

0 778349

На правах рукописи

Реут Анна Владимировна

**ПРАВОВОЙ РЕЖИМ
ГОСУДАРСТВЕННОЙ ПОШЛИНЫ В РОССИИ**

12.00.14 – административное право; финансовое право;
информационное право.

Автореферат диссертации на соискание ученой степени
кандидата юридических наук

Москва – 2009

Работа выполнена на кафедре финансового права
Государственного университета – Высшей школы экономики

Научный руководитель: доктор юридических наук, профессор
Ялбулганов Александр Алибиевич

Официальные оппоненты: доктор юридических наук,
Соколова Эльвира Дмитриевна
кандидат юридических наук,
Кирилина Вероника Евгеньевна

Ведущая организация: Белгородский университет
потребительской кооперации,
юридический факультет

Защита состоится 15 сентября 2009 г. в 13.00 ч. на заседании диссертационного совета Д 212.048.04 при Государственном университете – Высшей школе экономики по адресу: 109017, г. Москва, ул. М. Ордынка, 17, ауд. 315.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке Государственного университета – Высшей школе экономики.

Автореферат разослан « 6 » сентября 2009 г.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КГУ



0000548685

Ученый секретарь диссертационного совета
кандидат юридических наук,
доцент

Т.Н. Трошкина

Общая характеристика работы

Актуальность исследования. Юридическая наука не может ограничиваться простым анализом законодательных положений, ее задача – постижение сути тех или иных явлений. В финансовом праве в области формирования системы налогов и сборов одной из таких задач выступает изучение правовой природы государственной пошлины и выработка критериев ее отграничения от налогов, сборов и иных платежей обязательного характера.

С уплатой государственной пошлины сталкиваются абсолютно все юридические лица и большинство физических лиц. Юридические лица считаются созданными со дня внесения соответствующей записи в Единый государственный реестр юридических лиц. Физические лица уплачивают государственную пошлину, например, за выдачу паспорта гражданина РФ, за государственную регистрацию заключения (расторжения) брака. Обращение в суды за защитой нарушенных прав и законных интересов также оплачивается государственной пошлиной. Составить представление о количестве совершаемых уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, за которые взимается государственная пошлина, можно на основе данных судебной статистики. Так, по материалам Судебного департамента при Верховном Суде РФ в 2008 году судами общей юрисдикции было принято к производству более 10 млн. гражданских дел. Сумма государственной пошлины, оплаченной при подаче исковых заявлений по гражданским делам, составила 3 806 млн. руб.; к взысканию в доход государства присуждено 1 884 млн. руб. государственной пошлины.¹

Арбитражные суды в 2008 году рассмотрели более 1 млн. дел, сумма государственной пошлины, перечисленная в федеральный бюджет, составила 3 490 млн. руб., органам Федеральной налоговой службы выдано исполнительных листов на взыскание государственной пошлины на сумму 2 559 млн. руб.²

¹См.: Сводные статистические отчеты о деятельности судов общей юрисдикции за 12 месяцев 2008 года. [http://www.cdep.ru/statistics.asp?search_frm_auto=1&dept_id=8].

²См.: Аналитическая записка к статистическому отчету о работе арбитражных судов РФ в 2008 году. [http://www.arbitr.ru/_upimg/0B081D25F0F48AE6B5FEAD937ABEDF1F_01_itogiVAS08.pdf].

В ходе налоговой реформы, осуществляемой в России с начала 90-х годов XX столетия, законодатель пересмотрел нормативные правовые акты, определяющие место государственной пошлины в системе налогов и сборов РФ и регулирующие установление, введение и взимание государственной пошлины, а также порядок контроля за правильностью ее исчисления и уплаты. В результате в 2004 году в Налоговый кодекс РФ была включена отдельная глава, посвященная государственной пошлине, что указывает на начало нового этапа правового регулирования государственной пошлины.

Изучение правового режима государственной пошлины является актуальным как для развития финансово-правовой науки, так и для дальнейшего совершенствования законодательства в области налогов и сборов и правоприменительной практики. Настоящее исследование направлено на удовлетворение существующей потребности в научной оценке государственной пошлины как элемента системы налогов и сборов.

Степень научной разработанности темы исследования. По теме исследования отсутствуют специальные научные работы, в том числе монографического характера.

Диссертант в процессе работы обращался к исследованиям категорий «налог» и «сбор», проведенным в финансовой и финансово-правовой науке учеными: А.В. Брызгалиным, Е.Л. Васяниной, Д.В. Винницким, О.Н. Горбуновой, В.Н. Гуреевым, А.В. Деминым, Н.Н. Злобиным, М.В. Карасевой, А.Н. Козыриным, Ю.А. Крохиной, И.И. Кучеровым, Н.П. Кучерявенко, М.Ю. Орловым, Н.И. Осетровой, С.Г. Пелеляевым, В.А. Соловьевым, Н.И. Химичевой, Т.Ф. Юткиной, А.А. Ялбулгановым¹.

¹ См.: Брызгалин А.В. Понятие налога и нормативное разграничение налоговых и неналоговых платежей по законодательству Российской Федерации // Налоговый вестник. 1997. № 10; Васянина Е.Л. Система фискальных сборов по законодательству Российской Федерации. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2008; Винницкий Д.В. Налог как политико-правовая категория // Правовая политика и правовая жизнь. 2001. № 4; Его же Российское налоговое право. СПб., 2003; Горбунова О.Н. Финансовое право. М., 2003; Гуреев В.И. Налоговое право. М., 1995; Его же Понятие и отличительные признаки налогов, сборов, пошлины // Государство и право. 2005. № 4; Демин А.В. Сбор как разновидность фискальных платежей (проблемы правовой идентификации). [Электронная версия СПС «КонсультантПлюс»]; Злобин Н.Н. Налог как правовая категория. М., 2003; Карасева М.В. Сущность фискальных сборов и правовые требования к ним // Фискальные сборы: правовые признаки и порядок регулирования / Под ред. С.Г. Пелеляева. М., 2003; Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993; Крохина Ю.А. Соотношение налогов и иных обязательных платежей // Налоговое

В некоторых работах перечисленных выше авторов уделялось внимание соотношению понятий «государственная пошлина», «налог» и «сбор»¹.

Немаловажное значение для исследования эволюции правового регулирования государственной пошлины и категории «пошлина» имели работы российских и зарубежных авторов, таких как В.П. Безобразов, Э.Н. Берендтс, К. фон Гок, И.Я. Горлов, С.И. Иловайский, И.М. Кулишер, В.А. Лебедев, Ф.С. Нитти, А.И. Новицкий, К.Г. Рау, А.А. Соколов, В.Н. Твердохлебов, П.Е. Харламов, Л.В. Ходский, Л. Штейн, И.И. Янжул².

В советский период, в связи со снижением роли налоговых платежей в формировании доходной части государственного бюджета, правовая природа пошлины, равно как и государственной пошлины, практически не исследовалась. Отдельные вопросы взимания пошлин, в том числе государственной пошлины, рассмотрены в работах А.А. Баранова, С.И. Винокура, А.А. Воскресенского, П.П. Гензеля, Д.В. Данилова, С.А. Котляревского, Г.Л. Марьяхина, Б.П. Никольского, Е.А. Ровинского, С.Д. Цыпкина и др. авторов³.

право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2001; Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001; Кучерявенко Н.П. Правовая природа налога // Финансовое право. 2001. № 2; Орлов М.Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права: Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. М., 1996; Осетрова Н.И. К вопросу о сущности и определении налогов // Налоговый вестник. 2000. № 6; Пелеляев С.Г. Понятие и роль налогов // Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пелеляева. М., 2004; Соловьев В.А. О правовой природе налога // Журнал российского права. 2002. № 3; Химичева Н.И. Общие положения налогового права // Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. М., 2001; Юткина Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М., 2001; Ялбулганов А.А. Развитие законодательства о налогах, сборах и пошлинах в Российской империи (XIX в. – нач. XX в.) // Развитие налогового законодательства России: вопросы теории и практики / Под ред. А.А. Ялбулганова М., 2005.

¹ См., например: Брызгалин А.В. Понятие налога и нормативное разграничение налоговых и неналоговых платежей по законодательству Российской Федерации; Васянина Е.Л. Система фискальных сборов по законодательству Российской Федерации; Винницкий Д.В. Налоги и сборы. Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002; Гурев В.И. Понятие и отличительные признаки налога, сбора, пошлины; Злобин Н.Н. Налог как правовая категория; Пелеляев С.Г. Понятие и роль налогов // Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пелеляева. М., 2004; Кучерявенко Н.П. Эволюция научных взглядов на соотношение налога, сбора, пошлины // Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2001.

² См.: Безобразов В.П. Об актовых налогах // Труды комиссии по пересмотру системы податей и сборов. Т.6, Ч. 4; Берендтс Э.Н. Русское финансовое право. Лекции, читанные в Императорском Училище Правоведения. СПб., 1914; Гок К. фон. Государственное хозяйство. Налоги и государственные долги (Перевод и предисловие Н.Х. Бунге). Киев, 1865; Горлов И.Я. Теория финансов. Казань, 1841; Иловайский С.И. Учебник финансового права. Одесса, 1904; Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Петроград, 1919; Лебедев В.А. Финансовое право. Учебник. М., 2000. Т. 2; Нитти Ф.С. Основные начала финансовой науки. М., 1904; Новицкий А.И. Историческое обозрение законодательства о крепостной пошлине в России // Труды комиссии высочайше учрежденной для пересмотра системы податей и сборов. Т. 6. Ч. 4. СПб., 1862; Рау К.Г. Основные начала финансовой науки. СПб., Т. 1. 1867; Соколов А.А. Теория налогов. М., 1928; Твердохлебов В.Н. Финансовые очерки. М., 1916; Харламов П.Е. К учению о пошлинах. СПб., 1901; Ходский Л.В. Основы государственного хозяйства: Пособие по финансовой науке. СПб., 1894; Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. М., 2002.

³ См.: Баранов А.А. Налоги и сборы. М., 1928; Бобылев Л. Новый гербовый устав и налог с обращения ценностей // Право и жизнь. 1928. Кн. 1; Винокур С.И. Государственная пошлина. М. 1972; Воскресенский А.А. Пошли-

Государственная пошлина часто становится объектом прикладных исследований в области гражданского процессуального права и арбитражного процесса в качестве основного компонента судебных расходов, а также в области нотариата при исследовании порядка совершения нотариальных действий. Этими вопросами занимались: С.С. Аскарханов, А.К. Кац, В.В. Молчанов, И.А. Приходько, И.В. Решетникова, М.С. Фалькович, Е.М. Хамизова, В.К. Хитов, М.С. Шакарян, К.С. Юдельсон и др. авторы¹.

Исследуя правовой режим государственной пошлины, диссертант анализировал работы, посвященные правовым режимам, в области теории права и налогового права, в которых рассматриваются понятия правовых режимов и основания их выделения, в частности работы: С.С. Алексеева, Н.С. Иващенко, В.Б. Исакова, А.В. Малько, Н.И. Матузова, О.С. Родионова, Ю.Л. Смирниковой, Э.С. Шамсумовой².

Настоящее исследование посвящено комплексному анализу правовой природы государственной пошлины и ее правового режима.

Объект исследования составляют общественные отношения, складывающиеся в связи с установлением, введением и взиманием государственной пошлины

ны (гербовый сбор и другие). Руководство для слушателей курсов финработников. М., 1924; Гензель П.П. Специальное обложение: новый вид местных налогов. СПб., 1902; Данилов Д. В. Государственная пошлина: Учебное пособие для курсов и техникумов системы наркомфина СССР / Под ред. Г.Л. Марьяхина. М., 1945; Котлярский С.А. Финансовое право СССР. Ленинград, 1926; Марьяхин Г.Л. Налоговая система СССР. М., 1952; Никольский Б.П. Государственная пошлина. М., 1959; Финансовое право / Под ред. Е.А. Ровинского. М., 1971. Цыпкин С.Д. Налоги как институт советского финансового права СССР. Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1953.

¹ См.: Аскарханов С.С., Хитов В.К. Нотариальные действия. Систематический сборник действующих законоположений. М., 1934; Молчанов В.В. Судебные расходы // Гражданский процесс: Учебник / Под ред. М.К. Треушников. М., 2007; Приходько И.А. Государственная пошлина по судебным делам. Спорные вопросы // Хозяйство и право. 2005. № 8; Фалькович М.С., Винокур С.И. Государственная пошлина в органах госарбитража. М., 1973; Решетникова И.В. Судебные расходы и судебные штрафы // Гражданский процесс: Учебник / Под ред. В.В. Яркова. М., 2004; Хамизова Е.М. Виды судебных расходов в гражданском судопроизводстве: Учебное пособие / Под ред. О.В. Исаенковой. Саратов, 2007; Шакарян М.С. Проблемы доступности и эффективности правосудия в судах общей юрисдикции // Проблемы доступности и эффективности правосудия в арбитражном и гражданском судопроизводстве. М., 2001. Юдельсон К.С., Кац А.К. Научно-практический комментарий к Положению о государственном нотариате. М., 1970.

² См.: Алексеев С.С. Теория права. М., 1995; Его же Правовые средства: постановка проблемы, понятие, классификация // Сов. государство и право. 1987. № 6; Его же Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М., 1989; Иващенко Н.С. Понятие правового режима в налоговом праве // Налоги. 2006. № 1; Исаков В.Б. Механизм правового регулирования // Проблемы теории государства и права. М., 1987; Малько А.В., Матузов Н.И. Правовые режимы: вопросы теории и практики // Правоведение. 1996. № 1; Родионов О.С. Механизм установления правовых режимов российским законодательством. Автореф. дисс. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2001; Смирникова Ю.Л. Сущность механизма правового регулирования налоговых отношений // Налоговое право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. М., 2003; Шамсумова Э.Ф. Категория «правовой режим» в юриспруденции. Екатеринбург, 2003.

ны, с осуществлением контроля за правильностью ее исчисления и уплаты, а также в процессе привлечения к ответственности за нарушение порядка уплаты государственной пошлины.

Предметом исследования являются правовая природа государственной пошлины и правовые средства, составляющие ее правовой режим, а также теоретические и прикладные вопросы эффективности использования этих средств.

Целью исследования является проведение комплексного анализа правовой сущности государственной пошлины, ее назначения и места в системе налогов и сборов в России, а также выявление недостатков в правовом регулировании государственной пошлины и определение направлений совершенствования ее нормативного правового регулирования.

В соответствии с указанной целью автор ставит перед собой следующие **задачи**:

1. Исследовать общественные отношения, связанные с взиманием государственной пошлины, и определить ее сущностные правовые признаки, позволяющие отграничить государственную пошлину от иных платежей обязательного характера.

2. Определить место государственной пошлины в системе налогов и сборов в России и провести сравнительное исследование государственной пошлины и иных обязательных платежей, в числе которых таможенная пошлина и таможенные сборы, особые (защитные) пошлины, патентная пошлина.

3. Проанализировать эволюцию правового регулирования государственной пошлины и развитие учения о пошлинах, а также выявить тенденции в правовом регулировании государственной пошлины в России.

4. Установить основания выделения в налоговых правовых режимах правового режима государственной пошлины, изучить его и определить характерные признаки.

5. Рассмотреть правовые средства, составляющие содержание правового режима государственной пошлины, и выявить их специфику по отношению к правовым средствам, составляющим содержание налогового правового режима.

6. Проанализировать практику применения регулятивных и охранительных правовых средств, посредством которых создается особый порядок регулирования государственной пошлины, и сформулировать предложения по совершенствованию такого правового регулирования.

Методологическая основа исследования. Цель диссертационного исследования определила выбор методов, которые были применены. При этом общенаучные и частнонаучные методы познания использовались в тесной взаимосвязи между собой. Из примененных общенаучных методов следует назвать метод сравнительного анализа, метод системного анализа (системно-структурный метод), функциональный метод. В настоящей работе были использованы такие частнонаучные методы, как формально-юридический метод и историко-правовой метод.

Эмпирическую базу исследования составляют нормативные правовые акты РФ, включающие федеральные законы, постановления Правительства РФ, нормативные правовые акты Министерства финансов РФ и иных органов исполнительной власти, акты разъяснения законодательства. Кроме того, в работе используются обнародованные в общедоступных источниках акты судебных органов: решения Конституционного Суда РФ, разъяснения по вопросам судебной практики Высшего Арбитражного суда РФ и Верховного Суда РФ, а также судебные акты арбитражных судов.

Теоретической базой исследования являются труды отечественных и зарубежных ученых-правоведов и экономистов: А.А. Баранова, В.П. Безобразова, Э.Н. Берендтса, А.В. Брызгалина, Е.Л. Васяниной, Д.В. Винницкого, А.А. Воскресенского, П.П. Гензеля, К. фон Гока, О.Н. Горбуновой, И.Я. Горлова, В.Н. Гуреева, А.В. Демина, Н.Н. Злобина, Н.С. Иващенко, С.И. Иловойского, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, С.А. Котляревского, Ю.А. Крохиной, И.М. Кулишера, И.И. Кучерова, Н.П. Кучерявенко, В.А. Лебедева, К.Н. Лодыженского, Б.П. Никольского, Ф.С. Нитти, А.И. Новицкого, М.Ю. Орлова, Н.И. Осетровой, С.Г. Пепеляева, К.Г. Рау, Е.А. Ровинского, Ю.Л. Смирниковой, А.А. Соколова, В.А. Соловьева, В.Н. Твердохлебова,

Т.Н. Трошкиной, Л.В. Ходского, Н.И. Химичевой, С.Д. Цыпкина, Р.А. Шепенко, Л. Штейна, Т.Ф. Юткиной, А.А. Ялбулганова, И.И. Янжула и др.

Использовались также труды специалистов в области теории государства и права, гражданского, гражданского процессуального и арбитражного процессуального права, административного права, в частности, труды: С.С. Алексева, С.С. Аскарханова, Д.Н. Бахраха, А.М. Васильева, А.Б. Венгерова, С.И. Винокура, В.Б. Исакова, А.К. Каца, А.В. Малько, Н.И. Матузова, В.В. Молчанова, А.С. Пиголкина, И.А. Приходько, И.В. Решетниковой, О.С. Родионова, А.А. Сергеева, Е.А. Суханова, В.М. Сырых, П.П. Цитовича, М.С. Фальковича, Е.М. Хамизовой, В.К. Хитова, М.С. Шакарян, Э.С. Шамсумовой, И.Е. Энгельмана, К.С. Юдельсона, В.В. Яркова.

Научная новизна исследования заключается в том, что впервые на диссертационном уровне исследована правовая природа государственной пошлины, сформулированы ее сущностные правовые признаки и функции, определено место государственной пошлины в системе налогов и сборов России. Правовая природа государственной пошлины и ее функции в совокупности определяют своеобразие правового режима государственной пошлины, выражающееся в использовании специфических правовых средств.

В работе подробно рассмотрено понятие правового режима государственной пошлины и определены его характерные черты, проанализирована и обоснована специфика правовых средств, составляющих правовой режим государственной пошлины, сделаны предложения по устранению выявленных в правовом регулировании государственной пошлины недостатков.

В результате проведенного исследования на защиту выносятся следующие **положения диссертации, отражающие ее научную новизну:**

1. Анализируя эволюцию правового регулирования государственной пошлины, диссертант установил, что в российском законодательстве первой половины XIX – начала XX века термин «пошлина» не имел легальной дефиниции. Под общим наименованием «пошлина» объединялись платежи различной правовой природы: собственно пошлины и налоги. Термин «сбор» до принятия в 1993

году Конституции РФ и введения действие в 1998 году части первой Налогового кодекса РФ не рассматривался в качестве системообразующего понятия ни в законодательстве, ни в финансово-правовой науке. В Налоговый кодекс РФ понятие «сбор» включено на основании ст. 57 Конституции РФ, которая закрепляет обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы, и в которой понятие «сбор» противопоставляется понятию «налог» и охватывает собой собственно сборы, пошлины, взносы и иные виды обязательных платежей.

2. В диссертации обосновываются и формулируются сущностные признаки государственной пошлины, в совокупности раскрывающие ее правовую природу:

- в основе взимания государственной пошлины находятся осуществляемые уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимые действия, направленные на защиту прав и законных интересов как отдельных лиц, непосредственно обращающихся за совершением какого-либо действия, так и неограниченного круга лиц, всего общества в целом;

- правовой целью взимания государственной пошлины является повышение сознательности плательщиков государственной пошлины при обращении в уполномоченные органы и к должностным лицам за совершением юридически значимых действий.

3. В ходе исследования установлены функции государственной пошлины: дисциплинирующая и фискальная. Основной функцией является дисциплинирующая, заставляющая индивидов при обращении в уполномоченные органы и к должностным лицам за совершением юридически значимых действий разумно и добросовестно использовать свои права и выполнять возложенные на них обязанности. Фискальная функция – второстепенная и выражается в финансовом обеспечении деятельности государства и муниципальных образований.

4. Определяется содержание юридически значимых действий, совершаемых уполномоченными органами и должностными лицами, и признаваемых основанием для взимания государственной пошлины. Юридически значимые действия – это действия, совершение которых является юридическим фактом, т.е. основанием возникновения, изменения или прекращения субъективных прав и обязанно-

стей у лица, в отношении которого совершаются такие действия. Уполномоченные органы и должностные лица, совершая юридически значимые действия, за которые взимается государственная пошлина, исполняют возложенные на них нормативными правовыми актами публично-правовые обязанности и реализуют властные полномочия в отношении плательщиков государственной пошлины.

5. Исследовав правовую природу государственной пошлины и сравнив ее с правовой природой патентной пошлины, диссертант заключает, что правовая природа патентной и государственной пошлин аналогичны. На основе данного вывода аргументируется предложение о распространении на патентную пошлину налогово-правовых норм и включении последней в систему налогов и сборов в качестве разновидности государственной пошлины.

6. Диссертант рассматривает правовой режим государственной пошлины по отношению к налоговому правовому режиму как специальный институциональный налоговый режим и как вторичный налоговый режим.

Правовой режим государственной пошлины как специальный институциональный налоговый режим:

а) представляет собой порядок регулирования общественных отношений, связанных с уплатой государственной пошлины, обусловленный правовой природой данного явления;

б) направлен на достижение целей и функций, присущих государственной пошлине;

в) определяется целями и функциями государственной пошлины;

г) состоит в использовании особого сочетания правовых (юридических) средств.

Правовой режим государственной пошлины выступает по отношению к налоговому режиму вторичным правовым режимом, поскольку правовое регулирование государственной пошлины осуществляется как общими для правового регулирования налогообложения правовыми средствами, так и особыми их разновидностями, обусловленными правовой природой государственной пошлины, ее целями и функциями.

7. Проверка правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты государственной пошлины осуществляется в превентивных целях, для предупреждения совершения уполномоченными органами и должностными лицами ошибок при взимании государственной пошлины. Специфика цели проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты государственной пошлины в сравнении с целями налоговых проверок обуславливается предназначением самой государственной пошлины.

Теоретическая и практическая значимость исследования заключается в подробном анализе правовой природы государственной пошлины, формулировании ее существенных правовых признаков и определении критериев, позволяющих отграничить государственную пошлину от иных обязательных платежей, в частности от налогов и сборов. Кроме того, ценность настоящего диссертационного исследования состоит в детальном и всестороннем исследовании понятия правового режима государственной пошлины и правовых средств, составляющих правовой режим государственной пошлины.

Результаты исследования, выводы, предложения, а также научно-практические рекомендации могут быть использованы для дальнейших научных изысканий в области системы налогов и сборов и налоговых правовых режимов.

Выводы о наличии пробелов и недостатков в правовом регулировании государственной пошлины и предложения по их устранению, сделанные в диссертационном исследовании, могут быть использованы для совершенствования действующего законодательства и правоприменительной практики.

Результаты исследования могут быть использованы для проведения занятий по курсам «Финансовое право» при рассмотрении источников государственных доходов, «Налоговое право» при изучении системы налогов и сборов, оснований дифференциации платежей, включенных в налоговую систему, а также непосредственно для изучения правового регулирования государственной пошлины. Идеи, изложенные в диссертационном исследовании, могут быть использованы также для преподавания различных спецкурсов.

Апробация результатов исследования. Основные теоретические положения и выводы диссертации докладывались на VI Международной конференции студентов и аспирантов «Традиции и новации в системе современного российского права» (Москва, 6-7 апреля 2007 года, Московская государственная юридическая академия), на Ежегодной студенческой конференции «Весенние дни науки» (Москва, 25 марта 2008 года, Государственный университет – Высшая школа экономики).

Диссертация обсуждена и рекомендована к защите кафедрой финансового права Государственного университета – Высшей школы экономики.

Основные положения диссертации опубликованы в научных работах общим объемом более 11 п.л., в их числе статьи в журналах, включенных в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, в которых должны быть опубликованы основные результаты диссертации на соискание ученой степени доктора и кандидата наук.

Результаты исследования использованы:

- при подготовке методических материалов по курсу «Налоговое право» (Государственный университет – Высшая школа экономики, 2006-2008 гг.);

- при проведении аудиторных занятий по курсу «Налоговое право» (Государственный университет – Высшая школа экономики, 2006-2008 гг.);

- при проведении практических занятий по теме «Государственная пошлина» в рамках спецкурса «Правовые основы системы налогов и сборов. Налоговый практикум» (Государственный университет – Высшая школа экономики, 2006-2009 гг.).

Объем и структура исследования обусловлены его целью и поставленными задачами. Диссертация состоит из введения, двух глав, объединяющих шесть параграфов, заключения, списка использованных нормативных правовых актов и литературы.

Содержание исследования

Во **Введении** рассмотрены актуальность темы, объект и предмет исследования, его методологическая основа, цель и задачи, научная новизна и практическая значимость, изложены положения, выносимые на защиту, а также указаны формы апробации результатов исследования.

В **главе 1 «Понятие государственной пошлины»** дается правовая характеристика государственной пошлины как элемента системы налогов и сборов.

В **§ 1 «Правовая природа государственной пошлины»** анализируются общественные отношения, связанные с государственной пошлиной, и сформулированы правовые признаки и функции государственной пошлины, которые в совокупности позволяют отграничить государственную пошлину от иных обязательных платежей как входящих в систему налогов и сборов России, так и находящихся за ее пределами.

Рассматривая основание взимания государственной пошлины, диссертант приходит к выводу, что в отличие от налогов, которые взимаются в целях удовлетворения коллективных потребностей людей, пошлины взимаются за оказание плательщику государством «специальной услуги». Смысл «специальной услуги» состоит в предоставлении плательщику дополнительных мер защиты его прав и законных интересов. Одновременно, оказание уполномоченными органами и должностными лицами плательщику «специальной услуги» содействует защите интересов неограниченного круга лиц, т.е. «специальная услуга» оказывается в итоге в интересах всего общества. Именно в публичных целях государство зачастую силой закона обязывает плательщика обратиться в государственное учреждение за «специальной услугой».

Налоговый кодекс РФ для обозначения основания взимания государственной пошлины использует термин «юридически значимые действия» (ст. 333.16). Юридически значимые действия, по мнению диссертанта, это действия, совершение которых является юридическим фактом, т.е. основанием возникновения, изменения или прекращения субъективных прав и обязанностей.

Субъекты, уполномоченные совершать юридически значимые действия, за которые взимается государственная пошлина, характеризуются диссертантом как уполномоченные органы и должностные лица, исполняющие возложенные на них нормативными правовыми актами публично-правовые обязанности и реализующие властные полномочия в отношении плательщиков пошлины.

Выделяя признак обязательности государственной пошлины, диссертант исследует мотивы, побуждающие плательщика пошлины обращаться к уполномоченным органам и должностным лицам за совершением юридически значимых действий. Преимущественно необходимость такого обращения предписывается законом, в некоторых случаях – зависит исключительно от воли плательщика.

Обязательность уплаты государственной пошлины неразрывно связана с ее принудительным характером, т.е. с возможностью использования государством специальных средств воздействия на нарушителей норм о порядке уплаты государственной пошлины. В качестве таковых средств диссертант рассматривает механизм принуждения к уплате государственной пошлины и возможность применения мер ответственности, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, за неуплату или неполную уплату государственной пошлины.

Вывод о невозможности противопоставления юридически значимого действия, совершаемого уполномоченными органами и должностными лицами, уплате государственной пошлины диссертант обосновывает, рассматривая условия совершения юридически значимых действий. Уплата государственной пошлины является лишь одним из условий совершения в отношении плательщика юридически значимых действий; другим обязательным условием является обращение заинтересованного лица, сделанное в надлежащей процессуальной форме.

В диссертации определяются цели и функции государственной пошлины и обосновывается недопустимость смешивания данных понятий. В качестве цели взимания государственной пошлины выделяется цель – повышение сознательности плательщиков пошлины.

Диссертант выделяет две функции государственной пошлины: дисциплинирующую – в качестве основной функции, и фискальную – в качестве второстепенную.

пенной функции. Дисциплинирующая функция совпадает по содержанию с целью взимания государственной пошлины и выполняется в процессе достижения этой цели. Фискальная функция состоит в финансовом обеспечении деятельности государства и (или) муниципальных образований.

При реализации названных функций государственной пошлины должен соблюдаться принцип обеспечения доступности органов и должностных лиц, уполномоченных совершать юридически значимые действия.

В § 2 «Место государственной пошлины в системе обязательных платежей в России» определяется соотношение государственной пошлины и иных обязательных платежей, прежде всего, налогов и сборов.

Критериями отграничения государственной пошлины от иных платежей, носящих обязательный характер, диссертант называет основание взимания платежа, его цели и функции.

Проведя сравнительный анализ признаков государственной пошлины и налогов, диссертант указывает, что различия между названными платежами состоят в основаниях и целях их взимания. Налоги взимаются при наличии у плательщика определенных законом объектов налогообложения в целях финансового обеспечения деятельности государственных органов и муниципальных образований; государственная пошлина взимается в случае совершения в отношении плательщика юридически значимых действий, дабы заставить последнего разумно и добросовестно использовать свои права и выполнять возложенные на него обязанности.

Обязательность, принудительность, индивидуальная безвозмездность – это общие признаки, характеризующие как налоги, так и государственную пошлину.

Диссертант анализирует соотношение государственной пошлины и сбора. Понятие «сбор», употребляемое в ст. 57 Конституции РФ, и понятие «сбор», определенное в п. 2 ст. 8 Налогового кодекса РФ, – различные по содержанию понятия. Понятие «сбор», используемое в Конституции РФ, противопоставляется понятию «налог», и охватывает не только собственно сборы, но и пошлины, взносы и иные виды обязательных платежей.

Законодательство о налогах и сборах не устанавливает критериев ограничения государственной пошлины от сборов. Диссертант обосновывает возможность определения соотношения сборов и государственной пошлины путем сравнительного анализа государственной пошлины и сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов.

Среди правовых признаков сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов диссертант особо выделяет: во-первых, основание взимания этих сборов – использование частными лицами государственной собственности; во-вторых, его функции – покрытие потерь государства, вызванных использованием объектов животного мира.

На основе разграничения государственной пошлины и сборов за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов диссертант делает вывод, что отнесение названных платежей к сборам является лишь средством унификации правового регулирования и не порождает единой категории «сбор», обладающей собственной правовой природой и носящей системообразующий характер.

Определяя соотношение государственной пошлины и таможенной пошлины, диссертант придерживается налоговой природы таможенной пошлины. Специфика таможенной пошлины как налога и дополнительный критерий ее отграничения от государственной пошлины проявляется в функциях таможенной пошлины, к которым относятся фискальная и регулятивная функции.

Таможенные сборы отличаются от таможенной пошлины и иных платежей налогового характера, в том числе от государственной пошлины, поскольку представляют собой плату за предоставление различного рода услуг.

В диссертации уделяется внимание природе особых (защитных) пошлин. Невозможность отнесения их к налогам и к государственной пошлине обосновывается двумя факторами: во-первых, индивидуальным характером особых пошлин в отличие от налогов, предполагающих общенормативное регулирование; во-вторых, порядком установления особых пошлин.

Исследуя правовую природу патентной пошлины, диссертант сделал вывод, что отличие патентной пошлины от государственной проявляется лишь при уплате годовой патентной пошлины за поддержание патента в силе. Назначение годовой патентной пошлины – стимулирование использования охраняемых патентом изобретений, полезных моделей и промышленных образцов. Уплата такой пошлины не связана с совершением в отношении правообладателя каких-либо юридически значимых действий, но ее неуплата в установленный срок влечет негативные для правообладателя последствия – прекращение действия патента.

Диссертант обосновывает необходимость включения патентной пошлины в систему налогов и сборов в качестве разновидности государственной пошлины. При этом особенности уплаты годовых патентных пошлин могут быть сохранены, что будет служить проявлением, отчасти, собирательного характера государственной пошлины.

В § 3 «Пошлины в российском законодательстве в XIX – XX веках» рассмотрена эволюция правового регулирования государственной пошлины и определены тенденции развития законодательства о государственной пошлине.

Термин «пошлина» в законодательстве XIX- XX веков не имел легальной дефиниции. Под общим названием «пошлина» объединялись платежи различного наименования: собственно пошлины, сборы, платежи и платы. Термин «сбор» также не имел законодательного определения, а в финансово-правовой науке им обозначались как пошлины, так и налоги.

Автор анализирует эволюцию правового регулирования крепостной пошлины и гербового сбора – основных прототипов государственной пошлины. Крепостная пошлина взималась за запись актов (купчих, закладных, дарственных и т.д.) в писцовые книги. Гербовый сбор взимался посредством установления обязанности составлять различные акты на специальной гербовой бумаге.

Диссертант обосновывает преимущественно фискальные цели взимания крепостной пошлины и гербового сбора. Постоянное расширение сферы применения крепостной пошлины и гербового сбора, т.е. включение в обложение на-

званными пошлинами различных актов и действий являлось основным способом увеличения доходности крепостной пошлины и гербового сбора.

Недостатками крепостной пошлины и гербового сбора являлись отсутствие в законодательстве четкой системы их взимания, несовершенство системы контроля над правильностью взимания, над поступлением доходов, полученных от продажи гербовых знаков в государственную казну, и, вследствие этого, неэффективность норм об ответственности за нарушение правил о крепостной пошлине и гербовом сборе.

Рассматривая правовую природу нотариальной платы, взимаемой до Октябрьской революции 1917 года, диссертант пришел к выводу, что нотариальная плата сочетала в себе черты как публично-правового, так и частноправового платежа, поскольку, с одной стороны, имела обязательный и принудительный характер, с другой, ее размер устанавливался по соглашению с заинтересованными лицами.

Государственная пошлина была введена в России в 1930 году в ходе проведения налоговой реформы с целью упрощения системы налоговых и неналоговых изъятий средств в бюджет. Она заменила собой ряд пошлин, взимавшихся ранее, в том числе гербовый сбор. Однако понятие и место государственной пошлины в налоговой системе определены не были.

С середины 80-х годов XX века начался процесс расширения перечня юридически значимых действий, за которые взимается государственная пошлина. Это связано с постепенной либерализацией экономики и переходом к рыночным отношениям. Кроме того, с принятием главы 25.3 Налогового кодекса РФ, регулирующей взимание государственной пошлины, сфера действия государственной пошлины была расширена за счет включения действий, за которые ранее взимались сборы или иные платежи.

В главе 2 «Содержание правового режима государственной пошлины» определено понятие правового режима государственной пошлины, раскрыты его признаки, выделены и охарактеризованы элементы, составляющие структуру

правового режима государственной пошлины, рассмотрены правовые средства, составляющие ее правовой режим.

В § 1 «Понятие и структура правового режима государственной пошлины» рассмотрены понятие и признаки правового режима в теории права. Представлены возможные классификации правовых режимов, среди которых особое внимание уделено первичным (общим) и вторичным правовым режимам.

Первичными правовыми режимами являются комплексы правовых средств, которые выражают общие и исходные соотношения способов правового регулирования на определенном участке социальной жизни.

Вторичные правовые режимы представляют собой разновидности общих режимов, вносящих либо особые льготы и преимущества, состоящие в дополнительных правах, либо особые ограничения, которые заключаются в дополнительных запретах или позитивных обязываниях.

Налоговый правовой режим может быть рассмотрен в качестве первичного правового режима, поскольку налоговое право имеет свой, весьма обширный, предмет правового регулирования, использует специфический метод правового регулирования и особый юридический инструментарий, обусловленный публично-правовой природой налогового права, базируется на комплексе уникальных принципов.

Правовой режим государственной пошлины по отношению к налоговому режиму рассмотрен как специальный институциональный налоговый режим и как вторичный налоговый режим.

Как специальный институциональный налоговый режим правовой режим государственной пошлины:

а) представляет собой порядок регулирования государственной пошлины, обусловленный правовой природой данного явления;

б) направлен на достижение целей и функций, присущих государственной пошлине;

в) определяется целями и функциями государственной пошлины и состоит в использовании особого сочетания правовых средств.

В качестве вторичного правового режима правовой режим государственной пошлины выражает соотношение системы налогов и сборов и государственной пошлины, т.е. общего и частного. С одной стороны, правовое регулирование государственной пошлины осуществляется на основе тех же принципов и в большинстве своем теми же правовыми средствами, которыми регулируется вся система налогов и сборов в целом. С другой стороны, правовая природа государственной пошлины, ее цели и функцию определяют своеобразие правового регулирования государственной пошлины и использование, наряду с общими для правового регулирования налогообложения правовыми средствами, их особых разновидностей.

В структуре правового режима государственной пошлины диссертант выделяет следующие элементы:

- источники правового режима, представляющие собой систему нормативных правовых актов, посредством которых осуществляется правовое регулирование государственной пошлины и устанавливается ее правовой режим;
- носитель правового режима, в качестве которого выступает плательщик пошлины, поскольку именно его субъективные права и обязанности урегулированы посредством правового режима государственной пошлины;
- правовые средства, которые, находясь в особом сочетании, позволяют достичь целей правового регулирования.

В исследовании рассмотрены система источников правового режима государственной пошлины и порядок ее установления.

Проанализировано понятие «плательщик» государственной пошлины и установлено, что в нормах Налогового кодекса РФ имеется неопределенность относительно участия государственных органов и органов местного самоуправления в отношениях по уплате государственной пошлины. Диссертант предлагает внести изменения в законодательство о налогах и сборах, определив налогово-правовой статус государственных органов, в том числе как плательщиков государственной пошлины.

Исследовано сформированное теорией права понятие «правовые средства» и рассмотрены основания их классификации. Особое внимание уделяется классификации правовых средств в зависимости от выполняемой ими роли в правовом регулировании, на регулятивные и охранительные. К регулятивным диссертант отнес средства, направленные на установление правил поведения людей позитивного свойства, а к охранительным – средства, направленные на пресечение неправомерного поведения индивидов, защиту прав личности и других субъектов права.

В § 2 «Регулятивные средства в правовом режиме государственной пошлины» рассматривается обязанность по уплате государственной пошлины как сложное (комбинированное) правовое средство, сочетающее в себе как позитивные обязывания, так и дозволения. При этом обязанность по уплате государственной пошлины анализируется в сравнении с налоговой обязанностью, которая понимается диссертантом как исполнение конституционно-правовой обязанности платить установленные налоги и сборы.

В диссертации определен момент возникновения обязанности по уплате государственной пошлины – обращение за совершением юридически значимых действий в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ. Рассмотрена специфика установления срока исполнения обязанности по уплате государственной пошлины, которая состоит в том, что, по общему правилу, срок исполнения обязанности уплаты пошлины наступает, с формальной стороны, ранее момента возникновения самой обязанности по уплате пошлины.

В ходе исследования проанализирован порядок исполнения обязанности по уплате государственной пошлины, в частности, детально изучена реализация в отношениях по уплате государственной пошлины принципа самостоятельного исполнения налоговой обязанности. Обосновывается вывод о том, что применительно к отношениям по уплате государственной пошлины необходимо сделать исключение из принципа самостоятельного исполнения налоговой обязанности, установив в Налоговом кодексе РФ право плательщика поручить представителю уплату государственной пошлины. Предлагаемое изменение в законодательстве

о налогах и сборах отражает общественные потребности, выявленные правоприменительной практикой.

В качестве дозволений, т.е. правовых средств, предоставляющих субъекту возможность выбора варианта поведения, рассмотрены такие способы изменения налоговой обязанности, как предоставление плательщику государственной пошлины: а) рассрочки или отсрочки ее уплаты; б) льгот по уплате пошлины, в том числе, уменьшение ее размера; в) освобождение от ее уплаты, которое может являться также способом прекращения обязанности по уплате государственной пошлины.

По мнению диссертанта, использование названных средств изменения обязанности по уплате государственной пошлины является правом плательщика, а не обязанностью. Именно поэтому рассматриваемые средства отнесены к дозволениям.

Диссертант изучил порядок предоставления отсрочки и рассрочки уплаты государственной пошлины, проанализировал виды льгот и порядок их предоставления. Так, уменьшение размера государственной пошлины возможно только по отдельным видам юридически значимых действий: по делам, рассматриваемым судами общей юрисдикции, мировыми судьями, арбитражными судами, Конституционным судом РФ и конституционными (уставными) судами РФ. Основанием для такого уменьшения является имущественное положение плательщика, которое должно быть документально подтверждено.

Право на освобождение от уплаты государственной пошлины устанавливается нормами законодательства о налогах и сборах в отношении отдельных категорий плательщиков и в зависимости от вида совершаемого юридически значимого действия. В исключительных случаях освобождение может быть предоставлено непосредственно уполномоченным органом или должностным лицом, к которому обращается плательщик, если иное уменьшение размера государственной пошлины (предоставление отсрочки или рассрочки ее уплаты) не обеспечивает беспрепятственный доступ к уполномоченному органу (должностному лицу).

В качестве дозволения рассмотрено право плательщика государственной пошлины на осуществление, в установленных законодательством о налогах и сборах случаях, зачета (возврата) уплаченной государственной пошлины.

В § 3 «**Охранительные средства в правовом режиме государственной пошлины**» изучены такие правовые средства охраны общественных отношений, связанных с уплатой государственной пошлины, как контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты пошлины, меры ответственности, применяемые к нарушителям порядка уплаты государственной пошлины, а также меры принудительного исполнения обязанности по ее уплате.

Диссертант выделяет два уровня контроля за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты государственной пошлины.

Во-первых, такой контроль осуществляют органы и должностные лица, уполномоченные на совершение юридически значимых действий, при приеме соответствующих заявлений, ходатайств и иных документов.

Во-вторых, контроль за правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты государственной пошлины могут осуществлять налоговые органы, проводя проверку правильности исчисления и уплаты пошлины в государственных нотариальных конторах, органах записи актов гражданского состояния и других органах и организациях, осуществляющих в отношении плательщиков действия, за которые взимается государственная пошлина.

Анализируя названные уровни правоотношений при осуществлении контроля за правильностью исчисления и уплаты государственной пошлины с точки зрения норм Налогового кодекса РФ о налоговом контроле, диссертант заключает, что названные проверки не являются разновидностью налогового контроля.

Диссертант обосновывает специфику правового регулирования налоговых проверок правильности исчисления и уплаты государственной пошлины кругом подконтрольных лиц, в отношении которых проводятся мероприятия по налоговому контролю, а также предметом таких проверок и их целью.

При проведении налоговыми органами проверки правильности исчисления и уплаты государственной пошлины подконтрольными являются лица, которые

должны проверять правильность, полноту и своевременность уплаты государственной пошлины в отношении непосредственно ее плательщика.

Диссертант определил цель налоговых проверок правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты государственной пошлины: предупреждение совершения органами государственной власти, органами местного самоуправления, иными органами и должностными лицами ошибок при взимании государственной пошлины.

Самым распространенным последствием неуплаты или неполной уплаты государственной пошлины является отказ в совершении юридически значимых действий в отношении заинтересованного лица. Диссертант рассматривает основания для привлечения плательщика государственной пошлины к ответственности, а также меры принуждения к ее уплате, которые могут быть использованы налоговыми органами в случае нарушения порядка уплаты государственной пошлины.

В *Заключении* сформулированы выводы, отражающие основные положения, содержащиеся в диссертации.

Работы, опубликованные диссертантом

в ведущих рецензируемых журналах, рекомендованных ВАК:

1. Реут А.В. Правовое регулирование государственной пошлины // Закон. 2008. № 6. С. 109-112.
2. Реут А.В. Охранительный механизм в правовом регулировании государственной пошлины // Современное право. 2008. № 8. С. 23-25.

Другие работы, опубликованные диссертантом:

3. Реут А.В. К вопросу об ограничении государственной пошлины от иных обязательных платежей // Публичные финансы и финансовое право: Сборник статей / Под ред. А.Н. Козырина. М., 2005. С. 64-71.
4. Реут А.В. Государственная пошлина как категория налогового права // Финансовое право. 2006. № 3. С. 20-23.
5. Реут А.В. Особенности уплаты государственной пошлины // Аудитор. 2006. № 6. С. 66-68.
6. Реут А.В. О правовой природе государственной пошлины // Административное и финансовое право. 2006 (1). Ежегодник Центра публично-правовых исследований. М., 2006. С. 208-226.
7. Реут А.В. Эволюция правового регулирования государственной пошлины // Административное и финансовое право. 2007 (2). М., 2007. С. 321-343.
8. Реут А.В. Концепция государственной пошлины: история и современность // Современные проблемы теории налогового права (The Modern Problems of Tax Law Theory): Материалы международной научной конференции. Воронеж, 4-6 сентября 2007 г. / Под ред. М.В. Карасевой. Воронеж, 2007. С. 452-456.
9. Реут А.В. Глава 25.3 «Государственная пошлина» // Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части второй / Под ред. А.А. Ялбулганова. М., 2008. С. 192-212.
10. Реут А.В. Государственная пошлина // Налоговый практикум: Учебное пособие / Под общ. ред. А.Н. Козырина и А.А. Ялбулганова. М., 2008. С. 338-353.
11. Реут А.В. Государственная пошлина // Налоги и сборы в схемах и примерах расчета / Под общ. ред. А.А. Ялбулганова. М., 2008. С. 203-234.

Лицензия ЛР № 020832 от 15 октября 1993 г.
Подписано в печать 23 июня 2009 г. Формат 60x84/16
Бумага офсетная. Печать офсетная.
Усл. печ. л. 1

Тираж 100 экз. Заказ № 149
Типография издательства ГУ-ВШЭ, 125319, г. Москва, Кочновский пр-д., д. 3

10—