

УДК 336.1
DOI: 10.17223/22229388/27/2

А.А. Земцов

ДОКТРИНА ФИНАНСОВОГО ПРАВА В РФ С ПОЗИЦИЙ СИСТЕМЫ НАЦИОНАЛЬНЫХ СЧЕТОВ

Ключевые слова: *домохозяйства, налоги, налоговые платежи, законное изъятие собственности, мультикаскадная система изъятия собственности.*

Параллельные прямые – прямые, которые, будучи продолжены в обе стороны неограниченно, ни с той ни с другой стороны между собой не встречаются.

Евклид. Начала

В предыдущей статье о доминировании государства [1] я описал модель реального государства (МРГ) и в общих чертах систему мультикаскадного изъятия имущества. В целом поддерживая философию выделения элементов системы, я думаю, что повинности входят в более глобальную систему, ведь речь не идет об имуществе. Вопрос этот обширный, имея колоссальную историческую составляющую и заметное современное значение, требует отдельного рассмотрения.

В этой же работе будут приведены примеры, которые полностью подтверждают характеристики МРГ в сфере принудительных изъятий. Фискальная нагрузка на экономику [2] в Российской Федерации количественно соответствует Австрии и другим Европейским странам – 45–50% доходов общего правительства в ВВП, выше России из развивающихся и переходных стран только Беларусь (> 50–55%) и четыре скандинавские страны – Финляндия, Дания, Норвегия, Швеция [Там же. С. 151–152]. Исследователи выделяют пять категорий стран, к пятой категории относятся развивающиеся экономики с расширенной ролью государства как собственника и управляющего бизнесом, особой ролью публичного сектора, необходимостью расширенного потребления государством произведенной стоимости (например, в целях защиты национальной безопасности, обеспечения социальной стабильности, «удержания на плаву» и реструктуризации неэффективной и экстенсивной государственной собственности при переходе к рыночной экономике). Как следствие, складывается повышенная налоговая нагрузка, в конечном итоге тормозящая экономический рост. Пример – Россия [Там же. С. 153–154].

Перечень из 11 критериев Амилькаре Пувиане поразительно напоминает описание финансовой системы РФ. Если бы государство захотело выжать из населения максимальное количество денег, как

бы оно действовало? Вот 11 стратегий, которые правительство могло бы взять на вооружение:

1) использование косвенных, а не прямых налогов, чтобы налог скрывался в цене товаров;

2) инфляция, посредством которой государство сокращает ценность денег всех других экономических субъектов;

3) заимствование, чтобы отсрочить необходимое налогообложение;

4) налоги на дарение и предметы роскоши, когда налог сопровождает получение или покупку чего-то особенного, что снижает неприятность налога;

5) «временные» налоги, которые впоследствии не отменяют, хотя критическая ситуация проходит;

6) налоги, паразитирующие на социальном конфликте: обложение большими налогами непопулярных групп (состоятельных людей, курильщиков или тех, кто получает случайные прибыли);

7) жупел угрозы социальной катастрофы или предоставление услуги, в настоящий момент составляющей государственную монополию;

8) увеличение общего налогового бремени относительно небольшими приращениями (налог с продаж или налог, взимаемый путем вычетов из доходов в момент их получения) вместо единовременной суммы, выплачиваемой раз в год;

9) налоги, точный размер которых нельзя предсказать заранее, т.е. налогоплательщик находится в неведении о том, сколько он платит;

10) чрезвычайно сложная структура бюджета, чтобы общество не могло разобраться в бюджетном процессе;

11) использование агрегированных категорий государственных расходов, таких как «образование» или «оборона», чтобы непосвященным было трудно оценить отдельные статьи бюджета [3. С. 277].

Налог (метод законного изъятия собственности) по своей сути многодисциплинарен. В этой работе мы попытаемся взглянуть на него, как отмечалось, с позиции домохозяйственного бюджета, преимущественно освещая его финансово-правовой аспект, что позволит полнее представить формальное представление и суть существующих проблем: каким образом доминирование государства осуществлялось в области принудительного изъятия собственности.

В.А. Кашин выделил несколько подходов к изучению вопросов налогов и налоговых отношений: фискальный административно-правовой (который как раз у нас и превалирует); криминально-обвинительный (по нормам действующего НК РФ любой из граждан и предпринимателей может быть обвинен в нарушении налогового законодательства, и на этом строятся все официальные комментарии и разъяснения НК РФ); политический (в РФ незаметен); социально-экономический (разрабаты-

вается отдельными авторами, официальной наукой игнорируется); социологический (известен в вульгарном варианте как «опросы налогоплательщиков, “довольных” и “недовольных” уплатой налогов» [4. С. 39].

По мнению И.И. Кучерова, «налог является сложным институтом, который может рассматриваться и, соответственно, определяться с позиций различных наук. Имеет полное право на категорирование налога и экономическая наука. По мнению экономистов, сущность налога составляет изъятие государством в свою пользу определенной части ВВП в виде обязательного взноса. Определения налога, сформулированные представителями разных наук, не могут совпадать, поскольку отражают различные его стороны [5. С. 16].

Одной из тенденций последнего времени стал процесс интеграции научных исследований, наиболее отчетливо проявляющийся в экономической и правовой науках [6. С. 36].

Три главных вывода: на современном этапе уже невозможно рассматривать финансово-правовые отношения только с точки зрения публичного права, невозможно рассматривать финансово-правовые отношения в отрыве от экономики и ее теории и законов, а также невозможно использовать неюридизированные экономические термины без ограничения в их трактовании (понятиях) [7. С. 4].

В аргументированной позиции И.М. Зарипова утверждается: если рассматривать налог как целостное явление, нельзя не признать, что налоги – это явление не просто правовое, а экономико-правовое. Во-первых, налоги всегда являются производными от экономического обмена (налоги на экономический обмен) или экономического состояния (имущественные налоги). Во-вторых, налоги и сами по себе означают перераспределение в обществе экономических благ. Взимание налога одновременно означает отчуждение имущества (правовой аспект) и объективное уменьшение имущества налогоплательщика (экономический аспект). [8. С. 26]. Подход, объединяющий две диалектически связанные между собой части – экономическую (публичные финансы) и юридическую (отрасль права, регулирующая публичные финансы) – и до настоящего времени используется во многих зарубежных высших школах. Все это заставляет специалистов в области финансового права обратиться пристальное внимание на соотношение экономики и права в налогах. Возможно рассмотрение права и экономики в налоговых отношениях как формы и содержания (разумеется, не отрицая рассмотрения права как самостоятельного явления со своей формой и содержанием). Такой подход составляет особый вид междисциплинарного исследования (его можно назвать налоговедением) и

открывает большие перспективы для развития науки и практики [8. С. 27–28].

Рассматривая исторические аспекты налогообложения, С.С. Тропская замечает, что на рубеже XIX–XX вв. в континентальном и англосаксонском праве доминировали различные подходы к пониманию финансов. Если в первом случае понятие финансов преимущественно рассматривалось в узком смысле, т.е. применительно только к государственному (публичному) хозяйству, то во втором случае – в широком смысле: охватывало доходы, расходы и управление ими как публичными субъектами, так и частными лицами. В России к началу XX в. полностью разделялся подход немецкой школы [9].

Переход к рыночным отношениям в нашей стране в течение последних десятилетий сопровождается значительными изменениями в правовых нормах различной отраслевой принадлежности. Ярким тому примером являются нормы финансового права: финансовое право разрослось, оно стало весьма объемным. В свою очередь, научная доктрина, можно сказать, застыла на классическом определении предмета финансового права: это финансовая деятельность государства или деятельность, связанная с образованием, распределением и использованием государственных денежных средств, необходимых для выполнения его функций. Эти и другие обстоятельства говорят о необходимости уточнения предмета современного финансового права [Там же. С. 6].

Классический подход в данном случае означает, что из четырех основных экономических субъектов (СНС) финансовое право всесторонне рассматривает только финансы государства, а финансы других субъектов – только как имеющие отношение к единственному субъекту, что приводит к довольно необычным формулировкам с экономико-финансовой точки зрения.

По мнению С.О. Шохина, в последнее время в законодательной и практической деятельности властей отмечается тенденция, которую можно охарактеризовать как постепенное, но устойчивое поглощение частных финансов публичными. Широко применяются и неналоговые способы изъятия денег: постепенное повышающиеся тарифы на продукцию естественных монополий; систематическое повышение арендной платы (регионы). В итоге экономисты и предприниматели отмечают фактический рост налоговой нагрузки и более широкую дифференциацию ее составляющих. Денег у населения изымается все больше и разными способами. С юридической точки зрения это означает более широкое распространение императивного метода регулирования финансово-экономической деятельности частнопредпринимательских субъек-

тов и домохозяйств, а следовательно, принципов, методов и норм финансового права [10. С. 21].

С позиций господствующей доктрины это означает, что финансы домохозяйств – это не финансы, поэтому они не входят в предмет финансового права. Одна из причин этого теоретического своеобразия – наследие (влияние) советского финансового права, так называемые предрассудки: всякий раз, пытаясь постичь некий смысл, мы исходим из чего-то такого, что уже присутствует в нашем сознании и сообщает нашим усилиям направленность и форму. Речь идет о предрассудках и предпосылках.

Предрассудки искажают наше видение вещей; предпосылки же помогают осмыслить наблюдаемые явления и связи. Мы многому сможем научиться, если выработаем трезвый взгляд на вещи, бессознательно воспринимаемые нами как непреложные данности. Некритическое отношение к таким мнимым данностям обусловлено целым рядом причин, например потребностью в обобщенной картине целого или желанием свести многообразие явлений к небольшому количеству по возможности простых и непреложных первичных понятий. В результате мы выказываем склонность к абсолютизации отдельных, частных точек зрения, методов и категорий, а еще чаще смешиваем то, что безусловно известно или доступно познанию, с тем, во что мы верим. Такие предрассудки отягощают и парализуют нашу мысль. К. Ясперс выделяет шесть групп предрассудков. Наиболее универсальны первые две группы: философские и теоретические. [11. С. 41] Предрассудки ложные – фиксированные, ограниченные предпосылки, ошибочно воспринимающиеся как нечто абсолютное. Носители предрассудков едва ли отдадут себе отчет в их природе; предрассудки обычно не осознаются, а их осознание служит залогом освобождения от их воздействия. Предпосылки истинные укорены в самом исследователе и лежат в основе его способности видеть и понимать явления. Будучи высвечены сознанием, они воспринимаются лучше, яснее, адекватнее [Там же. С. 48].

По мнению Е.М. Вожовой, для советского периода характерны десять особенностей понимания субъектов права. Особое значение для предмета нашей статьи имеют пять из них, которые говорят о преобладающем значении государственных публичных субъектов права, диктовавших свою волю индивидам-физическим лицам, простым исполнителям: 3) ведущая роль государства и общества в жизни отдельного индивида-физического лица; 4) отрицание самостоятельного статуса и значения индивида-физического лица и радикальный отказ в пользу всеобщего; 5) всесторонняя трансформация человека в простого исполнителя функций социалистической общности; 6) наличие в гражданском обороте государственных юридических лиц и от-

сутствие частных; 10) развитию института «субъекты права» (а также «субъекты финансового права») препятствовало полное отрицание многочисленных работ дореволюционных ученых-правоведов [12. С. 22–23].

Пример современного прочтения – налог как обязанность (см. ниже).

По мнению Р.А. Гаврилюк, все известные науке финансового права, науке о финансах теории налога и налогового права в ходе проверки их практикой оказались несостоятельными, не способными адекватно объяснить истинную природу налогообложения, сделать его одновременно приемлемым для общества и необременительным для налогоплательщика.

Речь идет о полном несоответствии новым общественным идеалам и парадигмам этатической доктрины налогового права, сущностью которой являются: полный отрыв публичных интересов от частных и вульгарное противопоставление публичных интересов частным, установление юридического неравенства налогоплательщика и государства как получателя налогов и собственника всех налоговых поступлений в казну; провозглашение приоритетными в налоговых правоотношениях интересов государства и фактическое установление на этом основании полного господства налоговых интересов государства и такое же полное игнорирование естественных прав и законных интересов налогоплательщиков; построение всей системы налоговых правоотношений в обществе по властному критерию. Закономерными следствиями реализации этой доктрины стали: отчуждение тоталитарным государством создаваемых благ от их создателей, фактическое и юридическое овладение этими благами государственной бюрократией; снижение вследствие этого, а со временем полная потеря мотивации не только к расширению общественного воспроизводства, но и к общественно полезному труду вообще, замедление и, по существу, полное угасание темпов роста общественных благ, омертвление капитала, бегство труда и капитала за рубеж, в налогово-привлекательные регионы, обобщающим интегральным следствием чего становится резкое ухудшение социально-экономических условий жизни общества, его пауперизация [13. С. 24–25].

Обобщающий подход Н.М. Казанцева: финансовое право в продолжение доктрины советского финансового права признается исключительно публичным правом – как право государственной власти одностороннее регулировать финансы как отношения. Советская идеология в силу монистической партократии деформировала публичное право из права общего блага граждан в единопартийное право государственных должностных лиц изымать и перераспределять достояние подданных,

реализуя гоббсовскую догму права как приказа суверена. Однако финансы – это не только отношения, но и вещи, ценности, которые составляют суть объекта права собственности [14. С. 47].

В России традиционно вовсе не гражданское, а публичное право составляет основу метода правового регулирования. Это порождает иной тип культуры, права, законодательства и отношений власти с народом: государство как волеустановление государя, иными словами, держава, неизбывная российская традиция, прошедшая через царский, советский и нынешний период федеративного государства. В демократической России сохранилась в гуманитарных науках державная догматика прошлого времени. Она имеет место и в финансовом праве, толкуемом поэтому весьма констрикционистски – как право государства управлять своими денежными фондами.

И это несмотря на то, что финансовое право осуществляется и как право публичных лиц, в том числе государства, и как право частных лиц: в публичной форме (валютная эмиссия, налоги и бюджет) и в частной (финансовые рынки, котировки и оценки, банковские счета, платежи, расчеты, займы и частная эмиссия финансовых инструментов). Оно имеет универсальный, всеобщий и единый для процесса реализации характер.

Мы предлагаем многосубъектное доктринирование науки финансового права вследствие полифункционального подхода к определению места и значения этой науки в общественной и частной жизни граждан, их обществ и государства. Многие из гражданских прав оказываются невозможны при отсутствии финансовых прав и их инструментов – денег и т.п. [Там же. С. 55–56].

Процесс несовпадения номинального и реального налогоплательщика (или распределение бремени) имеет долгую историю, т.е. богатое прошлое и разнообразное настоящее, многоаспектность.

Если в доиндустриальном обществе источником налогов считалась земельная рента, то в индустриальном обществе акцент переносится на прибыль и заработную плату (налоги с заработной платы рассматривались как перелагаемые на прибыль предпринимателя).

Новая теория налогов опиралась на формулу: все налоги уплачиваются в конечном счете из прибыли капиталиста и лишь некоторые из земельной ренты, а форма налогов является несущественной.

Переход к индустриальному обществу открыл возможности для бурного развития налоговых систем и вторжения налогообложения во все стороны жизни. НДС, взимаемый на всех стадиях производства с налоговым учетом практически всех операций, – это пик развития финансовой мысли индустриального общества [4. С. 40]. В со-

ветской экономической литературе этот процесс активно рассматривался, правда, в отношении только капиталистической экономики, так как в условиях социализма роль налогов в специфически идеологизированном понимании постоянно сокращалась. Назывался этот процесс переложением налогов; в капиталистических странах это – перенесение налогов с имущих классов на широкие трудящиеся массы, сложный и глубоко скрытый процесс, непосредственно не выступающий на поверхность общественной жизни.

Фактические финансовые отношения при капитализме предстают в ином свете, чем это изображается официальной буржуазной статистикой. Даже буржуазные экономисты (например, американцы Р. Масгрейв, Д. Минз) вынуждены признать, что от 30 до 50% налогов, уплачиваемых капиталистами, перекладывается ими на потребителей. [15. С. 399].

Буржуазные экономисты пытаются скрыть, завуалировать, что когда налоги платит трудящийся, то на сумму налогов сокращаются его личные средства, а отсюда и возможности приобретения необходимых продуктов питания, одежды, обуви и т.п. Когда же налоги платит капиталист, то, во-первых, он платит значительно меньше (относительно своего дохода); во-вторых, это не отражается так ощутимо, как у простого рабочего, на его личных потребностях; в-третьих, он всегда, даже при небольшом налоге, стремится переложить его на трудящихся. Это достигается путем повышения цен на товары, совершенствования системы акцизов и других косвенных налогов, снижения заработной платы рабочим и т.п.

Содержание этого процесса несовпадения рассмотрим в классическом изложении Р.А. и Р.П. Масгрейвов, а затем обратимся к формальной стороне вопроса – юридической, проведя небольшой обзор подходов к гнезду понятий «плательщик налогов».

Налоги являются платой за цивилизацию, но весь вопрос в том, кто ее приносит. Налоги не являются добровольными платежами, но подлежат обязательной уплате в соответствии с установленным налоговым законодательством. Хотя принятые законопроекты являются отражением (более или менее совершенным) предпочтений избирателей, однажды установленные, они становятся обязательными платежами, налагающими бремя, которого индивидуальные налогоплательщики стараются избежать или переложить на других. Чтобы определить, кто именно платит, необходимо заглянуть за пределы налоговых установлений, т.е. через головы тех, на кого по закону ложится обязанность уплаты. Отсюда следует два соображения: необходимо помнить, что в конечном итоге налоговое бремя полностью несут индивиды (несмотря на то, что налоги могут взиматься с фирм, конеч-

ное бремя ляжет на домохозяйства в лице владельцев фирм, работников или потребителей продукции этих фирм); конечное распределение бремени может отличаться от того, которое было установлено законом, вне зависимости от того, вводится налог на индивидов или на фирмы. Индивиды, так же как и фирмы, могут регулировать свои продажи и покупки, влияя таким образом на положение других.

Налоговое законодательство обычно выражает обязательства как функцию от какого-либо аспекта экономического поведения, такого как заработанный доход, осуществление продаж или покупок.

Производители служат удобным объектом сбора, перекладывая налог на потребителей в форме повышения цен на товары. Определение фактического распределения налогового бремени требует анализа процесса экономического приспособления или передачи бремени от точки воздействия (места правового воздействия) к точке конечной уплаты (места экономического воздействия); этот процесс обычно называется «перенесением» налогового бремени [16. С. 284–285].

Подобная позиция присутствует и в современной литературе. Все налоги включаются предпринимателями в цену своей продукции, фактически платятся населением страны, потребляющим ее. Только тогда, когда предприятие не может продавать товары по цене, включающей налоги, часть налоговой нагрузки ложится на доходы предприятия. Однако такие случаи характерны лишь для отдельных предприятий (фактически банкротов). Взыскиваемые с разных субъектов на разных этапах общественного производства, все налоги оказываются заложенными в цену конечного продукта, в качестве которого выступают товары народного потребления, поэтому конечным «всеобщим налогоплательщиком» и носителем налогового бремени выступают граждане страны [17. С. 7].

Итак, точка конечной уплаты налога или место экономического воздействия связаны с тем, чья собственность уменьшается (умалется).

Именно собственность как социально-экономический институт выступает исторической предпосылкой и непосредственной основой налогообложения. Полагаем, чувство собственности является древнейшим инстинктом, причем инстинктом врожденным, а не приобретенным в процессе социальной адаптации. Подтверждением этому выступают многочисленные наблюдения за поведением животных, детей, а также примитивных существ. Наряду с инстинктами самосохранения, доминирования и продолжения рода собственные устремления определяют сущность человека разумного. Чувство собственности проявляется в виде мощного инстинкта, заложенного естественной природой человека [18. С. 20–21].

Рассмотрение собственности как чувств, явления эмоциональной сферы позволяет объяснить негативное отношение к ее изъятию без обращения к логическим категориям и доказательствам. Отметим, что У. Джеймс считал имущество частью физической личности [19. С. 70].

В работах многих специалистов отражается противоречие между правом собственности (собственностью) и интересами государства в ее изъятии: изначально существует коллизия между первичностью права собственности и фискальным интересом государства. Субъектам предпринимательской деятельности, которые потенциально имеют перед собой цель – систематическое увеличение прибыли, изначально присуще стремление к минимизации налогового бремени, которое, однако, граничит с другой стороны с необходимостью уплаты соответствующих налогов и сборов для поддержания порядка в государстве и улучшения собственных условий деятельности. В случае, если субъект предпринимательской деятельности не получает необходимой защиты своих прав и свобод со стороны государства, несмотря на исполненную им обязанность по уплате налогов, данное обстоятельство становится одним из факторов, провоцирующих налогоплательщика на сокрытие денежных средств, подлежащих налогообложению, что приводит к изобретению и совершенствованию механизмов избежания уплаты налогов [20. С. 12–13].

Противоречие между стремлением государства взять больше налогов и желанием налогоплательщиков заплатить меньше существовало всегда. В соответствии с законом немецкого экономиста А. Вагнера о возрастании бюджетных расходов налоговые притязания государства стремятся к постоянному росту. Это, в свою очередь, ведет к усилению сопротивления налогу, в результате чего государство неизбежно сталкивается с проблемой создания соразмерного режима налогообложения. Этим объясняется его стремление при установлении элементов налога максимально «уловить» платежеспособность субъектов хозяйствования как в общих чертах, так и достаточно подробно в специальных налоговых законах. В настоящее время принцип эффективности, разработанный А. Смитом, преломляется в постулат, что налоги и сборы должны иметь экономические основания.

Данное положение ограничивает фискальный суверенитет государства и защищает плательщика от произвольно, безосновательно установленных налогов. Законно установленным может считаться налог, имеющий экономический смысл и основание. Потребность государства в финансовых ресурсах в принципе не может быть удовлетворена полностью. Однако только ее наличие не может считаться достаточным основанием для фискальных изъятий [21. С. 25–26].

Конституционным Судом РФ неоднократно отмечалось, что по своей природе обязанность по уплате налогов и сборов, установленная в ст. 57 Конституции РФ – это ограничение прав и свобод человека и гражданина, в данном случае характеризующееся изъятием из круга полномочий, составляющих право собственности. Как и любое ограничение прав, оно должно отвечать ряду принципов, установленных как непосредственно основным законом, так и приводимых в трактовке Конституционного Суда РФ. В Конституции РФ устанавливаются повышенные требования к законодательству о налогах и сборах: к налоговым законам, помимо общих требований о запрете обратной силы законов и запрещении издания законов, отменяющих или умаляющих права и свободы человека и гражданина, предъявляется комплексное, раскрывающееся через систему гарантий требование об установлении системы налогов федеральным законом [22. С. 15–16].

Налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности. Так, Конституционный Суд РФ (1996) установил, что налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну.

Тем самым взимание налогов связано с вторжением государства в право собственности, в имущественные права. По мнению ученых, установление и введение того или иного налога ограничивает частного собственника в осуществлении правомочий пользования и распоряжения определенной частью его финансовых ресурсов.

Суверенитет государства проявляется именно в праве сил, находящихся у власти, изменять систему собственности, в том числе ограничивать право собственности.

Положение об уплате налога, которое содержится в ст. 57 Конституции РФ, должно пониматься как фактическое изъятие налога у налогоплательщиков.

Суверенное право государства на установление и взимание налога представляет собой форму его участия в праве собственности налогоплательщиков. Характер налогообложения как формы участия государства в собственности налогоплательщика проявляется не в ограничении правомочий (как в сервитуте), а в лимитировании объема присвоения. Налогообложение и представляет собой механизм обременения собственности периодическими денежными выплатами [23. С. 25–26].

В любом случае суверенное право на установление и взимание налогов является проявлением, способом реализации права присвоения части имущества, находящегося на территории государства, либо имущества, расположенного за его пре-

делами, но принадлежащего лицу, находящемуся в устойчивой правовой связи с этим государством.

Однако пользоваться и непосредственно распоряжаться имуществом, находящимся у другого лица, невозможно. Распоряжение данным имуществом заключается в наложении обязанности на налогоплательщика внести его денежный эквивалент в бюджетную систему в рамках налоговых обязательственных отношений [Там же. С. 27].

В работе А.О. Якушева [24] сравнивается законное изъятие собственности (налогообложение) с имущественной карой за правонарушение (преступление).

Нормы налогового права являются «политически напряженными», потому что их реализация влечет перераспределение собственности между налогоплательщиком и публично-правовыми образованиями в пользу последних. Вышеназванные «напряжения» возникают в связи с тем, что перераспределение происходит по правилам, установленным одной стороной общественного отношения, следовательно, вторая сторона оказывает максимальное влияние на законодателя, чтобы обеспечить учет интересов второй, подчиненной стороны. Налог имеет свойство (способность) лишать плательщика части собственности, при этом данное лишение имущества не представляет собой кару за какое-либо нежелательное государству или обществу деяние. Современный налог, как и налоги древности, продолжает представлять принудительное лишение плательщика части собственности. С другой стороны, и современное, и древнее право предусматривали возможность принудительного лишения собственника имущества как наказание за совершенное правонарушение. При этом лишение собственности как наказание было возможно только в установленном правовыми нормами процессуальном порядке, и чем более развитым становилось право, тем более сложный процессуальный порядок оно предусматривало. При этом процессуальные отношения возникают после совершения правонарушения, процесс идет «персонально» в отношении каждого нарушителя и может закончиться лишением виновного части имущества [Там же].

Нет единого подхода, чем же является налог: обязанностью налогоплательщика или обязательством собственника и государства.

И.И. Кучеров поддерживает концепцию определения налоговых платежей как правовых форм возложения на физических лиц и на организации обязанностей по участию в формировании бюджета [25. С. 22]. Форму возложения обязанностей по участию тех или иных лиц в формировании бюджета следует рассматривать как юридическую конструкцию, состоящую из совокупности связанных внутренней структурой составляющих – элементов налогов и сборов.

Юридическая конструкция налога (ЮКН) и сбора есть некая универсальная модель, элементы которой подлежат законодательному определению при установлении и введении конкретных налоговых платежей. ЮКН – система законодательно закрепленных и реализующихся в правоотношениях, при наличии юридических фактов, элементов его модели, четко определяющей обязанность налогоплательщика по исчислению и внесению налогового платежа в бюджет или внебюджетный фонд. Элементы налога могут быть определены как внутренние исходные функциональные единицы, которые в своей совокупности и составляют юридические конструкции соответствующих налоговых платежей.

Элементы налога не следует во всех случаях отождествлять с элементами налогообложения.

Налогообложение – процесс, связанный с установлением и взиманием налогов и сборов, а налоговые платежи – одно из его правовых средств. Элементы налогообложения: налогооблагающий субъект, предмет, источник и носитель налога [25. С. 21]. Общие перечни элементов обязательных налоговых платежей, иначе – элементные составы налогов и сборов: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка, порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога [Там же. С. 23–25].

Объект налога, по сути, есть определенная налогооблагающая связь, объединяющая предмет налогообложения и субъект налога. Объект налога, а следовательно, и обязанность по уплате того или иного налогового платежа, возникает в том случае, когда обозначилась эта связь. Объект налога возникает в результате действий субъекта налогового права – так называемый порождающий факт.

Объект налогообложения – юридический факт, который в соответствии с налоговым законом обуславливает обязанность по уплате налога.

Юридический факт порождает возникновение индивидуально определенных правоотношений между конкретными субъектами, т.е. возникновение конкретных прав и обязанностей сторон. Таким образом, юридические факты являются основанием возникновения как правоотношений вообще, так и финансовых и налоговых правоотношений в частности.

При всем многообразии налоговых правоотношений их ядро составляют отношения, возникающие непосредственно в связи с уплатой налога. Содержание этого правоотношения заключается в исполнении налогоплательщиком соответствующей обязанности. С правовой точки зрения любая юридическая обязанность, в том числе и обязанность по уплате налогов, есть юридическая мера должного поведения участника правоотношения, соответствующего его субъективному праву. По

своей правовой природе налоговая обязанность является одной из разновидностей публичных правовых обязанностей, которые возлагает государство на физических лиц и на организации. Заключается она в обязанности заплатить налог в определенном размере и в установленный срок [26. С. 6–7].

Обязанностей в тексте основного закона как минимум три, и первой по порядку изложения идет обязанность платить законно установленные налоги и сборы. Можно предполагать, что по значимости обязанность по уплате налога также является первой и главной. Именно гражданство является производным от налогового бремени, а не наоборот. Конституционная обязанность по уплате налогов и сборов является достаточно сильной связью налогоплательщика и государства. Более того, налоговую обязанность следует считать важнейшей в процессе установления такой связи.

Налоговый патриотизм – готовность нести соответствующее налоговое бремя для поддержки своего государства. Отсутствие такого желания или индифферентное отношение к наполнению бюджета страны следовало бы назвать налоговым космополитизмом. Человек, лишенный налогового патриотизма, сочтет возможным поменять место жительства и гражданство для того, чтобы уменьшить свое налоговое бремя [27. С. 27].

Налогообложение строится на единых принципах, и определенные налоговые обязанности устанавливаются по общему правилу для всего круга лиц, отличающегося конкретными родовыми признаками.

Содержание обязанности по уплате налогов и сборов заключается в наличии у налогоплательщика (плательщика сбора) правовой обязанности уплатить законно установленный в определенном размере, правильно исчисленный, в соответствии с установленными порядком и сроком налог или сбор [28. С. 15].

Обязательства являются межотраслевой конструкцией, характерной для любых имущественных отношений, опосредствующих перемещение материальных благ.

А.И. Худяков относительно судьбы понятия «налоговое обязательство» отмечает, что для идеологического и политического оправдания в сфере налогообложения государству было выгодней использовать категорию «налоговая обязанность», которая касалась лишь одной стороны налогового отношения – налогоплательщика. Другая сторона – государство – находилось как бы в правовом вакууме, обладая неопределенным (и поэтому неограниченным) набором прав и не неся никаких обязанностей.

Понятие «налоговое обязательство» в большей степени ориентирует общественное сознание на

связанность государства законом в сфере налогообложения, чем понятие «налоговая обязанность» [29. С. 291–292].

Именно категория налогового обязательства полностью соответствует природе отношений между плательщиком и государством в лице уполномоченных органов. При этом следует учитывать два момента. Во-первых, это обязательство базируется на императивном предписании относительно поведения налогоплательщика. Каждый, кто в соответствии с требованиями закона обязан к совершению определенных действий относительно уплаты налогов, налогового учета и налоговой отчетности, должен их совершить на основании властного веления государства. Во-вторых, цель существования налоговой системы государства заключается не только в сборе определенной суммы денег за счет налоговых поступлений. Налоговое право неразрывно связано с институтом государственных расходов.

Именно налоговое обязательство должно рассматриваться как комплексная категория, как правоотношения, которые, с одной стороны, происходят из однозначного императивного веления государства, а с другой – предполагают определенную взаимность прав и обязанностей государства и налогоплательщика, когда исполнение обязательства со стороны плательщика возлагает на государство обязанность использовать собранные средства по назначению [30. С. 21].

Защита и реализация прав и свобод человека в условиях современного миропорядка – важнейшая функция права как на общеправовом, так и на отраслевом уровне правового регулирования. В частности, в рамках налогового права одними из важных гарантий от произвольного вмешательства государства в частную жизнь являются общепризнанный приоритет законодательной формы и ограничение подзаконного нормотворчества по всем вопросам налогообложения. В настоящее время общемировая тенденция характеризуется преобладанием закона в системе источников налогового права. Законодательная форма повсеместно является единственно возможной при решении любых существенных вопросов налогообложения.

Вместе с тем полностью отказаться от подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов не представляется возможным. При оценке правовой природы подзаконных актов в сфере налогов и сборов следует руководствоваться принципом «существо над формой», который в данном случае означает, что не формальные признаки (наименование, обязательные реквизиты, государственная регистрация, официальное опубликование и пр.), но смысловое содержание акта должно приниматься за основу при установлении его нормативного либо ненормативного характера [31. С. 30–33].

Одним из наиболее интересных и спорных вопросов теории налогового права является деление налогово-правовых дозволений на субъективные права и законные интересы.

Объединяет субъективные права и законные интересы тот факт, что и те и другие являются видами дозволительного способа регулирования правоотношений и находят свое закрепление в рамках как частного, так и публичного права.

М.В. Карасева считает, что главной чертой налогового, как и любого иного финансового, правоотношения является юридическое неравенство сторон. В финансовом правоотношении стороны реализуют не одинаковую, а разную правоспособность.

Две базовые теории субъективного права, известные в настоящее время как «теория воли» и «теория интереса», слились в так называемую комбинированную теорию, которая остается направляющей в западной правовой мысли и в настоящее время.

Субъективное налоговое право – это предоставленная налогоплательщику в целях удовлетворения его интересов мера дозволенного (возможного) поведения, обеспеченная соответствующими юридическими обязанностями налоговых органов и их должностных лиц, а также возможность прибегнуть в необходимых случаях к мерам государственной защиты [32. С. 22–24].

Статус субъективных прав получают только наиболее существенные, типичные интересы налогоплательщика. Однако законодательно оформить все наличные и будущие интересы налогоплательщика невозможно, чем и объясняется потребность в существовании такого «мобильного» вида дозволений, как законный интерес, выступающего дополнительным средством удовлетворения субъектом своих интересов. Кроме того, в настоящее время в НК РФ удельный вес конкретных субъективных прав физических лиц и организаций невелик. И если признать за налогоплательщиком право строить свое поведение исключительно на основе использования предусмотренных кодексом субъективных прав, это приведет к значительному ущемлению интересов налогоплательщика и невозможности осуществления им нормальной хозяйственной деятельности.

Категория законного интереса служит критерием отграничения налогового планирования от незаконного уклонения от уплаты налогов. Минимизация налогообложения, осуществленная в рамках закона (при условии, что деятельность налогоплательщика не направлена исключительно на получение необоснованных налоговых выгод), является законным интересом налогоплательщика [Там же. С. 25].

Обращение в Конституционный Суд РФ остается последним шагом рядового налогоплательщика при применении в отношении него норм законодательства о налогах и сборах, не отвечающих кон-

ституционным принципам, в частности принципу справедливости. В качестве такого лица может выступать как организация, индивидуальный предприниматель, так и гражданин, не осуществляющий предпринимательскую деятельность.

Конституционный Суд РФ по жалобам на нарушение конституционных прав и свобод граждан проверяет конституционность закона, примененного или подлежащего применению в конкретном деле. Исполнение решений Конституционного Суда РФ обязательно для всех представительных, исполнительных и судебных органов государственной власти, органов местного самоуправления, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц, граждан и их объединений. Следует резюмировать, что в последних решениях Конституционного Суда РФ все чаще доминирует тяга к защите, прежде всего, фискальных публичных интересов государства.

Решение Конституционного Суда РФ является окончательным, не подлежащим обжалованию, вступающим в силу немедленно после его провозглашения.

От решения Конституционного Суда РФ зависит, будут ли налогоплательщики использовать свое право, закрепленное в п. 3 ст. 46 Конституции РФ, на обращение в межгосударственные органы по защите прав и свобод человека в том числе и в ЕСПЧ [33. С. 32–32].

В налоговом законодательстве (ст. 22 НК РФ) налогоплательщику гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов. Право на защиту у налогоплательщика возникает только в случае нарушения его прав и законных интересов.

Защита прав и законных интересов – это, прежде всего, активная деятельность субъекта, а также деятельность юрисдикционных и иных органов. Защита состоит в возможности обращения субъекта, чьи права нарушены, к соответствующим органам с требованием понуждения обязанного лица к определенному поведению, а юридические ситуации, в основе которых лежат разногласия между налогоплательщиком и налоговым органом, принято именовать в юридической литературе налоговыми спорами.

Способ защиты – активные действия налогоплательщика, направленные на удовлетворение его требований, путем обращения в административные или судебные органы [34. С. 28–32].

Налогово-правовой статус – понятие, подразумевающее совокупность всех правовых статусов, которыми могут быть наделены субъекты налогового права. Физические лица могут обладать комплексом прав и обязанностей налогоплательщика, плательщика сборов, налогового агента.

Физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками

сборов, являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Физические лица – граждане РФ, иностранные граждане, лица без гражданства, а также зарегистрированные в установленном порядке индивидуальные предприниматели. Важнейшими идентифицирующими признаками физического лица являются его имя, под которым гражданин осуществляет права и обязанности, и место жительства – место, где гражданин постоянно или преимущественно проживает, или адрес, по которому физическое лицо зарегистрировано.

Именно физические лица составляют большинство в ряду налогоплательщиков в целом и налогоплательщиков в частности. Как участники конкретных налоговых правоотношений физические лица должны обладать налоговой правоспособностью и дееспособностью, т.е. налоговой правосубъектностью. Правосубъектность – социально-юридическое свойство, которым государство наделяет лицо в соответствии с потребностями общественного развития в области налоговых отношений. Правоспособность выступает мерой, юридически фиксирующей границы, в пределах которых налогоплательщик наделяется способностью иметь права и нести обязанности [35. С. 32]. Физическое лицо обладает налоговой правоспособностью с момента рождения, а налоговая дееспособность приобретает им с 16-летнего возраста и в этом случае может совпадать с возрастом возникновения налоговой деликтоспособности. Неполная налоговая дееспособность физического лица может появиться по достижении возраста 14 или 15 лет [Там же. С. 31–33].

Можно говорить о двух значениях термина «налогоплательщик». Этимологически «налогоплательщик» – это лицо, которое платит налоги. Отсюда первое значение – лицо.

Налогоплательщик – это правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги.

Правовой статус налогоплательщика включает в себя следующие элементы: налоговое правоотношение общего (статусного) типа; гражданство и налоговое резидентство; права и обязанности налогоплательщиков; юридическая ответственность налогоплательщиков; принципы налогового права и нормы налогового права, устанавливающие правовой статус налогоплательщика.

В связи с уплатой налогов государство приобретает обязанность использовать полученные средства на нужды общества.

Правовой статус налогоплательщика – это зафиксированная в нормах налогового права и урегулированная им социальная функция лица, суть которой – общественная обязанность участвовать в материальном обеспечении государственных и

общесоциальных нужд посредством уплаты налогов [36. С. 30–31].

Среди ученых нет единого понимания того, через какую правовую категорию следует определять понятие «налогоплательщик»: первый подход – это субъект налогового права (субъект налогового правоотношения, участник налогового правоотношения); второй – сторона налогового правоотношения; третий – особый правовой статус субъектов налогового права (и налоговых правоотношений).

Конституционная обязанность по уплате налога с учетом принципа законного установления налога образует основу статуса налогоплательщика, т.е. совокупность прав и обязанностей, закрепленных налоговым законодательством.

Статус налогоплательщика – юридически закрепленное состояние лица в сфере налоговых отношений в виде: обязанности по уплате налогов, иных обязанностей, а также прав, способствующих выполнению основной налоговой обязанности и гарантирующих соблюдение конституционных прав личности.

Правовой статус налогоплательщика – юридически закрепленное состояние лица в сфере налоговых правоотношений, представляющее собой вид и меру необходимого и возможного поведения соответствующего субъекта налогового права, обеспечивающие надлежащее исполнение обязанности по уплате налога при соблюдении основных (конституционных) прав носителя этого статуса, гарантируемые его ответственностью правом административной и судебной жалобы [37. С. 26–30].

Понятие «физическое лицо» шире понятия «гражданин» и охватывает всех индивидуальных субъектов права.

Физическому лицу как субъекту налогового права свойственны два основных признака: субъекты права – это лица, которые могут быть носителями субъективных юридических прав и обязанностей; они приобрели свойство субъекта права в силу юридических норм. Данное свойство, т.е. способность нести и осуществлять права и обязанности, называется правосубъектностью [38].

Очень важный момент в налогообложении, особенно в аспекте домохозяйств, – это субъект, чья собственность конкретно изымается, т.е., в терминологии Масгрейвов, «место экономического воздействия». Д. Брюммерхоф выделяет:

1. Субъект налогообложения: физическое или юридическое лицо, которое обязано уплачивать налог, несет ответственность за уплату налога, уплачивает налог непосредственно или за счет третьих лиц или должно выполнять другие обязанности, возложенные на него налоговым законодательством.

2. Плательщик налога: тот, кто платит налог в финансовое ведомство.

3. Носитель налога: тот, кто должен экономически уплачивать налоговую сумму, т.е. чей доход или имущество уменьшается посредством налогообложения из-за процессов переложения налогового бремени. Субъект налогообложения и лицо, фактически несущее налоговое бремя (носитель налога) не всегда совпадают. Пока законодатель желает переложения налогов, те, кто рассматриваются в качестве носителей налога, обозначаются как конечные налогоплательщики.

4. Получатель налога: те фискальные власти, которые обладают суверенным правом на получение доходов от сборов [39. С. 186].

Следовательно, в простейшем случае (налог на имущество физических лиц) существует две стороны – одна (физическое лицо, обремененное имуществом) уплачивает сумму другой стороне (фискальным властям), т.е. в этом случае субъекты 1, 2, 3 совпадают и называются налогоплательщиком (простым), и есть налогоплательщик.

Если же речь идет о косвенных налогах, то между покупателем (тем, кто покупает (и потребляет) товар), т.е. носителем налога, и получателем налога оказывается субъект налогообложения, т.е. тот, кто платит собранный с покупателя налог.

Еще более усложняется картина, если речь идет о переложении налогов, которые скрыты в розничной цене товара (см.: экономическая конструкция налога).

Перейдем к другой сверхактуальной области – расширению объема изъятий за границы НК, что является показателем конкурентных процессов внутри государственных структур, а также подтверждением выводов сторонников ТОВ об отсутствии реальных механизмов ограничения их аппетитов (подробнее – ниже).

«Тема правовой природы обязательных налоговых платежей (ОНП) в последние два десятка лет то с большей, то с меньшей интенсивностью обсуждается представителями наук гражданского, финансового и конституционного права.

Конституционный Суд РФ сформировал ряд важных правовых позиций, в частности сделал вывод о возможности их существования вне круга отношений, регулируемых налоговым законодательством. Категории ОНП «неналоговый сбор», «неналоговый фискальный сбор» отсутствуют в действующем законодательстве. Эти термины введены Конституционным Судом РФ [40. С. 20].

По сути, назвав явление определенным термином, но не выявив критерии общности для разных видов ОНП, Конституционный Суд РФ снял вопрос лишь формально. Не все представители юридической науки усматривают проблему в том, что системное место неналоговых платежей в российском праве, по сути, неопределенно, многие из них идут по пути обоснования независимости этого

правового явления, ссылаясь на опыт существования и развития за рубежом особых институтов парафискалитетов [40. С. 21].

Появилось слишком много противоречий, которые требуют официального закрепления единого подхода к их разрешению. Одним из таких вопросов является вопрос о понятии сбора и его соотношении с налогами. Глобальность этого вопроса заключается в том, что если признать полное различие их правовой природы, то это меняет не только сложившуюся систему налогов и сборов, но и финансовую систему. Лояльное отношение Конституционного Суда РФ к сборам, порядку их установления и взимания усиливает внимание к ним со стороны законодателя.

Возможность установления сборов не налоговой системы позволяет придать поступлениям от них целевой характер и увязать с конкретными статьями бюджета.

Конституционный характер сбора – очень удобное основание для взимания платы, поскольку позволяет распространять его на широкой перечень функций и видов деятельности государства в отношении общества в целом, физических лиц и организаций в частности [41. С. 7–8].

Одной из разновидностей сборов является парафискалитеты. В настоящее время данная категория российским законодателем не признается, однако это вовсе не указывает на отсутствие в системе налогов и сборов платежей, сходных по своим признакам с парафискалитетами.

Под парафискалитетом следует понимать сбор, взимаемый на тех же условиях, что и налог, установленный в экономических или социальных интересах в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными или местными органами государственной власти, административными учреждениями (С.Т. Пепеляев).

В финансовой системе РФ существуют платежи, обладающие признаками парафискалитета. Полагаем, что парафискалитет в России легален лишь том случае, если он установлен по правилу установления сбора, т.е. все существенные элементы данного платежа должны быть определены в законе. Данное положение должно быть закреплено в НК РФ во избежание возможных злоупотреблений со стороны исполнительной власти [42. С. 21].

В работах А.Ю. Долговой идея парафискальных платежей поддерживается и обосновывается. Для финансирования расходов юридических лиц публичного права на реализацию поставленных публичных целей и задач государство очень часто устанавливает дополнительные финансовые обременения в виде публичных сборов. Средства от уплаты указанных сборов не относятся к налоговым доходам и не аккумулируются в государственном бюджете.

Для обозначения исследуемой группы публичных сборов мы используем термин «парафискальный сбор», который означает подобное фискальному взиманию, или квазифискальное взимание. Парафискалитеты по своей сути – это «аналоги налогов, существующие в “параллельной” по отношению к налоговой системе локализованной сфере» [43. С. 7–8].

Инструменты, которые использует государство для получения денежных ресурсов, могут быть структурированы по различным основаниям.

1. По форме аккумуляции (т.е. обобществлению) денежных средств:

- а) консолидируемые в бюджете;
- б) консолидируемые вне государственного бюджета (страховые взносы в ГВФ, парафискалитеты).

2. По методу, который используется при формировании публичных финансов:

- а) метод обязательных (императивных) платежей;
- б) метод добровольных платежей;
- в) метод фискальных изъятий;
- г) штрафной метод.

3. В зависимости от правовой природы полученных государством доходов:

- а) доходы от взимания платежей, обладающих публичной правовой природой (налог, сбор, пошлина, парафискалитет, государственная услуга, штраф, пеня, контрибуция, конфискация, национализация и т.д.)

4. По признаку связанности обязанности по уплате платежа с наличием вины обязанного лица:

- а) платежи, не связанные с виновными действиями обязанного лица;
- б) платежи, взимаемые в связи с совершением виновного деяния [Там же. С. 96–98].

Целый номер журнала «Финансовое право» (2017. № 17) посвящен исследованию неналоговых фискальных сборов, зачисляемых в федеральный бюджет: федеральное «дорожное» взносы (К.Т. Анисина); консульские сборы, патентные пошлины и нотариальные платежи (А.С. Бузова); плата за использование лесов (Т.А. Вершило); налоговые отношения при использовании водных биологических объектов и объектов животного мира (Е.С. Губенко); платежи за пользование недрами (В.В. Кикавец); обязательные платежи в дорожные фонды (Е.В. Мигачева); плата за пользование водными объектами, находящимися в федеральной собственности (М.М. Прошунини); ввозные и вывозные таможенные пошлины (В.Е. Родыгина (Кирилина)); экологический сбор (С.С. Тропская) [44].

Обобщающим является доклад ТПП – первое, беспрецедентное системное исследование правовой и экономической природы таких платежей, где четко говорится о том, что возникла, по сути, «параллельная налоговая система», которая состоит из нескольких десятков платежей, аналогичных налогам и сборам. Такая теневая налоговая система разрослась непомерно.

Терминология

Принудительность (вынужденность) платежа означает, что плательщик должен вносить платеж в определенных обстоятельствах – при совершении им определенных действий, при получении положительного экономического результата от определенной деятельности или в определенных экономических состояниях; правомерно избежать возникновения обязанности вносить платеж можно только при отказе от действия, от получения результатов деятельности или от экономических благ, в связи с которыми необходимо внести платеж.

Публичность платежа (публично-правовой порядок его взимания) означает, что какой-либо один орган, система органов или организация обладает исключительными полномочиями взимать платеж (администратор платежа) – так называемая организационная монополия.

Принудительные публичные платежи не имеют ограничивающего фактора конкуренции, не могут регулироваться спросом и предложением либо условной оценкой таковых и сдерживаются только публично-правовым регулированием, которое должно обеспечивать сбалансированность и прозрачность порядка их установления и взимания, а также целевое использование (расходование) [45. С. 6–14].

Принудительными публичными платежами являются налоги и сборы, установленные НК РФ – кодифицированные платежи. Установлено несколько десятков разновидностей платежей, аналогичных налогам и сборам в их существенных признаках, – некодифицированные публичные платежи, всего 17 типов платежей [Там же. С. 21–24].

Предложение авторов. Не требуется закреплять все платежи исключительно в рамках НК РФ. Специализированные платежи могут продолжать взиматься согласно специальному законодательству, которое определяет их элементы. Обобщить необходимо именно правила установления и взимания публичных платежей, объективно единые для любых их разновидностей [Там же. С. 40].

Минфин определяет показать налоговой нагрузки как процентную долю налоговых доходов в ВВП: в 2014 г. – 34,42% + некодифицированные платежи, не учитываемые РФ (1% ВВП) [Там же. С. 107–108].

К счастью, законодательство РФ не предусматривает полномочий органов местного самоуправления по самостоятельному установлению неналоговых или фискальных сборов. Это согласуется с позицией Конституционного Суда РФ.

Законодатель практически лишил муниципальные власти возможности проводить самостоятельную фискальную политику в сфере установления местных неналоговых и иных платежей [46. С. 19–21].

Таким образом, количество и разнообразие принудительных изъятий собственности налого-

плательщика имеют ярко выраженный положительный тренд. Это обстоятельство в числе других повлияло на появление особого направления в налоговом (финансовом) праве: публичного доходного права. В работах А.Г. Иванова предлагается рассматривать все виды публичных доходов в рамках (публичного) доходного права. Формы мобилизации доходов являются показателем развития государства, государственного управления и гражданского общества [47. С. 4]. «Публичные доходы» – без учета материальной выгоды, получаемой публичной властью от оказанных ею безвозмездных услуг, – часть национального дохода государства, обращаемая в процессе его распределения через различные виды денежных поступлений и материальных ценностей в собственность и распоряжение государства и муниципальных образований, с целью создания финансовой базы для выполнения их задач по осуществлению социально-экономической политики, обеспечению обороны и безопасности страны, а также необходимая для функционирования органов публичной власти [48. С. 10].

Известны понятия квазианалогов и парафискальных платежей, которые широко используются в современной практике публичного управления и представляют собой обязательные сборы, устанавливаемые в публичных интересах в пользу лиц, не являющихся органами публичной власти. Такие платежи не могут относиться к публичным доходам, так как принадлежащие государству (публично-правовому образованию) фонды денежных средств здесь не затрагиваются. Итак, публичные доходы имеют, во-первых, денежную форму, во-вторых, они связаны с мобилизацией денежных средств в публичную собственность, а в-третьих, существуют для удовлетворения публичных потребностей.

Публичный доход – часть национального богатства, отчуждаемая в публичную собственность и перераспределяемая в денежной форме с целью покрытия публичных расходов.

Публичные доходы можно определить как поступающие в собственность публично-правового образования денежные средства, не влекущие измерения активов и обязательств бюджета [49. С. 24–25].

Нашей позиции более адекватен подход международного права, озвученный В.В. Кудряшовым: «Поведение любого органа государства рассматривается как деяние данного государства по международному праву независимо от того, осуществляет ли этот орган законодательные, исполнительные, судебные или какие-либо иные функции, независимо от положения, которое он занимает в системе государства, и независимо от того, является ли он органом центральной власти или административно-территориальной единицы государства»

(Резолюция Генеральной Ассамблеи ООН, 56/83 от 12 декабря 01) [50].

В зарубежной доктрине государство трактуется как некое «единство», отдельное юридическое лицо вне зависимости от того, что в соответствующей правовой системе органы государства представляют собой различные юридические лица, имеющие определенные права и обязанности, выступающие в суде и несущие ответственность.

Понимание государства как единства содействует пониманию такого явления, как отнесение действий государственных органов на счет государства, т.е. действий, которые для целей международного права могут быть присвоены государству (attributable to the states).

В зарубежной доктрине и судебной практике используется два критерия – структурный и функциональный – для определения связи лица с государством [Там же. С. 12–14].

Но если существует публичное доходное право, то есть и источник доходов, а значит, можно говорить и о частном расходном праве. Его содержательная структура рассмотрена в работе об агрессивном доминировании государства; появление формальной структуры потребует переосмысления финансового права, которое как минимум кроме финансового права (государства) будет включать финансовое право финансовых корпораций, финансовое право нефинансовых корпораций и финансовое право домохозяйств.

Если учитывать теорию переложения, то ЧРП будет включено более полно в финансовое право домохозяйств, где возможно выделение обычных домохозяйств и домохозяйств спецсубъектов – коммерческих и государственных.

Возможно говорить и о доходном частном праве, включающем основные типы доходов домохозяйств в денежной и натуральных формах (в том числе бюджетные услуги).

В отличие от параллельных прямых, параллельные налоговые системы обязательно сходятся и сходятся в одной точке, которая называется домохозяйственным бюджетом.

С другой стороны, возникают вопросы о параллельных государствах, атрибутом которых, как известно, являются налоги [51].

Какова же причина(ы) экспансии государства в сфере «отъема» чужой собственности?

Одно из объяснений предлагает теория общественного выбора (ТОВ) Джеймса Бьюкенена. В ее основе лежит фундаментальное положение: подобно всем остальным людям, чиновники и политики действуют, исходя из личных интересов. На самом деле государство не действует, действуют определенные люди, олицетворяющие государство. Модель общественного выбора объясняет, почему эгоистическое поведение имеет положительные

результаты в условиях конкурентного рынка, но приносит вред в политическом процессе. Одна из ключевых концепций ТОВ – сконцентрированные выгоды и рассеянные издержки [3. С. 219–220]. Теория общественного выбора – иначе говоря, экономическая теория политики или «новой политической экономики» [52. С. 417].

ТОВ послужила средством, с помощью которого на смену романтическим и иллюзорным понятиям о работе правительства и поведении лиц, осуществляющих руководство, пришла система понятий, содержащая больше скептицизма относительно того, что могут сделать правительства и что делают правители [Там же. С. 417].

ТОВ методологически являются индивидуалистической теорией в том же смысле, что и экономическая теория. Основными единицами служат выбирающие и действующие личности, а не органические единицы, такие как партии, отдельные области страны или целые народы [Там же. С. 417–420]. Предполагается, что люди стремятся к максимизации собственной полезности и что их собственное узко определяемое экономическое благополучие является важной компонентой этой полезности. Мы начинаем с индивидов как максимизаторов полезности.

В предмет ТОВ входит две отдельные области исследования:

- 1) экономическая теория конституций;
- 2) теория политических институтов (в том числе теория бюрократии).

ТОВ поднимает вопросы о том, как можно ограничивать деятельность правительств и каким образом следует ограничивать правительства, в том числе какая доля национального продукта может быть представлена в распоряжение политиков [Там же. С. 421–425].

Проведение политики, реальный процесс управления остаются в руках тех, кто занимает посты в бюрократической системе. Теоретики ОВ начали все чаще моделировать государства скорее в форме монополии, чем конкуренции. Правительства рассматриваются как эксплуататоры граждан. Правительства в самом деле «отбились от рук» [Там же. С. 431].

Три определяющих элемента, которые образуют основание ТОВ: методологический индивидуализм, экономика человека (homo economicus) и политика как обмен [53]

Налоги – это принудительные инструменты, которые позволяют государствам взимать плату с лиц без какого-либо соответствующего личного изъявления готовности платить в настоящее время [54. С. 452–454].

В сопоставлении с современным масштабом общественного сектора, а также с бюрократиями, которые, как доказано, обладают властью, выходящей за рамки предусмотренных законодатель-

ством полномочий, модель содержания фискальной деятельности правительства в демократических границах начинает казаться все более наивной. Возможно, более приемлемой моделью была бы такая, где политико-бюрократический процесс, как он и должен, согласно прогнозам, функционировал бы на постконституционной стадии, включая максимизацию доходов в рамках налоговых ограничений, заданных в фискальной конституции.

Гражданское общество не имеет средств эффективного или действенного контроля над деятельностью однажды учрежденного правительства за пределами ограничений, установленных на конституционном уровне; в постконституционные периоды решения о налогах принимаются целиком максимизирующими бюджет или доходы политиками-бюрократами [54. С. 454].

Таким образом, существующая доктрина финансового (налогового) права является теоретической основой доминирования государства в сфере принудительных изъятий, что объясняет популярность оценочных категорий юридической практики (налоговая выгода и т.п.) и ряд других явлений. Эти вопросы требуют отдельного рассмотрения.

Литература

1. Земцов А.А. Финансовые последствия агрессивно доминирующего государства для бизнеса и сопряженных домохозяйств: мультикаскадная система изъятия имущества // Проблемы учета и финансов. 2016. № 2. С. 15–29.
2. Миркин Я.М. Финансовое будущее России: экстремумы, бумы, системные риски. М., 2011.
3. Боуз Д. Либертарианство: история, принципы, политика. Челябинск, 2004.
4. Шашкова А.В. Переход от доиндустриального к индустриальному обществу: смена модели налоговой политики // Финансовое право. 2017. № 5.
5. Кучеров И.И. Новый концептуальный подход к определению налога // Финансовое право. 2008. № 1.
6. Хаванова И.А. Об экономическом анализе в налоговом праве // Финансовое право. 2015. № 3.
7. Горбунова О.Н., Назаркин И.Ж. Значение естественнонаучных подходов при изучении финансового права // Финансовое право. 2013. № 11.
8. Зарипов И.М. О необходимости междисциплинарных исследований в налоговой сфере // Финансовое право. 2014. № 8.
9. Тропская С.С. Понятие «финансы» и предмет финансового права в дореволюционной литературе // Финансовое право. 2012. № 11.
10. Шохин С.О. Тенденции применения правового регулирования публичных и частных финансов: кризисный тренд // Финансовое право. 2016. № 6.
11. Ясперс К. Общая патопсихология. М., 1997.
12. Вожова Е.М. Развитие представлений о субъекте финансового права в советский период (1920-е – конец 1980 гг.) и совершенные теории и концепции о субъекте финансового права (1990-е – начало XXI в.) // Финансовое право. 2009. № 10.
13. Гаврилюк Р.А. Эгалитария (инструментально-потребностная концепция налогового права // Современные проблемы теории налогового права : материалы междунар. науч. конф., Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 2007.
14. Казанцев Н.М. Метод финансового права: переосмысление // Журнал Российского права. 2012. № 6.
15. Финансово-кредитный словарь : в 3 т. / гл. ред. В.Ф. Гарбузов. М., 1986. Т. 2.
16. Масгрейв Р.А., Масгрейв Р.П. Государственные финансы: теория и практика. М., 2009.
17. Пилипенко А.А. К вопросу о состоянии прямых и косвенных налогов // Финансовое право. 2009. № 5.
18. Демин А.В. Полемиические заметки о предьстории налогов и налогообложения // Финансовое право. 2010. № 5.
19. Джеймс У. Психология. М., 2011.
20. Шередко Е.В., Силин В.Н. Уклонение от уплаты налогов: причины, способы и средства пресечения // Финансовое право. 2009. № 1.
21. Пилипенко А.А. Экономико-правовые начала формирования налоговой системы // Финансовое право. 2006. № 10.
22. Курилюк Ю.Е. Обязанность по уплате налогов и сборов как ограничение права собственности: правовая позиция КС РФ // Финансовое право. 2015. № 7.
23. Красюков А.В. Налогово-имущественные отношения присвоения // Финансовое право. 2012. № 12.
24. Якушев А.О. Особенности юридической техники налогового права // Финансовое право. 2009. № 6.
25. Кучеров И.И. К вопросу о юридических конструкциях налогов и сборов // Финансовое право. 2010. № 1.
26. Кучеров И.И. Объект налога как правовое основание налогообложения // Финансовое право. 2009. № 1.
27. Андреев Н.Ю. Конституционная обязанность по уплате налога как связь человека и государства // Финансовое право. 2017. № 5.
28. Мазуркевич В.Ю. Исполнение обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики // Финансовое право. 2006. № 10.
29. Щекин Д.М. Налоговые обязательства как базовая категория налогового права // Современные проблемы теории налогового права : материалы междунар. науч. конф., Воронеж, 4–6 сентября 2007 г. Воронеж : Изд-во Воронеж. ун-та, 2007.
30. Самсин И.Л. Соотношение понятий налоговой обязанности и налогового обязательства // Финансовое право. 2012. № 3.
31. Демин А.В. К вопросу об ограничении подзаконного нормотворчества в сфере налогов и сборов // Финансовое право. 2009. № 11.
32. Варийчук Е.К. К вопросу о соотношении субъективных прав и законных интересов в налоговом праве // Финансовое право. 2009. № 8.
33. Попов В.В. Защита прав налогоплательщика в рамках конституционного судопроизводства // Финансовое право. 2011. № 10.
34. Цветкова Е.А. Способы защиты прав и законных интересов налогоплательщиков в трудовых спорах // Финансовое право. 2016. № 7.
35. Сандырев Г.Г. Налогово-правовой статус физических лиц как плательщиков налогов и сборов // Финансовое право. 2011. № 2.
36. Костикова Е.Г. Правовой статус налогоплательщиков: понятие, сущность, структура. // Финансовое право. 2006. № 8.
37. Тропская С.С. К вопросу об определении правового статуса налогоплательщика // Финансовое право. 2007. № 3.

38. Тropicкая С.С. Физическое лицо как носитель правового статуса налогоплательщика РФ // Финансовое право. 2007. № 4.
39. Брюммерхофф Д. Теория государственных финансов. Владикавказ, 2001.
40. Абызова Е.Р., Рябов А.А. Обязательные неналоговые платежи и конституционный принцип определенности правовых норм // Финансовое право. 2017. № 3.
41. Копина А.А., Копин Д.В. Сборы как источник целевого финансирования расходов бюджета субъекта и (или) муниципального образования // Финансовое право. 2017. № 4.
42. Гуркин А.С. Парафискалитет (парафискальный сбор) как вид фискального платежа в финансовой системы РФ // Финансовое право. 2010. № 2.
43. Долгова А.Ю. Парафискальные сборы в России. Воронеж, 2012.
44. Финансовое право. 2017. № 7. Тема номера: неналоговые фискальные сборы, зачисляемые в федеральный бюджет.
45. Налоговая реформа. Ревизия «параллельной налоговой системы». М. : ТПП РФ, 2015.
46. Кукелко Д.В. Законодательное регулирование обязательных налоговых платежей в бюджеты муниципальных образований в РФ // Финансовое право. 2017. № 3.
47. Иванов А.Г. Концепция (публичного) доходного права // Финансовое право. 2016. № 10.
48. Иванов А.Г. К пониманию публичных доходов // Финансовое право. 2016. № 12.
49. Комягин Д.Л. К вопросу о публичных доходах: проблемы правового регулирования и сути их разрешения // Финансовое право. 2015. № 11.
50. Кудряшов В.В. Принцип присвоения поведения государству в международном финансовом праве // Финансовое право. 2017. № 6.
51. Крупенин Г.Р. Налог как атрибут государства // Финансовое право. 2010. №10.
52. Бьюкенен Дж.М. Политика без романтики : краткое изложение позитивной теории общественного выбора и ее нормативных условий // Вехи экономической мысли. Экономика благосостояния и общественный выбор. СПб. : Экономическая школа, 2004. Т. 4.
53. Бьюкенен Дж. М. Конституция экономической политики : нобелевская лекция // Мировая экономическая мысль. Сквозь призму веков : в 5 т. / TV. Всемирное признание : лекции нобелевских лауреатов. М., 2004. Т. 1.
54. Бреннан Дж., Бьюкенен Дж.М. К налоговой конституции для Левиафана // Вехи экономической мысли. Экономика благосостояния и общественный выбор. СПб. : Экономическая школа, 2004. Т. 4.