

# Налоги и налогообложение

научно-практический журнал

декабрь 2004 года

Учредитель:  
Даниленко В.И. (e-mail: wid54@mail.ru)

Издатель:  
© «NOTA BENE» MEDIA TRADE Co

Главный редактор:  
Зрелов А.П. (e-mail: zrelov@mail.ru)

Зам. главного редактора по работе с авторами:

Краснов М.В. (e-mail: mvkrasnov@yandex.ru)

Руководитель отдела судебно-арбитражной  
практики: Глазов В.В.

Руководитель информационного отдела:

Самигулина А.В.

Отдел распространения: Лунёв В.В.

Корреспонденты:

Лесная Е.Н., Болотов И.Д., Рыбина Т.А.

Переводчик: Лаптева К.Н.

Корректор: Тушнова Н.Ю.

## Taxes and taxation

Scientific and practical journal December, 2004

Founder: Danilenko, V.I. (e-mail: wid54@mail.ru)

Publisher: © «NOTA BENE» MEDIA TRADE Co

Editor-in-chief:

Zrelov, A.P. (e-mail: zrelov@mail.ru)

Vice-Editor-in-chief working with authors

Krasnov, M.V. (e-mail: mvkrasnov@yandex.ru)

Head of the judicial and arbitration practice

department: Glazov, V.V.

Head of the information department:

Samigulina, A.V.

Circulation department: Lunyov, V.V.

Reporters: Lesnaya, E.N., Bolotov, I.D., Rybina T.A.

Translator: Lapteva K.N.

Proof-reader: Tushnova, N.Y.

Почтовый адрес редакции:  
123242, Россия, Москва, Д-242, а/я 38  
Тел.: (095) 506-78-08  
Тел./факс: (095) 424-26-02

Отпечатано с готовых диапозитивов  
в типографии Липецкого издательства  
398055, г.Липецк, ул. Московская, 83.  
тел.: (0742) 25-40-48, 25-99-21

Объём 10,0 усл.-печ.л.  
Формат 60x84 1\8  
Тираж 15000 экз.  
Печать офсетная.  
Бумага офсетная.

Подписано в печать 01.12.2004 г.

Все права защищены. Охраняется Законом РФ об авторском праве.

Ни одна из частей настоящего издания и весь журнал в целом не могут быть воспроизведены, переведены на другой язык, сохранены на печатных формах или любым другим способом обращены в иную форму хранения информации: электронным, механическим, фотокопировальным и другим – без предварительного согласования и письменного разрешения редакции. Ссылки на настоящее издание обязательны.

За содержание опубликованной рекламы редакция ответственности не несёт.

Редакция оставляет за собой право размещать материалы и статьи журнала в электронных правовых системах и иных электронных базах данных.

Автор может известить редакцию о своём несогласии с подобным использованием его материалов не позднее даты подписания соответствующего номера журнала в печать.

Редакция уважает мнение авторов опубликованных статей, но при этом мнение автора не является мнением редакции журнала.

Журнал зарегистрирован в Министерстве по  
делам печати, телерадиовещания и средств  
массовых коммуникаций.  
Свидетельство о регистрации ПИ №77-17262  
от 22 января 2004 года.  
Издательская лицензия №065828 от 20.04.1998 г.

По вопросам публикации статей: [foros@gala.net](mailto:foros@gala.net)  
По вопросам рекламы: [wid@online.ru](mailto:wid@online.ru)

Наши подписные индексы:

**16498** - в объединённом каталоге  
«Пресса России»  
**84156** - в каталоге Роспечати.

Подписка на журнал  
может быть оформлена с любого месяца

*Платить налоги - дело выгодное!*

*А о том, как это делать правильно, мы расскажем на страницах нашего журнала.*

---

**Правовое регулирование  
налоговых отношений**


---

**Гаврилюк Р.А.**

Юридическая категория «налог»: основные типы доктринальных подходов к определению ..... 5

**Орлов М.Ю.**

Налоговое обязательство: право на существование в налоговом праве ..... 13

**Зарецкая А.С.**

Некоторые аспекты налогово-правового статуса недееспособных лиц в Российской Федерации ..... 17

---

**Налоговое администрирование**


---

**Ягудин В.Т.**

О методах выявления налоговыми органами схем уклонения от уплаты налогов ..... 23

**Древаль Л.Н.**

Органы внутренних дел как участники налогового процесса ..... 29

**Зрелов А.П.**

Налоговая администрация Франции ..... 31

---

**Федеральные налоги и сборы с организаций**


---

**Игнатов А.В.**

Особенности уплаты НДС при списании дебиторской задолженности покупателей .... 35

**Селюжицкая Т.И.**

Особенности налогообложения НДС стоимости оказываемых сервисными центрами услуг по ремонту товаров в период гарантийного срока обслуживания ..... 45

**Зинченко Л.А.**

Не спешите платить пени и штрафы по ЕСН за неправильное применение вычетов ..... 47

**Цинделиани И.А.**

Таможенная пошлина в системе фискальных платежей России ..... 51

---

**Налогообложение физических лиц**


---

**Соколова И.Н.**

Особенности начисления налога на доходы физических лиц ..... 55

---

**Налогообложение участников внешнеэкономической деятельности**


---

**Тедеев А.А.**

Правовые проблемы налогообложения в странах Европейского союза налогом на добавленную стоимость российских организаций - субъектов электронной внешнеэкономической деятельности ..... 61

---

**Налоговые системы зарубежных стран**


---

**Краснов М.В., Зрелов А.П., Зарицкий А.В.**

Уголовная ответственность за налоговые преступления в США ..... 65

---

**Налоговые истории**


---

**Стрелков Р.Р.**

Как уберечь конфиденциальную информацию от работников фискальных органов, или ода для параноиков ..... 75

---

**А также:**


---

**Налоговые новости** ..... 7,11,37,39,41,63,77

**Ваш налоговый консультант** ..... 9,53,57

**Налоговая статистика** ..... 4

**Налоговые факты** ..... 15,28,43,67,69

---

**Лучшие выступления  
Международной  
научно-практической конференции  
«Финансовое право в условиях  
рынка в XXI веке»**

(Москва, МГЮА, 23–24 сентября 2004 г.)

см. стр. 13, 17, 29, 51, 61

---

**Налоговые органы считают необходимым взимать  
погоходный налог с родителей отличников!**

Подробности на стр. 15

---

## TABLE OF CONTENTS

<p><b>Legal regulation of tax relations</b></p> <p><b>Gavrilyuk, R.A.</b> "Tax" as a legal category: key types of doctrinal approaches to the definition ..... 5</p> <p><b>Orlov, M.Y.</b> Tax obligation: right for existence within the framework of tax law ..... 13</p> <p><b>Zaretskaya A.S.</b> Some aspects of legal taxation status of legally incompetent persons in the Russian Federation ..... 17</p> <hr/> <p><b>Tax administration</b></p> <p><b>Yagudin, V.T.</b> On means used by tax bodies to uncover the tax evasion schemes ..... 23</p> <p><b>Dreval, L.N.</b> Internal affairs bodies as participants of tax process ..... 29</p> <p><b>Zrelov, A.P.</b> Tax administration in France ..... 31</p> <hr/> <p><b>Federal taxes and levies collected of legal persons</b></p> <p><b>Ignatov, A.V.</b> Specific features of payment of value-added tax at the time of writing off the accounts receivable of the customers ..... 35</p> <p><b>Selyuzhnitskaya, T.I.</b> Specific features of payment of value-added tax in case of repair services offered by service centers as part of the guarantee service ..... 45</p> <p><b>Zinchenko, L.A.</b> Don't rush with payment of fines and penalty payments related to the incorrectly calculated joint social tax deductions ..... 47</p> <p><b>Tsindeliani, I.A.</b> Custom duties in the system of fiscal payments in Russia ..... 51</p>	<p><b>Taxation of physical persons</b></p> <p><b>Sokolova, I.N.</b> Specific features of calculation of income taxes for physical persons ..... 55</p> <hr/> <p><b>Taxation of subjects of foreign-economic activity</b></p> <p><b>Tedeev, A.A.</b> Legal problems related to VAT taxation of Russian organizations – subjects of electronic foreign-economic activities in the states of the European Union ..... 61</p> <hr/> <p><b>Tax systems of foreign states</b></p> <p><b>Krasnov, M.V., Zrelov, A.P., Zaritsky, A.V.</b> Criminal responsibility for tax crimes in the USA ..... 65</p> <hr/> <p><b>Tax stories</b></p> <p><b>Strelkov, R.R.</b> How to protect confidential information from the fiscal workers or an Ode to paranoid people ..... 75</p> <hr/> <p><b>Tax news</b> ..... 7,11,37,39,41,63,77</p> <p><b>Your tax consultant</b> ..... 9,53,57</p> <p><b>Tax statistics</b> ..... 4</p> <p><b>Facts on taxation</b> ..... 15,28,43,67,69</p> <hr/> <p style="text-align: center;"><b>Best speeches of the International scientific and practical conference "Financial law in the XXI Century market" (Moscow, Moscow State Legal Academy, 23–24 September, 2004)</b></p>
--	---

*on p. 13, 17, 29, 51, 61*

**TAX BODIES CONSIDER IT NECESSARY TO COLLECT INCOME TAXES FROM PARENTS OF A-STUDENTS**

*More on p. 25*

Гаврилюк Р.А.

## ЮРИДИЧЕСКАЯ КАТЕГОРИЯ «НАЛОГ»: ОСНОВНЫЕ ТИПЫ ДОКТРИНАЛЬНЫХ ПОДХОДОВ К ОПРЕДЕЛЕНИЮ

Содержание правовых категорий детерминируется не только объективной природой правовых явлений, но и нашим пониманием, видением этой природы. Философия как наука наук под категориями понимает наиболее общие и фундаментальные понятия, отражающие существенные, всеобщие свойства и отношения явлений действительности и познания. Применительно к правовым категориям **А.М. Васильев** подчеркивал, что «сети явлений окружающей действительности соответствует в сознании понятийная сеть представлений человека об этой действительности, а узловые пункты в этой сети явлений объективного мира отражаются (выделяются) в узловых, наиболее общих, глубоких, абстрактных компонентах понятийной сети – категориях»<sup>1</sup>. В полной мере это касается и научного определения юридической категории «налог». Анализ определений ученых постсоциалистических государств и стран Запада для категории «налог», содержащихся в исследованиях по финансовому праву убеждает, что все обилие определений этой категории укладывается в рамки давно и хорошо известных основных типов понимания права:

- 1) естественно-правовой тип;
- 2) философское понимание права;
- 3) юридический позитивизм;
- 4) естественно-позитивистский тип (социологический позитивизм).

Исторически первым было **естественно-правовое понимание** и, соответственно, юридическое определение **налога**. Государственное принуждение к уплате налога представителями этой доктрины воспринималось отрицательно. На научном уровне это нашло наиболее четкое воплощение и отражение в учении физиократов – **Ф. Кенэ** и его учени-

ков. Согласно их учения, государство не должно мешать действию естественных законов, обеспечивающих естественный ход явлений, порядок, наиболее выгодный человеческому роду, ибо он согласуется с естественным правом всех людей. Эти вечные, неизменные законы, считали они, подчиняют себе любого разумного человека. Государство, по их мнению, должно способствовать пониманию этих законов посредством организации просвещения, соблюдать и охранять их. Его попытки вмешиваться в сложный механизм общественной жизни лишь портят благой порядок, установленный Богом. Они были убеждены, что правительство должно убирать преграды с пути крепнущих предпринимателей, предоставляя полную свободу конкуренции, так как люди благородны и добры по своей природе, поэтому свободная и безграничная конкуренция создаст наилучший порядок, возможный на Земле<sup>2</sup>.

Таковы взгляды физиократов на роль государства в целом и в налогообложении в частности. Физиократы были первыми последовательными представителями индивидуализма и либерализма в сфере налогов. Например, **К. Маркс** писал о них следующее: «Эта школа... отвергает кольтертизм и вообще всякое вмешательство правительства в деятельность гражданского общества. Она позволяет государству жить только в порах этого общества, подобно тому, как по учению Эпикура боги обитают в порах вселенной»<sup>3</sup>.

Идеи естественного порядка и пагубности

<sup>1</sup> Васильев А.М. Правовые категории (методологические аспекты разработки системы категорий теории права). – М., 1976. – С. 60.

<sup>2</sup> См.: Сорвина Г.Н. История экономической мысли двадцатого столетия. – М.: Изд-во РАГС, 2001. – С.6-7.

<sup>3</sup> Маркс К., Энгельс Ф. Соч. Т. 26, ч.1. – С. 38

нарушения его государственной властью отстаивал и **У. Петти**. Недостаток государственного управления, как считал он, заключается в том, что «слишком многое из того, что должно было бы управляться лишь природой, древними обычаями и всеобщим соглашением, подпадало под регулирование закона»<sup>4</sup>. У.Петти резко выступает против государственной регламентации, если она «противоречит законам природы». В соответствии со своими взглядами на роль государства в экономике У. Петти в «Трактате о налогах и сборах» следующим образом подразделяет целевые расходы государства:

- а) военные расходы;
- б) содержание управления;
- в) расходы на церковь;
- г) расходы на образование;
- д) содержание сирот и инвалидов;
- е) расходы на дороги, судоходные реки, водопроводы, мосты, порты, другие предметы, необходимые для блага пользования всех<sup>5</sup>.

Расцвет, наивысший подъем естественно-правового понимания сущности налога приходится на исторический период свободного, необузданного рынка, доомонополистического развития капитализма. Но и в настоящее время встречаются сторонники естественно-правового понимания налога. Его представители абсолютизируют в последнем естественное содержание налога как звена публичных финансов и очень преуменьшают, а то и вовсе отбрасывают значение его юридической формы, позитивной стороны дела. Это с неизбежностью влечет на практике бесправие, анархию, стихию, неурегулированность или, как минимум, недостаточную урегулированность позитивным налоговым правом фискальных отношений, за чем всегда следует произвол государства в целом и органов, его представляющих.

На качественно высший уровень «теорию свободной конкуренции» физиократов поднял основатель политической экономии **А. Смит**. Как никто другой, он ярко продемонстрировал исторический характер налога и теоретических представлений о нем, с помощью которых наука познает и отражает его в соответствующих понятиях. В частности, он сделал обоснованный вывод о том, что налог для тех, кто его уплачивает, признак не рабства, а свободы и что родовыми признаками налога есть легальный порядок платежей и хозяйственная самостоятельность налогопла-

тельщика<sup>6</sup>. Не подозревая этого сам, А.Смит первым сформулировал **философско-правовой тип понимания налога**. Легальный, законный порядок в понимании А.Смита существенно отличается от нынешних интерпретаций этого явления. Главным гарантом свободы, признаком налога как демократического института А.Смит считал право собственности. Налог, писал он, «означает, что лицо является подданным правительства, однако одновременно и то, что поскольку оно наделено определенной ответственностью, оно само не может быть собственностью какого-либо другого хозяина»<sup>7</sup>. Во многих, современных этому теоретику налогообложения, странах рабство сохранилось как основа функционирования их экономических систем. Именно поэтому право собственности выступало, прежде всего, в качестве синонима личной независимости.

Принцип легальности, как убеждает проведенный нами анализ, играл подчиненную роль по сравнению с принципом хозяйственной самостоятельности (личной независимости) субъекта налогового правоотношения. Квинтэссенция взглядов А.Смита на налог состоит в том, что он оценивал принцип законности налога не с точки зрения гарантий поступлений в бюджет государства, а с позиции обеспечения независимости, самостоятельности налогоплательщика. «Там, где этого нет, - подчеркивал он, - каждое лицо, облагаемое соответственным налогом, представляется в большей или меньшей степени во власть собирателя налога, который вследствие этого может утяжелять налог для любого нежеланного ему налогоплательщика или требовать для себя угрозой такого утяжеления подарок или взятку... Точная определенность того, что каждое лицо должно уплатить в качестве налога, нам представляется делом такого большого значения, что здесь даже достаточно большая неравномерность в размерах налогов является значительно меньшим злом, чем даже совсем малая мера неопределенности»<sup>8</sup>.

А.Смит был профессором нравственной философии, насквозь пронизанной идеями естественного права, выросшей на нем, поэтому он, подобно физиократам, перенес идеи

<sup>4</sup> См.: Аникин А.В., Аникин В.А. Уильям Петти. - М., 1986. - С. 24.

<sup>5</sup> См.: Петти У. Трактат о налогах и сборах. - М., 1963. - С. 11.

<sup>6</sup> См.: Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. - М., 1962. - С. 611.

<sup>7</sup> Там же. - С. 611.

<sup>8</sup> Там же. - С. 588

индивидуализма и свободы из области философии в область налогового права. Цели и задачи государства А.Смит понимает также, как и физиократы. Государство, согласно его теории, должно как можно меньше вмешиваться в деятельность частных лиц, ибо оно не в состоянии изменить естественные законы, на которых основана эта деятельность. В противоположность меркантилистам А.Смит считал подлинными обязанностями государства охрану мира, защиту личности и собственности, делая исключения для тех случаев, когда государственная деятельность

\* См.: Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов. — М.: Финансы и статистика, 2001. — С.31-32.

целесообразнее частной — строительство железных дорог, поддержание народных школ, религиозных учреждений и публичных сооружений.

Последователями смитовского понимания налога и роли государства в налогообложении стали: **Ж.Б. Сей, П.Ж. Прудон, Ф. Бастия, П. Леруа-Болье, И.Кант** и другие мыслители<sup>9</sup>.

**Философское понимание юридической категории «налог»**, сводящее по существу налоговое право к принципу свободы, исходит главным образом из того, что это право определяет условия, при которых налогоплательщик, связанный или наделенный соответ-

>>>

### Налоговые новости

Депутатам Госдумы РФ удалось отстоять сохранение в 2005 году возможности использования арендной платы на нужды научных и образовательных государственных учреждений.

По словам депутата Госдумы **Сергея Колесникова**, Правительством была сделана попытка поделить собственность научных учреждений, изменив формы их организации. Кроме того, предполагалось лишить их права получать прибыль от сдачи в аренду собственных резервных помещений. Предполагалось, что доходы от аренды будут уходить напрямую в федеральный центр, это было предусмотрено уже в бюджете будущего года. «Между тем, за последние 10 лет материально-техническая база научных учреждений сохранялась и пополнялась исключительно за счет сдачи в аренду помещений, — говорит Сергей Колесников. — Причем, деньги направлялись не на зарплату сотрудников, а на ремонт зданий, закупку оборудования и так далее».

В результате работы депутатам удалось убедить Минфин оставить доходы от аренды в региональных бюджетах. И это решение было закреплено при рассмотрении федерального бюджета в третьем чтении. Более того, в том случае, если арендные платежи будут перечислены в федеральный бюджет, Правительство пообещало компенсировать эти суммы региональным бюджетам, откуда средства пойдут научным учреждениям.

Кроме этого, депутатам удалось добиться, что академические учреждения не будут в 2005 году платить налог на землю под зданиями и сооружениями, которые используются в научных целях. Но фактически от налогообложения будут освобождены все земли научных организаций».

Правительство пыталось лишить государственные научные и образовательные учреждения льгот

по этому налогу уже с 1 января будущего года. «Но это привело бы к тому, что треть своих бюджетов учреждениям пришлось бы тратить на выплату земельного налога, поскольку многие из них имеют немалые производственные и экспериментальные площади (обсерватории, ботанические сады и т.д.)», — заявил Сергей Колесников.

«В 2006 году вузы академии России будут лишены льгот на оплату земельного налога, что автоматически означает повышение оплаты за обучение в вузах» — с таким заявлением в начале декабря выступил на пресс-конференции ректор Нижегородского государственного университета им. Н.И. Лобачевского, председатель Совета ректоров ПФО **Роман Стронгин**.

По его словам, руководство вузов невидит другого способа платить налоги, кроме как повысить стоимость обучения. В настоящее время стоимость одного года обучения определяется уровнем инфляции. Как отметил Стронгин, анализ данных прошлых лет показывает, что в среднем ежегодно темпы роста инфляции составляют 12%. «Однако стройматериалы и много другое оборудование растет в цене больше чем на 12%, в связи с чем мы вынуждены поднимать стоимость обучения больше, чем на 12%», — подчеркнул он.

При этом, по мнению Стронгина, монетизация льгот не улучшит финансируемость вузов, поскольку большинство льгот, действующих в университете, касаются поступления, а не вопросов оплаты.

При вступлении в силу земельного налога и отмене соответствующих льгот для научных организаций с 2006 года, Правительство приняло обязательство заложить необходимые средства для компенсации потерь государственных научных учреждений.

ственным общественным статусом, может действовать свободно.

Придавая большое значение философскому пониманию юридической категории «налог», следует иметь в виду, что реального бытия оно не имеет, что это не самостоятельное явление, существующее где-то рядом с законами, или стоящее выше законов, а научная абстракция, достаточно полно и всесторонне раскрывающая сущность налогово-правового регулирования, но только с одной стороны, а именно с позиций нравственного принципа свободы. Если естественно-правовой тип понимания налога – идеал, то философское понимание налогового права – абстракция, своеобразная математическая формула налогово-правовой нормы, одинаково применимая как к естественному, так и к позитивному праву. Она состоит в понимании налогового права как воплощения свободы налогоплательщика, не нарушающей при этом аналогической свободы всех других членов общества. А это, по **Канту**, предполагает ограничение свободы всех на началах взаимности. «Право немислимо без элементов свободы и равенства, хотя бы и в самом скромном их проявлении»<sup>10</sup> – писал **П.И. Новгородцев** и добавлял: «В самом понятии права содержится ограничение свободы, и размер этого ограничения может весьма существенно меняться»<sup>11</sup>.

В последней трети XIX века в Западной Европе, прежде всего в Германии, под влиянием общественной практики произошел поворот к историческому и органическому взгляду на государство. Итальянский финансист **Ф. Нитти** определял государство как естественную форму социальной кооперации<sup>12</sup>. **М.И. Боголепов** пошел еще дальше, сделав вывод, что теория государственного невмешательства отжила свой век. «Современные общественные классы, – писал он, – борются между собой из-за стремления заставить государство служить определенным целям и задачам. Немолчно раздаётся стоустая проповедь, в которой государство призывается к настойчивому вмешательству в народнохозяйственную жизнь»<sup>13</sup>.

Государство этот призыв услышало и отозвалось на него в сфере налоговой политики этатистской доктриной налогообложения, **юридическим позитивизмом как типом понимания налога**. В его основании лежит теория укороченного правоотношения **И.Ф. Шершеневича**<sup>14</sup>. Один из представителей этого

типа понимания налога **М.Д. Загряцков** писал, что «в тех границах, в которых действия государства мотивируются исключительно целями общего блага, ему нельзя противопоставлять личность, как равноправного субъекта права, в данном случае речь может идти только о правовом нормировании обязанностей»<sup>15</sup>. **М.Д. Загряцков** считал, что в условиях, когда индивид не может противопоставить государству свое субъективное право, только самоограничение государства способно законодательно обеспечить регулирование налоговых отношений, сменить «властеотношения» государств к налогоплательщикам правоотношениями<sup>16</sup>. Неограниченная с формальной точки зрения в данном случае возможность государства накладывать долговые обязанности на граждан, по **М.Д. Загряцкову**, с экономической точки зрения ограничивается платежеспособностью народа, мерой развития производительных сил<sup>17</sup>. Однако, как показала практика, автор этих рассуждений о налоге сильно ошибался – государство во все времена, имея возможность по своему усмотрению устанавливать границы способности налогоплательщиков уплачивать налоги, почти всегда устанавливает их за мерой разумного, а нередко – и за мерой возможного.

Еще более емко и четко юридико-позитивистский, этатистский тип понимания налога выразил **С.В. Запольский**: «Налоговая форма в наибольшей мере позволяет объединять удовлетворение непосредственных общественных интересов, воплощающихся в бюджете, с интересами налогоплательщика, которому предоставляется возможность использовать по своему усмотрению сумму, остающуюся после уплаты налога»<sup>18</sup> (выделено мной. – Г.Р.). То есть, в соответствии с юридико-позитивистским пониманием налога, именно от воли государства зависит, будет или не будет пре-

<sup>10</sup> Новгородцев П.И. Об общественном идеале. – М., 1991. – С.115.

<sup>11</sup> Там же. – С.278.

<sup>12</sup> См.: Нитти Ф. Основные начала финансовой науки. – М., 1904. – С.60.

<sup>13</sup> Боголепов М.И. Финансы, правительство и общественные интересы. – СПб. – С.9.

<sup>14</sup> См.: Шершеневич И.Ф. Философия права. Т.1. Общая теория права. – М.: Издание братьев Башмаковых, 1911. – С. 203.

<sup>15</sup> Загряцков М.Д. Административная юстиция и право жалобы в теории и законодательстве. – М., 1925. – С.76.

<sup>16</sup> Там же. – С.91-93.

<sup>17</sup> Там же. – С.135.

<sup>18</sup> Запольский С.В. Налогообложение как предмет правового регулирования. / Проблемы совершенствования советского законодательства. Труды ВНИИСЗ.- 38. – М., 1987. – С.99.

доставлена налогоплательщику возможность сумму, оставшуюся после уплаты налога, использовать по своему усмотрению.

Юридино-позитивистское понимание налога, наиболее характерное советской доктрине финансового права, методом диалектического снятия перешло и в постсоветскую науку финансового права, предопределило его понимание большинством юристов-финансистов и в настоящее время. В частности, ведущий украинский теоретик налогового права **Н.П. Кучерявенко** дает следующее определение юридической категории «налог»: «... налог – это форма принудительного отчуждения результатов деятельности субъектов, реализующих свою налоговую обязанность, в государственную или коммунальную собственность, который вносится в бюджет соответствующего уровня (или целевой фонд) на основании закона (или акта органа местного самоуправления) и выступает как обязательный, не целевой, безусловный, безвозмездный и безвозвратный платеж»<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учебник. – Харьков: Легас, 2001. – С.79.

<sup>20</sup> Винницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. – М.: Изд-во НОРМА, 2002. – С.43.

Не изменилось определение налога и в последующих работах этого исследователя. См. напр.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. – СПб.: Изд-во Юридический центр Пресс, 2003. – С.251-252.

<sup>21</sup> Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юрист, 2003. – С.27.

С аналогичных позиций подходит к определению налога российский теоретик налогового права **Д.В. Винницкий**: «... налог, – резюмирует он, – установленная законно сформированным представительным органом форма ограничения конституционного права собственности или иного законного владения путем отчуждения части материальных благ, принадлежащих частным лицам, в пользу фиска, в денежной форме, в безвозвратном, безвозмездном и обязательном порядке, обусловленная необходимостью решения общественных задач, основанная на принципах всеобщности, равенства, соразмерности»<sup>20</sup>.

По нашему мнению, наиболее уязвимым местом такого определения налога является его квалификация прежде всего как формы «ограничения конституционного права собственности или иного законного владения». Если исходить из природы налога, всецело и полностью проявляющейся в его функциях – перераспределительной (фискальной) и контрольной – совершенно очевидно, что налог устанавливается с целью получения дохода публичной властью для выполнения ее естественных функций. Любое воздействие государства на поведение налогоплательщика с помощью налога выходит за естественные границы налога и принадлежит уже к сфере внешнего влияния налога.

В действительности, как резонно подчеркивает **С.Г. Пепеляев**, «законодатель исходит из платежеспособности лица, оставляя ему сво-



### *Ваш налоговый консультант*

**У нас магазин, мы собираемся делать красивые вывески на фасаде с подсветкой (это ведь считается рекламным щитом?) и размещать рекламу на щитах вдоль дорог. Будем ли мы платить налог на рекламу?**

С 1 января 2005 года налог на рекламу в России отменен. О нём не упоминается в новой редакции главы 2 НК РФ, введенной в действие Федеральным законом №95-ФЗ от 29 июля 2004 года и вступающей в силу с 1 января 2005 года.

На ЕНВД переводится пока только деятельность по размещению наружной рекламы.

При этом единый налог будет платить не рекламодатель как таковой, а то лицо, которое оказывает услуги и выполняет работы по размещению рекламного материала на наружных носителях.

Таким образом с точки зрения теории это будет не налог на рекламу, а скорее обложение налогом рекламораспространителей.

Например, в Москве переводится на ЕНВД деятельность по размещению наружной рекламы - на рекламных щитах.

Кроме того, вывеска на фасаде магазина не относится к рекламе. При размещении рекламы на щитах платить ЕНВД будет рекламораспространитель (исполнитель) - тот с кем у вас будет договор на размещение рекламы. Вы же будете рекламодателем (заказчиком реаспространения рекламы) и платить налог по данному основанию вам не придётся.

В отношении налога на рекламу - то платил его либо рекламодатель (г.Москва) либо лицо, распространяющее рекламу, которое являлось налоговым агентом для рекламодателя (Московская область).

Ваш налоговый консультант  
**Николай Васильев**

боду действий за пределами налогового обязательства. Налог не побуждает зарабатывать, он лишь претендует на долю заработанного»<sup>21</sup>.

Определениям юридической категории «налог» с позиции юридического позитивизма, по нашему мнению, свойственны все те недостатки, которые характерны этому типу понимания налога как явления правовой жизни. Это прежде всего отрыв позитивной формы от естественного содержания – перераспределительных отношений в обществе – и абсолютизация этой формы, что в конечном счете выливается в противопоставление позитивной формы налога его естественному содержанию, в игнорирование естественных закономерностей налога и налоговых отношений, в злоупотребления государством и органов местного самоуправления в налоговых отношениях. Чаще всего эти злоупотребления публичной власти в налоговых отношениях выливаются в непомерно высокие ставки налогов, что оборачивается бегством капиталов за границу, уходом предпринимателей в теневой сектор экономики и подобные им явления.

Как нам представляется, наиболее адекватным истинной природе налога является его понимание и определение с позиции социологического позитивизма – **естественно-позитивное понимание налогового права**. Прежде всего такое понимание налогового права, и не только налогового, нашло свое закрепление в конституциях многих современных демократических государств, в том числе в Конституции Российской Федерации и Конституции Украины. Последние исходят из доктрины единства естественного и позитивного права. Согласно этой доктрине общепризнанными принципами права прежде всего являются естественные законы общественного развития, неотчуждаемые права и свободы человека и гражданина, которые и составляют объективную основу позитивного права. Об этом надо говорить, не только всесторонне раскрывая и подробно характеризуя понятие права, его сущность и содержание, но и в кратких его дефинициях.

Из всех существующих естественно-позитивных определений налога наиболее адекватным его истинному содержанию является, по нашему мнению, определение налога **С.Г. Пепеляевым**: «Налог – единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юриди-

ческих лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти»<sup>22</sup>. Им же сделан превосходный комментарий настоящего определения. В частности, С.Г. Пепеляев справедливо обращает внимание, прежде всего, на тот факт, что предложенное им определение налога подчеркивает прерогативу законодательной власти устанавливать налоги. Определение исходит также из того, что плательщиком налога является собственник, а не гражданин, т.е. что уплата налога – социальная обязанность, вытекающая из права частной собственности. Облагая собственность, государство тем самым распространяет свой налоговый суверенитет на любые доходы или имущество частных лиц, полученные на его территории или находящиеся на ней. Наконец, определение указывает, что налог устанавливается с целью обеспечения доходами бюджета публичной власти»<sup>23</sup>. К минусам этого определения юридической категории «налог» следует отнести прежде всего недостаточное отражение в нем объективного характера и естественных границ налоговых правоотношений.

Имея в виду налоги, известный немецкий государствовед **П. Кирхгоф** писал, что «доходы как особая категория интересуют государственное право не с точки зрения происхождения, правовой основы или целенаправленности расходования денежных средств. В центре его внимания – степень свободы государства в области финансов»<sup>24</sup>. Поэтому не случайно **Г.А. Гаджиев** и **С.Г. Пепеляев** подчеркивают, что «направленность общих принципов налогообложения и сборов – именно ограничение этой свободы. Они на конституционном уровне ставят препоны налоговому произволу, создают основы справедливого, умеренного и соразмерного налогообложения»<sup>25</sup>. Следовательно, основные принципы налогообложения и сборов не могут быть нарушены без отрицательных последствий для субъектов налоговых отношений независимо от того, нашли они

<sup>22</sup> Там же. – С.26.

<sup>23</sup> Там же. – С.26-27.

<sup>24</sup> Государственное право Германии. В 2-х т. Т.2. – М.: Институт государства и права РАН, 1994. – С.134.

<sup>25</sup> Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. – М.: ФБК-ПРЕСС. 1998. – С.185.

закрепление в Конституции государства или другом его законе или нет. Закрепление их в законе лишь должным образом обеспечивает реализацию этих принципов. Однако поскольку они служат воплощению и защите основ конституционного строя, собственно государства и в тоже время основных прав и свобод человека и гражданина, налицо достаточные основания для вывода об их законном и в определенном смысле даже надзаконном характере.

Уже упоминавшиеся выше Г.А. Гаджиев и С.Г. Пепеляев резонно заметили, что поскольку «общие принципы налогообложения и сборов направляют и связывают саму законодательную власть, имея для нее «эталонное»

<sup>3</sup> Там же. - С.191.

<sup>4</sup> Государственное право Германии. В 2-х т. Т.2. - С.113.

значение, закрепление этих принципов в законе является своего рода их констатацией, а не установлением по воле законодателя»<sup>26</sup>.

Совершенно очевидно, что по этой причине применение основных принципов налогообложения и сборов не может зависеть даже от степени их конкретизации в Конституции государства. «В целом конституционное финансовое право, - как отмечает немецкий ученый юрист-финансист К. Фогель, - не может зависеть от случайности, по которой одни вопросы нашли в тексте Конституции полное отражение, а другие - нет»<sup>27</sup>. Для «финансовой системы, - подчеркивает он в другом месте этой же работы - из существующего регулирования делаются специфические выводы, они касаются существования финансового права. Наряду с писанным выступает, таким образом,



### *Налоговые новости*

Минфин и Минэкономразвития РФ пока не согласовали законопроект об особых экономических зонах, сообщил заместитель директора Департамента стратегии социально-экономических реформ МЭРТ Александр Устинов на конференции «Инвестиции - в землю и недвижимость», состоявшейся 3 декабря.

«Минфин до сих пор не предоставил заключение на законопроект, который мы (МЭРТ) направили ему в октябре», - сказал Устинов. Разногласия между министерствами пока сохраняются, отметил он. По его словам, есть также некоторые разногласия технического характера и с Минпромэнерго. Поэтому, по мнению Устинова, этот законопроект вряд ли будет внесен в правительство до конца этого года.

Напомним, что ещё в феврале Правительство в целом одобрило концепцию законопроекта об особых экономических зонах («О создании правовых основ для функционирования технико-внедренческих и производственных зон»).

Законопроект об особых экономических зонах (ОЭЗ) предусматривает создание в России двух типов таких зон: технико-внедренческих и промышленно-производственных.

Промышленно-производственные зоны будут создаваться на территории 10 кв. км. для производства товаров с высокой степенью переработки. Согласно законопроекту, инвесторы будут создавать производство в этой зоне при условии размера инвестиций не менее 10 млн. евро, в том числе не менее 1 млн. евро в первый год работы.

Технико-внедренческие зоны не предусматривают каких-либо ограничений по инвестициям. В них будут разрабатываться и внедряться продукты научной деятельности.

В особых экономических зонах будут действовать налоговые и таможенные льготы. Предприя-

тиям будут предоставляться льготы по налогу на имущество и налогу на прибыль. Иностранные товары, размещенные на территории зоны, не будут облагаться таможенной пошлиной, а российские товары будут размещаться без уплаты экспортной пошлины.

Устинов отметил также, что ОЭЗ будут защищены от произвола чиновников. «Резиденты зон будут общаться с одним-двумя, максимум тремя госорганами», - говорил ранее замминистра экономического развития и торговли Аркадий Дворкович, пояснив, что, скорее всего, это будет некий общий орган, осуществляющий координацию деятельности в ОЭЗ, а также налоговые и таможенные органы. Согласно законопроекту, контрольные мероприятия будут проводиться в них не чаще одного раза в три года.

Предполагается упрощение процедуры приобретения участков земли для осуществления деятельности в ОЭЗ, а также процедуры получения разрешений на строительство. В то же время, в зонах будут действовать ограничения, не позволяющие арендаторам сдавать земельные участки в субаренду. До прекращения действия зоны земельные участки нельзя будет ни купить, ни продать.

Александр Устинов отметил, что создание таких зон послужит, как он выразился, «мощным стимулом» для инвесторов, будет способствовать выравниванию экономического развития различных регионов РФ. Вырастет спрос на высококвалифицированные кадры в стране и прекратится их отток за границу. Россия сможет увеличить экспорт товаров с высокой степенью переработки.

Подготовлено по материалам  
Информационных агентств  
АК&М и РИА «Новости»

более широкое, неписаное финансовое право Основного закона»<sup>28</sup>, т.е., его принципы.

Среди предлагаемых в научной литературе критериев классификации основных принципов налогообложения и сборов наиболее адекватными правовой природе налога нам представляются критерии, предложенные Г.А. Гаджиевым и С.Г. Пепеляевым, поддержанные впоследствии рядом других ученых – это критерии содержания и функционального назначения основных принципов налогообложения и сборов. На их основании эти ученые выделили два основных блока базисных принципов налогообложения и сборов:

а) принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основ конституционного строя, интересов государства;

б) принципы, обеспечивающие реализацию и соблюдение основных прав и свобод налогоплательщиков, их интересы.

К первой группе принципов они отнесли:

- принцип публичной цели взимания налогов и сборов;
- принцип приоритета финансовой цели взимания налогов и сборов;
- принцип ограничения специализации налогов и сборов;
- принцип установления, изменения или отмены налогов и сборов законами;
- принцип установления налогов и сборов в должной процедуре;
- принцип ограничения форм налогового законодательства.

Ко второй группе принципов авторы отнесли:

- принцип юридического равенства налогоплательщиков налогов и сборов;
- принцип всеобщности налогообложения;
- принцип равного налогового бремени;
- принцип соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод<sup>29</sup>.

Анализ вышеуказанных принципов налогообложения и сборов убеждает, что среди них есть юридико-технические принципы и принципы, выражающие естественные, объективные закономерности налоговых отношений в обществе.

Исходя из этого, на основе ранее упомянутой дефиниции налога С.Г.Пепеляевым, с позиции социологического позитивизма, категорию «налог» можно определить следующим образом: *налог – единственно законная (устанавливаемая законом) форма*

*объективных перераспределительных отношений, проявляющаяся в отчуждении такой доли частной собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти, которая не подрывает естественных начал расширенного воспроизводства частной собственности в обществе.*

Названные четыре основных типа доктринальных подходов к определению юридической категории «налог» являются классическими. Каждый из них базируется на соответствующем стержневом принципе:

- неотчуждаемых правах личности;
- абстрактной формуле свободы;
- норме поведения, установленной верховной властью;
- реальных общественных отношениях, влекущих юридические последствия.

Первые два из них носят отвлеченный, сугубо теоретический характер. Они исходят из должного в налоговом праве.

Последние два типа (юридический позитивизм и социологический позитивизм) понимания налога придают налоговому праву вполне реальное содержание (нормы или отношения), принимают налоговое право таким, каким оно является в действительности.

Юридический и социологический позитивизм и две отвлеченных, идеальных конструкции – естественное право и философское понимание права – не только качественно различны между собой, но и глубоко взаимосвязаны. Вопреки суждениям многих знатоков права о полном несовпадении естественного и позитивного права, на самом деле, как убеждает отечественный и мировой опыт, между ними нет непреодолимых преград. Реальность нередко трансформирует и извращает идеалы. С другой стороны, идеал воздействует на действительность, иногда частично воплощается в ней. Механизм такого взаимодействия и проникновения состоит из изменений в действующем праве, толкования норм, общих принципов права и т.д.

<sup>28</sup> Там же. – С.113.

<sup>29</sup> Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель – налогоплательщик – государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. – С.194-196.