом, уже на первом этапе экономических преобразований обозначилась потребность в создании новой налоговой системы государства. Прошедшие одиннадцать лет с момента вступления в силу первого правового акта – Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в РФ»¹, заложившего фундамент действующей и ныне налоговой системы, характеризовались непрерывными налоговыми реформами. На сегодняшний день их весомым результатом явились принятие части первой НК РФ, а также разработка и поэтапное принятие отдельных глав части второй НК РФ.

Совершенствование налогового законодательства – это важнейшая составляющая любой налоговой реформы, поскольку очевидно, что принимаемые политико-экономические решения в сфере налогообложения должны быть надлежащим образом законодательно оформлены. Кроме того, установленный российской Конституцией порядок является самостоятельным фактором, определяющим возможные политико-экономические решения по налоговым вопросам, а значит и направления развития налогового законодательства. По этим причинам ведущая роль в выработке концептуальных направлений налоговой реформы должна принадлежать юридической науке, а именно – налогово-правовой науке как части науки финансового права.

Эти задачи, возлагаемые на налоговое право, могут быть им выполнены только при условии глубокой разработки собственного юридического инструментария, юридических категорий и конструкций. Б. Рассел различал в научном познании: «познание фактов» и «познание общих связей между фактами»². Наука налогового права должна выявить общие закономерности построения одноименной отрасли права, сферу ее предметного воздействия, методы воздействия (регулирования), ее структуру, иными словами, суметь установить связи между отдельными фактами юридической действительности.

Настоящая работа, безусловно, не претендует на окончательное решение всех этих фундаментальных проблем. Ее задача гораздо скромнее – предложить на основе достижений отечественной и зарубежной науки налогового и финансового права целостную концепцию российского налогового права, определив его функции, предмет, метод правового регулирования, принципы, основные категории и юридические конструкции, а также исследовав систему и структуру этой отрасли права. Такое обобщающее исследование оказалось возможным лишь благодаря глубокой разработке многих важнейших проблем теории налогового и финансового права, проведенной в ряде работ, появившихся в последние годы, среди которых можно назвать труды А. В. Брызгалова, О. Н. Горбуновой, Е. Ю. Грачевой, М. В. Карасевой, А. Н. Козырина, Ю. А. Крохиной, И. И. Кучерова, Н. П. Кучерявенко, С. Г. Пепеляева, Г. П. Толстопятенко, Г. А. Тосуняна, Н. И. Химичевой, С. О. Шохина, А. А. Ялбулганова и некоторых других ученых.

¹ Ведомости ВС и СНД РФ. 1992. № 11. Ст.527 (первонач. ред.).

² Рассел Б. Человеческое познание: его сфера и границы / Пер. с англ. М., 2000. С. 362.

Актуальность избранной темы определяется как необходимостью теоретического осмысления системных качеств современного налогового права, его структуры и принципов, так и конкретными проблемами, которые возникают в практике судов вследствие доктринальной неразработанности таких базовых понятий, используемых законодательством, как «налог», «сбор» и некоторых других. В работе рассматривается положение налогового права в системе российского права и приводятся аргументы в пользу признания за ним отраслевой самостоятельности. Однако доказательство этого тезиса не является самоцелью; в действительности, важно определить оптимальную степень автономии налогового права как целостного системного объекта и наиболее целесообразные формы его взаимодействия с иными элементами структуры права, практические последствия такого взаимодействия. Именно этой задаче подчинена значительная часть исследования.

Поставленные перед исследованием задачи потребовали не только анализа действующего российского законодательства, практики его применения, трудов отечественных ученых, но также и привлечения работ зарубежных специалистов по отдельным вопросам теории налогового права и финансов. Были учтены концепции немецких ученых (Д. Бирк (*D. Birk*), Г. Крецелиус (*G. Crezelius*), Л. Остерло (*L. Osterloh*), К. Типке (*K. Tipke*), К. Фогель (*K. Vogel*) и др.), швейцарских (Э. Блюменштайн (*E. Blumenstein*), П. Лохер (*P. Locher*), Ж.-М. Ривье (*J.-M. Rivier*) и др.), французских (М. Бувье (*M. Bouvier*), Ж. Ж. Бьенвеню (*J.-J. Bienvenu*), П. М. Годме (*P. M. Gaudemet*), Дж. Гроклод (*J. Grosclaude*), Ф. Маршессу (*Ph. Marchessou*), М. Козьян (*M. Cozian*), Ж.-М. Котре (*J.-M. Cotteret*), Ж.-П. Лассаль (*J.-P. Lassale*), Ж. Молинье (*J. Molinier*), Л. Тротаба (*L. Trotabas*), М.-К. Эсклассан (*M.-C. Esclassan*) и др.) итальянских (Дж. Аббамонте (*G. Abbamonte*), Н. Д'Амати (*N. D'Amati*), А. Д. Джаннини (*A. D. Giannini*), М. С. Джаннини (*M. S. Giannini*), Г. Ингрессо (*G. Ingresso*), Ф. Маффедзони (*F. Maffezzoni*), Л. Растелло (*L. Rastello*), Г. Фальситта (*G. Falsitta*) и др.), шведских (Н. Маттссон (*N. Mattsson*), Р. Польссон (*R. Pahlsson*) и др.), а также некоторых английских и американских ученых.

Автор надеется, что настоящая работа, имеющая в большей степени теоретический характер, будет полезна и практикующим юристам при решении некоторых непростых проблем толкования и применения норм российского налогового права, ибо уже не раз отмечалось, что в налоговом праве дистанция между «очень теоретическим» и «очень практическим» нередко оказывается весьма незначительной³.

В заключение хотелось бы высказать слова благодарности доктору юридических наук, профессору, директору Института права и предпринимательства Уральской государственной юридической академии В. С. Белых, доктору юридических наук, профессору, заслуженному юристу РФ В. С. Якушеву за ценные советы и замечания, сделанные при подготовке автором данной книги к изданию.

³ Zimmer F. General report. Form and substance in tax law. 56th annual IFA Congress in Oslo, Norway: Cahiers de droit fiscal international. 2002. Vol. 87a.

Раздел I

Проблемы формирования налогового права как относительно автономной системы

Глава 1

Социально-экономические, политические и иные предпосылки формирования российского налогового права как относительно автономной системы

В философской литературе подчеркивается, что «в строгом смысле слова система – это целостное образование, обладающее новыми качественными характеристиками, не содержащимися в образующих его компонентах». При этом «система – это такое образование, в котором внутренние связи компонентов между собой преобладают над внешними воздействиями на них»⁴. Целостность того или иного объекта, его относительная независимость от влияния среды, т. е. автономия, являются важнейшими характеристиками любой системы. Признание существования налогового права как объективно существующей целостной системы правовых норм уже само по себе позволяет говорить об определенной степени его автономии в российской системе права. Однако важным с теоретической и практической точки зрения является вопрос о том, какова степень этой автономии и какое влияние она может (и должна) оказать на процесс налогового правотворчества и правоприменения. Данной проблеме в зарубежной налогово-правовой доктрине и в науке публичных финансов посвящены серьезные исследования⁵. В российской юридической науке этому вопросу уделялось явно недостаточно внимания. Между тем его изучение позволяет в комплексе рассмотреть как *системно-структурные*, так и *системно-функциональные* характеристики налогового права как целостного, т. е. в определенной степени автономного образования.

Известно, что определенная «функционально-целевая направленность» системы норм (институтов), «в основе отношений порядка которых лежат конкретные начала правового воздействия», является важной характеристикой отрасли права⁶. Рассмотрение налогового права как относительно автономной (а именно – отраслевой) системы не устраняет необходимость учитывать то, что оно способно одновременно выступать как элемент другой, более сложной системы. Признание того или иного правового образования отраслью права, очевидно, не дает оснований для претензий на его изолированное, исключительное положение в правовой системе⁷. Как отмечает итальянский ученый Л. Раstellо, автономия подразумевает под собой лишь отсутствие значительной интенсивности отношений зависимости определенного нормативного образования (каким является в данном случае налоговое право) от других юридических отраслей⁸.

⁴ Афанасьев В. Г. Общество: системность, познание и управление. М., 1981. С.18–19.

⁵ См. обзор точек зрения по этой проблеме во второй главе настоящей работы.

⁶ Илларионова Т. И. Система гражданско-правовых охранительных мер. Томск, 1982. С.10–11.

⁷ См.: Топоршин Б. Н. Налоговое право в правовой системе России // Налоговый кодекс. Сегодня и завтра: Сборник статей. М., 1997. С. 4–12. См. также в указанном сборнике критические замечания О. В. Бойкова, Р. Ф. Захаровой, С. Н. Жевакина, Е. В. Бельской, О. Ф. Тимофеевой и др. по этой проблеме в связи с разработкой проекта части первой Налогового кодекса РФ.

⁸ Rastello L. Diritto tributario – principi generali. Padova, 1980. P. 69.

В российской юридической науке вопрос о положении налогового права и его характеристиках принято рассматривать как часть более общей проблемы – проблемы системы финансового права. Такой подход объясняется тем, что традиционно налоговое право определяется как институт или подотрасль в рамках отрасли финансового права – совокупности юридических норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе образования, распределения и использования денежных фондов (финансовых ресурсов) государства (ныне – и органов местного самоуправления), необходимых для реализации его задач⁹. Впрочем, в литературе последних лет по этой проблеме чаще говорят о формировании подотрасли налогового права (А. В. Брызгалин, М. В. Карасева, М. Ю. Орлов, Г. В. Петрова, Н. И. Химичева и др.). Некоторые именуют налоговое право сложным институтом (Л. К. Воронова, Н. П. Кучерявенко и др.)¹⁰, являющимся элементом подотрасли финансового права, называемой «правовое регулирование государственных и муниципальных доходов». Другие, признавая налоговое право подотраслью, предлагают выделять в системе финансового права еще более крупные (чем подотрасли) структурные подразделения (неизвестные иным отраслям), – разделы. При этом подотрасль налогового права оказывается элементом финансово-правового раздела «правовое регулирование государственных и муниципальных доходов»¹¹. С другой стороны, в публикациях встречаются утверждения об отраслевой самостоятельности налогового права (В. В. Витрянский, С. А. Герасименко, Ю. А. Тихомиров и др.)¹². Иногда также имеются попытки выработать позиции компромиссного характера. Указывается, например, что налоговое право – это «подотрасль финансового права, обладающая отраслевыми признаками»¹³, или что оно представляет собой «самостоятельную отрасль законодательства, но не отрасль права»¹⁴. Наконец, в публикациях практических работников встречаются давно отвергнутые российской научной доктриной идеи о возможности отнесения налогового права к отрасли административного права¹⁵.

Анализ преимуществ какой-либо из перечисленных точек зрения означает, по существу, выяснение вопроса о *степени* автономии налогового права, о его месте в системе российского права. Концепции, трактующие налоговое право в качестве части (подотрасли, сложного института, института) финансового права, имеют глубокие корни в российской финансово-правовой науке, и на сегодняшний день они остаются пока наиболее аргументированными. Однако мы полагаем, что более точной выглядит позиция ученых и практиков, указывающих на отраслевую самостоятельность налогового права (тем самым обращающих внимание на высокую степень его автономии, позволяющую считать его отдельным элементом системы права в целом). Высказывания же отдельных практических работников об отнесении налогового права к административному, на наш взгляд, по большей части необходимо объяснить недоразумением, связанным с сохранявшимся долгое время в отечественной юриспруденции негласным запретом на подразделение права на частное и публичное. Это повлекло своеобразную традицию именования любых регулируемых правом отношений, построенных

⁹ См., напр.: *Халфина Р. О.* К вопросу о предмете и системе советского финансового права. В сб.: Вопросы советского административного и финансового права. М., 1952. С. 194, 210–211; Советское финансовое право / Под ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М., 1987. С. 51, 61–65 и др.

¹⁰ Подробно эта точка зрения обоснована Н. П. Кучерявенко. См.: Налоговое право. Учебник. Харьков, 2001. С. 10–25. Автор допускает формирование в дальнейшем подотрасли налогового права (С. 11).

¹¹ Финансовое право / Под ред. Н. И. Химичевой. 2-е изд. М., 1999. С. 47–48.

¹² См.: *Тихомиров Ю. А.* Публичное право. М., 1995. С. 335–336; *Витрянский В. В., Герасименко С. А.* Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995. С. 7 и др.

¹³ *Брызгалин А. В., Кудреватых С. А.* К вопросу о формировании налогового права как подотрасли права // Государство и право. 2000. № 6. С. 67.

¹⁴ *Гуреев В. И.* Российское налоговое право. М., 1997. С. 18–20; *Гусева Т. А.* Проблемы совершенствования механизма налогового контроля и порядка привлечения к налоговой ответственности. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001. С. 13.

¹⁵ *Евтеева М.* Практика рассмотрения дел, связанных с применением санкций по части первой НК РФ // Вестник ВАС РФ. 2001. № 4; *Бойков О.* Часть первая Налогового кодекса: новое для арбитражных судов // Вестник ВАС РФ. 1998. № 11 и др.

на основе власти и подчинения сторон, административно-правовыми (в широком смысле)¹⁶. Данное предположение тем более выглядит обоснованным, если учесть, что и судебная практика арбитражных судов, и особенно Конституционного Суда РФ уделяет последнее время самое пристальное внимание принципам налогообложения, конструкции элементов налогообложения (ст. 17 НК РФ), никак не связывая эти фундаментальные положения с административно-правовой тематикой.

Весьма сложно согласиться и с упоминавшимися выше предложениями признать то, что налоговое право – это «подотрасль финансового права, обладающая отраслевыми признаками», или что оно представляет собой «самостоятельную отрасль законодательства, но не отрасль права» и т. п. Они неприемлемы, по нашему мнению, прежде всего, по причине неясности своих практических последствий. Целью дискуссий о системе финансового и налогового права является не сам по себе вопрос «словоупотребления». Обоснование факта формирования определенной отрасли или подотрасли права имеет значение лишь в связи с конкретными практическими последствиями соответствующего вывода (как с точки зрения правотворчества, так и правоприменения). Указанные практические последствия, как известно, выражаются в признании существования особого (отраслевого) правового режима¹⁷ регулирования определенной разновидности общественных отношений. Замкнутость и автономия правового режима, обеспечиваемого отраслью, наиболее отчетливо выражается в подмеченном в литературе факте «неприменимости к отношениям, регулируемым данной отраслью, норм, лежащих за ее пределами»¹⁸.

Таким образом, как метко замечают авторы учебника по французскому налоговому праву Г. Жест и Ж. Тиксье, исследование автономии налогового права не может являться самоцелью¹⁹, и, следовательно, верное решение этого вопроса должно быть основано на факторах как объективного, так и субъективного порядка, определяющих оптимальные пути реализации той основной (хотя и не единственной) функции, которая присуща налоговому праву, – функции справедливого и экономически обоснованного распределения бремени публичных расходов между членами общества. По нашему мнению, есть все основания полагать, что обеспечение относительно замкнутого, автономного регулирования налоговых отношений является необходимым условием реализации указанной функции.

Подчеркнем, что имеющее место, по нашему убеждению, формирование отрасли налогового права – не одномоментный процесс. Он является следствием не только внутреннего развития финансового права и законодательства, но и закономерным результатом определенных социальных изменений в обществе, показателем уровня развития экономики, уровня правовой культуры и реализации демократических принципов организации публично-правовых отношений. Становление автономии налогового права, наконец, связано с пониманием места и роли государства в обществе, принципов его деятельности, со степенью уважения и защиты прав и свобод индивидуума.

В самом деле, когда налоговые правовые нормы рассматриваются лишь как формы организации «добывания доходов союзами публичного характера»²⁰, или когда их задачи опреде-

¹⁶ См., напр.: *Венедиктов А. В.* Органы управления государственной социалистической собственностью // Советское государство и право. 1940. № 5–6. С. 47 и сл.

¹⁷ Понятие правового режима является многозначным. См. обзор точек зрения: *Бахрах Д. Н., Хазанов С. Д.* Формы и методы деятельности государственной администрации. Екатеринбург, 1999. С. 142 и сл.

¹⁸ *Мицкевич А. В.* Соотношение системы советского права с системой советского законодательства: Ученые записки ВНИИСЗ. Вып. 11. М., 1967. С. 11–12.

¹⁹ *Tixier G., Gest G.* Manuel de droit fiscal. Paris: L.G.D.J., 1986. P. 44.

²⁰ См., напр.: *Bumme C. Ю.* Конспект лекций о государственном хозяйстве. СПб, 1914. С. 2. – Так, С.Ю. Витте науку о финансах предлагает определить как «науку о способах наилучшего добывания материальных средств государством и целесообразной организации расходования их для осуществления высших задач государственного союза, или, короче, как науку о способах наилучшего удовлетворения материальных потребностей государства...». Отчасти такой же поход встречаем в тру-

ляются указанием на необходимость регулирования «аккумуляции (мобилизации) денежных средств»²¹ в публичные фонды, или регулирования «администрирования доходов»²² и не более того, – потребность в формировании налогового права как автономной правовой системы пока отсутствует. Однако если приоритеты меняются, и государство (в силу тех или иных причин) начинает считать задачей своей налоговой политики не сбор финансовых ресурсов как таковой, а именно справедливое и экономически обоснованное распределение финансового бремени (бремени публичных расходов) среди сограждан, имеет место динамичное развитие системы налогово-правовых норм, обусловленное усложнением налоговых отношений и способов правового воздействия на них, формированием особых, в чем-то уникальных, налогово-правовых принципов, категорий, юридических конструкций и процедур. Таким образом, формирование относительной автономии налогового права и соответствующего отраслевого режима является закономерным результатом этого процесса, свидетельствует об определенном уровне развития системы правового регулирования налоговых отношений.

Можно также выделить ряд основных факторов (предпосылок), объективно обуславливающих формирование российского налогового права как относительно автономной системы. Они соединяют в себе различные причины социально-экономического, политического и юридико-технического характера. Остановимся на этом вопросе подробнее.

1. Рассматривая проблему социально-экономической обусловленности формирования автономии налогового права, необходимо оценить произошедшие глобальные изменения в экономике нашей страны. Экономика советского периода, основанная на государственной форме собственности, исключала становление и развитие налогового права как целостной, относительно автономной системы. В условиях сохранения товарного производства и товарно-денежных отношений при социализме имелась лишь видимость существования обособленных от государства, экономически самостоятельных производителей. С формально-правовой точки зрения различные производственные объединения, предприятия и хозяйственные организации признавались юридическими лицами и, следовательно, должны были выступать как обособленные производители, реализующие изготовленные товары (работы, услуги). Однако государство, являясь собственником этих производственных объединений, предприятий и хозяйственных организаций, соответственно являлось и собственником как созданных товаров, так и чистого дохода общества²³.

дах В. А. Лебедева, И. И. Янжула, И. Х. Озерова и др. Такие же концепции господствуют в зарубежной финансовой науке в конце XIX – начале XX вв. См.: *Кауфман Р. фон*. Финансовое хозяйство органов местного самоуправления в Англии, Франции и Пруссии / Пер. с нем. В. И. Браудо. Т. 1. СПб., 1910. С.1–2., а также работы основателей финансовой науки А. Вагнера, К. Рау, Л. Штейна, Р. Салерно, Ф. Нитги, Л. Болье и многих других.

²¹ См., напр.: *Гурвич А. В.* Советское финансовое право. М., 1952. С. 17–21, 164–166; *Ровинский Е. А.* Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 47–64.

²² См., напр.: *Запольский С. В.* О системе органов, администрирующих государственные доходы // *Субъекты советского административного права*. Свердловск, 1985. С. 146–152 и др.

²³ Чистый доход общества, выступавший в форме чистого дохода отдельных производственных объединений, предприятий и хозяйственных организаций, подразделялся на централизованный доход государства – налог с оборота и прибыль этих предприятий. Налог с оборота поступал в централизованный фонд денежных средств по мере реализации товаров. Прибыль производственных объединений, предприятий и хозяйственных организаций в значительной степени распределялась и использовалась в отраслях народного хозяйства. После внесения в государственный бюджет первоочередных платежей из прибыли (платы за производственные фонды и нормируемые оборотные средства, фиксированных (рентных) платежей) она направлялась на финансирование государственных капитальных вложений; погашение банковских кредитов; уплату процентов за кредит; прирост нормативов собственных оборотных средств; в единый фонд развития науки и техники, образуемый в министерстве (ведомстве); в фонды: материального поощрения, социально-культурных мероприятий и жилищного строительства, развития производства; на покрытие убытков от эксплуатации ЖКХ; в резерв министерства (ведомства) и на другие плановые затраты в соответствии с действовавшим законодательством. Оставшаяся часть прибыли перечислялась в централизованный фонд денежных средств государства в форме платежей свободного остатка прибыли или отчислений от прибыли. См. подробнее, напр.: *Лыкова Л. Н.* От нормативов к налогообложению (распределение доходов предприятий). М., 1991. С.12–53; *Сорокин В. А.* Платежи предприятий в бюджет (вопросы теории и практики). М., 1983. С.10–12 и др.

Подобная система распределения и перераспределения под контролем государства всех результатов экономической деятельности товаропроизводителей не оставляла им какой-либо существенной имущественной самостоятельности. Юридическим выражением этой ограниченной имущественной самостоятельности являлся институт оперативного управления (позднее – институт полного хозяйственного ведения)²⁴. С. Д. Цыпкин обоснованно отмечал, что «налоги – форма перераспределения национального дохода. Они связаны с наличием различных форм собственности. Уплата налогов всегда означает переход части средств из собственности отдельных плательщиков в собственность государства». «Такого перехода нет при внесении в бюджет налога с оборота и других платежей государственными предприятиями и хозяйственными организациями, продукция и доходы которых принадлежат Советскому государству как собственнику орудий и средств производства»²⁵. По этой причине в литературе указывалось, что платежи государственных предприятий в бюджет (даже в тех случаях, когда законодательство именовало их налогами) имеют лишь некоторые налоговые признаки, «налоговую форму», «оболочку»²⁶.

Складывающаяся в настоящее время в Российской Федерации система экономических отношений основана на других принципах и кардинально отличается от той, что существовала в нашей стране в 20 – 80-е гг. XX в. В концентрированном виде основные идеи, точнее – их юридическая интерпретация, на которых она (современная экономическая система) базируется, выражены в п. 1 ст. 1 ГК РФ: равенство участников экономических отношений, неприкосновенность собственности, свобода договора, недопустимость произвольного вмешательства кого-либо в частные дела, необходимость беспрепятственного осуществления гражданских прав, обеспечение восстановления нарушенных прав, их судебной защиты. В современных экономических условиях участники экономических отношений обладают значительной автономией, самостоятельностью в имущественной сфере. Пункт 2 ст. 1 ГК РФ подчеркивает, что граждане (физические лица) и юридические лица приобретают и осуществляют свои гражданские права своей волей и в своем интересе. Они свободны в установлении своих прав и обязанностей на основе договора и в определении любых не противоречащих законодательству условий договора.

Таким образом, устранение (до определенных пределов) в результате масштабной приватизации государства из экономической жизни страны привело к тому, что оно утратило прежнюю экономическую власть, сохранив лишь юридическую. Вместе с тем, как видно из положений российской Конституции, на Российскую Федерацию как демократическое и правовое государство возложены значительные социальные обязательства, выполнение которых не может быть обеспечено доходами от использования имеющейся публичной (государственной, муниципальной) собственности. Общеизвестно также, что имеется огромное количество общественных благ, на производство которых рыночная система в принципе не способна выделять материальные ресурсы или выделяет их недостаточно (оборона, здравоохранение и т. п.); во многих случаях производство или потребление товаров (работ, услуг) порождает некомпенсируемые издержки для третьих лиц; производство или потребление определенных товаров (работ, услуг) может обусловить не требующие денежной компенсации выгоды для третьих лиц или населения в целом²⁷. В экономической литературе считается общепризнанным, что во

²⁴ См. по этой проблеме: Якушев В. С. Юридическая личность государственного производственного предприятия. Свердловск, 1973. С. 9–21 и сл.

²⁵ Цыпкин С. Д. Доходы государственного бюджета СССР. Правовые вопросы. М., 1973. С. 53.

²⁶ Советское финансовое право / Под ред. Л. К. Вороновой, Н. И. Химичевой. М., 1987. С. 221–222 и др. – Иногда также подчеркивалось, что данные платежи взимаются в бюджет «налоговым методом», однако налогами в собственном смысле этого слова не являются. См.: Советское финансовое право / Под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. М., 1982. С. 167–170; Цыпкин С. Д. Указ. соч. С. 52–53 и др.

²⁷ Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Экономикс. Принципы, проблемы и политика. 13-е изд. / Пер. с англ. М., 1999. С. 90–93.

всех этих случаях государство должно, аккумулировав с помощью налогов и сборов необходимые материальные ресурсы, обеспечить производство перечисленных общественных благ. Итак, 1) наличие общественных потребностей, которые могут быть удовлетворены лишь государством (муниципальным образованием); 2) отсутствие у последнего доходов от принадлежащей ему собственности, достаточных для удовлетворения указанных потребностей; 3) имущественная самостоятельность экономических агентов (юридическим выражением которой является право частной собственности на принадлежащее им имущество) – в совокупности обуславливают особое экономическое значение налога в современном обществе, формирование особого типа общественных отношений – налоговых отношений, обладающих значительной социальной ценностью и требующих особого (автономного) правового регулирования.

2. Советские экономисты традиционно подчеркивали коренное отличие системы финансовых отношений в социалистическом обществе от публичных финансов, складывающихся в государствах с рыночной экономикой (капиталистических)²⁸. Хотя данный тезис являлся, в первую очередь, следствием господства официальной идеологии, он был верен и по существу. А. М. Бирман подчеркивал: «...финансы при социализме в большей степени, чем любая иная категория экономики, отличаются от аналогичного понятия при капитализме»; «...при социализме основой всей финансовой системы являются финансы предприятий и отраслей народного хозяйства, притом не только государственных, но и кооперативных. В досоциалистических общественных формациях финансы ограничиваются собственно государственными потребностями, и никто никогда не предлагал и не мог предлагать выводить их за эти пределы: для этого не было никаких экономических оснований»²⁹.

Вследствие указанной специфики экономической и финансовой системы страны до реформ, имевших место в 1989–1992 гг., в результате обобществления всего производственного сектора, бремя государственных расходов практически не распределялось между гражданами и их объединениями, а погашалось за счет доходов того же государственного (обобщественного) сектора экономики. Учитывая это, все виды отношений по формированию государственных доходов было уместно определять как общественные связи, направленные на аккумуляцию (образование) государственных фондов денежных средств, – обобществление производства нивелировало различия между отношениями, возникающими при формировании налоговых и неналоговых доходов государства.

Изменения в экономической системе страны привели к тому, что в настоящее время отношения по формированию, распределению и использованию фондов денежных средств государства и муниципальных образований не представляют собой однородную группу отношений. В российской науке традиционно финансовое право и, в частности, институт (подотрасль) правового регулирования государственных доходов рассматривались как однородные правовые образования, включающие в себя налоговое право (в качестве элемента). Экономические изменения показали решающие и имеющие существенное значение для правовой регламентации различия как между отношениями по формированию и отношениями по распределению и использованию публичных фондов денежных средств, так и между отдельными разновидностями отношений по формированию публичных фондов денежных средств. Очевидно, что формирование публичных доходов в процессе хозяйственной деятельности государства и формирование налоговых доходов осуществляется в рамках отношений различной природы. Экономические реформы подтвердили давно подмеченную в европейской юридической науке неоднородность общественных связей, относимых к сфере финансового права в государствах с рыночной экономикой. В связи с этим итальянский ученый А. Д. Джаннини

²⁸ В связи с этим предлагалось финансовую науку «расчленить на две составные части: науку о финансах капиталистического общественного строя и науку о финансах социалистического общества». См.: *Томильшиков Г. М.* Вопросы советских финансов (очерки теории). М., 1962. С. 8.

²⁹ *Бирман А. М.* Очерки теории советских финансов. Сущность и функции финансов. М., 1968. С. 3–4.

обоснованно отмечал: фундаментом налогового права выступает тезис о том, что «финансовое право, важной частью которого является налоговое право, не составляет органичной системы, регулирующей однородные отношения, а представляет собой совокупность институтов различной природы, общим между которыми является только связь с многообразной деятельностью, совершаемой государством в области финансов»³⁰. Таким образом, неоднородность финансовых отношений в государствах с рыночной экономикой, а также отношений по аккумулярованию публичных (государственных и муниципальных) доходов, позволяет выделить относительно однородную и чрезвычайно важную группу финансовых отношений – *налоговые отношения*, требующие системного правового регулирования³¹.

3. Отдельно необходимо указать на политико-правовые факторы, обуславливающие формирование автономии налогового права. В этом плане определенной вехой является принятие в 1993 г. Конституции РФ. Провозглашение Российской Федерации демократическим правовым и социальным государством, политика которого направлена на создание условий, обеспечивающих достойную жизнь и свободное развитие человека (ст. 1, 7 Конституции РФ), предопределило те требования, которым оно (современное российское налоговое право) должно отвечать, его задачи и функции. Из основных идей и концепций, воспринятых российской Конституцией, вытекает то, что с точки зрения конституционного права задачи государства в сфере налогообложения не могут ограничиваться решением проблемы исключительно материально-технического характера – аккумулярование средств в бюджетную систему в требуемом размере. Вопрос, поставленный перед налоговым правом, звучит иначе: какие специальные принципы и процедуры должны быть реализованы, чтобы стало возможно наиболее справедливым и экономически обоснованным образом распределить бремя публичных расходов между членами общества³²? Следовательно, на определенном уровне общественного развития идеи общественной солидарности, вопросы этики распределения³³ обуславливают существенное усложнение системы налогово-правового регулирования (как ее материальной, так и процессуальной части).

Согласно подходам экономической науки, в ходе функционирования рыночной экономической системы в обществе объективно складывается определенный механизм распределения совокупного продукта³⁴. Такой механизм распределения доходов и материальных благ естественным образом не учитывает многие морально-этические и социальные проблемы, возникающие в ходе распределения. В целом рыночная система, понимаемая в данном случае как совокупность известных объективных экономических законов, приводит, как правило, в большей степени к значительно неравному распределению доходов, чем это желательно и допустимо для общества. Налоги в настоящее время признаются в качестве основных инструментов перераспределения доходов в обществе. Французские ученые Ж. Гроклод и Ф. Маршессу отмечают, что «забота о равенстве и эффективности заставляет исследовать огромное количество баз налогового взимания, каждая из которых отражает многообразие фактической деятель-

³⁰ *Giannini A. D. I concetti fondamentali del diritto tributario. I ed. Torino: Utet, 1956. P. 4.*

³¹ По этой причине является, на наш взгляд, обоснованным то, что в тексте Конституции РФ вопросы налогов и сборов оговариваются отдельно и не охватываются терминами «финансовое регулирование», «финансовое законодательство» (ст. 57, п. «ж», «з» ст. 71, п. 1 «и» ст. 72, п. 1 ст. 74, п. 3 ст. 75, п. «б», «в» ст. 106 Конституции РФ).

³² Весьма наглядно характер требований к системе налогово-правовых норм, обусловленных принципами конституционного значения, выражен во многих постановлениях Конституционного Суда РФ: постановление от 4 апреля 1996 г. № 9-П (СЗ РФ. 1996. № 16. Ст. 1909); постановление от 24 февраля 1998 г. № 7-П (СЗ РФ. 1998. № 10. Ст. 1242) и др.

³³ См.: *Жувенель Б. де Этика перераспределения. М., 1995. С. 25–26.* Американский социолог Р. Нисбет также указывает: «...Когда-то целью налогообложения было простое накопление денег, достаточных для обеспечения государственных расходов. Теперь оно направлено на реконструкцию экономических и социальных условий... Перераспределение дохода, собственности и других вещей с помощью налоговой системы стало одной из важнейших задач» (*Проши С. В. Критика буржуазных концепций распределения доходов. М., 1978. С. 213.*).

³⁴ *Макконнелл К. Р., Брю С. Л. Указ. соч. С. 74.*

ности налогоплательщиков»; «сложность современных налогов лишь отражение экономики, которая является плодом воображения предпринимателя»³⁵.

Усложнение экономических отношений, с одной стороны, и стремление адекватно учесть сложность экономических отношений (что, в свою очередь, обусловлено требованиями экономической обоснованности налогообложения и необходимостью справедливого распределения налогового бремени), с другой стороны, неизбежно влекут увеличение и усложнение системы налогово-правовых норм. Данная система нуждается в четкой внутренней организации, что возможно лишь при условии точного взаимодействия составляющих ее частей, ее целостности, относительной замкнутости и автономии.

4. Статья 35 Конституции РФ и другие положения конституционного значения предусматривают защиту права частной собственности от посягательств третьих лиц, в том числе государства. Упомянутые выше положения ГК РФ (ст. 1, 2) формулируют основные экономико-правовые принципы, закрепляющие недопустимость необоснованного вмешательства в дела частных лиц, свободу экономической деятельности, неприкосновенность собственности. На поддержание указанных базовых принципов, наиболее четко выраженных в фундаментальных положениях гражданского законодательства РФ, направлена также основная масса норм и институтов других отраслей российского права. В частности, уголовное и административное право содержат составы, предусматривающие ответственность за те или иные правонарушения (преступления) в сфере экономики, способные привести к ущемлению гражданских прав. Процессуальные отрасли права закрепляют формы защиты, принудительного обеспечения реализации гражданских прав. Трудовое, антимонопольное право, правовое регулирование несостоятельности (банкротства), валютное, бюджетное, банковское право и другие отрасли также учитывают отмеченные экономические принципы, прямо или косвенно направлены на их реализацию.

Вместе с тем ст. 35 Конституции РФ предусматривает возможность ограничения права собственности. В статье 1 ГК РФ устанавливается: гражданские права могут быть ограничены на основании федерального закона и только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. В этом отношении налоговое право в силу своей природы и назначения выступает как единственная отрасль в правовой системе, *основной функцией* которой является ограничение гражданских прав, изъятие части собственности в целях реализации конституционно значимых публичных интересов³⁶. Это обстоятельство само по себе обуславливает относительно автономное положение налогового права в системе российского права.

5. Налог направлен на ограничение гражданских прав, изъятие частной собственности, однако в современной экономической, социологической и юридической литературе он все-таки трактуется как «либеральная техника». Этот тезис, в частности, был подробно обоснован французским ученым Арданом в его социологической теории налога³⁷. «Без сомнения, налог основывается на принуждении. Но из всех техник, которыми располагает государство для реализации своих целей – изъятие имущества, мобилизация людей, конфискация, прямое обязательство к выполнению чего-либо, применение принуждения, налог – это то, что оставляет гражданам больше всего свободы». Налог предполагает минимально необходимое вмешательство в экономическую деятельность в рамках, строго очерченных законом. В связи с этим конституционно-правовое требование минимизации государственного вмешательства в дела частных

³⁵ Grosclaude J. Marchessou Ph. Procédures fiscales. Paris: Dalloz, 1998. P. 35–37.

³⁶ Иные отрасли права содержат, как правило, лишь отдельные нормы и (или) институты, направленные на ограничение гражданских прав.

³⁷ Ardant G. Théorie sociologique de l'impôt. Paris, 1973.

лиц приводит к тому, что в современных условиях налог превращается в основное средство, с помощью которого осуществляется материальное обеспечение реализации задач и целей государства.

Кроме того, налог способен также выступать как «средство стимулирования к совершению или не совершению некоторых действий, не обязывая к определенному выбору»³⁸. Практика использования регулирующих налогов является в настоящее время повсеместной³⁹. Налоговое право, таким образом, позволяет (при всей обязательности его норм, обеспеченности их принуждением) воздействовать на поведение экономически (и юридически) независимых субъектов без прямого вмешательства в их внутренние дела, не прибегая к оценке уместности (целесообразности) их действий. В то же время «ни в одной другой отрасли права юридическое отношение между государством и гражданином не является таким четко очерченным, как с материальной, так и с формальной точки зрения»⁴⁰.

Перечисленные моменты, проявляющиеся как в значении налогового права для реализации публичных целей государства, так и в особенностях воздействия этой отрасли на поведение экономических агентов, выделяют ее среди других отраслей публично-правового цикла, свидетельствуют о ее юридическом своеобразии.

* * *

Отмеченные выше факторы (предпосылки) обуславливают в своей совокупности формирование широкой сферы общественных отношений – налоговых отношений, регулируемых нормами одноименной отрасли российского права. Регламентируя указанные отношения, налоговое право призвано обеспечить реализацию определенных функций, важнейшая из которых – распределение среди членов общества бремени публичных расходов. Обеспечение выполнения данной функции не может быть возложено ни на одну другую отрасль российского права. Наличие собственной функции и предмета правового регулирования является основой для формирования специфического метода налогово-правового регулирования, а также налогово-правовых принципов, категорий и особых юридических конструкций. Все это создает объективную основу для становления целостной, относительно автономной системы налогового права. Кроме того, необходимость четкого применения налогово-правовых норм, а также выполнения таких общепризнанных правил, как определенность, равенство и экономическая обоснованность налогообложения, требует систематизации и кодификации законодательства о налогах и сборах, формирования налогового права как внутренне непротиворечивой, слаженно функционирующей системы.

В российской правовой науке традиционно уделяется большое внимание вопросам системы права. В результате дискуссий, прошедших, в частности, на страницах журнала «Советское государство и право» в 1938–1940, 1955–1957, 1981–1982 гг., а также подготовки многочисленных научных работ, посвященных данной тематике, сформировались общепризнанные критерии для подразделения правовых норм на субинституты, институты, подотрасли

³⁸ *Tixier G.*, *Gest G.* Op. cit. P. 52–53, 56.

³⁹ Активное использование в современной экономике регулирующих налогов дает основание некоторым ученым даже утверждать, что «...налог стремится к потере своего фискального характера. Под сложным влиянием политических идей и новой финансовой экономики основными кажутся характеристики и экстрафискальные проявления налога, и едва ли он интересен как поставщик бюджетов» (*Trotabas L.*, *Cotteret J.-M.* *Droit fiscal*. 8-e éd. Paris: Dalloz, 1997. P. 7–8.). Полагаем, для таких категоричных утверждений, безусловно, нет оснований. Необходимо различать экономические и социальные эффекты, неизбежные при действии любого налога, даже если он установлен исключительно для достижения целей пополнения бюджета, и целенаправленные воздействия на социальную систему при помощи налога. См.: *Williams D. W.*, *Morse G.* *Principles of tax law*. 4th ed. London: S&M, 2000. P. 4–6.

⁴⁰ *Giannini A. D.* Op. cit. P. 4; *Blumenstein E.* / *Locher P.* *System des Steuerrechts* (5., neu bearbeitete Auflage). Zürich: Schulthess Polygraphischer Verlag AG, 1995. S.13–14 и др.

и отрасли права (некоторыми выделяются и иные элементы системы права). Реабилитация в современной российской юридической науке деления права на публичное и частное, безусловно, не снимает актуальности отраслевого деления системы права. Более того, думается, что результаты исследований системы права, проведенных в советский период, выработанные за это время четкие подходы оказывают положительное влияние на правотворческий и правоприменительный процесс в настоящее время. В связи с этим вопрос о степени автономии российского налогового права, о его месте в системе права в целом должен быть рассмотрен именно в аспекте анализа системообразующих факторов налогового права (функции и предмет правового регулирования), а также основных признаков юридического своеобразия данного правового образования (метод регулирования, принципы, категории, иные юридические конструкции). Однако предварительно целесообразно остановиться на подходах европейских ученых к раскрытию проблем природы налогового права и его автономии.

Глава 2

Подходы к проблеме автономии налогового права в европейской юридической науке

Исследование проблем налогообложения имеет давнюю историю. В период правления в Риме династии Северов (начало III в. н. э.) впервые начинают на системном, научном уровне разрабатываться те области права, которые почти не затрагивались ранее, появляются работы по фискальному праву, среди которых есть сочинения и таких крупнейших юристов той эпохи, как Ульпиан и Павел⁴¹. Однако формирование налогового права как самостоятельной отрасли права и особой области научных изысканий связано с кардинальной трансформацией природы налога, произошедшей в индустриально развитых государствах в начале XX в.⁴² Этот процесс обусловлен тем, что на рубеже XIX–XX вв. в силу объективных причин происходит постепенный отход от классических либеральных концепций государства, согласно которым его функции должны ограничиваться поддержанием общественного порядка, обороноспособностью страны, организацией судебной системы. Обретают характер общепризнанных идеи о необходимости активного государственного вмешательства в общественную жизнь, в том числе в социальную сферу. Под влиянием этих идей постепенно происходит изменение роли государства в обществе, что, в свою очередь, не могло не сказаться на подходах к определению сущности налога. На смену концепции налога как платы за государственные услуги приходит концепция, которую можно выразить тезисом: «налог – это социальный долг». Она основана на учете налогоплательщика, а не размера тех благ, которые он (плательщик) способен получить от государства. Кардинальное изменение природы и функций налога отражает новую роль государства, уже не вписывающегося в классические конструкции частного права.

Действительно, индустриально развитые европейские государства – публичные образования, призванные защищать частную собственность, превращаются в организации, производящие ее изъятие у субъектов частного права без равноценного возмещения и компенсации. Размер налоговых взиманий в новых условиях может никак не соотноситься со стоимостью оказываемых конкретным категориям налогоплательщиков государственных услуг. Учет в целях налогообложения имущественного положения налогоплательщика, его налогоплательщика нередко означает введение не только пропорциональных, но и прогрессивных налогов, что по существу ведет к наделению государства функциями по перераспределению собственности среди членов общества. Указанные изменения вызывают конфликт основных положений формирующегося «нового» налогового права (как юридической формы организации налогообложения в индустриально развитых странах) с базовыми принципами правовых систем европейских государств и, в первую очередь, с принципами частного права.

Таким образом, изначально проблема так называемой автономии налогового права порождается не столько факторами, связанными с организацией системы права, сколько соци-

⁴¹ Можно назвать следующие работы: *De iure fisci*. – Павел (во 2-й кн.); *De iure fisci et populi*. – Каллистрат (в 4-й кн.); *De censibus*. – Ульпиан (в 6-й кн.); *De delatoribus*. – Марциан (в 1-й кн.) и др. См.: *Смышляев А. Л.* Септимий Север и римская юриспруденция // *Правоведение*. 1975. № 5. С. 68.

⁴² Имеется точка зрения, подкрепляемая примерами из римского права, о том, что фискальное право изначально формировалось как автономная (самостоятельная) отрасль. А. Бурдесе отмечает, что в процессе постепенного огосударствления фиска, «начиная с первых императоров, вырисовывается особый правовой режим, связанный с фиском, который отличается от общего частного права» (*Burdese A. Voce «Fisco»*: *Enciclopedia del diritto*. XVII. Milano: Giuffrè, 1968). Н. Д'Амати полагает: «...фискальное право имеет в римской юридической мысли собственные свойства, которые, с одной стороны, приводят к необходимости исключить его принадлежность к сфере публичного права, а, с другой стороны, не позволяют считать его простой частью частного права...» (*D'Amati N. Il diritto tributario: Trattato di diritto tributario / Diretto da A. Amati*. Annuario. Padova: CEDAM, 2001. P. 39). См. также по этой проблеме: *Суворов Н. С.* О юридических лицах по римскому праву. М., 2000. С. 189–192.

ально-политическими причинами. В связи с этим французский ученый М. Бувье подчеркивает: «Вопрос об автономии налогового права заслуживает пристального внимания ... поскольку он по существу затрагивает проблему истинной социальной цели...» государства. Эта проблема, по мнению автора, является не только правовой, но еще и политической; споры о природе налогового права, развернувшиеся в начале XX в., были вызваны столкновением налогово-правовой доктрины, находящейся в процессе своего становления, с антифискальной идеологией⁴³. Другой французский автор Ж.Ж.Бьенвеню полагает, что в значительной степени соответствующая дискуссия была обусловлена «опасениями цивилистов по поводу вмешательства налогового права государственнического (этатистского), по своей сути, способного разрушить установления частного права»⁴⁴.

Итак, конфликт (противоречия) налогового права с положениями частного права, а также других отраслей послужил одним из первых толчков, вызвавших дискуссии среди европейских ученых по поводу особого положения налогового права в правовой системе, его автономии. Эти дискуссии с той или иной степенью интенсивности продолжались на протяжении всего XX века (нет однозначного решения этой проблемы и в настоящее время). Начало соответствующих дискуссий связывается с первыми попытками систематизации и кодификации «нового» налогового законодательства. Как отмечает итальянский ученый Н. Д'Амати, «определяющим для выработки дисциплины налогового права стал вклад немецкого законодательства ... Разработка налогового права восходит к периоду, который непосредственно последовал за Первой мировой войной, когда в Германии с целью систематизации юридических норм, входящих в сферу этой отдельной отрасли, был обнародован Reichabgabenordnung»⁴⁵ (далее – R.A.O.). «Тщательно классифицируя конкретные юридические ситуации, R.A.O. позволил, действительно, создать систематизированный теоретический корпус – Steuerrecht (а именно – налоговое право); произведение высокой юридической инженерии...»⁴⁶. Во Франции начало обсуждения проблемы автономии налогового права связано с постановлением Государственного Совета Франции от 21 января 1921 г.⁴⁷ по отдельным вопросам противоречия норм налогового и коммерческого права. В юридической доктрине Франции тезис об автономии налогового права был выдвинут в 1928 г. Л. Тротаба⁴⁸.

Одновременно с концепцией автономии налогового права получает развитие и принцип его «реализма» (или согласно другой терминологии – «прагматизма», или также «экономического рассмотрения»). Представитель французского правительства в Государственном Совете Франции Корнель выразил этот принцип следующим образом: «Фискальный закон есть закон, предназначенный определить объект налогообложения ... таким, каким он предстает в действительности, не утруждая себя выявлением того, как он квалифицируется с точки зрения права»⁴⁹. По данной проблеме в литературе также отмечается, что «...налоговое право огра-

⁴³ *Bouvier M.* Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. 3-e éd. Paris: L.G.D.J., 2000. P. 177–179; См. также: *Bouvier M., Esclassan M.-C., Lassale J.-P.* Finances publiques. 5-e éd. Paris: L.G.D.J., 2000. P. 664–665.

⁴⁴ *Bienvenu J.-J.* Variations sur les difficultés de fonder le partage des compétences juridictionnelles // R.F.F.P. 1988. № 17.

⁴⁵ Reichabgabenordnung – «Порядок государственных взиманий» (налоговый кодекс). Данный закон был принят в Германии 13 декабря 1919 г., затем существенно перерабатывался в 1934 г. и неоднократно позднее. Действовал до 1977 г.

⁴⁶ *D'Amati N.* Op. cit. P. 6.

⁴⁷ Conseil d'Etat, Syndicat des agents généraux des compagnies d'assurances du territoire de Belfort // Dalloz périodique. 1922, 3, 34 (цит. по.: *Tixier G., Gest G.* Op. cit. P. 44).

⁴⁸ *Trotabas L.* Essai sur le droit fiscal // R.S.F. 1928. См. библиографию по этому вопросу: *Trotabas L., Cotteret J.-M.* Op. cit. P. 289–293.

⁴⁹ Conclusion *Corneille* sous Conseil d'Etat 21.01.1921 г., Syndicat des agents généraux des compagnies d'assurances du territoire de Belfort. Один из примеров применения на практике указанной налогово-правовой концепции не так давно обсуждался на страницах российской периодической печати. В 1994 г. Олдрич Эймс, занимавший ранее высокий пост в ЦРУ, был осужден к пожизненному заключению за шпионаж в пользу СССР. После вынесения приговора Службой внутренних доходов США был предъявлен иск о довыскании сумм сокрытых налогов. По мнению истца, О. Эймс задолжал в бюджет более 400 тыс. долларов, поскольку скрыл от налогообложения «гонорары», полученные от иностранной разведки (использован пример из

ничивается ... констатацией существования объекта налогообложения, не проявляя интереса к тому, законным или незаконным является характер его происхождения: лицо, которое занимается незаконной медицинской деятельностью или проституцией, будет также обложено налогом на доход»; или, например, указывается, что государство в целях обеспечения публичного интереса и правильного определения базы налогообложения способно исходить при квалификации гражданско-правовой сделки из ее истинного характера, игнорируя ту правовую форму, которую пытались ей придать участники сделки⁵⁰. «Реализм» («прагматизм») налогового права рассматривался как одно из наиболее практически значимых проявлений автономии налогового права, поэтому данный вопрос вызывал и продолжает вызывать много споров в зарубежной науке⁵¹.

На сегодняшний день нельзя сказать, что сущность автономии налогового права и его «реализм» трактуются в европейской юридической науке единообразно. Напротив, диапазон точек зрения на этот вопрос чрезвычайно широк (начиная от полного отрицания этого феномена и заканчивая возведением «принципа автономии» в универсальный метод разрешения любых юридических коллизий, возникающих при применении налогово-правовых норм)⁵². Однако на наш взгляд, можно выделить несколько основных подходов к этой проблеме, имеющих определенную поддержку в научной среде. Начнем анализ с позиций, сформулированных на ранних этапах развития дискуссии, обоснованность которых в настоящий период, по нашему мнению, выглядит наименее убедительной.

1. Концепция автономии налогового права отвергается; налоговое право рассматривается как обособленная часть административного права. Рассмотрение налогового права в качестве части административного права характерно для налогово-правовой доктрины Швейцарии. Так, в работе Э.Блюменштайна «Система налогового права» (переработанной и переизданной после смерти автора П. Лохером) отмечается, что «... в правовой системе налоговое право относится к публичному праву. Оно входит в административное право, поскольку последнее создает основу для обеспечения общественных финансовых потребностей и регулирует деятельность публичных органов власти». «Конечно, – отмечают авторы, – в юридической науке пытались изучать налоговое право как самостоятельную правовую материю или определить его как составную часть так называемого финансового права, которое наряду с налогом регулировало бы и другие публичные сборы, а также государственные финансовые средства. Но связь налогового права с государственным управлением, тем не менее, столь существенна и тесна, что она не оправдывает подобного отторжения»⁵³.

Авторы другой работы по швейцарскому налоговому праву также полагают, что «правовые нормы, которые регулируют обязанности по уплате налогов (налоговое право), образуют составную часть административного права. Оно включает в себя все нормы, регулирующие публично-правовые отношения между государством и индивидуумом, которые не относятся к общему уголовному праву или к конституционному праву. В рамках административного права налоговое право относится к нормам, регулирующим государственное вмешательство (Eingriffsverwaltung)»⁵⁴. Таким же образом Ж.-М. Ривье, профессор университета Лозанны

работы: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000. С. 148).

⁵⁰ *Tixier G., Gest G. Op. cit. P. 44.*

⁵¹ Анализ различных примеров проявления «реализма» германского налогового права начала XX в. (на материале Р.А.О.) дан в отечественной литературе М. Д. Загряцковым. *Загряцков М. Д.* Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. 2-е изд. М., 1925. С. 134–158.

⁵² Весьма показательными с точки зрения анализа возможных направлений развития правоприменительной практики являются материалы 56 Конгресса Международной налоговой ассоциации, посвященного проблемам правовой формы и экономической сущности в налоговом праве. *Zimmer F.* General report. Form and substance in tax law. 56th annual IFA Congress in Oslo, Norway: Cahiers de droit fiscal international. 2002. Vol. 87a.

⁵³ *Blumenstein E. / Locher P. Op. cit. S.14.*

⁵⁴ *Höhn E., Waldburger R.* Steuerrecht. Band I. Bern-Stuttgart-Wien: Verlag Paul Haupt, 2001. S. 4, 17–18.

(Швейцария), полагает, что «налоговое право понимается как совокупность норм права, регулирующих отношения по поводу налога... Оно является разделом административного права и регламентирует отношения между публично-правовыми образованиями, т. е. конфедерацией, кантонами или местными общинами, и частными лицами, физическими или юридическими»⁵⁵.

Налоговое право рассматривается как часть административного права и в некоторых трудах итальянских ученых. При этом достаточно распространенной для итальянской юридической науки является точка зрения, согласно которой институты, включаемые в финансовое право, разнородны. Ее сторонники полагают, что системный подход помогает выделить в качестве целостного правового образования только ту часть финансового права, которая касается налогообложения⁵⁶. Нормы этой части финансового права довольно легко объединяются в единую систему, поскольку они регулируют четко определенный материал: «налоговое юридическое отношение («rapporto giuridico tributario»), от его возникновения до реализации»⁵⁷. Вычленив, таким образом, налоговое право из сферы финансового права, некоторые представители итальянской налогово-правовой доктрины рассматривают его, тем не менее, как часть административного права. Например, Л. Растелло определяет налоговое право, как «комплекс институтов и принципов административного права, регулирующих отношения между публичными учреждениями и пассивными субъектами налогообложения», добавляя к этому, что данная формулировка показывает принадлежность налогового права к административному праву⁵⁸. Подход Л. Растелло не получает поддержки в научных исследованиях последнего времени⁵⁹.

Подчеркнем, что в основе всех концепций, трактующих налоговое право в качестве обособленной части административного права, лежит, в конечном счете, тезис о «всеохватывающей роли» административного права, призванного урегулировать все многообразие государственной управленческой деятельности. Не вдаваясь в дискуссию по поводу обоснованности данного тезиса в целом, отметим, что уже сама по себе конструкция налогового юридического отношения, обязательственного по своей природе (разрабатываемая, в том числе, и сторонниками вышерассмотренных научных направлений – Э. Блюменштайном, А. Д. Джаннини, Л. Растелло и др.)⁶⁰, никак не вписывается в систему управленческих отношений. Другим базовым положением указанных концепций налогового права является идея о наличии четкой грани между публичным и частным правом, позволяющей всегда вычленив все проявления административно-правовой природы из сферы частного права. Очевидно, что в современной правовой реальности эта схема никак не может отражать фактическое положение вещей, особенно в области налогообложения. По этой причине в работах зарубежных авторов последнего времени справедливо указывается на невозможность принятия «юридических построений», которые, по существу, используя искусственные механизмы, намереваются включить в одну дисциплину (дисциплину административного права) «всю юридическую вселенную, подчиняя ей те отрасли, которые сформировались объективно»⁶¹.

К отмеченному выше следует добавить и то, что трактовка налогового права как подразделения административного права затушевывает и не позволяет надлежащим образом оттенить интенсивные связи налогового права с конституционным и особенно бюджетным правом. При этом происходит необоснованное сужение сферы компетенции налогово-правовой науки,

⁵⁵ Rivier J.-M. Droit fiscal suisse. L'imposition du revenu et de la fortune. 2 éd. Lausanne, 1998. P. 70.

⁵⁶ D'Amati N. Op. cit. S. 9.

⁵⁷ Giannini A. D. Op. cit. P. 4; Rastello L. Op. cit. P. 52 и др. Другие ученые считают предметом налогового права «власть налогообложения» (См.: раздел 4 данной работы).

⁵⁸ Rastello L. Op. cit. P. 45.

⁵⁹ D'Amati N. Op. cit. P. 14.

⁶⁰ Напр.: Giannini A. D. Istituzioni di diritto tributario. Milano: Giuffrè, 1974. P. 81 и сл.

⁶¹ D'Amati N. Op. cit. P. 30.

из которой изымаются вопросы принятия налогового закона, т. е. установления и введения налога (сбора), следовательно, нарушается координация между проблемами взимания налога и отражения налоговых доходов в бюджете.

2. Налоговое право рассматривается как обособленная часть финансового права. Попытки обосновать автономию финансового права как целостной отрасли, рассматривая налоговое право в качестве ее элемента, предпринимались, в частности, представителями неаполитанской налогово-правовой школы Италии, среди которых можно выделить Дж. Аббамонте и Г. Ингрессо⁶². Так, Г. Ингрессо обращает внимание на то, что «совокупность функций государства, объектом которых являются финансы, составляет его финансовую деятельность». Эту деятельность государство и иные публично-территориальные образования осуществляют посредством собственных органов («устройство финансовых служб»), особыми способами и в особых формах («формальный характер финансовых актов»). Наконец, отношения, которые инициируют эти органы, с одной стороны, между государством и иными публично-территориальными образованиями, обладающими финансовым суверенитетом, а, с другой стороны, физическими и юридическими лицами, которые находятся на территории государства ... («материальное право»), являются именно юридическими отношениями⁶³. Таким образом, указанный автор выделяет три основных раздела финансового права: нормы об устройстве финансовых служб государства, нормы о форме и содержании финансовых актов и собственно материальное финансовое право.

Другой представитель рассматриваемой научной школы Дж. Аббамонте предлагает, исследуя основы финансового права, исходить лишь из некоторых основных понятий и, в частности, базового понятия финансового права – «публичное учреждение» («ente pubblico»), которое он определяет как «институт, выражающий собой организацию определенного социального организма»⁶⁴.

В целом данные подходы к проблеме налогового и финансового права в зарубежной науке не нашли существенной поддержки, поскольку все-таки не позволили привести в систему правовые институты, включаемые в финансовое право. Н. Д'Амати пишет по этому поводу: «... в экономическом плане никто не подвергает сомнению единство и логическую связанность положений финансовой науки». Однако «совершенно ясно, что проблеме единства и автономии финансового права нельзя решить только посредством выявления некоторых всеобщих принципов, поскольку речь идет о проблеме системного характера, которая касается критериев, позволяющих свести в органичную, логическую модель комплекс институтов, составляющих публичные финансы»⁶⁵. Впрочем, данное замечание можно адресовать и самому цитируемому автору (Н. Д'Амати), когда он, обосновывая объективное единство финансового права, в качестве его системообразующего и объединяющего фактора называет финансовый закон (закон о бюджете)⁶⁶. Заметим, что финансовый закон (закон о бюджете) имеет черты нормативного правового акта комплексного характера, в котором наряду с нормативными закрепляются нередко и индивидуальные предписания⁶⁷. Подобный ежегодно принимаемый правовой акт не может быть положен в основу системы отрасли права. Таким образом, Н. Д'Амати, на наш взгляд, также не удается обнаружить фундаментальных положений, принципов и кате-

⁶² *Ingrosso G. Lezioni di diritto finanziario. Napoli: Jovene, 1951; Abbamonte G. Principi di diritto finanziario. Napoli: Jovene, 1975.*

⁶³ *Ingrosso G. Op. cit. P. 2.*

⁶⁴ *Abbamonte G. Op. cit. P. 5.*

⁶⁵ *D'Amati N. Op. cit. P.19–20.*

⁶⁶ *Ibid. P. 49–52.* – В данном контексте мы считаем оправданным признать равнозначными понятия «финансовый закон» и «закон о бюджете».

⁶⁷ На этот момент справедливо обращает внимание М. В. Карасева. См.: *Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 163–164.*

горий, которые бы свидетельствовали о возможности системного построения единой отрасли финансового права.

Несколько иначе трактует финансовое право другой представитель итальянской юридической науки Ф. Маффедзони, определяя его как «комплекс норм, регулирующих получение поступлений публичными образованиями («Enti pubblici»)»⁶⁸. Из данной дефиниции видно, что ученый в значительной степени отождествляет предметы регулирования финансового и налогового права, так как для юридической науки Италии характерна широкая трактовка налогового права. Данная отрасль определяется не собственно как «право о налоге» (*diritto delle imposte*), а как отрасль, регламентирующая все виды принудительных взиманий в пользу публично-территориальных образований (*diritto tributario*)⁶⁹.

При рассмотрении анализируемых концепций следует учитывать, что само понятие и состав финансового права (в тех странах, в которых оно выделяется в системе права) подчас трактуются различным образом. В результате встречаются подходы, в рамках которых выделение в правовой системе отрасли финансового права не сопровождается включением в его состав налогового права. В частности, в некоторых работах французских авторов имеет место фактическое отождествление финансового права с системой правовых норм, регулирующих бюджетные отношения⁷⁰, или, например, в Великобритании отдельные авторы именуют финансовым правом отрасль, регуливающую финансы частных корпораций⁷¹.

3. Автономией налогового права называется свойство данной отрасли, определяющее ее особое и даже исключительное положение в системе права, независимость от общих принципов как частного, так и публичного права. Данный подход к проблеме автономии был предложен, в частности, отдельными представителями французской налогово-правовой доктрины. В таком виде этот тезис, например, был выдвинут уже упоминавшимся ранее французским ученым Л. Тротаба. В настоящее время он (подобный подход) не имеет широкой поддержки⁷². Суть данной точки зрения состоит в следующем: «Налоговое право появилось ... как совокупность правовых предписаний относительно налога. Эта совокупность юридических правил применяется по отношению к лицам и их имуществу, уже «принадлежащим юридическому миру», а значит уже определенным и квалифицированным законом. Такая ситуация порождает фундаментальную проблему: она связана со значением и сферой распространения налогового закона. Каким образом этот закон должен реализовываться в случае противоречия с другими законами, которые царствуют в юридическом мире, в котором данный налоговый закон появляется?» «Чтобы разобраться в этой проблеме, – полагают Л. Тротаба и Ж. Котре, – нужно вспомнить, прежде всего, что каждая специализированная отрасль права стремится к самоорганизации оригинальным способом, к выработке вокруг ряда основных положений, состоящих из нескольких фундаментальных принципов, своих правил и специфических норм. Когда какая-нибудь отрасль основывается, таким образом, на собственных правилах, говорят, что она является автономной... Что касается степени влияния на практику отраслевой автономии, то она проявляется в том, что юридическая ситуация может быть урегулирована, с точки зрения автономной дисциплины, иначе, чем с точки зрения любой (всякой) другой дисциплины, и даже того, что называют общим правом»⁷³. Подчеркнем, в этой

⁶⁸ *Maffezzoni F.* Voce «Diritto finanziario»: *Novissimo Digesto Italiano*. V. Torino: Utet, 1960. P.852.

⁶⁹ А. Д. Джаннини, в частности, отмечает, что законодательные положения в сфере налогообложения используют общее понятие «принудительные взимания», охватывающее налоги, специальные взимания, сборы. Из этого видно, что все указанные взимания подчиняются некоторым общим принципам, и, следовательно, можно считать правильным то, что они составляют предмет одного и того же системного рассмотрения (*Giannini A. D.* I concetti fondamentali del diritto tributario. P. 5.).

⁷⁰ *Lascombe M., Vandendriessche X.* Les finances publiques. 3-e éd. Paris: Dalloz, 1998. P. 1–24.

⁷¹ *Cahill D.* Corporate finance law. London: S & M, 2000.

⁷² Это признают и его сторонники: *Trotabas L., Cotteret J.-M.* Op. cit. P. 11.

⁷³ *Ibid.* P. 10 и сл. «Именно так, – разъясняют свою позицию ученые, – административное право регулирует некоторые

части позиция французских ученых выглядит убедительной, поскольку они основывают предлагаемую ими концепцию автономии налогового права на критериях объективного характера: природе налога, сфере регулирующего воздействия налогового законодательства, особых налогово-правовых принципах, юридическом своеобразии указанной отрасли.

Вместе с тем сторонники рассматриваемого подхода допускают преувеличение роли автономии налогового права, что приводит к необоснованному игнорированию принципов, содержащихся в других отраслях, а также принципов, имеющих конституционно-правовое значение. В частности, Л. Тротаба и Ж. Котре пишут: «Доминирующее правило – это то, что налоговый закон не рассматривает ситуации как ситуации юридические, но как фактическое состояние дел. Когда он (налоговый закон) использует юридический термин, чтобы квалифицировать те или иные фактические обстоятельства, из этого со всей необходимостью не вытекает, что этот термин должен быть взят в юридическом смысле, какой он может иметь, например, в гражданском или коммерческом праве. Каждая проблема должна, следовательно, решаться *исходя из фактических обстоятельств*, на основании налогового закона, учитывая налоговый климат, если можно так сказать, в котором эта проблема возникла, так как налоговое право предстает как объективно независимое от других юридических дисциплин»⁷⁴. И также отмечается: «... юридическая квалификация (ситуаций, фактов. – Д. В.), даваемая фискальным законом, естественным образом безразлична («naturellement indifférente») к положениям других законов. Именно данное обстоятельство, – заключают свои рассуждения цитируемые авторы, – выражает автономию налогового права»⁷⁵.

Анализируя позицию указанных французских ученых, необходимо обратить внимание на следующее. Нет сомнений в том, что каждая проблема в сфере налоговых отношений должна решаться исходя из фактических обстоятельств, на основании налогового закона, с учетом налогово-правовых принципов. Однако из этого не вытекает требование обязательной переоценки «в целях налогообложения» всех сложившихся в иных отраслях юридических категорий, конструкций и принципов. Полагаем, принцип автономии налогового права не должен сводиться к противопоставлению налогового права всей правовой системе. Более взвешенной выглядит точка зрения других представителей французской налогово-правовой доктрины Г. Жеста и Ж. Тиксье, которые, в целом поддерживая рассмотренный выше подход, предлагают стремиться применять в налоговом праве те же понятия, что и в других отраслях, и отказываться от них лишь в том случае, если их использование становится невозможным⁷⁶.

Примечательно, что первоначально разработчики правительственного проекта НК РФ в значительной степени намеревались следовать именно вышерассмотренной концепции автономии налогового права. Например, ст. 1, 4 (и следующие) проекта подчеркнуто закрепляли независимость налогового законодательства как в аспекте толкования и применения отдельных его положений, так и в аспекте согласования терминов (понятий, институтов), используемых в проекте НК РФ, с уже сложившейся юридической терминологией (понятийными аппаратами иных отраслей, институтами)⁷⁷. Однако в принятом варианте Кодекса законодатель продемон-

ситуации (ответственность и ее виды, контракты и т. д.) иначе, чем частное право. Даже при отсутствии прямого указания на этот счет в законе нет необходимости *обязательно* прибегать (для урегулирования соответствующих ситуаций. – Д. В.) к частному праву, – применяется административное право, и это случается не потому, что оно воспринимается как необходимо обязательное, а потому, что административный судья считает, что именно положения административного права подлежат применению в данной ситуации исходя из общих принципов права. Точно так же должно быть в отношении налогового права, если и оно будет восприниматься как автономная дисциплина».

⁷⁴ Ibid. P. 13.

⁷⁵ Ibid. P. 11.

⁷⁶ *Tixier G., Gest G. Op. cit. P.44.* – Отметим, что позиция указанных авторов основана и на практике Государственного Совета Франции (Conclusion *Martin-Laprade* sous Conseil d'Etat, 31 mars 1978. Dupont. P.151).

⁷⁷ См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Общая часть (проект) / Комментарии С. Д. Шаталова. М., 1996. С. 24–28 и сл.

стрировал более разумный подход. В этом отношении наиболее показательной является формулировка п. 1 ст. 11 НК РФ, согласно которой институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства РФ, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

4. Автономия налогового права отождествляется с автономией налогового законодателя. Концепции автономии и «реализма» налогового права в их «радикальных» проявлениях подвергаются жесткой критике. Так, М. Козьян сравнивал их с кремовым тортом, иронизируя по поводу претензий на некую исключительность соответствующей отрасли права. Данный автор полагает, что всякая отрасль права пользуется определенной автономией и что «реализм» не свойственен налоговому праву⁷⁸. Критическое отношение к идее автономии выражают такие французские авторы, как П. М. Годме и Ж. Молинье (проблему автономии они рассматривают применительно к порядку определения налогооблагаемого дохода). В частности, ученые следующим образом объясняют истоки концепции автономии налогового права: «Чтобы установить базу налогообложения по налогу на доход, налоговое право могло бы использовать понятия, разработанные частным правом, но оно предпочло расширить их... и освободиться от ограничений, которые могли бы исходить из частного права». И далее: «... автономия налогового права есть принцип, согласно которому фискальный законодатель при использовании юридических понятий может придавать им содержание, отличное от того, которое они имеют в других отраслях права... Этот принцип автономии налогового права имеет двойное обоснование:

– прежде всего, научное обоснование: автономия налогового права есть показатель того, что оно является дисциплиной, достигшей своей зрелости... Как административное право сумело отстоять свою автономию и отделиться от частного права, так и налоговое право ввиду своей специфики и «техничизированности» может претендовать на неподчинение другим отраслям права и их концепциям.

– но это научное обоснование сопровождается аргументами, исходящими именно из фискальной области: автономия налогового права действительно часто поставлена на службу фиску для того, чтобы увеличить налоговую базу путем расширения понятий, формируемых частным или административным правом всякий раз, когда это расширение позволяет улучшить сбор налогов». «Автономия налогового права, – подчеркивают П. М. Годме и Ж. Молинье, – оказалась точным оружием... в спорах с налогоплательщиками: как только они старались уклониться от своих обязанностей, призывая на помощь принципы гражданского или коммерческого права, у фиска была возможность исключить применение этих «стесняющих» норм для того, чтобы обязать налогоплательщика платить». «В действительности, – заключают данные ученые, – автономия налогового права есть не что иное, как автономия фискального законодателя»⁷⁹.

Следует согласиться с тем, что концепция автономии в «ее крайних формах» может быть использована для оправдания злоупотреблений властью в сфере налогообложения и игнорирования прав и гарантий граждан, являющихся общепризнанными в других отраслях права⁸⁰. Справедливо также отмечается некорректность трактовки упоминавшихся ранее принципов и правил налогового права как проявления его особого «реализма» («прагматизма»)⁸¹. В то

⁷⁸ Cozian M. Propos désobligeants sur une «tarte à la crème»: l'autonomie et le réalisme du droit fiscal // Droit Fiscal. 1980. № 41. P. 1054–1056. См. также: Cozian M. Les grands principes de la fiscalité des entreprises. Paris: Litec, 1986.

⁷⁹ Gaudemet P. M., Molinier J. Finances publiques. 6-е éd. Paris: Montchrestien, 1997. Т. 2. P. 82–83.

⁸⁰ Пример тому – применение при обложении налогом неоспоримых презумпций. Так, обложение в ряде случаев производится не на основе реально выявленных доходов, а на базе внешних показателей – признаков уровня жизни налогоплательщика (уровня потребления и пр.). См.: Кауши В. А. Налоговые соглашения России. М., 1997. С. 28.

⁸¹ Напротив, как и многие другие отрасли, налоговое право не может обойтись в некоторых случаях без использования

же время рассматриваемый подход к проблеме в целом не имеет под собой какого-либо теоретического фундамента и несостоятелен в части определения автономии налогового права как «автономии налогового законодателя». Было бы большим заблуждением считать единственной причиной тех или иных проявлений автономии налогового права субъективное усмотрение законодателя. Тенденции к максимально широкой трактовке понятия дохода, установление процедур, предусматривающих пересмотр в целях налогообложения цен по заключенным сделкам, признание расположенных в пределах национальной юрисдикции филиалов и представительств иностранных юридических лиц субъектами права, – все эти, как и иные традиционные проявления партикуляризма и автономии налогового права, свойственны многим правовым системам современных государств. Следовательно, есть основания полагать, что так называемая автономия налогового законодателя в действительности жестко детерминирована объективными факторами: функциями, которые призвано выполнять налоговое право, спецификой тех отношений, которые попадают в сферу его регулирования, принципами, которые положены в основу данной отрасли права⁸².

Непринятие во внимание налоговым правом многих категорий и принципов, установленных в других отраслях, носит *вынужденный характер*, поскольку обусловлено существом выполняемой налоговым правом функции справедливого распределения бремени публичных расходов между гражданами. Реализация указанной функции, основанная на принципах экономической обоснованности налогообложения и его равенства, требует в определенных случаях абстрагироваться от оценки юридической формы отдельных гражданских, трудовых и иных отношений и исходить из экономического значения этих общественных связей. В качестве примера можно привести конструкцию объекта налогообложения по единому социальному налогу, предусмотренную российским правом. В силу п. 1 ст. 236 НК РФ объект налогообложения по этому налогу в общем виде определяется как *выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям*. Далее в этом же пункте ст. 236 НК РФ законодатель вынужден включить в понятие объекта налогообложения по единому социальному налогу вознаграждения по договорам *гражданско-правового характера*, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг) по авторским и лицензионным договорам. Вознаграждение по гражданско-правовым договорам – это не вознаграждение, поступающее от работодателя в пользу работника. Однако законодатель вынужден отвлечься от различий юридических режимов трудового и гражданского права. Если бы понятие объекта налогообложения по налогу основывалось исключительно на терминах «работодатель», «работник», то в целях снижения налогового бремени многие налогоплательщики предпочли бы юридически трансформировать свои отношения с наемными работниками, придав им (отношениям) гражданско-правовую форму.

По причинам в не меньшей степени объективного характера НК РФ вынужден формулировать собственное определение понятий «организация», «индивидуальный предпри-

юридических фикций. Приведенные же ранее примеры, объясняемые с точки зрения «реализма» налогового права (обложение налогом доходов, добытых преступным путем и т. п.), являются, на наш взгляд, лишь результатом применения базовых налогово-правовых принципов: экономической обоснованности налогообложения, всеобщности и равенства. Данные принципы имеют конституционные основания. Следовательно, можно говорить только об экономическом «реализме» налогового права, т. е. об экономической обоснованности налогово-правовых норм и правил.

⁸² Если обратиться к примеру, который разбирают П. М. Годме, Ж. Молинье (определение налогооблагаемого дохода), то следует отметить, что во французском гражданском праве доход определяется как «сумма денег, периодически выплачиваемая из постоянного источника». Если это определение будет взято за основу налоговым правом при определении объекта налогообложения по подоходному налогу, то очевиден ущерб экономике, который будет нанесен таким решением. В целях избежания налогообложения выплата дохода в натуральной форме или путем оказания услуг и выполнения работ станет повсеместной. Пострадают не только интересы бюджета, но и режим законности: налоговая система будет стимулировать уклонение от налогов. Следовательно, изменение налоговым правом содержания сложившихся в других отраслях права категорий связано не столько с необходимостью повышения доходности налогов, сколько с объективной потребностью обеспечить экономическую обоснованность налога, его «нейтральность».

ниматель», «обособленное подразделение организации» (ст. 11), «имущество», «товар», «услуга» (ст. 38), «реализация товаров, работ, услуг» (ст. 39), «дивиденды», «проценты» (ст. 43) и т. д. Аналогичные примеры могут быть приведены на основе налогового законодательства всех современных промышленно развитых стран. Как отмечают английские специалисты Д. Вильямс, Дж. Морс, «если налог действует так, что его можно обойти, то люди изменяют поведение, чтобы платить меньше. Налог, не изменяющий поведения, – нейтрален; налоги должны быть нейтральны, если политика не требует обратного»⁸³. Чтобы обеспечить нейтральность налога, современное налоговое право стремится обеспечить необходимую универсальность и адекватность соответствующим экономическим явлениям своих категорий, проявляя себя при этом как относительно автономная система правового регулирования.

5. Признается относительная автономия налогового права, однако само по себе оно трактуется как комплексная отрасль, объединяющая нормы конституционного, административного, уголовного и процессуального права. Среди авторов, придерживающихся данной точки зрения, можно назвать, в частности, представителя итальянской налогово-правовой науки Г. Фальситта. Соглашаясь с идеей о том, что автономия подразумевает под собой лишь отсутствие значительной интенсивности отношений зависимости определенного нормативного образования (каким является в данном случае налоговое право) от других юридических отраслей⁸⁴, он вместе с тем считает: «...представляется сложным отнести эту концепцию (концепцию автономии. – Д. В.) к налоговому праву, вернее, к некоторым его разделам (процессуальное налоговое право, уголовное налоговое право, конституционное налоговое право), носящим печать весьма интенсивных связей с другими отраслями публичного и частного права. В связи с этим, – отмечает данный автор, – корректно будет определить характер налогового права как комплексный (межотраслевой). Этот вывод будет верен, даже если, обосновывая гетерономию или автономию, обращаться к критерию общности основных принципов налогового права»⁸⁵.

Данная точка зрения по проблеме «автономии» связана, на наш взгляд, с укоренившейся в доктрине и законодательстве многих европейских⁸⁶ стран традицией включать в систему налогового права некоторые институты иной отраслевой принадлежности. Например, налоговое уголовное и уголовно-процессуальное право (в части уголовно-процессуальных положений, относящихся к расследованию налоговых преступлений) рассматриваются в качестве элементов налогового права. По нашему мнению, несмотря на тесные функциональные связи уголовного права и процесса с налоговым правом, их институты не должны включаться в его состав⁸⁷. Вместе с тем во многих странах (Италия, Франция, Швейцария и др.) очевидная специфика названных институтов выделяет их из общего уголовного права и уголовного процесса. Возникает резонный вопрос: не будет ли логичней трактовать налоговое уголовное право и налоговое уголовно-процессуальное право в качестве комплексных институтов, складывающихся на границе собственно налогового права и охранительных отраслей: общего уголовного права и уголовного процесса? Не вдаваясь в протекающие за рубежом дискуссии об обоснованности включения тех или иных нормативных массивов в налоговое право, отметим, что для российской правовой системы характерно единство уголовного права и процесса, что

⁸³ *Williams D. W., Morse G.* Op. cit. P. 6.

⁸⁴ *Rastello L.* Op. cit. P. 69.

⁸⁵ *Falsitta G.* Manuale di diritto tributario. Parte generale. 3 ed. Padova: CEDAM, 1999. P. 10.

⁸⁶ Отметим: и не только европейских. В частности, в праве США ответственность за налоговые преступления предусмотрена Кодексом внутренних доходов, т. е. налоговым кодексом (Internal Revenue Code, chapter 75). См. подробнее: *Козырин А. Н.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 105–107.

⁸⁷ См. противоположный подход: *Falsitta G.* Op. cit. P. 607–628 (Италия); *Blumenstein E. / Locher P.* Op. cit. S. 315–340, 430–444 (Швейцария) и др.

исключает на сегодняшний день рассмотрение отдельных институтов этих отраслей в качестве составляющих налогового права.

К изложенному следует добавить, что согласно сложившейся точке зрения в российской науке относительно роли конституционного права в правовой системе взаимодействие конституционного и налогового права также никак не ведет к разрушению отраслевой системы последнего. Особая роль конституционно-правового регулирования для налогообложения, напротив, носит институциональный характер для налогового права, является фундаментом его отраслевой самостоятельности и автономии. По указанным причинам рассмотренная выше концепция налогового права выглядит весьма малоубедительно в контексте российской правовой системы.

6. Автономия налогового права связывается с особыми принципами, конструкциями, фундаментальными положениями данной отрасли права, обусловленными интеграцией в рамках налогового права публично- и частноправовых начал. Данный подход к проблеме автономии налогового права прослеживается (в той или иной степени) в работах ряда французских авторов (Ж. Ж. Бьенвеню, М. Бувье, М.-К. Эсклассан, Ж.-П. Лассаль). В частности, М. Бувье, прежде всего, обращает внимание на объективный характер феномена автономии налогового права⁸⁸. «С чисто практической точки зрения, – пишет М. Бувье, – размышлять о подчиненности или автономии налогового права – значит задать себе вопрос, составляет ли это право часть публичного права или, наоборот, частного права или идет ли речь о праве совершенно автономном, оригинальном, хотя и находящемся на стыке публичного и частного. Последняя гипотеза приводит к выводу о специфичности налогового права и предполагает, что оно в состоянии трактовать по-своему, и не подчиняясь общим юридическим принципам, ситуации, которые перед ним возникают». Такая точка зрения, как полагает названный ученый, в частности, имеет следствием то, что фискальная администрация не может отказаться от оппонирования той или иной гражданско- или коммерческо-правовой квалификации какого-либо действия с тем, чтобы претендовать на право налогообложения какой-либо операции. Налоговое право представляло бы собой, таким образом, *реалистичное* право, которое должно заниматься только фактами, с которыми оно имеет дело, не принимая во внимание то, как иные отрасли права квалифицируют ситуацию⁸⁹. Данный ученый не может целиком согласиться с таким подходом к проблеме, связывая автономию налогового права с особым, но не исключительным положением этой отрасли в системе права. «Необходимо констатировать, – отмечает М. Бувье, – что автономия налогового права относительна. Это право проявляет себя скорее как право интеграции или «наслоения» («*droit de superposition*»), которое включает одновременно данные из публичного и частного права. Являясь более близким к административному праву в том, что касается процедур, оно, с другой стороны, многое заимствует из гражданского и коммерческого права, когда устанавливает правила обложения имущества, а также доходов предприятий»⁹⁰.

К рассматриваемой концепции автономии налогового права тесно примыкают разрабатываемые на современном этапе немецкими учеными подходы к проблеме соотношения налогового и частного права. В целом же необходимо отметить, что научная доктрина и практика немецких судов меняли свою позицию по исследуемому вопросу многократно. Если первоначально, в конце XIX – начале XX в., принимается концепция вторичности (подчиненности) налогового права по отношению к частному, то уже во время Первой мировой войны складывается прямо противоположный подход. Формальное закрепление он нашел в § 4 первой

⁸⁸ *Bouvier M.* Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt. P. 177–179; *Bouvier M., Esclassan M.-C., Lassale J.-P.* Op. cit. P. 664–665.

⁸⁹ *Bouvier M.* Op. cit. P. 178–179.

⁹⁰ *Ibid.*

редакции (от 1919 г.) упоминавшегося выше общегерманского нормативного акта о порядке взимания налогов (R.A.O.). Согласно указанному параграфу R.A.O. устанавливалось, что «при интерпретации налоговых законов нужно принимать во внимание их цель, их экономическое значение и конкретные фактические обстоятельства». Данное законодательное положение позволяло на основании ссылки на цель налогового закона в спорных случаях игнорировать понятия и принципы частного права при применении налогово-правовых норм.

Однако на сегодняшний момент подходы к проблеме налогового и частного права выглядят значительно более сложными и менее однозначными. Как отмечает немецкий ученый Л.Остерло, современная налогово-правовая наука склоняется к необходимости признания автономии налогового права в части квалификации фактических обстоятельств, выступающих в качестве оснований для взимания и исчисления налога. С другой стороны, сам вопрос о наличии или отсутствии приоритета частного права над налогово-правовым регулированием (например, при использовании налоговым правом понятий и институтов, происходящих из частного права) необходимо признать некорректным. Судами ФРГ была выдвинута идея примата конституционного права как инструмента разрешения противоречий между частным и налоговым правом. В связи с этим данный автор подчеркивает, что «автономия налогового права по отношению к частному праву, так же как и ко всем другим правовым отраслям, должна в настоящее время рассматриваться как свидетельство убежденности в способности независимого правосудия гарантировать при выполнении своих задач осуществление судебной защиты, обоснованность и единообразие в применении налоговых законов в целях достижения равновесия между индивидуальным интересом... и общим интересом взимания налогов; равновесия, основанного на принципе правового государства»⁹¹.

Практическим следствием такого подхода является то, что в современной редакции Закона ФРГ о порядке взимания налогов от 1977 г. (Abgabenordnung (далее – АО)) имеется ряд принципиальных положений, демонстрирующих явный отход налогового права в достаточно принципиальных вопросах от моделей частного права и юридических конструкций иных отраслей. Так, в соответствии с § 39, II АО экономические блага при налогообложении должны приписываться их фактическому владельцу, так называемому «экономическому» собственнику; или согласно § 40 АО является юридически неважным в целях налогообложения, нарушают ли действия, которые полностью или частично удовлетворяют требованиям налогового закона, условия обязательства или правовой запрет или же обычай; в силу § 41 АО недействительность юридической сделки не имеет значения в целях налогообложения, если заинтересованные лица (стороны) действовали таким образом, что экономические цели этой юридической сделки были тем не менее фактически достигнуты. Кроме того, § 42 АО содержит общее правило, направленное против уклонения от налогов, которое гласит: «Налоговый закон нельзя обойти путем злоупотребления выбором дозволенных юридических форм. Если злоупотребление было допущено, налоговое обязательство возникает согласно законодательным положениям исходя из сущности экономических явлений»⁹².

Не менее интересные примеры автономии налогового права и его отхода от традиционных понятий других правовых отраслей дает и анализ интеграционного права Европейских Сообществ. Так, в публикациях отечественных ученых уже приводился ряд специфических положений Шестой директивы ЕС, регулирующей взимание НДС на территории государств – членов ЕС, которые закрепляют такие понятия и конструкции, как: «материальная собствен-

⁹¹ Osterloh L. Il diritto tributario ed il diritto privato: Trattato di diritto tributario / Diretto da A. Amatucci. Annuario. Padova: CEDAM, 2001. P. 84–85.

⁹² См. подробнее: Osterloh L. Op. cit. P. 79–80. Сходные подходы к проблеме демонстрируют работы шведских ученых: Pålsson R. Inledning till skatterätten. Andra upplagan. Uppsala: Iustus Förlag, 2001. S.100–110; Bergström S. Skatter och civilrätt. Stockholm, 1978.

ность», «налоговый должник», «передача прав распоряжения материальной собственностью» и т. п.⁹³

* * *

Приведенный выше обзор теорий «автономии», конечно, не претендует на то, чтобы считаться исчерпывающим (слишком много по данной тематике высказано мнений и обосновано позиций). Следует также учитывать, что внимание к проблеме автономии налогового права, теоретическое осмысление данного вопроса характерны, прежде всего, для правовых систем, относящихся к романо-германской правовой семье. В странах общего права в большей степени уделяется внимание практической стороне этой проблемы. В качестве примера разрешения коллизий, связанных с проявлением автономии и «реализма» налогового права в этих странах, можно указать на специальные судебные доктрины, практикуемые при признании сделок не соответствующими закону по мотиву их заключения с целью уклонения от уплаты налогов: доктрина «существо над формой» (equity above the form), доктрина «деловой цели» (business purpose), доктрина «сделки по шагам» (step transactions)⁹⁴. Однако, на наш взгляд, можно говорить о том, что идеи «реализма» и автономии налогового права имеют меньшее влияние в странах общего права⁹⁵. Тем не менее налоговое право, безусловно, признается самостоятельной сферой научных исследований. В частности, американские ученые Дж. М. Джекобстен, Р. М. Мэрски выделяют федеральное налоговое право как относительно особую проблематику, основанную на специфических правовых источниках и техниках исследования правового материала⁹⁶. В связи с этим надо иметь в виду, что проблемы так называемой автономии налогового права могут обсуждаться как в плане формирования самостоятельной отрасли объективного права, так и в плане становления одноименной науки и научной дисциплины.

В заключение отметим, что традиционно, начиная с 40-х гг. XX в. в России в значительно большей степени уделяется внимание системе права, разграничению между отдельными правовыми отраслями, чем это имеет место за рубежом. Поэтому повышенный интерес иностранных ученых к проблеме автономии налогового права, к соотношению этой отрасли с системой частного и публичного права сам по себе знаменателен и свидетельствует о большом практическом значении этих теоретических вопросов. Полагаем, что концепции, в рамках которых автономия налогового права связывается с особыми принципами, конструкциями, фундаментальными положениями данной отрасли права, обусловленными интеграцией в рамках налогового права публично- и частнопровых начал, выглядят наиболее убедительными. Данные идеи европейских ученых должны быть учтены при разработке теории российского налогового права и при совершенствовании действующего законодательства о налогах и сборах⁹⁷.

⁹³ Толстомятенко Г. П. Европейское налоговое право. М., 2001. С. 168–192 и сл.

⁹⁴ См. краткий обзор данных судебных доктрин: Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева (автор главы Жестков С. В.). С. 591–596. – Данные доктрины используются также в некоторых странах континентальной Европы.

⁹⁵ В частности, как отмечает С. В. Жестков, выводы суда по делу IRC v Duke of Westminster, рассмотренного в 1936 г. Палатой лордов Великобритании, легли в основу «традиционного» или «вестминстерского» подхода. Судебные инстанции в данном деле пришли к выводу о том, что «...любое лицо вправе организовать свои дела таким образом, чтобы налоги, взимаемые в соответствии с законодательством, оказались бы меньше, чем они были бы в обычной ситуации». (Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 579.) В связи с этим в Великобритании уделяется большое внимание вопросам налогового планирования, т. е. деятельности по минимизации налогообложения (обходу налогов, не признаваемому противоправным). См., напр.: *Thorn-hill A. R. Prosser K. Tax planning with precedents*. 11 ed. London: S & M, 2001. Рассматривая данную проблему, английские специалисты Д. Вильямс, Дж. Морс отмечают: считается, что Великобритания страдает от экономически неэтичных («искажающих») поведение налогоплательщика налогов (*Williams D. W., Morse G. Op. cit.* P. 6).

⁹⁶ *Jacobstein J. M., Mersky R. M. Fundamentals of legal research*. 5th ed. Westbury, New York: The Foundation Press, Inc. 1990. P. 462–552.

⁹⁷ С этой точки зрения заслуживают поддержки некоторые предложения о методах отграничения налогового права от иных правовых отраслей, высказанные в публикациях последнего времени: *Белых В. С., Скуратовский М. Л. Гражданский*

Раздел II

Предмет и система российского финансового права на современном этапе

Глава 3

Финансовая деятельность государства как базовая финансово-правовая категория (критическое осмысление концепции)

Проблему становления налогового права как целостной, относительно автономной системы необходимо рассмотреть в контексте основных теоретических вопросов финансового права, поскольку налоговое право традиционно включается в его состав. Развитие российского финансового права на современном этапе характеризуется углубленной разработкой общей теории этой отрасли (причем особое внимание ученых концентрируется на вопросе о содержании категории «*финансовая деятельность*»), а также пересмотром состава предмета финансового права и его системы в связи с теоретическим анализом происходящих изменений в экономике страны и финансовом законодательстве. Целесообразно, прежде всего, подробно остановиться на первой из этих двух основных тенденций развития финансово-правовой мысли, так как решение вопроса о содержании категории «финансовая деятельность» определяет строение системы не только самого финансового права, но правовых образований, традиционно рассматриваемых в качестве его составных частей.

Подчеркнем, что во многих отраслевых юридических науках имеются базовые юридические категории, определяющие отраслевую самостоятельность соответствующих правовых образований, свидетельствующие об их юридическом своеобразии: для гражданского права – это понятия «собственность», «договор» «обязательство», «юридическое лицо», для уголовного права – «преступление» и «наказание». Для налогового права функции таких системообразующих категорий могут выполнять понятия «фиск» (т. е. казна в значении субъекта права), «налог» и «сбор». В финансовом праве роль подобной основополагающей категории традиционно выполняет понятие «финансовая деятельность государства» (или в последнее время «финансовая деятельность государства и муниципальных образований»). Данное обстоятельство обуславливает необходимость детального анализа этой финансово-правовой категории, а также концепций, положенных в ее основу, с той целью, чтобы определить, насколько она (данная категория) на сегодняшний день отражает реальное положение вещей, символизируя собой отраслевое единство финансового права.

Впрочем, понятие «финансовая деятельность» не всегда было базовой категорией финансового права. Важнейшей категорией финансовой науки и науки финансового права в конце XIX – начале XX в. являлось понятие «публичное (государственное) хозяйство» или «принудительное хозяйство», «финансовое хозяйство», «принудительная (публичная) хозяйственная община» (все эти термины нередко употреблялись как тождественные). Именно содержание этой, в большей степени экономической категории, определяло в соответствующий период общие подходы к пониманию системы финансового права, в том числе перечень финансово-правовых институтов, составляющих в качестве элементов его структуру. Достаточно четко эту мысль выразил В. А. Лебедев: «Финансовая наука есть наука ... о финансовом хозяйстве. Поэтому в нее и должно входить изучение всего, что понимается под словом «хозяйство».

А хозяйство состоит из трех, непосредственно связанных между собой операций: приобретения доходов, расходования их и вывода результатов хозяйничанья. А так как все эти операции не могут быть производимы без соответственной организации, то необходимо изучать и основы этой организации, и способы ее действия»⁹⁸.

Исходя из содержания категории «финансовое хозяйство» или «публичное (государственное) хозяйство», дореволюционными учеными в рамках финансового права помимо институтов, принадлежащих этой отрасли и ныне (налоги, государственный бюджет, государственный кредит и т. д.), рассматривались: правовой режим государственных земель и лесов (домены)⁹⁹, государственные промыслы, железные дороги, почтовое дело, организация телеграфа и монетного дела, правовой режим разработок недр (регалии)¹⁰⁰

⁹⁸ Если учесть, что согласно позиции В. А. Лебедева «предмет финансовой науки и финансового права один и тот же» и лишь «способы рассмотрения его у них различные», взгляд данного ученого на значение категории «финансовое хозяйство» становится в полной мере понятным. *Лебедев В. А.* Финансовое право. Т. 1. 2-е изд. СПб., 1889. С. 18, 235–236 и сл.

⁹⁹ *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. 4-е изд. СПб., 1904. С. 59–99; *Озеров И. Х.* Основы финансовой науки. Вып. 1. Учение об обыкновенных доходах. 4-е изд. СПб., 1911. С. 79–109.

¹⁰⁰ *Янжул И. И.* Указ. соч. С. 100–183; *Озеров И. Х.* Указ. соч. С. 110–229. См. также: *Ялбулганов А. А.* Очерки истории финансового права дореволюционной России. М., 1998; *Сорокина Ю. В.* Русское финансовое право: понятие и определение предмета // Правоведение. 2000. № 3. С. 91–100 и др.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.