

# ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение .....	6
Принятые сокращения .....	9
Глава 1. Понятие, предмет и метод налогового права.....	11
Глава 2. Нормы налогового права .....	27
Глава 3. Источники налогового права.....	52
Глава 4. Принципы налогового права .....	80
Глава 5. Субъекты налогового права .....	103
Глава 6. Налоги, сборы и страховые взносы.....	149
Глава 7. Установление налога, сбора и страховых взносов. Элементы их юридического состава .....	172
Глава 8. Система налогов и сборов в Российской Федерации. Страховые взносы в Российской Федерации .....	200
Глава 9. Специальные налоговые режимы.....	242
Глава 10. Обязанность по уплате налога и ее исполнение .....	263
Глава 11. Изменение срока исполнения обязанности по уплате налога .....	280
Глава 12. Обеспечение исполнения обязанности по уплате налога .....	298
Глава 13. Зачет и возврат налога.....	324
Глава 14. Принудительное исполнение обязанности по уплате налога.....	336
Глава 15. Налоговый контроль.....	356
Глава 16. Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах.....	417
Глава 17. Защита прав и законных интересов налогоплательщиков, плательщиков сборов и плательщиков страховых взносов .....	468
Вместо заключения.....	486

# ВВЕДЕНИЕ

Налоговое право становится одним из наиболее востребованных курсов в современном юридическом образовании.

Если еще 20–30 лет назад налоговое право свободно размещалось внутри финансового права в качестве одной из его подотраслей, то сегодня попытка вписать налоговое право в систему финансового невольно вызывает улыбку. По количеству источников права в системе российского права найдется немного отраслей, которые смогут соперничать с налоговым правом. А если к нормативно-правовому массиву добавить обширную и нередко противоречивую правоприменительную практику, то становится понятным, почему современный российский бизнес так остро нуждается в квалифицированном юридическом сопровождении по всему комплексу вопросов налогообложения. «Спрос рождает предложение» — и вот уже налоговое право не просто превращается в самостоятельную учебную дисциплину на юридическом факультете, но и приводит к появлению отдельного образовательного трека в юриспруденции. От налогового права начинают, как любили говорить в былые времена, «отпочковываться» однородные учебные дисциплины и различные спецкурсы.

Правовое сопровождение бизнеса сегодня невозможно представить без экспертов и специалистов налогово-правовой специализации. Как следствие, «Налоговое право», став базовым курсом, обрастает многочисленными спецкурсами. У него появляется «конкурент-тезка» — «Международное налоговое право», вокруг которого в настоящее время формируется самостоятельная образовательная траектория со своими спецкурсами для подготовки юристов, осуществляющих налоговое сопровождение международного бизнеса.

Справедливости ради заметим, что «Налоговое право» обособленным и образовательным треком в российском юридическом образовании сделали не только солидный нормативный массив и колоссальная правоприменительная практика, но и комплексный характер правового регулирования налоговых отношений: большинство спецкурсов налогово-правового цикла — «Налоговое планирование», «Налоговые споры», «Корпоративное налогообложение», «Природоресурсные платежи» и др. — имеют очевидный междисциплинарный характер и находятся на стыке налогового права с другими отраслями юридических и экономических знаний. Становится очевидным, что изучение некоторых налогов уже невозможно в рамках единого курса налогового права. Из него постепенно «уходят» такие налоги, как НДС, налог на прибыль организаций, НДСПИ и др., давая жизнь новым элективным курсам, в освоении которых основной акцент ставится уже на изучение судебной и административной правоприменительной практики, освоение методов экономического анализа права и т.д.

Развитие налогово-правового цикла в направлении дальнейшей специализации преподаваемых курсов позволяет сформировать у студентов знания, навыки и ком-

петенции, необходимые им для успешной карьеры в качестве налоговых юристов и делает их востребованными и конкурентоспособными на рынке труда.

Состоявшийся более десяти лет назад переход в юридическом образовании на двухуровневую систему — бакалавриата и магистратуры — поставил новые задачи перед теми юридическими факультетами, на которых открылись магистерские программы, предполагающие углубленное изучение налогового права. К давнему вопросу о разграничении предметов финансового и налогового права добавился не менее острый и актуальный вопрос о делимитации курсов налогового права, читаемых в бакалавриате, магистратуре и аспирантуре.

Многие юридические школы попытаются по-своему ответить на эти вопросы. Появились новые авторские курсы, учебники, образовательные программы. И это дает студенту больше возможностей при выборе своей образовательной организации и формировании своего индивидуального образовательного плана.

Собственная школа налогового права сформировалась и в Высшей школе экономики, в которой автор этого учебника более 20 лет читал курсы финансово-правовой и налогово-правовой специализации. За это время был подготовлен и издан ряд учебников и учебных пособий по налоговому праву, однако нерешенной оставалась проблема: как сделать налогово-правовую специализацию непрерывной и распространить ее на все три уровня высшего юридического образования — бакалавриат, магистратуру и аспирантуру?

Появление этого учебника — первый шаг на пути создания именно такой сквозной специализации, охватывающей полный цикл обучения в университете.

Чтобы получить самое первое представление об учебнике, ответим всего лишь на три вопроса: что это за учебник, для кого он предназначен и как с ним работать?

**Что это за учебник?** Данный учебник не претендует ни на какие грифы и особые академические статусы. Он подготовлен в соответствии с программой учебной дисциплины, которую осваивают студенты бакалавриата, обучающиеся на юридическом факультете Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики». Вопрос о применении учебника для изучения налогового права в других университетах решают сами студенты и преподаватели. В любом случае он может использоваться ими как дополнительный источник учебной литературы.

Наш учебник не стоит рассматривать как *стандартный* учебник для бакалавриата; он предназначен, скорее всего, для тех факультетов, на которых уже в бакалавриате создаются специализации, в том числе по финансовому и налоговому праву, или предполагается углубленное изучение налогового права с последующим продолжением его освоения в магистратуре и аспирантуре.

Предлагаемый вашему вниманию учебник можно было бы назвать «Введение в налоговое право» или «Основы налогового права», поскольку в нем содержится начальный курс этой дисциплины, изучаемый в бакалавриате. (Условно обозначим его как «Налоговое право 1», а курсы, проходимые в магистратуре и аспирантуре, соответственно «Налоговое право 2» и «Налоговое право 3».)

Этот учебник можно назвать *авторским*, поскольку он готовился на основе многолетнего личного опыта преподавания налогового права в Высшей школе экономики на всех уровнях высшего юридического образования.

**Для кого этот учебник?** Наш учебник — для студентов, которые начинают знакомство с налоговым правом в бакалавриате и планируют продолжить его в магистратуре и аспирантуре. Он предназначен в первую очередь для тех юридических факультетов, где студенты, изучая уже в бакалавриате обязательный базовый курс «Налоговое право», могут формировать свои индивидуальные учебные планы, включая в них элективные курсы налоговой специализации.

Учебником могут воспользоваться также те студенты бакалавриата, которые не рассчитывают продолжать изучение налогового права в магистратуре и аспирантуре, но хотели бы получить в бакалавриате максимально полное представление об общих началах налогового права, понимая, что эти знания не окажутся лишними в выбранной ими иной специализации (например, гражданско-правовой или уголовно-правовой).

Учебник может быть использован также студентами других факультетов (прежде всего — экономики, государственного управления, менеджмента и др.), решившими включить в свои индивидуальные учебные планы изучение налогового права.

Наконец, он может быть полезен студентам магистратуры, которые не изучали налоговое право в бакалавриате и решили воспользоваться нашим учебником при изучении специальных адаптационных курсов.

**Как пользоваться учебником?** Отвечая на этот вопрос, мы не станем давать рекомендации к использованию учебника на семинарах. Об этом студенту расскажет преподаватель, проводящий такие занятия, если он посчитает возможным применять наш учебник в учебном процессе. О том, как использовать это издание для подготовки к экзаменам, студентов, пожалуй, проконсультировать не стоит: у современного студента опыт накоплен уникальный — и организационный, и... технический. А вот о том, как пользоваться учебником без риска получить устаревшую информацию, сказать, думаю, следует.

Хорошо известно, насколько налоговое право динамично. Частые изменения законодательства о налогах и сборах, появление новых правоприменительных актов приводят к тому, что отдельные положения учебника по налоговому праву начинают в той или иной степени устаревать. Именно поэтому в отдельных случаях мы приводим в текстах сноски, указывающие на привязку текста учебника к конкретным актам законодательства, правоприменения и т.д. У студента появляется возможность проверить с помощью справочно-правовых систем, продолжает ли действовать то или иное правовое предписание, узнать, какие были внесены изменения и дополнения в действующие нормативные правовые акты, какая новая правоприменительная практика появилась по этому вопросу и т.д. Так студент сможет продлить жизнь учебнику и сформировать у себя важные навыки работы с динамично развивающейся эмпирической базой.

При подготовке учебника использовались правовые ресурсы СПС «КонсультантПлюс» по состоянию на 1 марта 2020 г. Все упомянутые в настоящем издании нормативные правовые и правоприменительные акты читатель сможет по приведенным в тексте реквизитам отыскать в этой справочно-правовой системе.

## ПРИНЯТЫЕ СОКРАЩЕНИЯ

- АПК РФ** — Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации
- БК РФ** — Бюджетный кодекс Российской Федерации
- ВАС РФ** — Высший Арбитражный Суд Российской Федерации
- ВС РФ** — Верховный Суд Российской Федерации
- ГК РФ** — Гражданский кодекс Российской Федерации
- ГПК РФ** — Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации
- ЕАЭС** — Евразийский экономический союз
- ЕврАзЭС** — Евразийское экономическое сообщество
- ЕГАИС** — Единая государственная автоматизированная информационная система учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции
- ЕГРН** — Единый государственный реестр недвижимости
- ЕГРЮЛ** — Единый государственный реестр юридических лиц
- ЕНВД** — единый налог на вмененный доход
- ЕСХН** — единый сельскохозяйственный налог
- ЕСПЧ** — Европейский суд по правам человека
- ЖК РФ** — Жилищный кодекс Российской Федерации
- КАС РФ** — Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации
- КГН** — консолидированная группа налогоплательщиков
- КИК** — контролируемая иностранная компания
- КоАП РФ** — Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях
- КС РФ** — Конституционный Суд Российской Федерации
- МВД России** — Министерство внутренних дел Российской Федерации
- МИД России** — Министерство иностранных дел Российской Федерации
- Минэкономразвития России** — Министерство экономического развития Российской Федерации
- Минэнерго России** — Министерство энергетики Российской Федерации
- Минюст России** — Министерство юстиции Российской Федерации
- МНС России** — Министерство Российской Федерации по налогам и сборам
- МФЦ** — многофункциональный центр предоставления государственных и муниципальных услуг

- НДД** — налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья
- НДС** — налог на добавленную стоимость
- НДПИ** — налог на добычу полезных ископаемых
- НДФЛ** — налог на доходы физических лиц
- НК РФ** — Налоговый кодекс Российской Федерации
- ООН** — Организация объединенных наций
- ОЭЗ** — особая экономическая зона
- ОЭСР** — Организация экономического сотрудничества и развития
- Росреестр** — Федеральная служба государственной регистрации, кадастра и картографии
- СК РФ** — Семейный кодекс Российской Федерации
- СПП** — соглашение о разделе продукции
- ТК РФ** — Таможенный кодекс Российской Федерации
- ТК ЕАЭС** — Таможенный кодекс Евразийского экономического союза
- ТОР** — территория опережающего развития
- ТрК РФ** — Трудовой кодекс Российской Федерации
- УК РФ** — Уголовный кодекс Российской Федерации
- УПК РФ** — Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации
- ФАС** — Федеральный арбитражный суд
- ФСС России** — Фонд социального страхования Российской Федерации

# ПОНЯТИЕ, ПРЕДМЕТ И МЕТОД НАЛОГОВОГО ПРАВА

§ 1. *Понятие налогового права* с. 11. — § 2. *Предмет налогового права* с. 16. —  
§ 3. *Метод налогового права* с. 21.

## § 1. ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Налоговое право как обособленное правовое образование обозначилось в российской правовой системе сравнительно недавно. До этого правовое регулирование налоговых отношений изучалось и преподавалось в рамках финансового права.

Обособлению налогового права способствовали возрастание роли налогов в экономике России, их влияние на предпринимательскую активность и развитие международных экономических отношений, а также стремительное разрастание нормативного массива и правоприменительной практики по налоговому регулированию.

Принятие в конце 1990-х годов *Налогового кодекса Российской Федерации* привело к формированию самостоятельной отрасли российского законодательства — законодательства о налогах и сборах. Вслед за этим активизировались научные исследования по проблемам налогового права, в образовательных организациях начали преподавать учебную дисциплину «Налоговое право», налогово-правовая проблематика была закреплена, наряду с финансовым правом, в номенклатуре научных специальностей, по которым присуждаются ученые степени.

Изучение налогового права логично начать с уяснения его смысла, непосредственно связанного с понятиями налога и права.

Понятие налога, которому в нашем учебнике будет посвящена отдельная глава, позволяет точно определить предмет налогового права и уточнить его границы со смежными отраслями права и законодательства.

Понятие права дает возможность взглянуть на смысл и содержание налогового права под разными углами зрения, увидеть его в различных ракурсах.

Следует различать налоговое право как упорядоченную совокупность правовых норм, регулирующих налоговые отношения (или *налоговых норм*), и налоговое право как отрасль юридической науки, которая исследует и сами налоговые нормы, и налоговые правоотношения, урегулированные этими нормами.

В первом случае налоговое право представляет собой налоговое законодательство, которое после принятия НК РФ стало называться *законодательством о налогах и сборах*. Здесь мы имеем дело с совокупностью регулирующих налоговые отношения правовых норм, которые закрепляются в действующих на данный момент актах налогового законодательства и иных источниках налогового права.

Во втором случае, когда речь идет об отрасли юридической науки, налоговое право — это система знаний о правовом регулировании налоговых отношений, которая формируется путем исследования основных понятий и категорий налогового права, налоговых норм и принципов налогового права, судебной и административной правоприменительной практики по налоговым вопросам, выявления и прогнозирования тенденций развития налогового права, изучения его истории, а также налогового права зарубежных стран и др. (*доктринальное налоговое право*).

Налоговое право — это не только одноименная отрасль российского законодательства или юридической науки, но еще и *учебная дисциплина*, которую изучают студенты на юридических факультетах. В современном федеральном образовательном стандарте по юриспруденции<sup>1</sup> предусмотрено, что студенты, осваивающие образовательные программы бакалавриата, наряду с финансовым правом изучают в качестве обязательной учебной дисциплины налоговое право.

Налоговое право преподается на всех уровнях высшего юридического образования. В процессе освоения программы бакалавриата изучается «Налоговое право 1» — учебная дисциплина, основная задача которой состоит в знакомстве обучающихся с объективным налоговым правом (налоговыми нормами). В магистерском курсе «Налоговое право 2» акцент смещается на изучение правоприменительной практики — особенностей применения налоговых норм судами и налоговыми органами. В курсе «Налоговое право 3», читаемом в аспирантуре, предметом становится изучение доктрины налогового права.

Усложнение правового регулирования налоговых отношений, стремительный рост числа нормативных актов, востребованность на рынке труда

<sup>1</sup> Приказ Минобрнауки России от 1 декабря 2016 г. № 1511 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 40.03.01 Юриспруденция (уровень бакалавриата)» // Официальный интернет-портал правовой информации: <<http://www.pravo.gov.ru>>. 29.12.2016.



специалистов по налоговому праву приводят к постепенному выделению из состава курса «Налоговое право» ряда специальных курсов («Международное налоговое право», «Сравнительное налоговое право», «Налоговое планирование» и др.) и формированию специализированных образовательных программ, по которым готовят юристов в сфере налогообложения.

Таким образом, налоговое право можно понимать как совокупность налоговых норм (*объективное налоговое право*), как соответствующую отрасль юридической науки (*доктринальное налоговое право*), а также как одноименную учебную дисциплину.

Особенности понимания налогового права в известной мере обусловлены принадлежностью правовой системы данного государства к конкретной правовой семье, историческими традициями развития правовой науки и преподавания юридических дисциплин. Например, в США налоговое право понимается как право, которое формируется в первую очередь в судах, а в ФРГ — это прежде всего то, что принято законодательным органом в качестве налогового закона. Во многих государствах наука налогового права развивается на базе действующего налогового законодательства, однако в ряде мусульманских стран доктрина, включающая отдельные элементы вероучения, может превалировать над объективным правом. В одних университетах налоговое право преподается в рамках курса финансового права или, наряду с этим курсом, в качестве самостоятельной дисциплины, в других же — курс по финансовому праву не читается, при этом дисциплина «Налоговое право» изучается студентами и занимает особое место в учебных планах по подготовке юристов<sup>2</sup>.

Уясняя понятие налогового права, следует подойти к нему и с иным критерием: разграничить объективное и субъективное налоговое право.

**Объективное<sup>3</sup> налоговое право** (tax law) — это система общеобязательных, формально определенных правовых норм, которые устанавливаются и гарантируются публичной властью с целью регулирования налоговых отношений. Эти нормы содержатся в различных источниках налогового права: Конституции РФ, НК РФ и иных актах законодательства о налогах и сборах, нормативных правовых актах Правительства РФ, Минфина России, регулирующих налоговые отношения, международных договорах по вопросам налогообложения и т.д., они распространяются на неопределенный круг лиц и

<sup>2</sup> Приведем несколько примеров. В ряде испанских университетов студенты-юристы изучают курс «Финансовое и налоговое право» (*Martín Querlat J., Lozano Serrano C., Tejerizo López J.M., Casado Ollero G. Curso de Derecho Financiero y Tributario. 17a ed. Madrid, 2006. 844 p.*), во французских университетах читаются, как правило, отдельные курсы по финансовому и по налоговому праву (*Trotobas L. Finances publiques. Paris: Dalloz, 1969. 877 p.*; *Grosclaude J., Marchessou Ph. Droit fiscal général. 3e éd. Paris: Dalloz, 2001. 538 p.*). В университетах государств англосаксонской системы права финансовое право обычно не преподается, а вот изучению налогового права уделяется большое внимание (*Morse G., Williams D. Davies: Principles of Tax Law. 7th ed. L., 2012. 529 p.*).

<sup>3</sup> Объективное право в юридической литературе иногда называют *позитивным* либо (что то же самое) *положительным*.

*объективны* в том смысле, что непосредственно не зависят от воли и сознания конкретного лица.

**Субъективное налоговое право** (taxpayers' and tax officers' rights) может быть определено как мера юридически возможного поведения участника налоговых правоотношений, установленная на основе и в пределах объективного налогового права (действующих налоговых норм). Иными словами, субъективное налоговое право позволяет участнику налогового правоотношения действовать определенным образом. Например:

— *налогоплательщику* — использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах, возмещать в полном объеме убытки, причиненные незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц, и т.д.;

— *налоговому агенту* — не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ, обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

— *налоговому органу* — проводить налоговые проверки в установленном порядке, приостанавливать операции по счетам налогоплательщика в банках, требовать от налогоплательщика устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и т.д.

Объективное и субъективное налоговое право самым тесным образом взаимосвязаны — субъективное право участника налоговых правоотношений представляет собой юридические возможности, которые возникают у последнего в соответствии с правом объективным, т.е. правовыми нормами, содержащимися в вышеперечисленных источниках налогового права.

К субъективному праву имеет самое прямое отношение проблема *злоупотребления правом*, нередко возникающая в процессе применения налоговых норм. Злоупотреблять можно только субъективным налоговым правом. Причем делать это могут как налогоплательщики, используя, скажем, приемы и инструменты агрессивного налогового планирования, так и налоговые органы, которые, например, иногда нарушают при проведении налоговых проверок законные интересы налогоплательщика, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности, в ряде случаев фактически парализуя ее.

Злоупотребление правом — одна из наиболее актуальных и вместе с тем трудноустраняемых проблем современного российского налогового права. Законодательство не дает определения этому правовому явлению, а юридическая доктрина, характеризуя его, в основном уделяет внимание разграничению злоупотребления правом как разновидности правомерного поведения и правонарушения как проявления противоправного поведения. Злоупотребляя своими субъективными правами, участники налоговых правоотношений, как правило, не нарушают предписания объективного налогового права, не переходят грани-

цы правомерного поведения, а значит, не совершают правонарушений и не могут быть подвергнуты мерам юридической ответственности<sup>4</sup>. Однако при этом они могут нарушать законные интересы других участников налоговых правоотношений и наносить им определенный вред, действуя вопреки целям и задачам налогового регулирования. Факты злоупотребления субъективными правами ставят под сомнение *добросовестность* участника налоговых правоотношений. На противодействие его недобросовестному поведению нацелен ряд общих положений законодательства о налогах и сборах (баланс публичных и частных интересов, презумпция добросовестности налогоплательщика), о которых пойдет речь в главе, посвященной принципам налогового права.

Многое об объективном налоговом праве могут рассказать его *функции*, под которыми понимаются основные направления правового воздействия на общественные отношения в налоговой сфере.

Как и любая другая отрасль российского права, налоговое право осуществляет ряд общесоциальных функций: экономическую, политическую, воспитательную, социального контроля и др.

В рамках данного учебного курса нас будут интересовать в первую очередь специально-юридические функции налогового права, среди которых выделяют две основные — регулятивную и охранительную, а также ряд дополнительных — компенсационно-восстановительную, профилактическую и др.

Выполняя *регулятивную функцию*, налоговое право устанавливает порядок в налоговой сфере. Налоговые нормы регулируют отношения через установление основ правового статуса субъектов налогового права, определение объема их прав и обязанностей, фиксирование юридических обстоятельств, при которых вступают в действие нормы налогового права. Задача регулятивной функции сводится прежде всего к *нормированию налоговых отношений*, т.е. к правовому воздействию на участников налоговых правоотношений путем установления их прав и обязанностей и закрепления таковых в нормах налогового права. Помимо этого, налоговое право, выполняя задачи государственной политики в самых разных областях (экономике, социальной сфере, экологии и др.), воздействует на наиболее важные, приоритетные на данный момент налоговые отношения через использование различного рода дозволений, стимулов и поощрений, осуществляя тем самым *стимулирование налоговых отношений*.

*Охранительная функция* налогового права состоит в гарантировании и поддержании правопорядка в налоговой сфере, сформировавшегося в результате реализации регулятивной функции налогового права.

Защита урегулированных налоговым правом отношений (налоговых правоотношений) осуществляется посредством установления юридической от-

---

<sup>4</sup> В отдельных случаях злоупотребление субъективным правом может быть признано правонарушением. Это происходит, как правило, когда деяние управомоченного субъекта противоречит его конкретной обязанности (например, ст. 285 УК РФ «Злоупотребление должностными полномочиями»).

ветственности за совершение налоговых правонарушений и использования различных правовых ограничений — установления обязанностей, запретов, санкций.

Регулятивная и охранительная функции налогового права осуществляются с помощью норм, которые условно объединяются понятием «*материальное налоговое право*». Материальные нормы налогового права непосредственно регулируют налоговые отношения, устанавливая права, обязанности и ответственность участников налоговых правоотношений.

Нормы, с помощью которых реализуется охранительная функция, выделяются из общего массива материальных норм налогового права; эту обособленную совокупность материальных норм называют *деликтным налоговым правом*.

Реализация регулятивной и охранительной функций опосредована многочисленными процедурными нормами, которые закрепляют порядок осуществления участниками налоговых правоотношений их прав и обязанностей, а также порядок привлечения их к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Иными словами, такие нормы устанавливают, *как* — каким образом, в какой последовательности, в какие сроки и т.п. — должны осуществляться предписания, непосредственно регулирующие налоговые отношения.

Процедурные нормы, с известной долей условности объединяемые в понятие *процедурного налогового права*, действуют в сфере взимания налогов и сборов, опосредуя реализацию материальных регулятивных отношений (процедуры обеспечения исполнения налоговой обязанности, процедуры предоставления отсрочки уплаты налога, процедуры принудительного взыскания недоимки и т.д.), а также в той сфере, где складываются материальные охранительные отношения (по осуществлению налогового контроля, обжалованию решений налоговых органов, привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения и т.д.).

В первом случае имеются в виду нормы материальных налоговых процедур (*материальное процедурное налоговое право*), во втором — процессуальные нормы налогового права (*налоговый юридический процесс*).

## § 2. ПРЕДМЕТ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Предмет объективного налогового права очерчивает круг регулируемых общественных отношений. Такие *отношения* называются *налоговыми*<sup>5</sup> и отличаются от других видов общественных отношений:

<sup>5</sup> В НК РФ в аналогичных целях используется понятие «отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах», которое отражает многоплановость и разнообразие отношений, составляющих объект налогово-правового регулирования. К таким отношениям относятся, например, выплата сумм, причитающихся свидетелям, переводчикам, специали-

- объектом: налоги, сборы и страховые взносы;
- субъектным составом: с одной стороны, налогоплательщики, плательщики сборов или страховых взносов, а с другой — налоговые, таможенные органы или участники, которым делегированы публично-правовые полномочия, — налоговые агенты;
- основанием: регулируются налоговыми нормами.

Все эти отличия будут впоследствии рассмотрены нами более подробно в соответствующих главах учебника.

Состав налоговых отношений определен в НК РФ (ст. 2), где установлено, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения:

- по установлению и введению налогов, сборов, страховых взносов;
- по взиманию налогов, сборов, страховых взносов;
- по осуществлению налогового контроля;
- возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- по привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Предмет налогового права постоянно развивается с учетом изменений в налоговой и финансовой политике, современных тенденций в мировой и национальной экономике. Появление новых налогов, сборов и страховых взносов приводит к расширению предмета налогового права и возникновению новых институтов. В случае же упразднения отдельных налогов (как это было, например, с налогом с продаж, единым социальным налогом) с предметом налогового права происходит обратное — область отношений, регулируемых налоговыми нормами, сужается. Перемены в налоговой политике привели к изменению статусов налогоплательщиков и появлению новых их категорий (контролируемая иностранная компания, международная компания, оператор нового морского месторождения углеводородного сырья и др.), новых форм налогового контроля (налоговый мониторинг и др.), а модернизация и цифровизация экономики расширили объект налогового регулирования и обусловили проникновение в налоговое администрирова-

---

стам, экспертам и понятиям (ст. 131 НК РФ), нарушение банком порядка открытия счета (ст. 132 НК РФ), отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки (ст. 129 НК РФ), международный автоматический обмен страновыми отчетами в соответствии с международными договорами РФ (гл. 20.2 НК РФ) и т.д., напрямую не связанные с исполнением обязанности по уплате налогов, сборов и страховых взносов, а значит, в меньшей степени соответствующие понятию «налоговые отношения». Понятие «налоговые правоотношения» точнее отражает суть налогового-правового регулирования и именно поэтому будет использоваться нами для изложения учебного курса налогового права. К тому же оно не только применяется в научной и учебной литературе, но и активно используется в текстах нормативных актов и иных правовых документов (например, постановление КС РФ от 21 декабря 2018 г. № 47-П, Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 3 (2016), утвержденный Президиумом ВС РФ 19 октября 2016 г., постановление Президиума ВАС РФ от 4 октября 2005 г. № 7445/05, приказ Минфина России от 12 ноября 2015 г. № 435 и др.).

ние цифровых технологий (личный кабинет налогоплательщика, применение IT-технологий в налоговом контроле, автоматическая система контроля НДС и т.д.).

Предметом объективного налогового права могут стать *только* налоговые отношения. Упоминание в актах законодательства о налогах и сборах любых других видов отношений (например, трудовых, гражданских, семейных) не означает, что они составляют предмет налогового права и должны регулироваться налоговыми нормами<sup>6</sup>.

Налоговые отношения представляют собой пример общественных отношений, которые существуют исключительно в правовой форме, т.е. в форме *правоотношений*. Только через принятие закона, всесторонне и подробно регулирующего налоговые отношения, можно «легализовать» безвозмездное изъятие части собственности налогоплательщика в пользу государства или муниципального образования. В противном случае это скорее походило бы на «государственные поборы», «государственный рэкет», но никак не на налогообложение.

В отличие, например, от гражданских, семейных или трудовых отношений, которые в отдельных случаях могут развиваться без применения правовых норм, налоговое право сразу же создает правовую модель соответствующих отношений. Составляющие предмет налогового права отношения не могут существовать вне налогового права — они всегда суть налоговые *правоотношения*.

Этими же причинами объясняется всесторонний, детальный характер правового регулирования налоговых отношений. Любой пробел в их правовом регулировании может восполняться только законодательным путем.

Перечисляя типы отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 2 НК РФ), законодатель указывает на их *властный* характер. Определяемый таким образом предмет объективного налогового права позволяет отнести последнее к отраслям *публичного права*. Этим обстоятельством обусловлены методы, используемые для регулирования налоговых отношений, и система принципов налогового права.

Публично-правовая природа налогового регулирования имеет определяющее значение для характеристики субъектного состава налоговых отношений. Будучи отношениями властного подчинения, они отличаются *субординационным* характером взаимодействия их участников<sup>7</sup>.

Налоговые отношения могут быть имущественными и организационными.

<sup>6</sup> В подобных случаях мы чаще всего имеем дело с бланкетными, отсылочными нормами.

<sup>7</sup> В дальнейшем при рассмотрении методов правового регулирования будет отмечено наличие нетипичных (вспомогательных) видов налоговых отношений, отличающихся не субординацией, а координацией действий их участников (например, налоговые отношения, возникающие при заключении между налоговым органом и налогоплательщиком договоров в случаях, предусмотренных НК РФ).

Из самой сути налогообложения, фискального характера налогового регулирования следует, что сердцевину налоговых отношений составляют отношения *имущественного характера*. В связи с этим особое значение приобретает разграничение сфер регулирования *налогового* и *гражданского права*.

Обе отрасли регулируют имущественные отношения, однако принципиальным различием между налоговым и гражданским правом как регуляторами имущественных отношений является то, что предметом налогового права становятся отношения, имеющие, как уже отмечалось, *властный* характер. Налоговая норма, как и любая другая норма публичного права, выстраивает правоотношения власти-подчинения, участники которых находятся в неравном положении. Что касается гражданского права, то оно регулирует имущественные отношения принципиально по-другому, основываясь на признании равенства их участников, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела и т.д. В подтверждение этому ГК РФ (ст. 2), устанавливая предмет гражданско-правового регулирования, закрепил, что «к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством».

Наряду с имущественными отношениями предмет объективного налогового права включает *организационные* отношения неимущественного характера. Это прежде всего комплекс отношений по налоговому правотворчеству (установление и введение налога), а также отношения по налоговому администрированию, проведению налогового контроля и привлечению к ответственности за налоговые правонарушения. В связи с этим важно разграничить предметы *налогового* и *административного права*. Обе отрасли используют преимущественно императивный метод правового регулирования, предполагающий неравенство сторон правоотношений, применение таких правовых средств, как предписания (обязывания) и запреты. Сложности при юридической квалификации организационных отношений и выборе применимой нормы права возникают на практике, когда субъектами таких отношений являются налоговые органы. Важно отметить, что одно только их участие в правоотношениях не приводит автоматически к тому, что последние становятся налоговыми и подпадают под действие налогово-правового регулирования. Налоговые органы в качестве органов исполнительной власти выступают субъектами различного рода административных правоотношений, урегулированных нормами административного, а не налогового права (организация взаимодействия налоговых органов между собой и с другими государственными и муниципальными органами, отношения по прохождению государственной службы в налоговых органах и др.). Кроме того, налоговые органы наделены широкими полномочиями «непрофильного» характера, не связанными непосредственно с контролем за соблюдением законодательства

о налогах и сборах, но касающимися предпринимательской деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей. Например, они осуществляют государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, контроль за оборотом товаров, в отношении которых было принято решение о маркировке их идентификационными знаками, за соблюдением законодательства о применении контрольно-кассовой техники. Они вправе также выполнять функции органов валютного контроля в соответствии с Указом Президента РФ от 2 февраля 2016 г. № 41 «О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере» и иные функции в случаях, предусмотренных Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», иными законами и принимаемыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами Правительства РФ. Во всех перечисленных случаях отношения с участием налоговых органов будут иметь административно-правовую природу и к ним не могут быть применимы налоговые нормы.

Особое значение приобретает демаркация границ правового регулирования фискальных отношений. Несмотря на формирование единого фискального канала под эгидой Минфина России, координирующего администрирование налоговых, таможенных платежей и страховых взносов, их правовое регулирование до сих пор остается различным.

Начнем с разграничения предметов *налогового* и *таможенного* права. Уплата косвенных налогов регулируется различными отраслями законодательства в зависимости от того, совершается ли облагаемая косвенным налогом операция с товаром на российском рынке или имеет место внешнеторговая поставка, связанная с перемещением товара через таможенную границу.

В НК РФ (ст. 2) содержится норма, в соответствии с которой к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за их уплатой, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется. При этом законодатель допускает, что перечисленные виды отношений могут быть включены в предмет налогового права в том случае, если применение к таким отношениям налоговых норм будет непосредственно предусмотрено в самом НК РФ.

Отношения, прямо или опосредованно связанные с уплатой таможенных платежей — таможенных пошлин, таможенных сборов, НДС и акцизов за товары, ввозимые на таможенную территорию ЕАЭС, — составляют предмет таможенного права. Для их регулирования применяются не налоговые, а таможенные нормы, которые содержатся в источниках таможенного права — Договоре о ЕАЭС, Договоре о Таможенном кодексе ЕАЭС, иных международных договорах ЕАЭС и актах Евразийской экономической комиссии, регулирующих таможенные отношения, законодательстве РФ о таможенном регулировании, которое состоит из Федерального закона от 3 августа 2018 г.



№ 289-ФЗ «О таможенном регулировании в Российской Федерации и о внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации» и принимаемых в соответствии с ним иных федеральных законов.

В связи с передачей налоговым органам полномочий по администрированию страховых взносов встал вопрос о разграничении предмета *налогового права* и *права социального обеспечения*. Предмет налогового права расширился за счет включения в него отношений по установлению, введению и взиманию страховых взносов на обязательное пенсионное, социальное и медицинское страхование. Нормами налогового права с 2017 г. стали регулироваться платежи на обязательное пенсионное страхование, обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством, а также на обязательное медицинское страхование. Однако не все страховые взносы были включены в предмет налогового права. Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний продолжает администрировать ФСС России в соответствии с Федеральным законом от 24 июля 1998 г. № 125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний». Не применяются налоговые нормы также к страховым взносам на обязательное медицинское страхование неработающего населения. Соответствующие отношения продолжают оставаться частью предмета права социального обеспечения.

Выше речь шла о предмете объективного налогового права. Свой предмет имеет и у науки налогового права, которая изучает и систематизирует налоговые нормы, принципы налогового права и его понятийный аппарат, анализирует налоговые правоотношения, судебную и административную правоприменительную практику по налоговым спорам, прогнозирует тенденции развития налогового законодательства, подготавливает и осуществляет правовые эксперименты в сфере налогообложения и т.д. Эти вопросы изучаются на уровнях магистратуры («Налоговое право 2») и аспирантуры («Налоговое право 3»), а потому вопросы предмета и методов науки налогового права (налогово-правовой доктрины) не рассматриваются в этом учебнике, предназначенном для юридического бакалавриата.

### § 3. МЕТОД НАЛОГОВОГО ПРАВА

Метод объективного налогового права описывает различные способы, приемы, средства правового воздействия на отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах и иными источниками объективного налогового права.

Если предмет объективного налогового права отвечает на вопрос, какие отношения регулируются налоговыми нормами, то *метод объективного на-*

логового права показывает, каким способом осуществляется правовое регулирование налоговых отношений.

Современный метод налогового права сформировался под влиянием различных факторов: публично-правовой природы налогового права; развития международной экономической интеграции и воздействия интеграционных процессов на «экономические» отрасли права (налоговое, таможенное, валютное и др.); наметившейся в последние годы тенденции к сближению публичного и частного права, проявляющейся, в частности, в формировании межотраслевых правовых институтов, в том числе и на стыке налогового и гражданского права.

Метод налогового права характеризуется прежде всего преобладанием публичных интересов над частными и фискальной нацеленностью правового регулирования налоговых отношений.

При этом преобладание в налоговом праве публичных интересов не должно приводить к игнорированию интересов частных. КС РФ применительно к правовому регулированию налоговых отношений обращает внимание на необходимость *соблюдения баланса между публичными и частными интересами* (постановление КС РФ от 14 июля 2003 г. № 12-П).

Еще одной отличительной чертой метода налогового права, характерной для публичного права в целом, является доминирование в нормативно-правовом массиве предписаний (обязываний) и запретов, что позволяет обеспечить соблюдение законодательства о налогах и сборах и выполнение основных задач налогового регулирования, в том числе формирование доходной части бюджета.

*Предписание* обязывает участника налогового правоотношения совершить определенные действия (*активное поведение*): налогоплательщик должен встать на налоговый учет, налоговый агент — вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов; налоговым органам предписывается соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение, а их должностным лицам надлежит корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам и иным участникам налоговых отношений, не унижать их честь и достоинство. Неисполнение предписанных налогоплательщику действий влечет юридическую ответственность.

*Запрет* обязывает участника налогового правоотношения воздержаться от совершения действий (*пассивное поведение*), обозначенных в запрещающих налоговых нормах, под угрозой применения к нему установленных санкций. Так, для налогоплательщика установлен запрет на грубое нарушение правил учета доходов и расходов, совершение действий (бездействие) по занижению налоговой базы, иному неправильному исчислению налога, ведущему к неуплате или неполной уплате сумм налога; налоговому агенту запрещены неправомерное удержание и (или) неперечисление в установленный срок сумм налога; представление налоговому органу документов, содержащих не-

достоверные сведения, и т.д. Все статьи НК РФ, закрепляющие составы налоговых правонарушений, содержат запреты совершать действия, указанные в их диспозициях.

Предписания и запреты не являются единственными правовыми средствами, которые используются для регулирования налоговых отношений. Стараясь обеспечить баланс публичных и частных интересов, налоговое право стало чаще использовать *дозволения* — правовые средства, характерные прежде всего для частного права. Реализуя свои субъективные права, налогоплательщик осуществляет выбор действий в рамках возможностей, предоставляемых ему дозволяющими налоговыми нормами: получить налоговую льготу или отказаться от нее, выступать в налоговых правоотношениях лично или через представителя, подавать налоговую декларацию в бумажной или электронной форме, подать ее лично в налоговый орган или направить по почте и т.д. А при соблюдении определенных условий налогоплательщик может получить право даже на выбор режима налогообложения — общего или специального.

На обязанных участников налоговых отношений (налогоплательщиков, плательщиков сборов, страховых взносов, налоговых агентов) направлено применение льгот и иных средств *стимулирования*. Прежде всего имеются в виду *льготы* по налогам и сборам, а также различные правовые приемы, предполагающие поощрение за определенное поведение налогоплательщика.

Льготы по налогам и сборам — это предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере. Обязательными условиями использования данного правового средства регулирования налоговых отношений являются определение основания, порядка и условий применения льгот нормами законодательства о налогах и сборах, запрет на придание льготам индивидуального характера, а также недопустимость установления налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (ст. 3, 56 НК РФ).

Льготы по налогам и сборам не единственное правовое средство стимулирования правомерного поведения обязанных субъектов налоговых правоотношений. Законодательством о налогах и сборах могут предусматриваться и другие меры, поощряющие определенное поведение налогоплательщика. Так, например, в целях стимулирования уплаты физическими лицами задолженности по налогу на имущество и земельному налогу решениями органов местного самоуправления может быть списана задолженность по уплате пеней при условии погашения основной части налоговой задолженности до установленного в таких решениях срока<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> См., например, решение Совета местного самоуправления городского округа Баксан Кабардино-Балкарской Республики от 27 июня 2017 г. № 16-5 «О стимулировании уплаты физическими лицами налога на имущество и земельного налога» // СПС «КонсультантПлюс: Регионы».

Использование стимулирующих средств предполагает проведение их мониторинга, оценку эффективности и объема выпадающих бюджетных доходов, установление правовой связи получателя таких преимуществ и льгот с программами социально-экономического развития территорий и т.д.

Для регулирования налоговых отношений в последнее время все чаще также стали применяться *рекомендации* — правовые средства, в основе которых лежат советы налогоплательщикам и иным участникам налоговых правоотношений совершить конкретные действия, желательные для государства и общества. Нередко упоминание этого метода содержится уже в названиях соответствующих правовых актов (например, письмо ФНС России от 21 ноября 2018 г. № БС-4-21/22551@ «О рекомендациях по вопросам представления налоговой отчетности по налогу на имущество организаций, начиная с налогового периода 2019 года»). Такие рекомендации не являются для участников налоговых правоотношений формально обязательными. Их применение нацелено на выстраивание в процессе налогового администрирования партнерских отношений между налоговыми органами и налогоплательщиками, поддержание баланса публичных и частных интересов в сфере налогообложения. Рекомендации могут быть адресованы не только обязанным субъектам налоговых отношений (налогоплательщикам, налоговым агентам и др.), но и налоговым органам — в целях оптимального и единообразного исполнения ими возложенных на них полномочий.

Для упорядочения отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, возможно применение и такого средства правового регулирования, как *координация*. Оно становится одним из основных регуляторов отношений, возникающих между налоговыми и иными органами в связи с автоматическим обменом финансовой информацией с иностранными государствами (гл. 20.1 НК РФ), а также в случае международного автоматического обмена страновыми отчетами в соответствии с международными договорами РФ (гл. 20.2 НК РФ).

Еще один способ регулирования налоговых отношений — *правовой эксперимент*. Федеральными законами может быть предусмотрено проведение в течение ограниченного периода времени на территории одного или нескольких субъектов РФ, муниципальных образований экспериментов по установлению налогов, сборов, специальных налоговых режимов (Федеральный закон от 27 ноября 2018 г. № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима “Налог на профессиональный доход”», Федеральный закон от 20 июля 1997 г. № 110-ФЗ «О проведении эксперимента по налогообложению недвижимости в городах Великом Новгороде и Твери» и др.). Отношения, возникающие в ходе проведения таких экспериментов, регулируются законодательством о налогах и сборах с учетом особенностей, установленных федеральными законами об их проведении. В период проведения эксперимента Правительство РФ представляет в Государственную Думу отчет об эффективности или неэффективности данного эксперимента, а так-

Конец ознакомительного фрагмента.

Приобрести книгу можно

в интернет-магазине

«Электронный универс»

[e-Univers.ru](http://e-Univers.ru)