

В. В. Гриценко,

доктор юридических наук, доцент
Воронежского государственного университета**НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ
КАК КОМПЛЕКСНАЯ КАТЕГОРИЯ
В СОВРЕМЕННОЙ ЮРИДИЧЕСКОЙ НАУКЕ**

Стремительное развитие налогообложения и реформирование налогового законодательства, являясь «приметами» современного периода становления российского *налогового государства*¹, с неизбежностью привели к переосмыслению уже имеющихся научных концепций в налоговом праве и послужили стимулом для появления новых подходов к изучению процессов, основы которых заложены «в сфере законного отчуждения государством части имущества налогоплательщика»². В связи с этим пристальное внимание в теории права уделяется проблемам, связанным с разработкой понятийного аппарата налогового права³. По словам С. С. Алексеева, «предельная точность и правильное использование правовых понятий и юридических терминов необходимы так же, пожалуй, как в технике или в математике»⁴. Следует подчеркнуть, что ссылки на необходимость однозначного и четкого подхода к определению юридических терминов и понятий правоведы делают постоянно.

В юридической науке существуют понятия, употребляемые юристами как нечто само собой разумеющееся, значение которых ни у кого не вызывает сомнений. Однако если попытаться вникнуть в их смысл и сформулировать их определение, то выясняется, что единого представления об этих элементах права не существует и что каждый юрист придает им собственное значение⁵.

¹ О налоговом государстве см.: *Birk D. Steuerrecht. Heidelberg: Muller, 2002. S. 19.*

² *Иванова В. Н.* О системном подходе к пониманию правовых категорий «юридическая конструкция налога», «система налогообложения» и «налоговая система» // *Законодательство и экономика. 2004. № 6. С. 70.*

³ Понятийный аппарат права, указывают Н. Н. Воплиенко и М. Л. Давыдова, представляет собой иерархически организованную, целостную информационную систему, включающую в себя логически взаимосвязанные и структурно упорядоченные правовые понятия, термины и их определения (см.: *Воплиенко Н. Н., Давыдова М. Л.* Правовые дефиниции в современном российском законодательстве // *Вестник Нижегород. ун-та им. Н. И. Лобачевского, Сер. «Право». Вып. 1: Государство и право: Итоги XX века. Н. Новгород, 2001. С. 62.*

⁴ *Алексеев С. С.* Государство и право. Начальный курс. М., 1994. С. 74.

⁵ См.: *Дорохин С. В.* Деление права на публичное и частное. Поиск критериев // *Юрист. 2002. № 9. С. 2.*

Сказанное в полной мере относится к «налогообложению» как ключевому понятию налогового права.

Если обратиться к правовой науке, то в ней по отношению к содержанию налогообложения не сложилось единого мнения. Как правило, попытки сформулировать определение налогообложения заканчиваются лишь указанием на то, что «по своему содержанию и структуре налогообложение представляет собой очень сложное и многоплановое явление»⁶ и что «как элемент экономической культуры» присуще государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа⁷. Наконец, отмечается, что «о налогообложении можно говорить как о феномене человеческой цивилизации, как ее неотъемлемой части»⁸.

По сложившейся традиции употребления метаязыка в экономической и юридической науках ученые используют термин «налогообложение» в составе таких понятий, как «принципы налогообложения»⁹, «история развития налогообложения»¹⁰, «основные вехи в истории налогообложения в России»¹¹, «элементы налогообложения»¹², «методы налогообложения»¹³, «теория налогообложения»¹⁴, «реформа налогообложения»¹⁵, не объясняя, что, собственно, понимается под «налогообложением».

Не закрепляет понятие «налогообложение» и законодатель. При этом в НК РФ термин «налогообложение» встречается в различных словосочетаниях, например, «общие принципы налогообложения» (ст. 1), «элементы налогообложения» (ст. 3, 12, 17), «система налогообложения», «цели налогообложения» (ст. 20, 38), «особенности налогообложения» (п. 1

⁶ Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалова. М., 1997. С. 118.

⁷ Там же. С. 16.

⁸ Там же.

⁹ См.: Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2005. С. 63—90; Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д. Финансовое право: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 125; Перов А. В., Толкушкин А. В. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2004. С. 27; Александров И. М. Налоги и налогообложение: Учебник. 5-е изд., перераб. и доп. М., 2006. С. 38—46; Пансков В. Г. Налоги и налоговая система Российской Федерации: Учебник. М., 2006. С. 22—29; Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / Под общ. ред. Д. И. Ряховского. М., 2006. С. 14—15, и др.

¹⁰ Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю. А. Крохина. М., 2006. С. 1—24.

¹¹ Лыкова Л. Н. Налоги и налогообложение в России: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2006. С. 47.

¹² Налоговое право России. Особенная часть: Учебник / Отв. ред. Н. А. Шевелева. М., 2004. С. 18.

¹³ См.: Едронова В. Н., Мамыкина Н. Н. Сущность и элементы налоговой политики // Финансы и кредит. 2005. № 5 (173). С. 39.

¹⁴ Дмитриева Н. Г., Дмитриев Д. Б. Социально-экономическая сущность налогов. Налоги и налогообложение: Учебник. 3-е изд., перераб. и доп. Ростов н/Д, 2005. С. 7.

¹⁵ Химичева Н. И. Налоговое право: Учебник. М., 1997. С. 9—27.

ст. 165), «признание всеобщности и равенства налогообложения» (ст. 3), «имущество, подлежащее налогообложению» (ст. 145) и др. Информация о содержании сущности налогообложения остается «между строк».

Подобная ситуация сложилась и в зарубежном налоговом праве, в частности, в налоговом праве Германии. Как отмечает Д. Бирк, в Основном законе отсутствует определение понятий «налог» и «налогообложение»¹⁶. Сущность налогообложения описывается косвенно при рассмотрении принципов налогообложения¹⁷.

Думается, что налогообложение как сложное многокомпонентное по содержанию и структуре явление требует при его рассмотрении комплексного подхода и учета целого ряда формирующих его факторов.

В качестве исходной точки в описании налогообложения как компонента понятия предмета налогового права следует обратиться к его историческим истокам. Корни налогообложения находятся в далеком прошлом, когда люди объединились и стали жить в обществе. На фоне совместного проживания сформировались общественные потребности, решение которых осуществлялось благодаря общественным платежам. Принципиально важно подчеркнуть, что налоги являлись средством удовлетворения общественных потребностей, истоки которых определялись фактом совместного проживания людей¹⁸. На этом фоне налоги обнаруживают свойство уникального общественного явления. Появившись однажды в виде «изъятия денежных средств»¹⁹, налоги явились решением проблем в социальной сфере, отправной точкой для налоговых отношений. С течением времени и развитием общества примитивные отношения между субъектами налоговых отношений совершенствовались, «обрастая» характерными для них атрибутами, что в дальнейшем привело к оформлению целой системы обложения налогами, прообразу современной системы налогообложения. Таким образом, исторический характер налогообложения является основной эволюционности налогообложения.

При определении содержания понятия «налогообложение» следует, в первую очередь, учитывать то обстоятельство, что с позиций государства налоги приносят доход, что, в свою очередь, является содержанием материальной составляющей в структуре налогообложения.

Налогообложение, с одной стороны, это прямое изъятие органами налоговой администрации определенной части внутреннего национально-

¹⁶ Birk D. Steuerrecht. S. 43.

¹⁷ Вопрос о принципах налогообложения является в российском налоговом праве дискуссионным.

¹⁸ Такие потребности и соответствующие совместные обязательства испытывали уже первые земледельцы и животноводы. По меткому замечанию С. Паркинсона, налогообложение старо, как мир. Его начальная форма возникла в тот момент, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников (см.: Паркинсон С. Законы и доходы. М., 1992. С. 14—15).

¹⁹ См.: Годме П. М. Финансовое право / Пер. с фр. Р. О. Халфиной. М., 1978. С. 370.

го продукта в пользу государства для формирования централизованных федеральных и региональных финансовых ресурсов (бюджетов)²⁰, с другой стороны, налогообложение как сложная экономико-философская категория включает в себя и весь комплекс мероприятий, проводимых органами налоговой администрации для указанного изъятия части внутреннего национального продукта в целях его последующего перераспределения в интересах всего общества, и общественные отношения, умонастроения и социальную обстановку в обществе, порождаемую и связанную с налогообложением²¹. Таким образом, налоги не только являются способом получения дохода, но и самым разнообразным образом влияют на экономическое поведение хозяйствующих субъектов, что позволяет выделить в структуре налогообложения *управленческую* составляющую.

Налогообложение являет собой мощный рычаг регулирования экономики страны. Научно разработанные, апробированные на практике, адаптированные к социально-экономическим условиям методы взимания налогов и других обязательных платежей помогут скорректировать объем производства и деловой активности²². Оказывая влияние на экономическое поведение налогоплательщика, налогообложение непосредственно связано с общеэкономическими показателями. От отлаженных механизмов внутри системы налогообложения во многом зависит общеэкономический рост страны, что находит отражение в *регулирующей* составляющей налогообложения.

Немаловажно отметить, что налогообложение действует при помощи налогов как своеобразного инструмента, применимого в самых различных плоскостях его влияния. Принципы, на основе которых осуществляется это влияние во всем комплексе, также разнообразны. Их применение зависит от того, с какой точки зрения рассматриваются налоги и какая плоскость влияния (получение дохода или экономическое управление) выступает на первый план. Немецкие правоведы выделяют экономические и правовые (юридические) принципы налогообложения²³. Аналогичную классификацию используют и российские ученые²⁴.

Наконец, в целях более подробного рассмотрения содержания налогообложения следует обозначить *правовую* природу налогообложения. По утверждению С. Г. Пепеляева, «налогообложение является формой от-

²⁰ См.: Эриашвили Н. Д. Финансовое право: Учебник для вузов. М., 2000. С. 212; Налоги и налогообложение: Учеб. пособие / Под ред. Б. Х. Алиева. М., 2005. С. 5.

²¹ См.: Парыгина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право Российской Федерации. Ростов н/Д., 2002. С. 53—54.

²² См.: Тутов В. Т. Наиболее распространенные ошибки, допускаемые налогоплательщиками по налогу на добавленную стоимость, и пути их устранения // Налоги. Вестник Управления МНС РФ по Воронежской области. 2003. № 9. С. 22.

²³ Birk D. Steuerrecht. S. 10.

²⁴ Например, см.: Налоги и налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 66. Е. Н. Евстигнеев указывает еще на наличие организационных принципов налогообложения (см.: Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М., 2001. С. 14); Мамрукова О. И. Налоги и налогообложение. 5-е изд., доп. и испр. М., 2006. С. 23—24.

чуждения собственности»²⁵, «ограничением права собственности, закрепленного в ст. 35 Конституции РФ»²⁶. Е. Н. Евстигнеев ставит знак равенства между налогообложением и сменой форм собственности²⁷. Определяя незыблемость права частной собственности как основу основ ведения всякого бизнеса, В. В. Путин подчеркнул, что «правила, которых придерживается в этой области государство, должны быть ясны для всех и, что немаловажно, — быть стабильны»²⁸. Через «урегулированный законодательством процесс перераспределения создаваемых обществом экономических благ»²⁹ определяет налогообложение В. М. Зарипов. Налоговые законы являются частью правопорядка и должны рассматриваться в правовом, в частности, конституционно-правовом масштабе. Независимо от проблемы конституционного единообразия налоговых законов, которые все чаще становятся объектом судебной практики федерального конституционного суда Германии³⁰, налоговое право как подсистема общего правопорядка подчиняется собственным правовым принципам. Налогообложение — это динамичный инструмент государственной политики, представляющий собой законодательно установленный порядок взимания налогов³¹. Со всей отчетливостью выявляется процессуальная составляющая в системе налогообложения³².

Если обратиться к теоретическому осмыслению понятия налогообложения, то заслуживают внимания выделяемые в современной теории государства и права два подхода к понятию «налогообложения»: во-первых, как к признаку государства, во-вторых, как к функции. Так, М. Н. Марченко относит налогообложение к основным признакам правового государства, подчеркивая при этом, что оно «оставалось и остается государством» и для содержания государственного аппарата «в каждой стране устанавливаются и взимаются налоги»³³. К характерным

²⁵ Налоговое право: Учебник / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2004. С. 26.

²⁶ Там же. С. 84.

²⁷ См.: Евстигнеев Е. Н. Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. С. 14.

²⁸ Послание Федеральному Собранию Российской Федерации // Рос. газета. 2005. 26 апр. С. 4.

²⁹ Зарипов В. М. О соотношении экономики и права в налогах // Налоговый вестник. 2003. № 2. С. 146.

³⁰ Birk D. Steuerrecht. S. 17.

³¹ См.: Головин А. Ю. Проблемы правового регулирования налогообложения игорного бизнеса // Финансовое право. 2005. № 2. С. 40.

³² Дискуссионным является вопрос о соотношении налогообложения и государства. Еще Ф. Энгельс в работе «Происхождение семьи, частной собственности и государства», раскрывая основные признаки, характерные для государственно-организованного общества, указал, что для содержания публичной власти «необходимы взносы граждан — налоги. Последние были совершенно не известны родовому обществу. Но мы теперь их знаем достаточно хорошо. С развитием цивилизации даже и налогов недостаточно; государство выдает векселя на будущее, делает займы, государственные долги» (Энгельс Ф. Происхождение семьи, частной собственности и государства. В связи с исследованиями Льюиса Г. Моргана. М., 1989. С. 177).

³³ Марченко М. Н. Теория государства и права: Учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2005. С. 433.

признакам государства относят налоги и другие ученые³⁴. А. Н. Головистикова, Ю. А. Дмитриев определяют налоги как признак государственной власти³⁵. А. В. Малько выделяет действующую систему налогов как одну из характерных черт государственной власти³⁶. В. Н. Хропанюк практически отождествляет функцию налогообложения с функцией финансового контроля, которая, по его мнению, «выражается в выявлении и учете государством доходов производителей. По закону часть этих доходов в виде налогов направляется в государственный бюджет для удовлетворения социальных и других общегосударственных нужд»³⁷. Аналогичной точки зрения придерживается Л. А. Морозова, которая считает налогообложение и финансовый контроль важной функцией государства³⁸.

По нашему мнению, наиболее последовательную позицию занимает А. В. Малько, который относит налогообложение к функциям государства. Развивая эту точку зрения³⁹, подчеркнем, что налогообложение можно отнести к факультативным признакам государства, поскольку в современном мире существуют государства и без налогов. Таким образом, налогообложение следует признать не признаком, а в первую очередь, функцией государства, так как оно является одним из основных направлений деятельности государства по управлению внутренней жизнью и оказывает непосредственное влияние на внешнюю сферу.

Несправедливым было бы оставить без внимания тот факт, что отношения, складывающиеся в процессе взаимодействия государства, общества и каждого конкретного лица в связи и по поводу налогообложения, определяются политикой в сфере налогообложения. Налоговая политика государства определяет задачи, меры и средства их реализации в сфере налогообложения для более эффективного минимально затратного выполнения им своих функций. В этой связи выявляется *политический* «окрас» налогообложения⁴⁰.

³⁴ См.: Кожневников С. Н. Личность, государство и право // Теория государства и права: Учебник / Под ред. В. К. Бабаева. М., 2005. С. 168; Мусаткина А. А. Налоги как признак государства // Теория государства и права: Учебник / Кол. авт.; Отв. ред. А. В. Малько. М., 2006. С. 43—47.

³⁵ См.: Головистикова А. Н., Дмитриев Ю. А. Понятие и основные признаки государства // Теория государства и права: Учебник / Под ред. В. К. Бабаева. С. 136.

³⁶ См.: Малько А. В. Теория государства и права. М., 2006. С. 39.

³⁷ Хропанюк В. Н. Теория государства и права: Учеб. пособие для высш. учеб. завед. / Под ред. проф. В. Г. Стрекозова. М., 2006. С. 159.

³⁸ См.: Морозова Л. А. Функции государства // Теория государства и права: Учебник / Под ред. В. К. Бабаева. С. 79.

³⁹ Аналогичную позицию занимают и другие ученые. Так, В. Н. Едророва и Н. Н. Мамыкина считают налогообложение одной из основных функций государства (см.: Едророва В. Н., Мамыкина Н. Н. Сущность и элементы налоговой политики // Финансы и кредит. 2005. № 5 (173). С. 37).

⁴⁰ См.: Карасев М. Н. Налоговая политика и правовое регулирование налогообложения в России. М., 2004. С. 98.

Государственные мероприятия, объединяемые значением «брать», «взимать», право государственного распределения налогового бремени как одна из составляющих системы налогообложения, прежде всего, должны осуществляться законным порядком. Д. Бирк справедливо отмечает, что под влиянием многостороннего политического влияния и групповых интересов эта цель во многом остается не в полной мере достижимой⁴¹.

При самом общем рассмотрении точек зрения, которые легли в основу исследования понятия налогообложения, можно установить, что термин «налогообложение» употребляется и понимается в двух смыслах — узком и широком.

В узком значении налогообложение заключается в деятельности государства, которая осуществляется в двух направлениях. С одной стороны, налогообложение представляет собой процесс установления и введения государством (или муниципальным образованием) для определенной группы субъектов обязанности по уплате налогов и сборов. Это непосредственно само «обложение» налогом, «обязывание» к уплате определенных налоговых платежей. Государство определяет и законодательно закрепляет, когда, какие субъекты и в каком порядке будут обязаны уплатить ему определенные суммы, или, иначе, возлагает бремя уплаты налогов. Весьма важным представляется отметить, что хотя установление налогов и сборов осуществляется федеральными органами власти, органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления, согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлении от 21 марта 1997 г. № 5-П⁴², «применительно к субъектам Российской Федерации и органам местного самоуправления понятие “установление налогов и сборов” имеет иной юридический смысл»⁴³. Такое право носит производный характер, так как эти субъекты всегда связаны общими принципами налогообложения и сборообложения, содержащимися в федеральном законе, а «регулирование федеральными законами региональных налогов носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется законодателем субъекта Российской Федерации»⁴⁴. Введение налога означает конкретизацию общих правовых положений, в том числе детальное определение субъектов и объектов налогообложения, порядка и сроков уплаты налогов, правил

⁴¹ Birk D. Steuerrecht. S. 17.

⁴² См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 № 5-П «По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. “Об основах налоговой системы в Российской Федерации”» // Собрание законодательства Российской Федерации. 1997. № 13. Ст. 1602.

⁴³ Там же.

⁴⁴ Там же.

предоставления льгот, способы исчисления конкретных ставок и т.д.⁴⁵ При этом такое регулирование не должно ухудшать положение налогоплательщиков по сравнению с тем, как оно определяется федеральным законом, что может заключаться не только в возложении дополнительного налогового бремени, но и в необходимости исполнять иные, ранее не предусмотренные законодательством обязанности⁴⁶.

Налогообложение в широком смысле — это деятельность государства, прежде всего, по взиманию налогов, а также по осуществлению налогового контроля, привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения. Через взимание рассматривает налогообложение А. А. Тедеев, ставя знак равенства между этими категориями⁴⁷. Г. В. Петрова также, по сути, говорит о взимании налога, перечисляя стадии налогообложения: определение на основании финансовых результатов объекта налогообложения, налогооблагаемого оборота или налогооблагаемой базы; исчисление затрат, включаемых в себестоимость; применение порядка исчисления налога и установление сроков его уплаты⁴⁸.

Нетрудно заметить, что в большинстве случаев законодатель употребляет рассматриваемый термин именно в этом, втором значении — взимание налогов, например, «в целях налогообложения» — в смысле, «для взимания налога»; «имущество, подлежащее налогообложению» — имеется в виду «имущество, обладание которым порождает обязанность уплатить налог и, соответственно, право государства к его взиманию»; «особенности налогообложения» следует читать как «особенности взимания налога» и т.д.

Однако иногда термин «налогообложение» используется в тексте НК РФ и в первом значении. Например, в п. 1 ст. 17 НК РФ говорится об элементах налогообложения, точнее, об обязательности их закрепления в нормативном акте, устанавливающем тот или иной налог. Для того чтобы «обложение налогом» состоялось, необходимо наличие в законе всех указанных условий. О таком понимании налогообложения свидетельствует и сам НК РФ, в ст. 3 закрепляя, что именно «при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения». Но в части второй НК РФ все перечисленные в п. 1. ст. 17 элементы уже понимаются только во втором значении, т.е. в целях взимания налогов. Другой термин, используемый НК РФ, — «признание всеобщности и равенства налогообложения» — характеризует «возможно...

⁴⁵ См.: Там же.

⁴⁶ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 342-О «По жалобе гражданки Шуклиной Людмилы Викторовны на нарушение ее конституционных прав положением пункта 1 статьи 3 Закона Магаданской области “О введении в действие на территории Магаданской области единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности”» // Вестник Конституционного Суда Российской Федерации. 2003. № 6. С. 58.

⁴⁷ См.: Тедеев А. А. К вопросу о понятии и способах защиты прав налогоплательщиков // Юрист. 2004. № 1. С. 17.

⁴⁸ См.: Петрова Г. В. Налоговое право: Учебник для вузов. М., 1997. С. 19.

перспективы развития законодательства о налогах и сборах»⁴⁹ и представляет собой ту «цель, к которой должен стремиться законодатель»⁵⁰.

Полагаем, что установление, введение в действие налога, с одной стороны, и взимание налога и сопутствующие ему явления (налоговый контроль и налоговая ответственность) с другой, следует рассматривать как два этапа единого процесса. Причем целью первого, где активность проявляет государство, является осуществление второго, а целью второго, где предполагается активность со стороны налогоплательщиков (а также иных участников налоговых правоотношений), служит поступление денежных средств в соответствующий бюджет либо во внебюджетные фонды. Объединены эти стадии единой общей задачей — это финансовое обеспечение деятельности государства (муниципального образования).

Таким образом, с данных позиций налогообложение — процесс осуществления принадлежащего публичному образованию исключительного права на изъятие части доходов организаций и физических лиц, обеспеченного возможностью применения государственного принуждения, состоящий из двух стадий — установления и введения в действие налогов и сборов с целью их дальнейшего взимания и непосредственно самого взимания.

В широком же смысле налогообложение — вся определенная совокупность урегулированных нормами налогового права общественных отношений, возникающих по поводу установления налогов и сборов, введения их в действие, взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, привлечения к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также обжалования актов налоговых органов и действий (бездействий) их должностных лиц.

НК РФ в одном случае говорит, например, о принципах налогообложения и сборов в РФ (п. 2 ст. 1), а в другом о том, что «законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения» (п. 1 ст. 3). Но если в науке дуализм трактовок допустим, то нормативный акт должен быть четким и не допускать подобного варьирования.

Таким образом, анализ теоретико-правовых разработок в области налогообложения свидетельствует, что в основном данную проблему изучают с экономических позиций⁵¹. Юридический аспект этого явления остается недостаточно изученным. В. А. Парыгина и А. А. Тедеев справедливо отмечают, что объем данного, активно используемого понятия законодательно не определен и может быть лишь косвенно очерчен, исходя из юриди-

⁴⁹ Шаталов С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный): Учеб. пособие. М., 1999. С. 37.

⁵⁰ Там же. С. 37.

⁵¹ В экономической науке налогообложение определяется через совокупность экономических (финансовых) и организационно-правовых отношений, выражающих принудительно-властное, безвозвратное и безвозмездное изъятие части доходов юридических и физических лиц в пользу государства и местных органов власти (см.: Финансы: Учебник. 2-е изд. перераб. и доп. / Под ред. проф. В. В. Ковалева. М., 2004. С. 72).

ческого анализа содержания тех правовых отношений, которые составляют предметную область российского налогового права⁵². В связи с этим необходимо начать исследование понятия налогообложения правовой наукой. Также, на наш взгляд, целесообразно закрепить в ст. 11 НК РФ определение понятия налогообложения как процесса установления и исполнения обязанности по уплате налогов и сборов.

В свете теории налогового государства особая роль отводится налогам как историческому явлению, закрепившемуся в древней «традиции» присвоения доли чужой собственности. Поэтому налогообложение следует рассматривать как «исторически эволюционирующий процесс обмена между людьми и государством части приобретаемых (создаваемых) людьми материальных ценностей на все большую меру их свободы»⁵³.

Сформировавшаяся в ходе исторического развития общества система налогообложения является закономерным «продолжением» многих сфер общественного устройства, с одной стороны, и неперенным условием жизнеспособности и состоятельности государства, с другой.

Учитывая эволюционный характер налогообложения, можно прогнозировать оформление среди уже имеющихся составляющих системы налогообложения *контролирующей* составляющей со стороны субъектов налогообложения, сориентированной на эффективность всей системы на основе отношения «налогоплательщик — налог — налогоплательщик». В этом отношении в налогообложении действует закон обратной связи. Возвращаясь в виде общественно-социальных благ, налог обретает правовую реабилитацию как ответ на ограничение права собственности субъекта.

В свете идеи правового государства налогообложение должно рассматриваться как «зеркало», отражающее уровень становления его составляющих. Налогообложение проявляет признаки саморазвивающейся системы⁵⁴, у которой есть весь потенциал не только как необходимого условия, но и фундамента построения правового государства, целью которого является создание оптимальных условий для его граждан. На значимость данной проблемы указывает факт внимания к ней Президента РФ, который, в частности, подчеркнул необходимость открытия «широких и равных возможностей развития для всех»⁵⁵.

Что касается основного вывода относительно понятия налогообложения, то изложенное выше свидетельствует об объективных сложностях выявления совокупного объема понятия «налогообложения». Полученные результаты исследования позволяют приблизиться к пониманию налогообложения как сформировавшейся и накопившейся в течение многих столетий эволюционирующей системы, направленной не только на саморазвитие, но и на преобразования в сопряженных с ней сферах.

⁵² См.: Парыгина В. А., Тедеев А. А. Налоговое право Российской Федерации. С. 53.

⁵³ Там же. С. 6.

⁵⁴ Рассмотрение налогообложения как системы не входит в рамки данной статьи.

⁵⁵ Послание Федеральному Собранию Российской Федерации // Рос. газета. 2005. 26 апр. С. 3.