

СИСТЕМА НАЛОГОВОГО ПРАВА

© 2013 г. Имеда Анатолевич Цинделиани¹

Краткая аннотация: в статье рассматриваются актуальные теоретические проблемы системы налогового права, а также теоретические подходы ее формирования. Представлены теоретические подходы к определению природы отдельных институтов налогового права.

Ключевые слова: налоговое право, институты налогового права, субинституты налогового права, налоговое обязательство, налоги и сборы, Общая и Особенная части налогового права.

Определение системы налогового права и элементов, ее формирующих, остается актуальным и требующим научного осмысления вопросом. Рассматривая вопрос построения системы налогового права, нельзя не рассмотреть проблемы определения места налогового права в целом в современной системе права государства, а также предмета и метода налогово-правового регулирования. При определении системы налогового права мы неминуемо вынуждены исходить из предмета правового регулирования, с одной стороны, а с другой – из закономерностей построения системы права в целом.

В теории права отмечается, что любая отрасль права представляет собой юридически цельное, нерасторжимое правовое образование, отличающееся высоким уровнем внутренней организации, единством образующих ее элементов – институтов, их объединений, подотраслей².

Первичную правовую общность составляют правовые институты, последние, в свою очередь, составляют основу отрасли права. Поэтому следует исходить из того, что нормы права как правовая материя еще не формируют отрасль, а только институты, представляющие собой объединение норм, являясь фундаментом отрасли права. При этом следует помнить, что в настоящее время исследование проблем систематизации отрасли права и определение структурных элементов отрасли происходит на фоне продолжающейся научной дискуссии о правовой системе государства и элементов, ее формирующих³. Фактиче-

ски можно говорить о двух концепциях: дуалистической⁴ и отраслевой системе построения права⁵.

На сегодняшний день в науке выделяются следующие структурные элементы системы права: норма права; институт права; подотрасль права; отрасль права. Традиционно норма права определяется как властное предписание, обладающее свойствами нормативности, формальной определенностью и ясностью⁶.

Правовые институты отличаются многообразием. Прежде всего они подразделяются по соответствующим отраслям. В юридической литературе выделяются регулятивные и охранительные ин-

⁴ Дуалистическая система, базирующаяся на выделении публичного и частного права как двух основных столбов, обеспечивающих регулирование общественных отношений, базируется в основном на концепции теории интереса. Следует отметить, что и рамках дуалистической концепции права имеется множество теоретических концепций, касающихся определения критериев разделения на публичное и частное право. В юридической литературе выделяют негилистические, материальные и формальные концепции разграничения публичного права и частного права.

⁵ Остается дискуссионным и отраслевая система построения права. В советский период прошли три крупные научные дискуссии о системе права и отраслевой системе построения права. Первая дискуссия (1939 – 1940 гг.) определила предмет правового регулирования как основной критерий деления права на отрасли. Вторая (1956–1958 гг.) – метод правового регулирования в качестве дополнительного к предмету критерия деления права на отрасли. Третья (1982 г.) – признала предмет основным, а метод – дополнительными критериями деления права на отрасли. При этом были и иные мнения. Так, В.Д. Сорокин, В.В. Лаптев, В.П. Шахматов и др. предлагали отказаться от метода правового регулирования; В.Н. Кудрявцев, Т.Е. Абова и др. отказывались и от признания предмета, и от метода правового регулирования; Ц.А. Ямпольская, Р.З. Лившиц обосновывали, что отрасли права вообще не существует (см.: Сов. гос. и право. 1982. № 6–8).

⁶ См.: Сырых В.М. Теория государства и права. Учеб. для вузов. М., 2012. С. 122.

¹ Заведующий кафедрой финансового права Российской академии правосудия, кандидат юридических наук, доцент (E-mail: imeda_pravo@mail.ru).

² См.: Алексеев С.С. Структура советского права. М., 1975. С. 165.

³ См.: Система права в Российской Федерации: проблемы теории и практики. Сб. науч. статей. Материалы V Ежегодной междунар. науч. конференции, 19–33 апреля 2010 г. / Отв. ред. В.М. Сырых, С.А. Рубаник. М., 2011.

ституты, предметные и функциональные институты, процедурно-процессуальные институты⁷. Однако следует отметить, что сам правовой институт имеет свою структуру, в самом институте могут выделяться субинституты⁸. Таким образом, признается, что между нормой и отраслью права помимо института может быть и еще один уровень – субинститут. Правовым институтам свойственна способность объединения между собой, как следствие – появление объединенных институтов. Важнейшее – предметное объединение правовых институтов, которое ведет к формированию в отрасли права таких образований, как подотрасль права. В современных условиях развития любая отрасль представляет собой объединение правовых институтов как общих, так и специальных. В свою очередь, сложные объединения в структуре отрасли права могут создаваться не только на уровне институтов, но и подотраслей. В юридической литературе отмечается, что внутренней структурой отрасли права является определенная связь между его компонентами – институтами права, а внешней – определенная связь с другими отраслями права, входящими в состав единой системы права⁹. В свою очередь, институты в структуре отрасли могут формировать подотрасли¹⁰. Несомненно, что применительно к каждой отрасли права ее структура имеет отраслевые особенности формирования.

По нашему мнению, подотрасль представляет собой группу правовых институтов, регулирующих в рамках отрасли права однородную группу общественных отношений, имеющих видовые особенности в рамках регулируемых отраслью права общественных отношений. Формированию подотрасли права в рамках любой отрасли права способствуют несколько факторов, прежде всего социальная значимость и организационная структура регулируемых отношений, значительный объем нормативной правовой базы.

Анализ большинства отраслевых юридических работ позволяет утверждать, что самой распространенной организационной формой выстраивания элементов в отрасли права является пандект-

ная, или институциональная форма выстраивания отрасли. Пандектная, или институциональная система построения отрасли своими корнями уходит в систему законодательства, прежде всего в систему построения нормативных актов, в первую очередь кодифицированных. Представленные системы построения отрасли и законодательства берут свое начало в римском праве¹¹. При этом для некоторых отраслей права присуще наличие нормативного правового акта, в котором четко можно выделить общие и специальные положения, например, гражданское или трудовое право. В других случаях есть отрасли права, которые не могут похвастаться наличием таких структурных элементов ни в отрасли, ни в законодательстве. Имеются отрасли права, где наличие Общей части ставится под сомнение, но их структурные элементы – подотрасли – обладают четким выделением Общей и Особенной частей¹².

Обращаясь к определению *места налогового права в системе права*, необходимо признать наличие широкого диапазона мнений ученых, которые носят иногда взаимоисключающий характер, а именно:

налоговое право – подотрасль финансового права¹³;

налоговое право – самостоятельная отрасль права¹⁴;

налоговое право – комплексная отрасль законодательства¹⁵;

налоговое право – институт бюджетного права¹⁶;

налоговое право – сложный институт финансового права¹⁷.

В рамках научной дискуссии каждая из указанных концепций имеет право на существование. Тем не менее рассмотрение налогового права вне отрасли финансового права представляется не

⁷ См.: там же. С. 120–144.

⁸ См.: Иоффе О.С. Структурные подразделения системы права (На материалах гражданского права). Ученые записки ВНИИСЗ. Вып. 14. М., 1968. С. 51.

⁹ См.: Керимов Д.А. Методология права (Предмет, функции, проблемы философии права). М., 2001. С. 199.

¹⁰ См.: Гаврилов Д.А. Подотрасль права в системе права // VII Межвуз. конференция студентов и молодых ученых г. Волгограда и Волгоградской области «Право и юриспруденция». Волгоград, 12–15 ноября 2002 г. Тезисы докладов. Вып. 2. Волгоград, 2003. С. 4, 5.

¹¹ См.: Райхер В.К. Гражданско-правовые системы антагонистических формаций // Вестник гражданского права. 2007. № 4 // СПС «КонсультантПлюс».

¹² См.: Финансовое право Российской Федерации. Учеб. / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 54.

¹³ См.: Налоговое право. Учеб. / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2004. С. 83.

¹⁴ См.: Парыгина В.А., Тедеев А.А. Налоговое право. Учеб. М.; Воронеж, 2011. С. 7–33.

¹⁵ См.: Верстова М.Е. К вопросу о месте налогового права в системе права // Законодательство и экономика. 2007. № 8 // СПС «КонсультантПлюс».

¹⁶ См.: Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть. Учеб. Алматы, 2003. С. 214–221.

¹⁷ См.: Кучерявенко Н.П. Курс налогового права. В 2-х т. Т. 1. Общая часть / Под ред. Д.М. Щекина. М., 2009. С. 8–24.

только преждевременным, но и контрпродуктивным. Налоговое право имеет свое происхождение и развитие в рамках финансово-правового регулирования, поскольку всегда рассматривалось как инструмент формирования государственных доходов. И вне связи «источник доходов – формирование публичных денежных фондов» лишается своего значения. Значимость налогов и сборов в современной экономической жизни трудно недооценить. Налоги в нынешних условиях развития экономики – самый важный инструмент проводимой публичной финансовой политики. Таким образом, представляется, что нормативный массив, обеспечивающий регулирование отношений в сфере налогообложения, наиболее оптимально получает свое развитие именно в рамках финансового права как отрасли права, обеспечивающей регулирование публичной финансовой деятельности, в рамках которой налоги и сборы являются одним из инструментов формирования доходов соответствующих публичных фондов денежных средств публично-правовых образований. Наличие кодифицированного нормативного правового акта само по себе не влечет образования самостоятельной отрасли права, что наглядно демонстрирует современная история права. Например, в прошлом наличие Таможенного кодекса РФ так и не привело к образованию в системе права самостоятельной отрасли таможенного права.

Налоги и сборы не являются правовым явлением, существующим в некоем вакууме. Как справедливо отметил Конституционный Суд РФ, налоговые обязательства граждан – прямое следствие их деятельности в экономической сфере и потому неразрывно с ней связаны. Возникновению налоговых обязательств, как правило, предшествует вступление гражданина в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны¹⁸. Соответственно, в той или иной степени при регулировании налогообложения финансово-правовые нормы тесно соприкасаются с нормами иных отраслей права. В частности, это наглядно видно при поимущественном налогообложении, где законодатель для обеспечения нормативного механизма взимания налога к регулированию привлекает нормы иных отраслей права. Как определил Конституционный

Суд РФ, используется это только для целей налогообложения¹⁹. Использование такого механизма не влечет за собой трансформации налогового права в комплексную отрасль права.

В современных условиях в рамках финансового права налоговое право трансформировалось из института финансового права²⁰ в подотрасль, что обусловлено несколькими моментами: изменением самой роли налогов и сборов в процессе государственного регулирования экономической деятельности, возрастанием роли налоговых доходов при формировании бюджетных и внебюджетных фондов денежных средств, необходимостью обеспечения баланса интересов как публично-правовых образований, так и граждан и хозяйствующих субъектов. По нашему мнению, налоговое право следует рассматривать как подотрасль финансового права.

Не менее дискуссионным в юридической литературе является определение **предмета** и **метода регулирования налогового права**. Определив место в правовой системе налогового права в качестве подотрасли финансового права, необходимо рассмотреть вопрос о предмете налогового права и методе его регулирования. Д.В. Винницкий определяет предмет налогового права как общественные отношения по распределению бремени публичных расходов среди членов общества, основанные на принципах равенства, всеобщности, экономической обоснованности (соразмерности), имеющие организационно-имущественный характер, способные существовать только в правовой форме и складывающиеся между публичными и частными субъектами²¹. В указанный предмет регулирования автором включается следующая группа общественных отношений:

по установлению и введению налогов и сборов;

по взиманию налогов и сборов;

возникающих в процессе осуществления налогового контроля;

¹⁸ См.: постановление Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой» от 13 марта 2008 г. // Собрание законодательства РФ. 2008. № 12. Ст. 1183.

¹⁹ См.: определение Конституционного Суда РФ «Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации» от 3 февраля 2010 г. // Вестник Конституционного Суда РФ. 2010. № 4.

²⁰ См.: Цыпкин С.Д. Финансово-правовые институты, их роль в совершенствовании финансовой деятельности Советского государства. М., 1983. С. 48–63.

²¹ См.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 141.

возникающих в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Представленный подход отличается своей новизной, тем не менее вызывает много критики. По нашему мнению, определение предмета налогового права через «распределение бремени публичных расходов» не совсем подходящее. Несомненно, что налоги – правовой инструмент, формирующий публичные фонды публично-правовых образований. Однако при установлении налогов для публично-правовых образований определяющим является то, что они служат для формирования финансовых ресурсов в процессе формирования, распределения и использования публичных фондов денежных средств и неразрывно с ними связаны. В свою очередь, Н.П. Кучерявенко определяет предмет налогового права как группу однородных общественных отношений, которые обуславливают поступления денежных средств от плательщиков в бюджеты в форме налогов и сборов²². В настоящее время в законодательстве наблюдается тенденция расширения перечня обязательных платежей, которые по своей природе при их уплате очень схожи с налогами и сборами. Как следствие, в современной финансово-правовой литературе обосновывается необходимость расширения предмета налогового права и рассмотрение его в более широком аспекте. В частности, из такого подхода исходят авторы коллективной монографии, считая, что преобладающий сегодня подход к предмету налогового права представляется исключительно формальным и чрезмерно узким, поскольку стирает имеющиеся различия между отраслью права и отраслью законодательства. Отсюда – и определение предмета налогового права не только как отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, но и отношений по установлению, введению и взиманию иных обязательных платежей, обладающих признаками налогов и сборов, а также отношений, возникающих в процессе осуществления контроля за их уплатой и привлечения к ответственности²³. Во многом появлению таких суждений способствует сам законодатель, который в разное время прямо допускал распространение норм налогового права на отношения, которые по своей природе к налоговым относиться не могли,

или же допускал прямое исключение применения норм налогового права к отдельным субъектам²⁴.

В целом идею включения в сферу регулирования налогового права всех отношений, связанных с уплатой обязательных платежей, следует признать позитивной. Концентрация в сфере налогового-правового регулирования обязательных платежей, обеспечивающих формирование публичных фондов денежных средств публично-правовых образований, позволит восполнить пробелы в законодательном регулировании, обеспечить оптимальный баланс публичных и частных интересов. Весьма интересными являются подходы к определению предмета налогового права, которые освещались в работах А.И. Худякова. По его мнению, предмет налогового права состоит из двух видов отношений: материальных и организационных, в рамках которых осуществляется налоговая деятельность государства. Сама сфера налогово-правового регулирования, с его точки зрения, охватывает три компонента:

налоговую систему государства как совокупность налогов, действующих на территории страны;

систему специализированных государственных органов, призванных реализовать налоговую деятельность государства;

налоговые обязательства, под которыми понимается совокупность обязанностей плательщиков, связанных с уплатой или взиманием налога²⁵.

Разделяя позиции А.И. Худякова, Е.В. Порохов конкретизирует, что предмет налогового права образуют следующие общественные отношения:

по установлению, введению в действие и отмене налогов;

налоговые обязательства;

по налоговому администрированию;

налогово-юрисдикционные отношения²⁶.

²⁴ Например, ст. 2 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 15 декабря 2001 г. предусматривала, что правоотношения, связанные с уплатой обязательных платежей на обязательное пенсионное страхование, в том числе в части осуществления контроля за их уплатой, регулируются законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, если иное не предусмотрено законом. Статья 25 вышеуказанного Закона не регламентировала процедуру взыскания недоимки по страховым взносам и соответствующих пеней, за исключением указания на судебный порядок, поэтому с учетом положения ст. 2 названного Закона подлежали применению соответствующие нормы Налогового кодекса РФ.

²⁵ См.: Худяков А.И. Указ. соч. С. 194–214.

²⁶ См.: Порохов Е.В. Теория и практика налогового права Республики Казахстан: основные проблемы. С. 41.

²² См.: Кучерявенко Н.П. Указ. соч. С. 364.

²³ См.: Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2012. С. 60.

Принимая во внимание названные позиции, следует отметить, что на сегодняшний день предмет налогового права четко определен в ст. 2 НК РФ и включает в себя следующие группы отношений, которые характеризуются своей публично-правовой природой:

по установлению, введению и взиманию налогов и сборов;

отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля;

отношения, возникающие при обжаловании актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

отношения, возникающие при привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Дискуссионной в юридической литературе является проблематика *метода налогового права*. Это обусловлено тем, что в литературе обосновывается наличие в налоговом праве своего собственного метода регулирования²⁷ и использования в регулировании налоговых отношений диспозитивного метода регулирования. Представляется, что главный метод регулирования в сфере налогообложения предопределен самой природой налоговых отношений – императивный метод регулирования. Императивный метод свойствен всем публично-правовым отраслям права и проявляется в каждом институте или подотрасли единообразно. Соответственно, и в налоговом праве как подотрасли финансового права для регулирования налоговых отношений используется императивный метод регулирования. Существующие в научных работах суждения, обосновывающие наличие диспозитивного метода в налоговом праве, обусловлены тем, что законодатель для обеспечения регулирования налоговых отношений использует традиционные гражданско-правовые институты, такие как поручительство, залог, банковская гарантия и др. Это влечет появление научных суждений о том, что налоговому праву свойствен диспозитивный метод регулирования. Тем не менее использование институтов гражданского права само по себе не свидетельствует о безусловном использовании диспозитивного метода регулирования в налоговом праве. Представляется заслуживающим внимания мнение В.Д. Сорокиной «о реальном существовании *единого предмета правового регулирования* целостной системы тех общественных прав, которым система прав должна соответствовать и на кото-

рые она, в свою очередь, активно воздействует с помощью соответствующих социальных управленческих и регулятивных систем Российского государства»²⁸.

В качестве *единого предмета правового регулирования* выступает «социально-правовая среда», состоящая из следующих элементов:

системы многообразных конкретных связей между людьми;

статуса субъектов права, определяемого на уровне системы права в целом безотносительно к его отраслевой принадлежности;

конкретных связей между людьми, принимающих под воздействием правового регулирования форму правового отношения – материального и процессуального, и др.²⁹

Весьма интересна позиция, высказанная В.Д. Сорокиным о том, что наряду с единым предметом правового регулирования существует и *единый метод правового регулирования*, который выражается в трех способах воздействия на поведение субъектов права и субъектов правоотношений, а именно: дозволения, предписания и запрета³⁰. В зависимости от соотношения последних имеются основания различать три варианта проявления единого метода правового регулирования, т. е. «три типа правового регулирования соответствующих связей и явлений, складывающихся в социально-правовой среде»³¹. Таким образом, выделяются гражданско-правовой, административно-правовой и уголовно-правовой типы регулирования³².

Соответственно, можно говорить о том, что в правовом механизме регулирования тех или иных общественных отношений используются не конкретные самостоятельные методы регулирования, а типы регулирования, обусловленные сочетанием способов воздействия на субъекты права, а именно: дозволение, предписание и запрет.

Нельзя не признать справедливость суждения А.И. Худякова о том, что «давно необходимо отказаться от устаревших названий “административный метод” и “гражданско-правовой метод”, поскольку эти названия не выражают сути реально используемых методов и лишь вводят в заблуждение при анализе правовых конструкций»³³.

²⁷ См.: Парыгина В.А., Тедеев А.А. Указ. соч. С. 24.

²⁸ Сорокин В.Д. Правовое регулирование: предмет, метод, процесс (макроуровень). СПб., 2003. С. 55.

²⁹ Там же. С. 54.

³⁰ См.: там же. С. 68, 98–115.

³¹ Там же. С. 117.

³² См.: там же. С. 119, 120.

³³ Худяков А.И. Указ. соч. С. 343.

Другой немаловажный момент для понимания налогового права как подотрасли права – определение ее *системы*. В частности, Д.В. Винницкий предлагает несколько критериев для выделения элементов структуры налогового права:

особо функциональное назначение определенной совокупности норм в рамках системы налогового права;

предметная специализация и особый субъективный состав регулируемых отношений;

особенности форм и способов воздействия на регулируемые отношения;

общность идейного содержания (принципов, категорий, презумпции);

наличие специфических форм взаимодействий с иными элементами данной системы и элементами систем иных отраслей права³⁴.

Д.В. Винницким выделяются в системе налогового права Общая и Особенная части. Для Общей части характерны следующие особенности: всеобщность и функциональность положений; юридическая однородность и системность положений. В свою очередь, каждая из этих частей характеризуется элементным составом. Такими элементными составляющими для Общей части являются, с его точки зрения, основной институт и группа так называемых общезакрепительных институтов, закрепляющих положения о налоговой правосубъектности; регламентирующих основания возникновения, изменения и прекращения налоговых прав и обязанностей; сроков в налоговом праве; распространения и защиты информации в сфере налоговых отношений.

В свою очередь, Особенная часть, по его мнению, включает в себя институты, обладающие собственными предметом, структурой и специфическими функциями (набором функций), а именно:

установления и введения налогов и сборов;

налогового обязательственного права;

налогового процедурного права;

налогового деликтного права³⁵.

В целом в современной финансово-правовой литературе общепризнано выделение в налоговом праве Общей и Особенной частей. Однако

единый критерий, на основе которого осуществляется систематизация налогово-правовых норм в институты и их отнесение к Общей и Особенной частям, остается предметом дискуссий. Фактически в большинстве литературных источников приводится различный институциональный набор Общей и Особенной частей, исходя из авторских подходов представления системы налогового права. В частности, по А.И. Худякову, система налогового права состоит из следующих институтов:

правовые основы налогового устройства государства;

правовые основы налоговой структуры государства;

правовые основы налоговых обязательств;

правовые основы налогового контроля;

финансово-правовая ответственность за нарушение налогового законодательства.

Эти институты и формируют Общую часть налогового права. В свою очередь, с его точки зрения, Особенную часть формируют правовые институты, объединяющие нормы, касающиеся отдельных налогов и режимов налогообложения³⁶. Как считает Н.П. Кучерявенко, сложились условия выделения в системе налогового права наряду с Общей и Особенной частями раздела «Налоговый процесс»³⁷.

По нашему мнению, должен быть определен целевой стимулирующий элемент, который способствует институализации всей совокупности налогово-правовых норм. Представляется, что в основе такого элемента лежат интересы, которые ставятся государством при формировании налоговой системы государства. Наиболее обоснованным является утверждение авторов о том, что в налоговом праве базовый публичный интерес, предопределяющий его систему, есть фискальный интерес³⁸. Фактически под обеспечение фискальных интересов публично-правовых образований выстраивается и правовая основа ее функционального обеспечения. Важнейший момент – фискальным интересам публично-правовых образований придается публично-правовое значение и, как следствие, налогово-правовые нормы относятся к сфере публичного регулирования. В то же время можно было бы установить систематизирующий элемент в законодательстве

³⁴ См.: Винницкий Д.В. Проблемы становления системного подхода в современном налоговом праве // Современные проблемы теории налогового права. Материалы Международ. науч. конференции. Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. / Под ред. М.В. Карасевой. Воронеж, 2007. С. 18, 19.

³⁵ См.: там же. С. 18.

³⁶ См.: Худяков А.И. Указ. соч. С. 221.

³⁷ См.: Кучерявенко Н.П. Указ. соч. С. 382.

³⁸ См.: Публичные и частные интересы в финансовом праве / Рук. авт. колл. Е.И. Спектор. С. 84; Демин А.В. Налоговое право России. Учебн. пос. М., 2008. С. 29.

о налогах и сборах. Однако, если анализировать систему налогового права и систему законодательства о налогах и сборах, безусловно, найдется множество совпадающих элементов. Тем не менее это – не идентичные явления, и каждая из этих систем характеризуется своим элементным составом³⁹.

Соответственно, можно говорить о том, что именно фискальные интересы публично-правовых образований оказывают значительное влияние на формирование элементного состава системы налогового права. Другой важнейший момент для определения системы налогового права – критерии, формирующие налогово-правовые институты, которые объединяют финансово-правовые нормы и имеют присущие им свойства.

С нашей точки зрения, наиболее верным является суждение С.В. Полениной, которая идет к определению правового института через предметно-функциональные взаимосвязи норм права, регулирующие конкретные видовые общественные отношения⁴⁰.

В современных условиях система налогового права представлена Общей и Особенной частями, в которых по предметно-функциональному критерию включаются налогово-правовые институты, состоящие из одного или нескольких субинститутов.

Общая часть налогового права включает в себя следующие налогово-правовые институты:

- налогов и сборов;
- установления и введения налогов и сборов;
- источников (форм) налогового права;
- принципов налогового права;
- субъектов налогового права;
- сроков;
- налогового обязательственного права;
- налогового администрирования;
- налогового процедурного права;
- налоговой ответственности.

Особенная часть налогового права представлена следующими налогово-правовыми институтами:

федеральные налоги и сборы, состоящие из таких субинститутов, как:

- налог на добавленную стоимость;
- акцизы;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на прибыль организаций;
- налог на добычу полезных ископаемых;
- водный налог;

сборы за пользование объектами животного мира и водных биологических ресурсов;

государственная пошлина;

региональные налоги и сборы, состоящие из следующих субинститутов:

- налог на имущество организаций;
- налог на игорный бизнес;
- транспортный налог;

местные налоги и сборы, состоящие из таких субинститутов, как:

- земельный налог;
- налог на имущество физических лиц;

специальные налоговые режимы, состоящие из следующих субинститутов:

система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

упрощенная система налогообложения;

система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Тем не менее нельзя не отметить существующую дискуссию по природе тех или иных налогово-правовых институтов, которой необходимо коснуться. Прежде всего это касается института **налогового процедурного права**.

В теории права до настоящего времени нет единого мнения о месте и роли юридического процесса в системе той или иной отрасли права. По мнению Т.В. Кашаниной, горизонтальное строение права позволяет увидеть все отрасли, составляющие право, их классификация позволяет выделить две части права: материальное и процессуальное. К числу процессуальных отраслей отнесены уголовный, гражданский и арбитражный процессы. В стадии становления находятся иные отрасли процессуального права: конституционный процесс, административно-процессуальное, налогово-про-

³⁹ См.: Кирилина В.Е. Система налогового права: проблемы определения элементного состава // Финансовое право. 2011. № 11.

⁴⁰ См.: Теория государства и права. Учеб. / Под ред. В.К. Бабаева. М., 2005. С. 389.

цессуальное право, бюджетный процесс и др.⁴¹ В теории права получили развитие два основных концептуальных направления в определении юридического процесса, а именно: узкого понятия процесса и широкого рассмотрения юридического процесса. При этом подходы к каждой из концепций также не отличаются единообразием, в каждом из концептуальных направлений имеются разные подходы. Узкий подход рассматривает, по сути, юридический процесс как юрисдикционную процедуру по разрешению спора о праве и осуществлению правового принуждения, в то время как концепция широкого рассмотрения юридического процесса понимает юридический процесс как охватывающую любую деятельность, направленную на реализацию материальных норм права. Несмотря на то что проблеме юридического процесса уделялось значительное внимание как дореволюционными⁴², так и советскими учеными⁴³, в современной юридической литературе также наблюдается накал дискуссий по данной проблеме⁴⁴.

По мнению А.В. Реут, институт налогового процесса – сложный институт налогового права, включающий в себя ряд субинститутов (подинститутов), которые регулируют отдельные стадии налогового процесса, – налоговые производства. Автор в налоговый процесс включает такие налоговые производства, как производство по налого-

вому контролю; производство по делам о налоговых правонарушениях; производство по жалобам и спорам в сфере налогообложения⁴⁵.

При этом налоговые процедуры по характеру правоотношений подразделяются на правотворческие, материальные налоговые процедуры и налоговый процесс⁴⁶.

По мнению Т.В. Кашаниной, автономное существование законодательства о налогах и сборах, особенности, присущие налоговому праву, заставляют думать о возникновении особой процессуальной отрасли – **налогово-процессуального права**. К такому выводу автор приходит на основании наличия специальных финансовых органов, имеющих право налагать санкции за нарушение законодательства о налогах и сборах, и особого процессуального порядка наложения финансовых санкций⁴⁷.

О.В. Староверова и Н.Д. Эриашвили обосновывают существование процессуального налогового права как формирующей подотрасли финансового права и определяют ее как совокупность процессуальных налоговых норм по выявлению, расследованию, рассмотрению и разрешению дел о налоговых правонарушениях и осуществлению мер налогового принуждения в случаях нарушения законодательства о налогах и сборах в пределах охранительных налоговых отношений (налоговый процесс)⁴⁸.

М.В. Карасева признает обоснованной постановку вопроса о существовании налогового процесса. При этом центральное место в нем принадлежит правореализующей составляющей, а не правоприменительной. Автором налоговый процесс определяется как урегулированный законодательством порядок действий налогоплательщика, налогового агента и уполномоченных государством органов, направленных на реализацию налогоплательщиком его налоговой обязанности. В самой системе финансового права налоговый процесс занимает место правового института⁴⁹. Несомненный интерес представляет соотношение категорий «налоговый процесс» и «налоговая процедура», ибо в литературе по данной проблеме имеются различные подходы.

⁴¹ См.: Кашанина Т.В., Кашанин А.В. Российское право. Учеб. М., 2009. С. 84, 87.

⁴² См.: Рязановский В.А. Единство процесса. М., 1996.

⁴³ См.: Бенедик И.В., Горшенев В.М., Крупин В.Г., Мельников Ю.И. и др. Теория юридического процесса / Под общ. ред. В.М. Горшенева. Харьков, 1985. С. 192; Актуальные проблемы юридического процесса в общественном государстве. Сб. науч. трудов / Редкол.: В.М. Горшенев, Ю.И. Мельников, Я.О. Мотовиловкер, А.С. Пиголкин, Э.А. Пушмин (отв. ред.), В.Д. Сорокин, А.А. Ушаков. Ярославль, 1980. С. 148; Погребной И.М. Общетеоретические проблемы производств в юридическом процессе. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Харьков, 1982. С. 16; Касумов Ф.З. Конституционные основы юридического процесса // Сов. гос. и право. 1985. № 3; Горшенев В.М. Генетические основы теории юридического процесса // Проблемы социалистической законности. Республик. межведом. науч. сб. Вып. 10. Харьков, 1982. С. 4–10; Егоров В. Теория юридического процесса как комплексное научное образование // Там же. Вып. 17. Харьков, 1986. С. 3–7; Лория В.А. Некоторые вопросы юридического процесса и совершенствования административного процессуального законодательства // Проблемы теории социалистического государства и права. М., 1977. С. 81, 82 и др.

⁴⁴ См.: Новицкая В.В. Новый вектор развития юридической науки: процессуальное и судебное право, юридический процесс // Труды юрид. ф-та Ставропольского гос. ун-та. Вып. 19. Ставрополь, 2008. С. 18–20; Панова И.В. Юридический процесс / Науч. ред. Н.М. Конин. Саратов, 1998. С. 76.

⁴⁵ См.: Реут А.В. Налоговые процедуры. Учебн. пос. / Под ред. А.Н. Козырина. М., 2008. С. 17.

⁴⁶ См.: там же. С. 17.

⁴⁷ См.: Кашанина Т.В., Кашанин А.В. Указ. соч. С. 682.

⁴⁸ См.: Староверова О.В., Эриашвили Н.Д. Налоговый процесс. М., 2004. С. 19, 23.

⁴⁹ См.: Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (Политический аспект). М., 2005. С. 140, 146, 152.

Как полагает Н.П. Кучерявенко, процедурная по своему содержанию деятельность в сфере налогообложения формализуется налогово-процессуальными нормами, регулируется процессуальными отношениями. Процессуальная форма представляет собой совокупность правил реализации налоговых процедур, закрепленных процессуальными нормами налогового законодательства, гарантирующих исполнение налоговой обязанности как основной цели налогово-правового регулирования⁵⁰. С его точки зрения, налоговый процесс – комплексная система взаимосвязанных правовых форм деятельности государственных органов, юридических и физических лиц по реализации налоговых процедур⁵¹.

Рассматривая проблему определения места налогово-процессуальных норм в системе права, ученый приходит к мнению о том, что налоговый процесс – определенная интенсивно развивающаяся совокупность процедурных норм, регулирующих и обеспечивающих исполнение налоговой обязанности. Он указывает также на возможность появления отрасли налогового процесса, но с оговоркой: в случае, если появятся налогово-процессуальный кодекс и специализированные налоговые суды⁵².

В свою очередь, Д.В. Винницкий, рассматривая систему налогового права, выделяет в ней налоговое процедурное право, которое объединяет материальные и процессуальные налогово-правовые нормы, призванные гарантировать выявление и надлежащий порядок реализации налоговых обязательственных и деликтных отношений. Налоговое процедурное право регулирует как материальную процедуру, так и процедуру особого характера – налоговый процесс. Сам институт налогового процесса регулирует отношения по применению мер налогово-правового принуждения и по разрешению налогово-правовых споров⁵³.

Представляется, что процессуальная составляющая в налоговом праве носит сложный и многоплановый характер. В основе налогового процесса лежат как материально-правовые, так и

процессуально-правовые нормы. Как следствие, когда в одном кодифицированном источнике концентрируется их огромная масса, бывает иногда сложно разграничить их целевое предназначение в процессе регулирования налоговых отношений. В перспективе законодателю целесообразно вернуться к реализации принятия налогового процессуального кодекса.

В настоящее время в юридической литературе нет единого мнения о соотношении категорий «процесс» и «процедура». В частности, Д.М. Азми, анализируя соотношение понятий «процесс» и «процедура», приходит к следующему выводу: понятия «процесс» и «процедура» **не синонимичны**. **Понятие правового процесса** в соотношении с одноименной процедурой **представляется более объемным**. Оно охватывает не только официальные порядковые, но и иные срезы правовых явлений, в том числе не исключающие наличия материального компонента⁵⁴.

Тем не менее представляется обоснованным подход А.В. Демина, который на примере анализа налоговых процессуальных норм делает следующий вывод: нормы должны быть дифференцированы на материальные и процедурные, а в числе последних – выделены процессуальные нормы⁵⁵.

Современная система налогового права – достаточно динамичное явление, которое находится в постоянном развитии и совершенствовании. В нашем представлении система налогового права выстроена по пандектной системе с четким выделением Общей и Особенной частей. В ближайшей перспективе более четко в системе налогового права будет обозначена группа налогово-процедурных институтов, что позволит обособить в указанной системе еще одну составную часть – налоговое процедурное право. Появление институтов досудебного и внесудебного разрешения споров в сфере налогообложения во многом будет этому способствовать.

⁵⁴ См.: Азми Д.М. Правовое значение и соотношение понятий «процесс» и «процедура» // Адвокат. 2009. № 12. С. 13–20.

⁵⁵ См.: Демин А.В. Процессуальные нормы налогового права: понятие и специфика // Налоги и налогообложение. 2010. № 11. С. 66–70; Его же. Налоговый процесс и налоговые процедуры: в поисках компромисса // Налоги. 2010. № 3. С. 6–9.

⁵⁰ См.: Кучерявенко Н.П. Налоговая процедура: правовая природа и классификация. Киев, 2009. С. 122.

⁵¹ См.: там же. С. 128.

⁵² См.: там же. С. 74.

⁵³ См.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. С. 307, 308.