

## НАЛОГОВЫЙ ПЛАТЕЖ КАК ИСТОЧНИК ДОХОДОВ БЮДЖЕТА

© 2009 г. Е. А. Имыкшенова<sup>1</sup>

Действующее налоговое законодательство не предусматривает такого понятия, как “налоговый платеж”. Российская налоговая система основана на разграничении только двух видов публично-правовых платежей – налогов и сборов. В какой-то мере основанием для этого является известная норма ст. 57 Конституции РФ о том, что “каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы”. Как показывает сложившаяся практика, такой подход, закрепленный в налоговом законодательстве, не решает полностью вопросы, связанные с правовой квалификацией того или иного публичного платежа. Он требует некоторых уточнений. Об этом свидетельствуют противоречивость судебной практики, а также мнения ученых относительно статуса конкретных обязательных платежей. Например, по мнению В.Г. Панскова, “вызывает серьезное сомнение решение вопроса о статусе таможенной пошлины”<sup>2</sup>. Аналогичным образом высказываются специалисты относительно страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, платы за загрязнение окружающей природной среды, патентных пошлин и целого ряда других платежей, не включенных в налоговую систему.

В связи с отмеченным нельзя не согласиться с высказыванием Г.А. Гаджиева о том, что указанная норма ст. 57 Конституции РФ допускает различное толкование. В частности, “можно предположить, что данная норма требует, чтобы все публичные фискальные платежи устанавливались государством в виде налогов и сборов. С этой точки зрения все такие платежи могут существовать только в двух правовых формах – налога и сбора. Допустимо и иное толкование, согласно которому государство может установить какие-то иные, неналоговые платежи”<sup>3</sup>.

По своей сути вопрос о понятии налогового платежа является вопросом классификации всей

совокупности обязательных публично-правовых платежей, взимаемых в Российской Федерации.

Ключевой момент, предопределяющий правовую природу налогов и сборов, на наш взгляд, заключается в рассмотрении обстоятельств, составляющих основу права государства на их установление, введение и взимание.

В целом, полностью разделяя позицию А.В. Бобровой о том, что все налоговые платежи необходимо разграничить на две группы: взимаемые государством с наиболее удобных объектов налогообложения в значительном количестве для общеэкономических целей (налоги) и взимаемые для узкоцелевого регулирования определенных сфер деятельности или жизни (сборы)<sup>4</sup>, отметим следующее.

Различие налогов и сборов можно увидеть в их целевой направленности. Введение государством определенного вида обязательного платежа может иметь полярные, прямо противоположные последствия. Так, налоги “стремятся” быть экономически нейтральными. Они не должны подрывать своей основы. Более того – они “заинтересованы” в увеличении своего источника. Иную направленность имеют сборы: они применяются там и тогда, где и когда существует потребность в прямом дестимулирующем воздействии на мотивацию субъектов путем установления фискального барьера в реализации их прав и законных интересов.

По нашему мнению, введение сбора всегда предполагает специальную цель, связанную с **регулированием** отношений “платательщик сбора – государство”. Как правило, это выражается в необходимости установления фискального барьера с тем, чтобы исключить возможные злоупотребления, связанные с реализацией того или иного права. Поскольку сборы, так же как и налоги, поступают в доход общественно-территориальных образований, было бы неверным полностью отрицать фискальные начала сборов. Вместе с тем фискальная функция сборов является “вторичной” по отношению к их основной – регулирующей.

В отличие от сборов налоги характеризуются принципиальной особенностью, а именно: их ос-

<sup>1</sup> Старший преподаватель кафедры финансового права Юридического института Томского государственного университета, кандидат юридических наук.

<sup>2</sup> Ученый считает серьезной ошибкой исключение таможенной пошлины (а она, по его мнению, обладает всеми признаками налогов) из налоговой системы. Во-первых, встает вопрос о ее легитимности. Во-вторых, этот платеж становится прерогативой исполнительной власти (см.: Финансы и кредит. 2005. № 6 (174). С. 66).

<sup>3</sup> Собрание законодательства РФ. 2002. № 52 (Ч. II).

<sup>4</sup> См.: Боброва А.В. Концептуальная модель теории налогов // Финансы и кредит. 2005. № 23 (191). С. 39.

новополагающей фискальной составляющей. На наш взгляд, природу налога определяет его свойство быть источником доходов бюджета. Отсюда его соответствующая функция – фискальная, все остальные являются производными.

В отечественной финансово-правовой и экономической литературе наряду с фискальной функцией налогов принято выделять также регулируемую<sup>5</sup>. Некоторые авторы выстраивают иерархию функций, называя среди них кроме отмеченных контрольную<sup>6</sup>, распределительную<sup>7</sup>, стимулирующую, накопительную<sup>8</sup> и др. Г.В. Петрова предлагает различать конституционную, координирующую, фискальную, стимулирующую, контрольную, межотраслевую, правовую, внешнеэкономическую функции налогов<sup>9</sup>.

Характерно, что зачастую подобное выделение различных функций налогов сопровождается оговорками о существенном, основном характере фискальной функции. Так, А.В. Брызгалин, различая регулируемую функцию налогов наряду с фискальной, тем не менее замечает, что "...развитие тех или иных экономических процессов в обществе подчиняется своим закономерностям, в которых налогам отведено весьма скромное место"<sup>10</sup>.

Среди имеющихся отечественных исследований сущности налогов и их функций примечательна и, на наш взгляд, обоснованна позиция И.В. Горского о вменении налогам только одной функции – фискальной. Иные проявления ученый справедливо относит к функциям налоговой политики. По его мнению, с точки зрения практического применения такая позиция "позволяет подойти к определению границ налогового регулирования, а именно: задействие "вторичных" свойств налогов (регулирование) не может и не должно противоречить их природе, "первичной" – единственной вытекающей из сущности налога – фискальной функции"<sup>11</sup>.

Таким образом, в основу правовых конструкций налогов и сборов должны быть положены их существенные различия. **Если взимание налогов – это признак самого государства, необходимое условие его существования, то сбор – не более чем инструмент для эффективного осуществления функций государства. Такой инструмент, как сбор, предназначен для воздействия на поведение плательщиков в определенных целях.** В частности, сбор служит дестимулирующим материальным средством воздействия на мотивацию субъектов права.

Вышеизложенное относительно особенностей оснований взимания налогов, с одной стороны, и сборов – с другой, является отправной точкой в выявлении их индивидуализирующих юридических признаков, позволяющих квалифицировать тот или иной платеж и определить его место в системе публичных правовых взиманий.

Традиционно в финансово-правовой и экономической литературе большое внимание уделялось налогам как общеобязательным, индивидуально безвозмездным, безвозвратным платежам, основанным на законе и взимаемым с целью обеспечения расходов публичной власти.

Налоговый кодекс РФ (п. 1 ст. 8) предусматривает определение налога, раскрывающее, на наш взгляд, его основные черты: "под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований".

Таким образом, природу налога с формально-юридической точки зрения можно считать выясненной – в налоговом законодательстве сформулированы признаки, позволяющие в практических целях отграничить налог от любых иных платежей.

Правоприменительная практика, а также проводимые исследования в сфере налогообложения свидетельствуют о наличии нерешенных вопросов выделения сборов в качестве самостоятельного вида публичных платежей<sup>12</sup>. На данный момент раскрытие юридического содержания сбора можно отнести к наиболее актуальным задачам финансово-правовой науки.

В юридической литературе нет единства во мнениях относительно индивидуализирующего признака сбора. Так, нередко среди отличитель-

<sup>5</sup> См.: Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб., 2003. С. 126; Налоговое право. Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2004. С. 41; Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение. Учебник. М., 2002. С. 50.

<sup>6</sup> См.: Финансовое право. Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2000. С. 266; Карасева М.В., Крохина Ю.А. Финансовое право / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2001. С. 179.

<sup>7</sup> См.: Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2001. С. 35.

<sup>8</sup> См.: Налоговое право России. Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003. С. 51–54.

<sup>9</sup> См.: Петрова Г.В. Налоговое право. М., 1997. С. 14.

<sup>10</sup> Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. М., 1997. С. 63.

<sup>11</sup> См. подробнее: Горский И.В. Развитие налоговой системы РФ. Автореф. дисс. ... доктора экон. наук. М., 2004. С. 19–20; Его же. Сколько функций у налога? // Налоговый вестник. 2002. № 3. С. 161–163.

<sup>12</sup> См.: Пепеляев С.Г. Налоги: реформы и практика. М., 2005. С. 8; Шаталов С.Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Часть первая (Постатейный). М., 2002. С. 65.

ных свойств называют его разовый характер. В частности, С.Д. Шаталов полагает, что “главное отличие налогов от сборов состоит в их относительно регулярном характере (периодической уплате в установленные сроки) на основании длительно существующих обстоятельств (оснований), предусматривающих уплату налога.., в то время как сборы имеют преимущественно разовый характер и связаны с возникновением краткосрочных обстоятельств...”<sup>13</sup>. Однако в строгом смысле не все налоги обладают признаком регулярности изъятия. Они также могут уплачиваться единовременно.

В качестве существенного отличия сборов от иных изъятий предлагается также их отнесение к авансовым платежам – сбор всегда уплачивается до предоставления услуги<sup>14</sup>.

По нашему мнению, предлагаемые в данном случае признаки, а именно: разовый и авансовый характер платежа, – свидетельствуют о технике взимания и не характеризуют его сущность, поэтому не могут быть приняты в качестве квалифицирующих признаков сборов.

В юридической литературе называется также целевая направленность сборов, т.е. поступления от данного платежа привязываются к какому-либо конкретному расходу. На наш взгляд, отмеченное свойство имеет в большей степени субъективный характер, поскольку зависит от воли законодателя и свидетельствует об особенностях формирования публичных фондов денежных средств. Кроме того, целевые налоги также являются фактом правовой действительности (например, единый социальный налог). Правовые позиции Конституционного Суда РФ свидетельствуют о том, что и налоги могут иметь целевую направленность<sup>15</sup>.

В отличие от сборов налогам приписывают также свойство неотвратимости – “В жизни нет ничего неизбежного, кроме смерти и налогов” (Б. Франклин). Иными словами, налоги как явление объективны, их невозможно избежать. Свойство неотвратимости налогов выражается в том, что лицо, получая какие-либо блага, являясь собственником, так или иначе становится налогоплательщиком. В целях изъятия части собственности физических лиц и организаций государство применяет различные формы налогообложения: имущественное, подоходное и т.д. Многообразие налогов продиктовано общепризнанной необхо-

димостью дифференцировать взимаемые суммы в зависимости от категорий плательщиков<sup>16</sup>.

Указанному свойству неотвратимости налогов не противоречит возможность их оптимизации, т.е. на основе закона сведения к минимуму или неуплаты полностью конкретных видов налогов. В этой связи стоит отметить, что в целях определения конкретного платежа в качестве налога либо сбора свойство неотвратимости вряд ли может быть взято за основу, поскольку характеризует систему налогообложения в целом (как эмерджентное свойство системы), не являясь признаком отдельно взятого платежа.

Совокупность налогов, взимаемых в государстве, должна быть целостной, налоги – взаимообусловленными, поэтому они есть элементы единой экономически обусловленной системы налогообложения. Сборы имеют узкоцелевую направленность. Их воздействие ограничивается рамками конкретного вида правовых отношений. В связи с этим сборы могут существовать относительно обособленно друг от друга, поэтому нет такой необходимости, какая есть у налогов, объединять их в единую систему.

Отмеченное позволяет говорить о том, что сборы не обладают свойством неотвратимости, и в этом смысле можно согласиться с мнением о том, что “обязательность уплаты сборов наступает непосредственно в результате свободного выбора плательщика”<sup>17</sup>.

Наконец, признак, называемый часто основным, в разграничении налогов и сборов – индивидуальная возмездность последних. В финансово-правовой литературе это свойство сборов раскрывается по-разному.

Так, С.Г. Пепеляев под индивидуальной возмездностью сбора предлагает понимать “возникновение *встречного* (выделено мною. – Авт.) обязательства государства перед плательщиком”<sup>18</sup>. В целом разделяя этот подход, отметим, что “встречное обязательство государства” не обуславливается актом платежа. Например, право на судебную защиту гарантировано Конституцией РФ, и его реализация не может быть поставлена в *зависимость* от уплаты сбора. Другое дело, что Конституция РФ предусматривает в определенных целях возможность ограничения федеральным законом прав и свобод человека и гражданина (п. 3 ст. 55). В частности, федеральным законом (гл. 25.3 НК РФ) устанавливается

<sup>13</sup> Шаталов С.Д. Указ. соч. С. 63.

<sup>14</sup> См.: Кустова М.В., Ногина О.А., Шевелева Н.А. Налоговое право России. Общая часть. Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2001. С. 57.

<sup>15</sup> Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1996 г. по делу о проверке конституционности п. 1 ст. 1 и п. 4 ст. 3 Закона РФ “О дорожных фондах в Российской Федерации” от 18 октября 1991 г.

<sup>16</sup> Существует и другой подход (весьма примечательный с теоретической точки зрения) – так называемая концепция единого налога, к сожалению, на данный момент не имеющая примеров воплощения в мировой практике.

<sup>17</sup> Финансовое право РФ. Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. М., 2005. С. 323.

<sup>18</sup> Пепеляев С.Г. Указ. соч. С. 20.

дифференцированный фискальный барьер в виде сбора – государственной пошлины – в целях предотвращения возможных злоупотреблений либо чрезмерного увлечения судебными тяжбами.

Рассмотрение государственной пошлины в качестве основания возникновения обязанности государства обеспечить доступ к правосудию влечет дискриминацию по отношению к малообеспеченным гражданам.

Представляется аргументированной точка зрения М.В. Карасевой о том, что “фактически государство оказывает услуги бесплатно, однако условием их реализации является уплата в бюджет сбора... плательщик сбора и государство при оказании услуг осуществляют *не встречные* (выделено мною. – Авт.) функции, а параллельные”<sup>19</sup>.

Доходная часть бюджета формируется не только за счет налогов, взимаемых на условиях безвозмездности (хотя они являются основным его источником), но и благодаря возмездным поступлениям от оказания платных услуг бюджетными учреждениями. Подобного рода услуги осуществляются в рамках гражданско-правовых отношений, т.е. за пределами финансово-правового регулирования. Если предположить, что сборы индивидуально возмездны, т.е. являются платой за услугу (либо за иное встречное удовлетворение со стороны государства), то было бы логичным не выделять сборы в самостоятельную группу, но относить их к неналоговым доходам бюджета, а именно: к поступлениям от оказания платных услуг бюджетными учреждениями.

Поскольку сборы взимаются в рамках публичных отношений и связаны с реализацией публичных функций государства, как справедливо отмечается в финансово-правовых исследованиях, недопустима платность (возмездность) оказываемых в таких отношениях услуг.

Учитывая изложенное, индивидуальная возмездность, предполагающая встречное удовлетворение, на наш взгляд, не может быть признаком сбора как платежа публично-правового характера.

Недопустимо взимание какой-либо платы в качестве компенсации издержек при осуществлении властных полномочий государственными органами или органами местного самоуправления. В целях покрытия расходов государства и муниципальных образований при осуществлении ими публичных функций предусмотрен платеж в виде налога. Сборы, в отличие от налогов, в первую очередь решают не фискальные задачи, а преследуют иные цели. Как было отмечено выше, назначение сбора заключается в узкоцелевом

воздействии на поведение граждан при получении либо реализации ими своих прав.

Таким образом, индивидуализирующий признак сбора заключается в его **связи с совершением юридически значимых действий со стороны государства (местного самоуправления) в отношении плательщика**. При этом указанные действия совершаются органами государственной власти и местного самоуправления в рамках полномочий, установленных в соответствии с законом.

В практике налогообложения остается открытым вопрос правомерности существования обязательных публично-правовых платежей, не предусмотренных НК РФ (не кодифицированных). Согласно п. 5 ст. 3 НК РФ взимание любых налогов и сборов за рамками налоговой системы не основано на законе.

Подробно особенности взимания конкретных обязательных публичных платежей рассматриваются в специальной юридической литературе. Так, В.В. Томаров приводит примеры из практики незаконного взимания платежей, по формальным признакам являющихся налоговыми, но устанавливаемых “специальными актами законодательства” и даже при отсутствии какого-либо нормативного акта – различными комиссиями или должностными лицами. В ходе логических рассуждений автор делает вывод, что “сборы за совершение государственными органами, органами местного самоуправления юридически значимых действий, за оказание услуг, вытекающих из публично-правового статуса таких органов, незаконны не только с позиции отсутствия таких сборов в федеральном перечне, но также и по мотивам несоответствия конституционной цели функционирования Российского социального государства – обеспечения и защиты прав и свобод граждан”<sup>20</sup>.

В целом изложенная позиция основана на признании необходимости включения любого обязательного платежа, не являющегося санкцией или гражданско-правовым платежом, в перечень налогов и сборов, предусмотренных НК РФ. Нельзя не признать, что такой вывод является единственным верным, исходя из признаков налогов и сборов, закрепленных в ст. 8 НК РФ.

Сложность заключается в том, что выверенный с точки зрения НК РФ подход не согласуется с теми положениями действующего законодательства, которые предусматривают ряд платежей с признаками сборов, тем не менее не включенных в налоговую систему, а также с правовыми позициями Конституционного Суда РФ о

<sup>19</sup> Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003. С. 49.

<sup>20</sup> Томаров В.В. Местные налоги: правовое регулирование / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2002. С. 126–127.

законности взимания так называемых неналоговых фискальных сборов<sup>21</sup>.

Учитывая изложенное противоречие, вопрос правомерности взимания иных обязательных публичных платежей, находящихся за рамками налоговой системы (т.е. неналоговых), не подлежит разрешению с формально-юридической точки зрения.

Как показывает практика, предложенная законодателем классификация фискальных платежей с выделением двух групп – налогов и сборов – не позволяет с необходимой ясностью определить границы налоговой системы. Существующая размытость сферы влияния налогового режима обусловлена, на наш взгляд, не столько недостаточностью теоретической проработки понятия фискального сбора, сколько практически полным отсутствием внимания к разработке общей категории, объединяющей все платежи налоговой системы.

Представляет интерес концепция, предложенная Д.В. Винницким. В частности, для облегчения юридической квалификации различных платежей ученый предлагает ввести в научный оборот и законодательно закрепить понятие “фискальное взимание”, таким образом обозначая границы применения налогово-правового режима регулирования<sup>22</sup>.

Хотелось бы отметить, что закрепление термина “фискальное взимание” в тексте НК РФ не достаточно согласуется с уже принятой законодательной терминологией, а именно: триадой “установление, введение и взимание налогов и сборов”. Налогово-правовой режим регулирования включает кроме собственно взимания налогов и сборов также существенные особенности в порядке их установления и введения.

Налоговый платеж – интегрирующее понятие, включающее все платежи налоговой системы РФ. Данное понятие выражает их общность, особый по сравнению с иными платежами правовой режим установления, введения и взимания, осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В финансовых исследованиях имеются разные подходы к законодательному определению налоговых платежей. По мнению И.В. Горского, нет никакой необходимости давать в НК РФ строгое определение налога, поскольку это ведет к множественности упоминаемых признаков, требующих комментариев, и, таким образом, утрачива-

ется однозначность понимания налога<sup>23</sup>. Подобный подход был воплощен в Законе РФ “Об основах налоговой системы”<sup>24</sup>, где все обязательные публично-правовые платежи объединялись в одну категорию – налог, при этом его понятие определялось в самом общем виде.

Подавляющее большинство налоговых ученых все же выступают за необходимость четкого формального юридического определения налогов и сборов в НК РФ. Можно привести, как минимум, три обстоятельства, каждое из которых является достаточным основанием в пользу последнего из указанных выводов. Законодательное определение признаков налоговых платежей является гарантией: 1) против узурпации исполнительной властью законодательных полномочий; 2) постулата рыночной экономики – права частной собственности, которое может быть ограничено только федеральным законом; 3) против “скрытых” форм налогообложения, так как обозначает сферу “влияния” особого правового режима установления, введения и взимания налоговых платежей на территории РФ.

Нельзя не согласиться с тезисом экономической теории о том, что “налоги в самих себе несут собственную меру, ограничивающую их действие в каждый момент времени требованием обеспечения условий воспроизведения налогов в будущем”<sup>25</sup>. Тем не менее в отношении отечественного налогообложения, как показывает практика, справедливо высказывание о том, что “налоговые формы до настоящего времени привносятся в социально-экономическую среду по принципу императивного волеизъявления вне зависимости от требования налоговой теории”<sup>26</sup>.

Таким образом, налоговое законодательство, на наш взгляд, должно предоставить все возможности для правильной юридической квалификации того или иного платежа с тем, чтобы строго определить меру законного вмешательства государства в имущественную сферу частных лиц.

Законодательное определение налоговых платежей не должно превращаться в попытку сформулировать исчерпывающее описание всех свойств налогов и сборов. Такая сверхзадача, на наш взгляд, заведомо не достижима. В НК РФ могут быть предусмотрены признаки налогов и сборов с учетом цели – с определенностью квалифи-

<sup>21</sup> См.: Определение Конституционного Суда РФ от 10 декабря 2002 г., в котором плата за загрязнение окружающей природной среды квалифицирована как неналоговый фискальный сбор.

<sup>22</sup> См.: Винницкий Д.В. Указ. соч. С. 248.

<sup>23</sup> См.: Горский И.В. О признаках налога в Налоговом кодексе Российской Федерации // Финансы. 2004. № 9. С. 34.

<sup>24</sup> См.: Ведомости Съезда народных депутатов РФ и Верховного Совета РФ. 1992. № 11. Ст. 527.

<sup>25</sup> Горский И.В. О признаках налога в Налоговом кодексе Российской Федерации. С. 35.

<sup>26</sup> Юткина Т.Ф. Указ. соч. С. 107.

цировать тот или иной платеж в качестве налогового или неналогового.

Среди мнений относительно определения границ налоговой системы хотелось бы отметить точку зрения А.В. Брызгалина. Ученый, в частности, рассматривает систему обязательных публичных платежей с позиций их разграничения на налоговые и неналоговые, однако не дает иных критериев для их разграничения, кроме признака нормативно-отраслевого регулирования<sup>27</sup>.

По нашему мнению, в налоговую систему включаются в первую очередь любые налоги, взимаемые на территории РФ. Изъятие определенной части собственности частных лиц в виде налога имеет основополагающее значение для выделения налоговых платежей в обособленную группу публично-правовых платежей, подпадающую под особый правовой режим их установления, введения и взимания.

Как было отмечено, сборы направлены на ограничение прав и законных интересов граждан. Пределы такого ограничения установлены ч. 3 ст. 55 Конституции РФ. По справедливому замечанию Д.А. Кобзарь, “конституционно-правовой режим законного изъятия собственности в пользу государства, коим наряду с налогом является и сбор, должен соответствовать положениям Конституции РФ о пределах и форме ограничения прав граждан”<sup>28</sup>.

**Истоки вопроса разграничения сборов налогового и неналогового характера лежат в сфере конституционно-правового регулирования.** Сущность сбора как фискального препятствия в осуществлении либо приобретении права во многом обусловлена природой данного права. Во всех случаях, когда лицу вменяется обязанность уплаты определенной денежной суммы и тем самым

устанавливаются препятствия в реализации основных прав и свобод человека и гражданина (в том смысле, какой им придает норма ч. 3 ст. 55 Конституции РФ), сборы должны быть предусмотрены федеральным законом. Такие сборы включаются в налоговую систему и, соответственно, подпадают под правовой режим налогового взимания. Во всех остальных случаях, на наш взгляд, возможно понижение уровня правового регулирования, в частности установление фискального сбора подзаконным актом. Такой платеж будет являться неналоговым.

Налоговый платеж можно определить как исполнение обязанностей по уплате налогов, а также тех сборов, взимание которых связано с ограничением конституционных прав и свобод человека и гражданина.

Налоговый платеж как категория комплексная проявляет себя с различных сторон, в частности имеет смысл выделения трех его аспектов:

- 1) налоговый платеж как действие, направленное на исполнение обязанности по уплате налогов или сборов;
- 2) налоговый платеж как определенная сумма налога или сбора;
- 3) налоговый платеж как особый правовой режим установления, введения и взимания налогов и сборов.

Резюмируя изложенное, отметим следующее. Не умаляя значения принятого финансово-правовой наукой дуализма публичных взиманий с выделением двух больших групп обязательных платежей – налогов и сборов, полагаем возможным разграничение последних на налоговые и неналоговые. В качестве категории, объединяющей все платежи налоговой системы РФ, на наш взгляд, наиболее приемлемо введение в терминологический оборот понятия налогового платежа. Кроме прочего, выделение налоговых платежей в самостоятельный вид обязательных публичных платежей согласуется с одноименной классификацией доходов бюджетов, закрепленной в ст. 41 БК РФ.

<sup>27</sup> См.: Налоги и налоговое право / Под ред. А.В. Брызгалина. С. 85-88.

<sup>28</sup> Кобзарь Д.А. Судебное разрешение конституционно-правовых споров о компетенции по установлению обязательных платежей // Законодательство и экономика. 2005. № 9. С. 27.