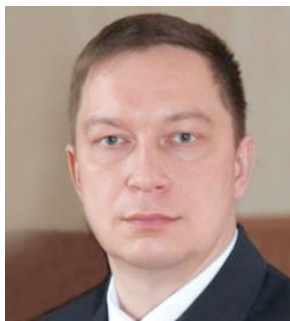


## Налоговое право



**Денис Владимирович  
ТЮТИН,**

доцент кафедры  
финансового  
права Российского  
государственного  
университета правосудия,  
кандидат юридических наук  
[finpravo@rsuj.ru](mailto:finpravo@rsuj.ru)  
117418, Россия, г. Москва,  
ул. Новочеремушkinsкая,  
д. 69

## ЮРИДИЧЕСКОЕ ОПРЕДЕЛЕНИЕ НАЛОГА: СОВРЕМЕННЫЕ ПРОБЛЕМЫ

**Аннотация.** В настоящей статье автор анализирует закрепленное в п. 1 ст. 8 Налогового кодекса РФ определение понятия «налог». Автор отмечает, что с учетом современного уровня развития правовой науки ценность конкретного нормативного признака налога сама по себе сомнительна, либо признак предполагает столько исключений, что за ними становится не видно правила. При этом также отмечается, что сам законодатель не стремится придерживаться легального определения при установлении новых публичных обременений и при совершенствовании уже установленных.

**Ключевые слова:** налог, понятие, налоговое право, признаки налога, обязательность налога, безвозмездность налога, денежная форма налога, цель уплаты налога, налоговое законодательство.

**DOI: 10.17803/2311-5998.2020.73.9.114-120**

**D. V. TYUTIN,**

Associate Professor, Department of Financial Law, Russian State University of  
Justice, Cand. Sci. (Law)

[finpravo@rsuj.ru](mailto:finpravo@rsuj.ru)

117418, Russia, Moscow, ul. Novocheremushkinskaya, 69

### LEGAL DEFINITION OF TAX: CURRENT ISSUES

**Abstract.** In this article, the author analyzes secured in paragraph 1 of Art. 8 of the Tax Code of the Russian Federation definition of the concept of "tax". The author notes that, taking into account the current level of development of legal science, the value of a particular normative feature of a tax is in itself doubtful, or the feature suggests so many exceptions that the rule is not visible behind them. It is also noted that the legislator himself does not seek to adhere to the legal definition when establishing new public burdens and while improving already established ones.

**Keywords:** tax, concept, tax law, signs of tax, mandatory tax, tax freeness, cash tax form, purpose of tax payment, tax legislation

**Н**ормативное определение налога, данное в п. 1 ст. 8 Налогового кодекса РФ, стабильно с момента введения в действие части I НК РФ с 1 января 1999 г., и по этой причине может произвести впечатление исключительно удачной дефиниции. Уже более 20 лет российские студенты «зазубривают» то,

что 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. Преподаватели и студенты разбирают на лекциях и семинарах признаки налога, ученые периодически предлагают некоторые дополнения и уточнения.

При этом, с точки зрения Ж.-Л. Бержеля, дефиниция какого-либо юридического концепта должна давать точное описание конститутивных элементов рассматриваемого концепта и характеризовать связи, объединяющие эти элементы; необходимо, чтобы конкретной дефиниции мог соответствовать только один концепт<sup>1</sup>. Определение п. 1 ст. 8 НК РФ, как и многие другие, с точки зрения логики, соотносится с так называемыми «кругами», или «диаграммами», Эйлера<sup>2</sup>, т.е. геометрическими схемами, с помощью которых можно изобразить отношения между подмножествами для наглядного представления.

Соответственно, из всего множества существующих в обществе платежей выделяется подмножество платежей (наглядно отображаемое как малый круг, вложенный в большой круг):

- с признаками обязательности;
- индивидуальной безвозмездности;
- взимаемых 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.

Тем не менее в правовой науке определение налога сложно охарактеризовать как единообразно воспринимаемое, а тем более неизменное. Так, в одной из работ приводилось более 20 определений налога, которые были даны различными российскими и советскими юристами в разные годы<sup>3</sup>, и это, очевидно, не предел. Можно особо отметить, что С. Г. Пепеляев еще в 1995 г. предложил и по настоящее время актуальное определение: налог — единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченная государственным принуждением, не носящая характер наказания или конфискации, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти<sup>4</sup>.

Примечательно, что чешские ученые в 2007 г. отмечали отсутствие в налоговом праве их страны законодательного определения налога, сбора и некоторых обязательных платежей, налогового отношения, налоговой обязанности и т.д.<sup>5</sup> По

<sup>1</sup> Берже Ж.-Л. Общая теория права / пер. с фр. М., 2000. С. 345—346.

<sup>2</sup> URL: [https://ru.wikipedia.org/wiki/Диаграмма\\_Эйлера](https://ru.wikipedia.org/wiki/Диаграмма_Эйлера).

<sup>3</sup> Тедеев А. А., Парыгина В. А. Налоговое право : учебник. М., 2004. С. 51.

<sup>4</sup> Основы налогового права : учебно-метод. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995. С. 24.

<sup>5</sup> Мркывка П., Нэцкар Я., Шрамкова Д. Налоговое администрирование в Чешской Республике с организационной точки зрения // Налоговое администрирование. Ежегодник. 2007 / под общ. ред. С. В. Запольского, Д. М. Щекина. М. : МАФП, 2008. С. 43.



мнению И. И. Кучерова, анализ зарубежного законодательства позволяет прийти к выводу, что определения понятия «налог» или вовсе отсутствуют в соответствующих актах, или носят самый общий характер<sup>6</sup>. Хотя еще много столетий назад было отмечено, что *omnis definitio in jure civili periculosa est: parum est enim, ut non subverti possit* — в праве всякое определение чревато опасностью, ибо мало случаев, когда оно не может быть опровергнуто (извращено)<sup>7</sup>.

С другой стороны, в соответствии с достаточно точным и стабильным немецким нормативным определением, данным в Положении о налогах и обязательных платежах ФРГ от 16 марта 1976 г., налоги — это денежные выплаты, не являющиеся встречной платой за какую-либо особую услугу, которыми общество в лице соответствующего публично-правового образования в целях получения доходов облагает всех лиц, в связи с деятельностью которых возникает факт, с которым закон связывает налоговое обязательство. Получение дохода может быть побочной целью<sup>8</sup>.

Соответственно, вопрос о единообразно воспринимаемом юридическом определении налога может решаться различными способами, но более предпочтительным для России, следует полагать, является вариант наличия четкого нормативного определения. Но такое определение должно давать соответствующие положительные результаты, в том числе повышать степень правовой определенности; его должен учитывать законодатель, вводя новые обременения.

Существование запредельного числа исключений, которые нужно учитывать при анализе нормативного понятия, обесценивает само понятие. В этом плане справедлива позиция В. В. Стрельникова: при анализе всех сфер (групп) отношений, упомянутых в ст. 2 НК РФ, исследователь так или иначе приходит к необходимости квалификации понятий налога и сбора. Именно определение налога и сбора в конечном итоге ограничивает территорию налогово-правового регулирования<sup>9</sup>. Сходный подход имеет место и в работе Д. В. Винницкого: границы отношений, входящих в предмет налогового права, устанавливаются исходя из значения категорий «налог» и «сбор»<sup>10</sup>.

Представляется интересным определить, что именно дает наличие нормативного определения налога в п. 1 ст. 8 НК РФ в настоящее время, с учетом более чем 20-летней практики применения НК РФ, и уже почти 30-летия новой налоговой системы (если рассматривать в данном качестве Закон РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и соответствующий блок налоговых законов конца 1991 г.)? В большей ли степени указанная дефиниция обеспечивает правовую определенность либо препятствует в ее достижении?

Да, в упрощенных, учебных целях данное определение, безусловно, полезно. Это подтверждается тем, что не так много студенческой учебной литературы

<sup>6</sup> Кучеров И. И. Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. М., 2003. С. 93.

<sup>7</sup> Латинские юридические изречения / сост. Е. И. Темнов. М., 2003. С. 283.

<sup>8</sup> Налоги от А до Я. Изд. Федерального министерства финансов ФРГ, 2001. С. 5.

<sup>9</sup> Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / под ред. М. В. Карасевой. М., 2012. С. 53.

<sup>10</sup> Винницкий Д. В. Налоговое право : учебник для бакалавров. М., 2013. С. 59.

предлагает для изучения альтернативные научные определения. Для тех, кто начинает изучать соответствующие дисциплины, эта дефиниция в силу ее стабильности и относительной краткости служит одним из хороших первых шагов в мир налогового права.

Но если осуществить более глубокое исследование и рассмотреть нормативный набор признаков налога, то вследствие как изменений законодательства, так и актуальной практики высших судебных органов уже сложно без той либо иной критики рассматривать каждый из них. С учетом современного уровня развития правовой науки можно утверждать, что либо ценность конкретного нормативного признака налога сама по себе сомнительна, либо признак предполагает столько исключений, что за ними становится не видно правила.

Так, следует полагать, что обязательность налога мало чем отличалась и отличается от обязательности страховых взносов (теперь специально определенных в п. 3 ст. 8 НК РФ), ряда сборов (в том числе торгового сбора, по существу являющегося налогом<sup>11</sup>) либо даже присужденных (наложенных соответствующими органами) штрафов.

Более того, в литературе периодически озвучивается идея о фактическом наличии в России частично «штрафных» налогов<sup>12</sup>, т.е. таких, которые предполагают существенно повышенное налогообложение ведения некоторой деятельности (владения определенным имуществом), хотя и не запрещенной законом, но прямо либо косвенно обозначаемой государством (в том числе через налогообложение) как нежелательная. В качестве примера можно привести НДС без вычетов и налог на прибыль организаций (НДФЛ) без расходов в случае установления налоговым органом (по технологии «налоговой выгоды» и ст. 54.1 НК РФ) факта приобретения контролируемым налогоплательщиком товаров (работ, услуг, сырья) у неизвестного контрагента.

С 1 января 2017 г. законодателем из НК РФ фактически исключен признак индивидуальности налога, и в частности в силу п. 1 ст. 45 НК РФ уплата налога теперь может быть произведена за налогоплательщика иным лицом. Но существенное число исключений из индивидуальности налога имело место и ранее (в том числе в части I НК РФ было установлено поручительство).

Безвозмездность налога была и остается в определенной части сомнительной вследствие причисления к ним ряда ресурсных платежей, например НДС и водного налога. Некоторые из них законодатель считает необходимым еще и урегулировать по договорной модели (договор водопользования по ст. 9—11 Водного кодекса РФ 2006 г.), что только подчеркивает их возмездность.

Уплата налога исключительно в денежной форме, полагаем, также мало что дает в качестве значимого нормативного признака. Возможно, его особое выделение было актуально для момента принятия части I НК РФ, как некоего способа

<sup>11</sup> Брызгалов А. В., Федорова О. С. Основные изменения в Налоговый кодекс в 2015 году // *Налоги и финансовое право*. 2015. № 1. С. 106 ; Бланкенагель А. К вопросу о конституционности торгового сбора // *Налоговед*. 2015. № 8. С. 15 ; Пепеляев С. Г. Предисловие к сборнику // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ* 2014 г. М., 2016. С. 5.

<sup>12</sup> Налоговый транзит: от 53-го к 54.1. Выступление Ж. Г. Попковой // *Налоговед*. 2019. № 6. С. 31—32.



борьбы с иногда ранее имевшей место уплатой налогов путем «взаимозачетов», «выполнением работ для муниципалитетов» и т.п. (пример — приказ Федеральной дорожной службы РФ от 24 декабря 1998 г. № 504 «О временном порядке погашения задолженности в федеральный дорожный фонд Российской Федерации»).

Кроме того, существовали и существуют публичные имущественные обременения, мало, по своей сути, отличающиеся от налогов и разве что не являющиеся личными, по терминологии И. И. Янжула. Ученый считал, что под именем налогов должно разуметь односторонние экономические пожертвования, потому что существуют личные пожертвования, службой, трудом, например в форме воинской повинности, не имеющей почти ничего общего с налогами<sup>13</sup>. Можно привести современный пример — напомнить, в частности, что относительно распространены так называемые «инвестиционные» контракты с застройщиками<sup>14</sup>, предполагающие «безвозмездную» передачу части квартир в построенном многоквартирном доме в пользу муниципалитетов.

Цель уплаты налога — финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований, — если и существенна, то именно для публичных субъектов. Для налогоплательщика, полагаем, осознание данной цели при передаче денежных средств публичному субъекту не столь принципиально. Известно обобщенное мнение многих автовладельцев о том, что государство просто «наживается» со штрафов за нарушения ПДД.

Законодатель, дав нормативное определение налога в п. 1 ст. 8 НК РФ, тогда же, с 1 января 1999 г., «пообещал» в п. 5 ст. 3 НК РФ, что ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом.

С современной точки зрения сложно охарактеризовать данную норму иначе как популистскую — число платежей, аналогичных налогам, урегулированных вне НК РФ, уже превышает все разумные пределы. По заказу Торгово-промышленной палаты РФ в 2015 г. было проведено исследование, в котором имеет место достаточно подробное описание «параллельной налоговой системы»<sup>15</sup>. В частности, в нем приведены сведения о том, что количество платежей (сходных как с налогами, так и со сборами) уже «перевалило» за 50 позиций, а поступления от них превышают 0,7 трлн руб.

<sup>13</sup> Янжул И. И. Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах // Золотые страницы финансового права России. М., 2002. Т. 3. С. 240.

<sup>14</sup> См.: Зарипов В. М. Что-то, что мы давно и хорошо знаем // Налоговед. 2014. № 8. С. 33—39; Шекин Д. М. Строительный сбор или к вопросу о компенсациях публичным субъектам при строительстве // Очерки налогового-правовой науки современности. М. — Харьков, 2013. С. 643—644.

<sup>15</sup> См.: Зарипов В. Правовая природа платы с 12-тонников // URL: [https://zakon.ru/blog/2016/09/03/pravovaya\\_priroda\\_platy\\_s\\_12tonnikov](https://zakon.ru/blog/2016/09/03/pravovaya_priroda_platy_s_12tonnikov); Аналитическая записка ТПП о состоянии и проблемах законоотворчества за ноябрь — декабрь 2015 г. // URL: [http://www.tpprf-leasing.ru/workdir/files/File/TPPRF\\_analit\\_nov-dec\\_2015.pdf](http://www.tpprf-leasing.ru/workdir/files/File/TPPRF_analit_nov-dec_2015.pdf).

Кроме того, норма, подобная п. 5 ст. 3 НК РФ, до 1 января 2005 г. имела место и в ст. 2 «вводного» закона к части I НК РФ (Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»). Несостоятельность и опасность подобных «обещаний» стала очевидна сразу: Верховному Суду РФ и Высшему Арбитражному Суду РФ пришлось «исправлять» ситуацию, в частности, в п. 1 постановления Пленумов от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» разъяснено, что данное правило не распространяется на обязательные взносы во внебюджетные социальные фонды Российской Федерации, поскольку обязанность уплаты указанных взносов установлена не Основами, а специальными актами законодательства.

В итоге как продолжающаяся «тихая» декодификация налогового законодательства, так и отсутствие конституционного приоритета НК РФ перед обычными федеральными законами, что, в частности, следует из ряда актов Конституционного Суда РФ (определений от 5 ноября 1999 г. № 182-О, от 3 февраля 2000 г. № 22-О и др.), приводит в том числе к тому, что нормативное определение налога в п. 1 ст. 8 НК РФ на практике не гарантирует существование платежей, фактически являющихся налогами (как вне, так и в составе НК РФ), даже с точки зрения данного нормативного определения.

Таким образом, вопрос о ценности нормативной дефиниции п. 1 ст. 8 НК РФ, как представляется, с течением времени все более становится дискуссионным. Она уже может в большей степени дезориентировать правоприменителя, чем обеспечивать правовую определенность. Сам законодатель не стремится (и, следует полагать, не будет стремиться) придерживаться данного определения при установлении новых публичных обременений и при совершенствовании уже установленных. Эти проблемы достаточно существенны для того, чтобы с учетом современных достижений науки финансового права их можно было бы разрешить даже качественным совершенствованием дефиниции п. 1 ст. 8 НК РФ.

## БИБЛИОГРАФИЯ

1. Аналитическая записка ТПП о состоянии и проблемах законодательства за ноябрь — декабрь 2015 г. // URL: [http://www.tpprf-leasing.ru/workdir/files/File/TPPRF\\_analit\\_nov-dec\\_2015.pdf](http://www.tpprf-leasing.ru/workdir/files/File/TPPRF_analit_nov-dec_2015.pdf).
2. Бержель Ж.-Л. Общая теория права / пер. с фр. — М., 2000.
3. Бланкенагель А. К вопросу о конституционности торгового сбора // Налоговед. — 2015. — № 8.
4. Брызгалов А. В., Федорова О. С. Основные изменения в Налоговый кодекс в 2015 году // Налоги и финансовое право. — 2015. — № 1.
5. Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация / под ред. М. В. Карасевой. — М., 2012.
6. Винницкий Д. В. Налоговое право : учебник для бакалавров. — М., 2013.
7. Зарипов В. Правовая природа платы с 12-тонников // URL: [https://zakon.ru/blog/2016/09/03/pravovaya\\_priroda\\_platy\\_s\\_12tonnikov](https://zakon.ru/blog/2016/09/03/pravovaya_priroda_platy_s_12tonnikov).



8. *Зарипов В. М.* Что-то, что мы давно и хорошо знаем // *Налоговед.* — 2014. — № 8.
9. *Кучеров И. И.* Налоговое право зарубежных стран : курс лекций. — М., 2003.
10. Латинские юридические изречения / сост. Е. И. Темнов. — М., 2003.
11. *Мркывка П., Нэцкар Я., Шрамкова Д.* Налоговое администрирование в Чешской Республике с организационной точки зрения // *Налоговое администрирование. Ежегодник. 2007* / под общ. ред. С. В. Запольского, Д. М. Щекина. — М. : МАФП, 2008.
12. *Налоги от А до Я.* — Изд. Федерального министерства финансов ФРГ, 2001.
13. Налоговый льготный транзит: от 53-го к 54.1. Выступление Ж. Г. Попковой // *Налоговед.* — 2019. — № 6.
14. Основы налогового права : учебно-метод. пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. — М., 1995.
15. *Пепеляев С. Г.* Предисловие к сборнику // *Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2014 г.* — М., 2016.
16. *Тедеев А. А., Парыгина В. А.* Налоговое право : учебник. — М., 2004.
17. *Щекин Д. М.* Строительный сбор, или К вопросу о компенсациях публичным субъектам при строительстве // *Очерки налогово-правовой науки современности.* — М. — Харьков, 2013.
18. *Янжул И. И.* Основные начала финансовой науки: учение о государственных доходах // *Золотые страницы финансового права России.* — М., 2002. — Т. 3.