



УДК 347.73  
ББК 67.402

## ОБ ОСОБЕННОСТЯХ СТРУКТУРНЫХ ЭЛЕМЕНТОВ СИСТЕМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

**Елена Владимировна Переверзева**

Кандидат юридических наук,  
доцент кафедры конституционного и муниципального права,  
Волгоградский государственный университет  
pereverzeva.elena@mail.ru, kmp@volsu.ru  
просп. Университетский, 100, 400062 г. Волгоград, Российская Федерация

**Петр Викторович Переверзев**

Магистрант кафедры конституционного и муниципального права,  
Волгоградский государственный университет  
pereverzevpv@mail.ru, kmp@volsu.ru  
просп. Университетский, 100, 400062 г. Волгоград, Российская Федерация

**Аннотация.** В настоящее время российское налоговое право уже включает в себя общие и специальные нормы, нормы-принципы, систему нормативных актов различной юридической силы по вопросам налогообложения, а также базовый, кодификационный, налоговый нормативный акт. Иными словами, наблюдается поступательное и качественное развитие всех составляющих национального налогового права, которому присущи свой предмет и метод правового регулирования. В этой связи представляется чрезвычайно интересным выявление особенностей ряда структурных элементов системы налогового права и системы налогового законодательства Российской Федерации, а также соотношения таких базовых понятий, как «система налогового права» и «система налогового законодательства».

**Ключевые слова:** налогообложение, система налогового права, система налогового законодательства, институциональная принадлежность, источники налогового права.

© Переверзева Е.В., Переверзев П.В., 2016

Экономические преобразования, проводимые в Российской Федерации в течение последних лет, в значительной степени расширили круг реальных налогоплательщиков и напрямую связали их имущественные интересы с размерами, способами и правовыми основаниями изъятия в бюджет части доходов физических лиц и хозяйствующих субъектов [15, с. 102]. Следовательно, недоработки и недостатки в действующем налоговом законодательстве, нечеткость определений напрямую связаны с нарушением прав и законных интересов участников указанных отношений. Проводимые налоговые реформы должны из-

менить взаимоотношения между плательщиками налогов и сборов и государством. Отлаженную и сбалансированную структуру налогообложения следует рассматривать как легальную систему ограничения притязаний государства на имущественные права граждан. По мнению Н.И. Матузова, государство, стоящее над личностью, не может считаться правовым [4, с. 10]. Думается, над разрешением этой ситуации еще придется поработать и ученым-теоретикам, и финансистам, и законодателю.

Налоговое право – совокупность финансово-правовых норм, регулирующих обще-

ственные отношения по установлению налогов и сборов, зачисляемых в бюджетную систему, введению в действие, взиманию и осуществлению контроля за их уплатой [14, с. 387].

Применение в национальном налоговом праве преимущественно императивного метода правового регулирования не исключает использования методов рекомендаций, согласования и частичной диспозитивности (договорные отношения в рамках инвестиционного налогового кредита) для регулирования правоотношений в области налогообложения (см.: [6, с. 103–107]).

Рассмотрев и проанализировав состав общественных отношений в сфере налогообложения, их особенности и специфику, а также предмет и метод правового регулирования [9, с. 237–239], можно сделать вывод, что вопросы о месте налогового права в системе российского права, его отраслевой и институциональной принадлежности еще недостаточно четко определены. Разрешение этой научной проблемы имеет не только теоретическое, но и большое практическое значение, поскольку отнесение той или иной группы правовых норм к конкретной отрасли (подотрасли) права означает ее включение в определенный отраслевой режим правоприменения, который и обеспечивает различные правовые последствия для участников правоотношений.

Налоговые правоотношения представляют собой часть финансово-правовых отношений. Это обусловлено тем, что практически все налоговые отношения возникают в процессе перераспределения национального дохода страны и имеют финансовый характер. Налогообложение является составной частью государственной деятельности по планомерному формированию централизованных и децентрализованных денежных фондов, хотя сама распределительная (перераспределительная) деятельность государства охватывает более широкий круг общественных отношений, включающий в себя отношения по аккумулированию, распределению и использованию государственных денежных фондов. В своей совокупности все эти отношения образуют единую систему финансовых отношений, которая является предметом правового регулирования финансового права. Это свидетельствует о том, что налоговое право явля-

ется составной частью финансового права, хотя и относительно обособленной. По мнению ряда ученых, в настоящее время в системе правового регулирования финансовых отношений сложилась парадоксальная ситуация, вызванная стремительным развитием практически всех составляющих национальной финансовой системы.

Возникает вопрос: в какой степени можно говорить о наличии сложившихся правовых институтов в рамках финансового права как отрасли? Так, К.С. Бельский отмечает, что их характеризует хорошее литературное изложение, интересная и содержательная фактологическая база, анализ и сопоставление российских финансово-правовых институтов с зарубежными институтами. Существенным недостатком формирования финансово-правовых институтов является слабая юридическая трактовка финансовых категорий и понятий, делается акцент на их экономической природе [2, с. 19].

С классических теоретических позиций специфический отраслевой режим правового регулирования складывается из совокупности нескольких элементов, во-первых, метода регулирования (совокупности специфических приемов и способов правового воздействия для данной отрасли), во-вторых, особых юридических средств регулирования (юридический инструментарий), в-третьих, правовых принципов (наличие специфических для данной отрасли идей и руководящих начал), в-четвертых, наличие отрасли законодательства и кодифицированного акта [11, с. 208–210]. По мнению С.А. Кудреватых, эти элементы характерны для финансового права не в полной мере. Следует отметить, что, рассматривая финансовое право как самостоятельную отрасль российского права, его самобытность формируется через становление и развитие ее составляющих: налогового права, бюджетного права, банковского и валютного права и т. д. Иными словами, при недостаточном развитии общего (базового) идет развитие специфических составных частей [5, с. 122].

В настоящее время российское налоговое право уже включает в себя общие и специальные правовые нормы, нормы-принципы, систему законодательных актов по вопросам налогообложения, а также кодификационный

налоговый нормативный акт. То есть наблюдается поступательное и качественное развитие всех составляющих национального налогового права, которому присущи свой особый предмет и специфический метод правового регулирования. Думается, что формирование и развитие самостоятельных налогово-правовых институтов позволят налоговому праву занять достойное место как действительно особой и самостоятельной подотрасли финансового права. По мнению Ю.А. Тихомирова, в перспективе налоговое право сложится как самостоятельная отрасль на базе большого количества законодательных и подзаконных актов [13, с. 335].

В области дальнейшего государственного строительства было обозначено направление на замену по своей сути унитарного государства, для которого были характерны сверхцентрализованные взаимосвязи и самостоятельность субъектов Российской Федерации. Такая модель предполагает смещение акцентов в области налогообложения с федеральных налогов на региональные и местные. В действительности в существующей действующей налоговой системе явно преобладают и доминируют правовое регулирование и взимание федеральных налогов, что ведет к формированию явного дисбаланса в межбюджетных отношениях разных уровней государственной власти.

Систему российского налогового законодательства составляет взаимосвязанная совокупность нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые нормы [5, с. 144]. Указанную систему следует рассматривать по властно-территориальному признаку. Основными источниками национального законодательства о налогах являются нормативные правовые акты, в частности федеральные законы, законы субъектов Российской Федерации, указы, постановления, межведомственные и ведомственные нормативные документы в области налогообложения.

На практике наблюдается тенденция ограничительного толкования понятия «налоговое законодательство». Налоговые органы в правоприменительной деятельности руководствуются указанием самих же налоговых органов о неприменении налоговых норм, содержащихся в так называемом неналоговом за-

конодательстве [7, с. 25; 8, с. 35–36]. Думается, что ограничительная позиция в этом вопросе заслуживает одобрения. Следует заметить, что данная проблема относится к разряду определения и построения системы принципов налогообложения [10, с. 85–91].

Система источников российского налогового законодательства имеет две особенности: качественную и количественную. С одной стороны, в настоящее время система налогового права насчитывает большое количество источников, а с другой – налоговое законодательство характеризуется нестабильностью и постоянной изменчивостью. Разрешение такой ситуации связано с возможностью внутренней систематизации налогового законодательства, происходящей путем его кодификации.

Кодекс есть высшая форма бытия законодательства и вообще нормативного акта в частности, и его разработка должна осуществляться по канонам правотворчества с обязательным участием профессионалов [3, с. 73].

Без сомнения, ныне действующее налоговое законодательство не в полной мере соответствует потребностям настоящего времени. Кроме того, несовершенство и противоречивость налоговых законов стали серьезными препятствиями для дальнейшего развития финансовых и налоговых правоотношений в стране. Думается, не совсем обоснованно видеть в Налоговом кодексе ключ к решению всех проблем, так как большинство из них имеет не только юридическую, но и экономическую (неплатежи, характер и структура межбюджетных отношений, бюджетный дефицит), а часто и политическую природу (разграничение полномочий между федеральным центром и регионами).

Представляется справедливым, что своего кодекса достойны только те отрасли, подотрасли права или правовые институты, которые достигли определенного уровня развития и конкретизации, имеют высокую степень научно-технической разработанности, а также свои сложившиеся традиции в области правоприменения. Однако учитывая достижения последнего времени в этой сфере, нельзя не отметить, что правовое регулирование налоговых отношений в стране по прежнему часто зависит от политической конъюнктуры.

Думается, верно замечание о том, что эффективное применение на практике кодифицированного нормативного правового акта в налоговой сфере невозможно без формирования общей концепции развития налогообложения в России и построения системы принципов налогового законодательства [16, с. 283–287].

В связи с этим наряду с принятием Налогового кодекса РФ и увеличением наработок по его применению следует определить место налогового законодательства в системе публично-финансового законодательства Российской Федерации, его специфику, а также выявить точное соотношение налогового законодательства с другими отраслями российского законодательства.

Система налогового права и система налогового законодательства – это тесно взаимосвязанные, но самостоятельные категории, представляющие два сущностных аспекта одного и того же социального явления, такого как право. Законодательство только одно, хотя и очень важное проявление права. Право и законодательство соотносятся между собой как содержание и форма. Систему налогового права с его содержательной стороны можно рассматривать как внутреннее строение права, которое соответствует характеру регулируемых им общественных отношений в области налогообложения. Система налогового законодательства – внешняя сторона права, выражающая строение его источников, то есть систему нормативных правовых актов. Право не существует вне законодательства, а законодательство в широком его понимании и есть право [12, с. 318].

Вместе с тем понятие структуры системы права не может быть раскрыто с достаточной точностью и полнотой, если не рассмотреть его с позиций органического единства содержательной составляющей с внешней формой права, что и представляет собой система законодательства. Законодательство – это форма существования прежде всего норм права, средство придания им определенности, целостности и объективности, их организации и объединения в конкретные нормативные правовые акты. Система налогового законодательства представляет собой не простую совокупность нормативных актов о налогах, это дифференцированное и структурированное рас-

положение частей, которая основана на принципах субординации и взаимодействия всех ее компонентов. Взаимосвязь между ними обеспечивается за счет различных факторов, главными из которых являются предмет правового регулирования и воля законодателя в комплексном и рациональном построении источников налогового права.

Отраслевая обособленность формирует систему законодательства в целом. Подобное обособление возможно при условии, если оно отражает особенности содержания правового регулирования. Обособить в законодательстве можно только то, что обособляется в действительности. Система законодательства понимается как система, как совокупность взаимосвязанного и взаимообусловленного расположения частей только потому, что оно выступает внешним выражением объективно существующей системы права [1, с. 61].

Правовые понятия «система налогового права» и «система налогового законодательства» не тождественны и не равнозначны по своей юридической природе. Между ними имеются существенные различия, которые позволяют сделать вывод об их относительной самостоятельности и обособленности. Исходным в их различии является то, что первичным элементом системы права является правовая норма, а исходным звеном системы законодательства выступает нормативный правовой акт. Нормы налогового права представляют собой своеобразный строительный материал, из которого складывается налоговое законодательство как специфическая отрасль российского законодательства.

Думается, что понятие «система законодательства» по объему представленного в нем материала шире понятия «система права», так как включает в себя положения, которые в собственном смысле не могут быть отнесены к праву, например, различные программные положения, указания на цели и задачи, а также мотивы издания соответствующих нормативных актов.

Внутреннее строение системы права не совпадает с внутренней структурой системы законодательства. Вертикаль структуры системы законодательства строится в соответствии с юридической силой нормативных правовых актов, компетенцией издающего их го-

сударственного органа в системе субъектов нормотворчества. В этой связи система налогового законодательства непосредственно отражает национально-государственное устройство Российской Федерации, в соответствии с которым строится и федеральное, и региональное налоговое законодательство.

Развитие и совершенствование российского налогового законодательства могут осуществляться в разных направлениях, например, по пути принятия модульных налоговых законов для правового регулирования и взимания региональных и местных налогов. Однако законотворческая практика последних лет реализует иное направление развития законодательства о налогах посредством введения в действие дополнительных глав в Налоговый кодекс Российской Федерации. То есть законодателем выбрано направление углубления процесса кодификации национального налогового законодательства. Так, раздел X «Местные налоги и сборы» Налогового кодекса РФ был дополнен главой 31 «Земельный налог», введенной Федеральным законом от 29 ноября 2004 г. № 141-ФЗ, и главой 32 «Налог на имущество физических лиц», введенной Федеральным законом от 4 октября 2014 г. № 284-ФЗ и др.

По нашему мнению, система права носит объективный характер, но в то же время нельзя отрицать влияние субъективных факторов в этой сфере. Система законодательства в большей степени подвержена субъективному фактору, что во многом зависит как от воли законодателя, так и от сложившейся экономической и политической конъюнктуры. Объективность системы налогового права объясняется тем, что она обусловлена различными видами и сторонами общественных отношений, которые складываются в области налогообложения. Субъективный характер налогового законодательства можно рассматривать как относительный, так как он тоже в известной степени определяется рядом объективных социально-экономических процессов, которые складываются в обществе.

Необходимость проведения различий между понятиями «система налогового права» и «система налогового законодательства» продиктована потребностями систематизации

российского законодательства в области налогообложения, то есть деятельностью государственных органов, которая направлена на упорядочение законодательства о налогах, приведение его в стройную, логическую и эффективную систему.

Установление оптимального соотношения между системой налогового права и системой налогового законодательства – важная теоретическая и практическая задача. Ее надлежащее решение призвано обеспечить доступность, сокращение ненужной множественности нормативных актов в области налогообложения, их согласованность и правильное правоприменение.

#### СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Алексеев, С. С. Структура советского права / С. С. Алексеев. – М. : Юридическая литература, 1975. – 264 с.
2. Бельский, К. С. Финансовое право / К. С. Бельский. – М. : Юрист, 1994. – 208 с.
3. Брызгалин, А. О кодификации налогового законодательства в современных условиях / А. Брызгалин // Хозяйство и право. – 1997. – № 4. – С. 72–79.
4. Матузов, Н. И. К вопросу о суверенитете личности / Н. И. Матузов // Правоведение. – 1994. – № 4. – С. 3–14.
5. Налоги и налоговое право / под ред. А. В. Брызгалина. – М. : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.
6. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая : текст с изм. и доп. на 20 февр. 2015 г. – М. : Проспект : КноРус, 2015. – 1056 с.
7. Пепеляев, С. К вопросу о налоговом законодательстве и налоговых отношениях / С. Пепеляев // Налоговый вестник. – 1997. – № 5. – С. 17–27.
8. Пепеляев, С. Налоговое законодательство и налоговые отношения / С. Пепеляев // Налоги. – 1997. – Вып. 1. – С. 27–38.
9. Переверзева, Е. В. О месте налогового права в системе права / Е. В. Переверзева, А. А. Агеев // Академическая наука – проблемы и достижения : сб. материалов IV Междунар. науч.-практ. конф., 7–8 июля 2014 г. – North Charleston, USA, 2014. Т. 1. – С. 237–239.
10. Переверзева, Е. В. О принципах законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации / Е. В. Переверзева // Вестник Волгоградского государственного университета. Серия 5, Юриспруденция. – 2012. – № 2 (17). – С. 85–91.
11. Проблемы теории государства и права / под ред. С. С. Алексеева. – М. : Юридическая литература, 1987. – 448 с.

12. Теория государства и права / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. – Саратов : СВШ МВД РФ, 1995. – 560 с.

13. Тихомиров, Ю. А. Публичное право / Ю. А. Тихомиров. – М. : БЕК, 1995. – 496 с.

14. Химичева, Н. И. Налоговое право Российской Федерации, его принципы и источники / Н. И. Химичева // Финансовое право / Н. И. Химичева. – М. : Норма, 2009. – 768 с.

15. Шевелева, Н. А. О понятии налога в российском законодательстве / Н. А. Шевелева // Правоведение. – 1994. – № 5–6. – С. 102–108.

16. Pereverzeva, E. About the principles of the tax legislation of the Russian Federation / E. Pereverzeva // British Journal of Science, Education and Culture. – 2014. – Vol. II, № 1 (5). – P. 283–287.

### REFERENCES

1. Alekseev S.S. *Struktura sovetskogo prava* [Structure of the Soviet Law]. Moscow, Yuridicheskaya literatura Publ., 1975. 264 p.

2. Belskiy K.S. *Finansovoe pravo* [Financial Law]. Moscow, Yurist Publ., 1994. 208 p.

3. Bryzgalin A. О кодификации налогового законодательства в современных условиях [About Codification of the Tax Law in Modern Conditions]. *Khozyaystvo i pravo*, 1997, no. 4, pp. 72-79.

4. Matuzov N.I. К вопросу о суверенитете личности [To a Question of the Sovereignty of the Personality]. *Pravovedenie*, 1994, no. 4, pp. 3-14.

5. Bryzgalin A.V., ed. *Nalogi i nalogovoe pravo* [Taxes and Tax Law]. Moscow, Analitika-Press Publ., 1997. 600 p.

6. *Nalogovyy kodeks Rossiyskoy Federatsii. Chasti pervaya i vtoraya: tekst s izm. i dop. na 20 fevralya 2015 g.* [Tax Code of the Russian Federation. Parts 1 and 2. Text With Amendments and Additions as of February 20, 2015]. Moscow, Prospekt Publ., KnoRus Publ., 2015. 1056 p.

7. Pepelyaev S. К вопросу о налоговом законодательстве и налоговых отношениях [To a Question of the Tax Law and the Tax Relations]. *Nalogovyy vestnik*, 1997, no. 5, pp. 17-27.

8. Pepelyaev S. Nalogovoe zakonodatelstvo i nalogovye otnosheniya [Tax Law and Tax Relations]. *Nalogi*, 1997, iss. 1, pp. 27-38.

9. Pereverzeva E.V., Ageev A.A. О месте налогового права в системе права [About a Place of the Tax Law in System of the Law]. *Akademicheskaya nauka – problemy i dostizheniya: sbornik materialov IV Mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii, 7-8 iyulya 2014 g.* [Academic Science – Challenges and Achievements: Proceedings of the 4th International Scientific and Practical Conference, July 7-8, 2014]. North Charleston, USA, 2014. Vol. 1, pp. 237-239.

10. Pereverzeva E.V. О принципах законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации [About the Principles of the Legislation on Taxes and Fees of the Subjects of the Russian Federation]. *Vestnik Volgogradskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya 5, Jurisprudentsiya* [Science Journal of Volgograd State University. Jurisprudence], 2012, no. 2 (17), pp. 85-91.

11. Alekseev S.S., ed. *Problemy teorii gosudarstva i prava* [Problems of the Theory of the State and Law]. Moscow, Yuridicheskaya literatura Publ., 1987. 448 p.

12. Matuzov N.I., Malko A.V., eds. *Teoriya gosudarstva i prava* [Theory of the State and Law]. Saratov, SVSh MVD RF Publ., 1995. 560 p.

13. Tikhomirov Yu.A. *Publichnoe pravo* [Public Law]. Moscow, BEK Publ., 1995. 496 p.

14. Khimicheva N.I. Nalogovoe pravo Rossiyskoy Federatsii, ego printsipy i istochniki [Tax Law of the Russian Federation, Its Principles and Sources]. *Finansovoe pravo* [Financial Law]. Moscow, Norma Publ., 2009. 768 p.

15. Sheveleva N.A. О понятии налога в российском законодательстве [On the Concept of a Tax of the Russian Legislation]. *Pravovedenie*, 1994, no. 5-6, pp. 102-108.

16. Pereverzeva E. About the Principles of the Tax Legislation of the Russian Federation. *British Journal of Science, Education and Culture*, 2014, vol. 2, no. 1. (5), pp. 283-287.

## ON THE FEATURES OF STRUCTURAL ELEMENTS OF THE TAX LAW SYSTEM OF THE RUSSIAN FEDERATION

Elena Vladimirovna Pereverzeva

Candidate of Juridicial Sciences,  
Associate Professor, Department of Constitutional and Municipal Law,  
Volgograd State University  
pereverzeva.elena@mail.ru, kmp@volsu.ru  
Prosp. Universitetsky, 100, 400062 Volgograd, Russian Federation

**Petr Viktorovich Pereverzev**

Master Student, Department of Constitutional and Municipal Law,  
Volgograd State University  
pereverzevpv@mail.ru, kmp@volsu.ru  
Prosp. Universitetsky, 100, 400062 Volgograd, Russian Federation

**Abstract.** Currently the Russian tax law includes the general and special norms, norms-principles, the system of regulations of various legal validity concerning the taxation, as well as the basic codification tax statutory act. In other words, we observe forward and high-quality development of all components of the tax law in which the subject and a method of legal regulation are inherent. In this regard, the identification of features of a number of structural elements of the tax law system of the Russian Federation, and also a ratio of such basic concepts as a “tax law system” and “tax legislation system” is represented extremely interesting.

**Key words:** taxation, tax law system, tax legislation system, institutional affiliation, sources of the tax law.