

19. Вагина Н. Г. Криминологическая характеристика религиозной секты: особенности преступности и нетрадиционные технологии подчинения лидеру организации адептов-последователей: Автореф. ... канд. юрид. наук. Ставрополь, 2000. 18 с.
20. Методические рекомендации Генеральной прокуратуры РФ об использовании специальных познаний по делам и материалам о возбуждении национальной, расовой и религиозной вражды. М.: ГП РФ, 1999. 11 с.
21. Поршнева Б. Ф. Социальная психология и история. М.: Наука, 1979. 232 с.
22. Агеев В. С. Межгрупповое взаимодействие: социально-психологические проблемы. М.: Изд-во Моск. гос. ун-та, 1990. 240 с.
23. Братусь Б. С. К проблеме нравственного сознания в культуре уходящего века // Вопросы психологии. 1993. № 1. С. 6–13.
24. Улыбина Е. В. Психология обыденного сознания. М.: Смысл, 2001. 263 с.
25. Tajfel H., Turner J. C. An integrative theory of intergroup conflict // W. C. Austin, S. Worchel (eds.) The social psychology of intergroup relations. Montrey, 1979.
26. Немиринский О. В. Личностный рост в терапевтической группе. М.: Смысл, 1999. 112 с.
27. Уголовный кодекс РСФСР. М.: Юрид. лит-ра, 1990. 182 с.
28. Алексеева Л. В. Проблема юридически значимых эмоциональных состояний. Тюмень: Изд-во Тюменского государственного ун-та, 1997. 128 с.
29. Алексеева Л. В. Юридическая психология: Учебно-методический комплекс для дистанционного обучения. Тюмень: Изд-во Тюменского государственного ун-та, 2001. 240 с.
30. Алексеева Л. В. Взаимоотношение психологии и уголовного права в аспекте экспертологии // Психологический журнал. 2002. Т. 23. № 6. С. 60–71.
31. Василюк Ф. Е. Психология переживания. Анализ преодоления критических ситуаций. М.: Изд-во Моск. гос. ун-та, 1984. 200 с.
32. Василюк Ф. Е. Типология переживания различных критических ситуаций // Психологический журнал. Т. 16. 1995. № 5. С. 106–114.
33. Caplan G. Emotional crises // The encyclopedia of mental health. New York, 1963. Vol. 2. P. 521–532.

Денис Анатольевич ЗАХАРОВ —
аспирант кафедры административного
и финансового права
Института государства и права ТюмГУ

УДК 347.73

ПОНЯТИЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

АННОТАЦИЯ. Статья посвящена юридическому определению понятия налогообложения в налоговом праве России. Оно раскрывается на основе анализа положений нормативных правовых актов и мнений ученых. Исследуются также организационно-правовые аспекты налогообложения.

The article concerns the legal definition of taxation in the tax law of the Russian Federation. The semantics of this term is explained on the basis of the analysis of legislation and several scholarly works. Further the author investigates some legal and organizational aspects of taxation.

В современной юридической литературе, посвященной проблемам налогового права, понятие налогообложения встречается очень часто. Ученые исследуют налогообложение субъектов малого предпринимательства, ценных бумаг, инвестиционной деятельности и т. д. В учебниках по налоговому праву Российской Федерации (далее — РФ) целые главы отведены тем или иным аспектам налогообложения. В то же время учеными-правоведами недостаточно внимания уделяется разработке базового понятия налогообложения с правовой точки зрения. Данный

термин употребляется как нечто очевидное, без объяснения смысла, который вкладывается в него. Большинство ученых-юристов ограничивается определением позиции по поводу понятия налога.

Более того, в Налоговом кодексе РФ [1] используется термин «система налогообложения» (статья 18, главы 26¹ – 26⁴), но нет четкого легального определения налогообложения. О системе чего же, в таком случае, идет речь в соответствующих статьях? Всякий юридический термин, особенно используемый в нормативных правовых актах, должен быть четко определен. Если этого не сделал законодатель, то эту работу должны выполнить ученые-правоведы, в том числе на основе анализа положений источников права.

Понятия «налог» и «налогообложение» — взаимосвязанные, но различные. Налогообложение в экономическом смысле определяется как объективный экономический процесс обобществления части созданных в производстве и приращенных в обращении финансовых ресурсов в пользу всего общества. Налогообложение как процесс воплощается в таком понятии, как «налоги», обретая тем самым свое вещественно-предметное содержание [2].

Некоторые правоведы считают, что в юридическом аспекте под налогообложением следует понимать весь процесс взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, защиты прав и законных интересов участников этого процесса. [3] Анализируя данное определение, можно сказать, что его авторы исходят из двух основных положений, и оба они не бесспорны.

Во-первых, в налогообложение включается взимание как налогов, так и сборов. Такое объединение необоснованно. Налоговый кодекс РФ четко разделяет налоги и сборы (статья 8). Кроме того, в части 3 статьи 17 установлено, что при установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам. Таким образом, в отношении сборов Налоговый кодекс РФ употребляет термин «обложение», а в отношении налогов — «налогообложение».

Во-вторых, авторы-юристы солидаризируются с авторами-экономистами, используя термин «процесс». Однако процесс в юридическом значении имеет иное значение, по сравнению с экономическим. Юридический процесс — это урегулированный процессуальными нормами порядок деятельности компетентных государственных органов, состоящий в подготовке, принятии и документальном закреплении юридических решений общего или индивидуального характера [4]. Вряд ли можно сказать, что налогообложение представляет собой порядок деятельности или юридический процесс. Ведь цель юридического процесса — регламентировать порядок осуществления тех или иных действий субъектов права. Собственно, он возникает, когда осуществлено детальное правовое регулирование процессуальными нормами какой-либо деятельности. Цель же налогообложения как юридического понятия иная. Согласно словарю С. И. Ожегова [5], одно из значений слова «обложить» — обязать к уплате какой-нибудь денежной суммы. Соответственно, цель налогообложения состоит в установлении обязанности какому-то лицу уплатить налог.

Анализ содержания Налогового кодекса РФ позволяет обозначить некоторые подходы к тому, чтобы раскрыть содержание налогообложения в юридическом смысле. Прежде всего, нужно отметить непоследовательность употребления данного термина в основном источнике налогового права. В одном случае он трактуется широко, а в другом — узко.

Предпосылки широкой трактовки понятия налогообложения следующие. В статье 17 сказано, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения. Исходя из этого, можно сделать вывод, что в налогообложение включается деятельность по установлению налога. В статье 18 речь идет о специальном налоговом режиме, под которым

понимается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени. В то же время, при указании на виды специальных налоговых режимов, используется понятие налогообложения: упрощенная система налогообложения субъектов малого предпринимательства, система налогообложения в свободных экономических зонах и т. д. Таким образом, можно сделать еще один вывод: налогообложение включает в себя деятельность по определению порядка исчисления и уплаты налогов, ведения налогового учета и отчетности, учет налогоплательщиков. Наконец, регламентируя систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (глава 26⁴), в статье 346⁴² Налоговый кодекс РФ установил особенности проведения выездных налоговых проверок при выполнении соглашений. Значит, в налогообложение включается и налоговый контроль. Статья 1 Налогового кодекса РФ в части 2 определяет общие принципы налогообложения, в числе которых упомянуты: принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов, права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов, формы и методы налогового контроля и т. д. Строго говоря, речь здесь идет, скорее, не о принципах налогообложения, а о группах отношений, регламентируемых Кодексом, тем более, что они практически совпадают с теми отношениями, которые перечислены в статье 2. Но указание этих принципов в любом случае заставляет думать о налогообложении как весьма емкой категории налогового права.

Основанием для узкого понимания налогообложения является специфическое использование в Налоговом кодексе РФ терминов «система налогообложения» и «элементы налогообложения». О первом понятии речь идет в уже упоминаемых выше статье 18, главах 26¹ – 26⁴. Элементы названы в части 1 статьи 17: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. Логично предположить, что указанные элементы являются составными частями системы налогообложения.

Ученые, занимавшиеся разработкой общей теории систем и системного подхода, выделили ряд признаков, которые позволяют характеризовать какое-либо множество как систему: целостный комплекс взаимосвязанных элементов. Обычно любая исследуемая система представляет собой элемент системы более высокого порядка [6]. В числе признаков системы выделяется также иерархическое строение — одно из системных свойств, связанное с потенциальной неделимостью элементов системы и наличием для каждой системы многообразия связей и отношений [7].

Элементы налогообложения отвечают признаку целостности, так как только тогда, когда определены все элементы налогообложения, налог может считаться установленным. Система налогообложения, в свою очередь, является элементом системы более высокого порядка — налоговой системы страны. Иерархичность в совокупности данных элементов также присутствует, так как существуют обязательные (объект налогообложения, налоговый период) и факультативные элементы налогообложения (налоговые льготы). Таким образом, можно сказать, что целостная совокупность элементов, установленных частью 1 статьи 17 Налогового кодекса РФ, формально подходит для определения ее как системы налогообложения. Подобная характеристика системы налогообложения и приводит к узкому пониманию самого налогообложения лишь как совокупности элементов, необходимых для установления налога и формирования специальных налоговых режимов.

Итак, Налоговый кодекс РФ не дает четкого ответа на вопрос о понятии налогообложения. Однако представляется, что правильнее пользоваться широкой трактовкой. Основано это мнение на том, что сам Налоговый кодекс РФ регламентирует принципы налогообложения в части 1 статьи 3 (всеобщность, равенство), которые распространяются явно не только на совокупность элементов, необходимых

для установления налога, а на более широкий круг отношений. Кроме того, для характеристики элементов налогообложения в налоговом праве уже выработано понятие «юридическая модель налога». Не стоит подменять ее новым термином и вводить терминологическую путаницу.

Таким образом, в налогообложение включается деятельность уполномоченных органов государственной власти по установлению налогов, определению порядка их исчисления и уплаты, порядка ведения налогового учета и отчетности, проведению налогового контроля. Однако, чтобы дать полноценное определение налогообложения, недостаточно простого перечисления составляющих его отношений. Необходимо вывить иные, сущностные признаки данного правового явления.

Из самой этимологии слова «налогообложение» вытекает его организационное содержание. Это проявляется в том, что общественные отношения по поводу налогообложения характеризуются наличием, как минимум, двух субъектов: того, кто облагает налогом, и того, кто обязан платить налог. Иными словами, организационные отношения — это общественные связи, возникающие между индивидуумами, их объединениями и публично-территориальными образованиями, направленные на согласование публичных и частных интересов и возникающие в связи с решением общественных (публичных) задач [8]. Попадая в сферу действия налогового права, эти отношения становятся организационно-правовыми.

В современных условиях понимание сущности организационно-правовых отношений должно быть иным, по сравнению с советским периодом развития государства и общества. В то время считалось, что организационные отношения возникают на основе деятельности государства по осуществлению хозяйственно-организаторской функции через систему органов государственной власти и управления. Провозглашалось, что планирование и оперативное руководство хозяйственным процессом — важная составная часть организационной деятельности государства [9]. В настоящее время, когда экономическая жизнь строится на принципах независимости хозяйствующих субъектов от государства, их самостоятельности и ответственности, такое понимание организационных отношений невозможно. На первый план выходит одна из основных характеристик такого рода отношений — необходимость согласования публичных и частных интересов. Это в полной мере относится и к налогообложению, что отмечается некоторыми учеными. По мнению Д. В. Винницкого, налоговые отношения — это отношения по распределению бремени публичных расходов. Однако непосредственной целью налоговых отношений выступает не перераспределение доходов членов общества, а справедливое распределение бремени публичных расходов [10]. Т. Ф. Юткина отмечает, что в своем фискальном проявлении система налогообложения обеспечивает интересы субъектов сферы «бюджет», а в регулирующей функции — интересы сферы «бизнес» [11]. По мнению Г. В. Петровой, при исследовании концептуальных теоретических основ налоговой деятельности необходимо исходить из поддержания позитивных тенденций к расширению роли не только фискальных, но и регулирующих функций налогообложения в государственном управлении экономикой и финансами. Такой подход дает возможность по-новому посмотреть на полномочия в налоговой сфере не только налоговых, но и иных органов государственного и негосударственного управления [12].

Другие авторы иначе воспринимают сущность налогообложения и налогов, заявляя, что налог в современных условиях устанавливается для получения бюджетного дохода, поэтому воздействие, оказываемое на налогоплательщика для достижения какого-либо результата, не может быть основной целью налога [13]. Представляется, что такая позиция приводит к игнорированию одного из важнейших инструментов влияния на экономическую жизнь государства. Кроме того, в услови-

ях безоговорочного приоритета интересов государства над интересами налогоплательщиков, при отсутствии баланса интересов, налогообложение будет малоэффективно. Оно не сможет полностью использовать весь имеющийся у него потенциал.

Наиболее удачной формулировкой, отражающей взаимодействие различных функций налогообложения, можно признать следующую: налогообложение является фундаментальной составляющей государственной фискальной политики, представляющей собой комплекс мероприятий правительства в области формирования государственных доходов с целью регулирования уровня деловой активности [14].

Исходя из всего вышеизложенного, можно сделать вывод о наличии некоторых признаков налогообложения как юридического понятия:

1. Это деятельность широкого круга органов государственной власти, но, в первую очередь, налоговых органов.

2. Реализуется посредством организационных правоотношений.

3. Направлена на организационно-правовое обеспечение установления и надлежащего исполнения налоговой обязанности.

4. Должна поддерживать баланс между публичными и частными интересами.

Таким образом, налогообложение в юридическом смысле — это деятельность уполномоченных органов государственной власти по организационно-правовому обеспечению установления налоговой обязанности и ее надлежащего исполнения в целях поддержания баланса между публичными и частными интересами.

Взгляд на налогообложение как на организационно-правовую категорию, через призму баланса интересов, открывает глубокий пласт научно-практических проблем. Они связаны с анализом форм и методов деятельности органов государственной власти в налоговой сфере, оптимизацией их структуры и полномочий исходя из необходимости обеспечения той или иной функции налогообложения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Налоговый кодекс Российской Федерации (ред. от 07. 07. 2003 г.). М.: Проспект, 2003. 528 с.
2. Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М.: НОРМА—ИНФРА-М, 2001. С. 23.
3. Парыгина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право Российской Федерации: Учебник. Ростов-на-Дону: Феникс, 2002. С. 55.
4. Теория государства и права: Учебник / Под. ред. В. М. Корельского, В. Д. Перевалова. М.: НОРМА—ИНФРА-М, 1999. С. 395.
5. Ожегов С. И. Словарь русского языка. М.: Советская энциклопедия, 1964. С. 417.
6. Блауберг И. В., Садовский В. Н., Юдин Э. Г. Системный подход: предпосылки, проблемы, трудности. М.: Знание, 1969. С. 29.
7. Садовский В. Н. Основания общей теории систем. М.: Наука, 1974. С. 84.
8. Винницкий Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Юридический центр Пресс, 2003. С. 137.
9. Братусь С. Н. Предмет и система советского гражданского права. М.: Государственное издательство юридической литературы, 1963. С. 42.
10. Винницкий Д. В. Указанное сочинение. С. 130.
11. Юткина Т. Ф. Указанное сочинение. С. 27.
12. Петрова Г. В. Современные проблемы развития теории и практики правового регулирования налогообложения в финансовой деятельности государства // Журнал российского права. 2002. № 8. С. 26.
13. Налоговое право: Учебное пособие / Под. ред. С. Г. Пепеляева. М.: ФБК-ПРЕСС, 2000. С. 25.
14. Банхаева Ф. Х. Методологические и теоретические положения налогообложения // Налоговый вестник. 1999. № 11. С. 18.