

ПРЕДМЕТ НАЛОГОВОГО ПРАВА КАК СИСТЕМА ИМУЩЕСТВЕННЫХ И СВЯЗАННЫХ С НИМИ НЕИМУЩЕСТВЕННЫХ ОТНОШЕНИЙ

И. С. Кобелева

Воронежский государственный университет

Аннотация: Проблеме предмета налогового права уделялось и в настоящее время уделяется в научной литературе достаточно много внимания. Однако в целях совершенствования правового воздействия на налоговые отношения возникает необходимость искать новые подходы к пониманию предмета налогового права, наиболее объективно отражающие его специфику. Именно таким новым подходом и является деление отношений, составляющих предмет налогового права, на имущественные и неимущественные. Эта научная проблема и составила предмет исследования. В данной статье определяются критерии разграничения имущественных и неимущественных отношений, а также приводится характеристика неимущественных отношений с разделением их на группы.

Ключевые слова: налоговое право, имущественные отношения.

Abstract: The problem of tax law has always attracted a lot of attention. However, in order to improve the legal impact on the fiscal relations, there appears a need to look for new approaches to understanding the subject of the tax law which will reflect its specifics objectively. One of the new approaches is recognition of property and non-property tax relations. This problem is the subject of the scientific research. The article establishes the criteria for differentiation of property and non-property relations, defines non-property relations and their division into groups.

Key words: tax law, property relations.

На сегодняшний день в связи с переходом к рыночной экономике, провозглашением частной собственности и, соответственно, передаче хозяйственной деятельности из рук государства в руки частных собственников, возникла насущная необходимость поиска новых подходов к пониманию предмета налогового права. Принимая во внимание факт имущественной природы финансовых и, соответственно, налоговых отношений [1], а также наличия в налоговом праве отношений, имеющих неимущественную природу, но объективно необходимых для нормального функционирования имущественных, предмет налогового права можно рассматривать как систему имущественных и связанных с ними неимущественных отношений [2].

Вначале необходимо решить вопрос о содержании понятия «имущественные отношения». Цивилистическая наука исходит из того, что имущественные отношения — это отношения, складывающиеся по поводу имущества. При этом указывается, что данные отношения «возникают и существуют либо в связи с нахождением имущества у определенного лица, либо в связи с переходом имущества от одного лица к другому» [3], иными словами это «отношения по поводу принадлежности или перехода имущественных благ» [4]. Отгра-

ничить имущественные отношений от неимущественных намного легче, используя такую юридическую конструкцию, как *объект правоотношения*, то есть то, на что правоотношение направлено. Проанализировав подходы к пониманию объекта правоотношения, мы пришли к выводу, что следует выделять следующие виды объектов: материальные блага; нематериальные личные блага; поведение, действия субъектов; продукты духовного творчества [5].

С учетом вышеизложенного, на основе анализа объектов имущественных и неимущественных отношений, можно прийти к выводу, что *материальный объект* всегда можно увидеть в имущественных отношениях. Соответственно, желая понять, имеем ли мы дело с имущественными отношениями или с неимущественными, необходимо ответить на вопрос, на что направлен интерес субъекта, на что направлено правоотношение. Если в правоотношении усматривается какое-либо материальное благо (вещь, иное имущество, имущественные права и т.д.), данное отношение следует относить к имущественным.

Однако в предмет налогового права входят не только имущественные отношения. Ведь для наиболее эффективной реализации и упорядочения имущественных отношений необходимо наличие других, неимущественных. Неимущественные

отношения не опосредуют движение денежных средств, «лишены имущественного содержания, но призваны гарантировать исполнение конституционной обязанности по уплате налога каждым лицом» [6], предназначены для нормального функционирования имущественных отношений.

Для наиболее объективного анализа существующих в налоговом праве отношений неимущественного характера, можно сформировать всю совокупность данных отношений в определенные группы исходя из той или иной классификации правоотношений.

Для начала разделим все неимущественные отношения в налоговом праве на процессуальные и непроцессуальные [7]. Вначале коснемся вопроса о процессуальных отношениях. На сегодняшний день в финансово-правовой науке уже закрепился термин «налоговый процесс». Однако в силу разнородности взглядов относительно понятия юридического процесса, как базовой категории, на сегодняшний момент мы имеем множество концепций налогового процесса. По нашему мнению, исходя из понимания юридического процесса как правоприменительного, представляющего собой установленный правом порядок осуществления компетентным государственным органом или органом местного самоуправления определенной юридической деятельности, а также на основе анализа предмета налогового права, под налоговым процессом следует понимать *закрепленный в законодательстве порядок деятельности правоприменительных органов по исчислению налогов, по принудительному исполнению налоговых обязанностей, по корректировке срока уплаты налога, по контролю за исчислением и уплатой налогов, а также за соблюдением налогового законодательства в целом, а также по привлечению к ответственности лиц, совершивших налоговое правонарушение*. Согласно нашему пониманию концепции налогового процесса мы выделяем следующие его стадии: стадия исчисления налога или сбора, стадия принудительного исполнения налогоплательщиком его налоговой обязанности, стадия корректировки налоговой обязанности, стадия налогового контроля, стадия привлечения к налоговой ответственности.

В целях наиболее объективного отражения всех налогово-процессуальных отношений, разделим их на две группы в соответствии с классификацией правоотношений по функциональной роли: регулятивные, охранительные [8]. К первой группе мы должны отнести, исходя из

выделенных нами стадий налогового процесса, отношения, возникающие при осуществлении производства по исчислению налогов. В силу того, что Налоговый кодекс возлагает обязанность по исчислению налога в основном на налогоплательщика или налогового агента, и лишь в отношении некоторых налогов — на налоговый орган, здесь имеются в виду лишь отношения по исчислению некоторых налогов в отношении налогоплательщиков — физических лиц — налог на имущество физических лиц, транспортный и земельный налоги [9]. Отнесение данных отношений к неимущественным, не вызывает сомнений, так как объектом правоотношения будут выступать действия налогового органа по исчислению данного налога.

Неимущественную природу имеют также отношения в сфере порядка предоставления налоговым органом отсрочки, рассрочки налогового платежа (ст. 64 НК РФ), а также инвестиционного налогового кредита (ст.ст. 66, 67 НК РФ). В этих отношениях объект нематериален, так как права и обязанности налогового органа и налогоплательщика направлены на принятие соответствующего решения об изменении срока уплаты налога, то есть объектом является поведение субъекта права. Кроме того, данное правоотношение не создает новой обязанности по уплате налога, что говорит об отсутствии непосредственной связи правоотношения с имуществом.

На стадии налогового контроля можно выделить налогово-учетные и налогово-проверочные процессуальные отношения, имеющие неимущественную природу. В данных отношениях бесспорным является наличие нематериального объекта — действий налогового органа по учету налогоплательщиков, а также по проведению камеральных или выездных налоговых проверок. Безусловно, налоговый орган преследует цель дальнейшего получения денежных средств от регистрируемого налогоплательщика или же изъятие в бюджет недоимок по налогам и сборам, однако сами отношения направлены на совершение определенных действий — по постановке на учет, по сути, являются организационными, а не имущественными, так как непосредственно не возникают по поводу различного рода имущественных (материальных) благ.

Здесь необходимо обратить внимание на следующее. В сфере неимущественных отношений возникает значительное число споров, связанных напрямую с объектом этих отношений, то есть

споров по поводу правомерности *действий и решений* налоговых органов.

Как пример арбитражной практики по налоговым делам, здесь можно рассмотреть Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28 августа 2007 года [10]. Из материалов дела следует, что акционерное общество было лишено возможности участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки, представлять объяснения и устранить допущенное нарушение, налоговым органом не было извещено общество о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки, в результате чего общество было привлечено к ответственности. В данном случае налоговым органом нарушены существенные условия процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, и решение о привлечении к ответственности подлежит отмене.

Теперь коснемся вопроса об охранительных налогово-процессуальных отношениях. В первую очередь, ярко выраженная охранительная направленность проявляется в отношениях по привлечению к налоговой ответственности. Статьи 101 и 101¹ подробно регламентируют порядок привлечения к ответственности лиц, виновных в совершении налогового правонарушения. Эти отношения носят организационный характер, имеют неимущественную природу, так как непосредственно не связаны с имущественным благом, объектом имеют соответствующие действия налогового органа. То есть для нас важны именно действия налогового органа, обеспечивающие в дальнейшем реализацию имущественного отношения по взысканию налоговой санкции виде штрафа.

В рамках налогового процесса следует выделить также стадию принудительного исполнения налоговой обязанности [11], в которой можно выявить охранительные отношения, имеющие неимущественный характер.

Правоотношения, в рамках которых осуществляется порядок и сроки направления налогоплательщику требования об уплате налога, а также вынесение решения налогового органа о взыскании носит неимущественный характер в силу того, что объектом данного правоотношения является поведение, а не какое-либо материальное благо. То же касается и взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика. То есть сам порядок вынесения руководителем решения о взыскании за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента — суть неимущественное отношение, имеющее своим объектом действия по

принятию такого решения. Данное неимущественное процессуальное отношение обеспечивает должную реализацию основного имущественного отношения по изъятию денежных средств за счет имущества.

Кроме вышеуказанных отношений в налоговом праве выделяют и материальные неимущественные отношения [12].

В первую очередь, к данным отношениям следует отнести налоговые отношения по установлению налогов и сборов, а также по введению их на всей территории России.

Согласно Налоговому кодексу РФ налоги устанавливаются только законодательными актами. А законы, в том числе и налоговые, принимаются представительными органами власти в рамках законотворческого процесса, находящегося в рамках регулирования конституционного права. Однако установление и введение законов о налогах и сборах настолько специфично, что наряду с нормами конституционного права, регулируется также нормами налогового права. То есть процессуальные отношения по принятию законодательных актов о налогах — сфера регулирования конституционного права, а материальные отношения в сфере установления особенностей принятия налоговых законов регулируются налоговым правом. В силу этого такие правоустановительные отношения могут рассматриваться в качестве элемента налоговых правоотношений. Налоговое Законодательство регулирует вопросы компетенции государственных органов при разработке проектов налоговых законов, их обсуждении и принятии, а также разграничении полномочий в налоговой сфере, праве вводить или отменять взимание того или иного платежа.

В соответствии с п. 1 ст. 17 НК РФ налог считается установленным, когда определены все элементы налогообложения. Соответственно, понятие «установление налога» относится к описанию элементов юридического состава налога [13]. Под *введением* же налога или сбора следует понимать придание обязательной силы соответствующему описанию элементов налогообложения, утверждению их.

Установление и введение федеральных налогов осуществляется в одном акте — Налоговом кодексе РФ. Установление же региональных и местных налогов разделяется на два этапа: федеральными органами устанавливаются наименования всех налогов и сборов, а также такие их элементы как налогоплательщики, объект налогообложения,

налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога; региональными и местными органами устанавливаются такие элементы налогообложения, как налоговая ставка, порядок и сроки уплаты налога.

Следующая группа материальных неимущественных отношений — непроцессуальные налогово-контрольные отношения. Это те контрольные отношения, которые регулируются материальными нормами, то есть нормами, устанавливающими непосредственно права обязанности субъектов права. Например, статья 83 НК РФ определяет понятие и условия учета организаций и физических лиц в целях налогообложения, а статья 85 — обязанности органов, учреждений и организаций сообщать в налоговый орган сведения, связанные с учетом налогоплательщиков. Или, применительно к налогово-проверочным отношениям, статьи 87-89 устанавливают понятие камеральной и выездной проверок, должностных лиц, осуществляющих эти проверки и т.д.

И третья группа непроцессуальных неимущественных отношений — отношения по обжалованию решений и действий налоговых органов, должностных лиц налоговых органов. Следует обратить внимание на следующий факт. С 1 января 2009 года в соответствии с п. 5 ст. 101.2 НК РФ решение налогового органа по результатам выездной или камеральной проверки может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. Таким образом, установлен обязательный претензионный, или досудебный, порядок урегулирования спора между налогоплательщиком (налоговым агентом) и налоговым органом. Однако такой порядок установлен не для всех актов, а только для решений о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решений об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения [14].

Несмотря на то, что основной целью обжалования является возвращение неправомерно взысканных денежных средств, сами отношения по обжалованию имеют неимущественную природу, так как объектом в этих отношениях является поведение заинтересованных лиц по обжалованию (ст.ст. 137,138, 140,141). Необходимо обратить внимание ни то, что здесь имеется в виду обжалование в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. Безусловно, налогоплательщик может подать жалобу и в суд, однако рассмотрение его заявления будет осуществляться

по правилам гражданского процессуального или арбитражного процессуально законодательства, то есть вне сферы действия налогового права.

ЛИТЕРАТУРА

1. Еще ученые-правоведы XIX века видели в финансовых и, прежде всего, в налоговых отношениях, имущественную природу. Так, например, К.Д. Кавелин находит, что «некоторые отношения между государством и частными лицами, как то: по взысканию податей, пошлин, всяких иных сборов (...) отличаются имущественным характером и схожи с отношениями обязательственного права». См.: Кавелин К.Д. Что есть гражданское право и где его пределы. М., 1864. Уже в XX веке в своих работах Е.А. Ровинский, описывая природу финансово-правовых отношений, указывал на то, что в них «отчетливо выступают два элемента: государственно-властный, имущественный характер». См.: Ровинский Е.А. Некоторые вопросы правового регулирования финансовых отношений в СССР // Советское государство и право. 1954. № 1. С. 96.

2. Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект). — М.: Юрист, 2005.

3. Гражданское право / под ред. Е.А. Суханова. Т. 1. М.: БЕК, 2005. С. 23.

4. Советское гражданское право. — Т. 1. — М., 1959. — С. 7.

5. Матузов Н.И. Объекты правоотношений: понятие и виды // Теория государства и права: Курс лекций / под ред. Н.И. Матузова, А.В.Малько. М.: Юрист, 2001. — С. 530.

6. Налоговое право России: Общая часть: Учебник / отв. ред. Н.А. Шевелева. М.: Юрист, 2001. — С. 31.

7. В теории права уже достаточно распространено деление отношений и норм права на материальные и процессуальные. Различие между ними в том, что «первые отвечают на вопрос «что регулирует норма права», а вторые — «как?». То есть процессуальные нормы регулируют порядок реализации материальных норм. См., например: Байтин М.И. Классификация правовых норм // Теория государства и права: Курс лекция / под ред. Н.И. Матузова, А.В.Малько. М.: Юрист, 2001. С. 370.

8. Исходя из теории права, регулятивные отношения возникают из правомерных поступков, не связаны с принуждением или юридической ответственностью, а охранительные отношения, напротив, возникают из противоправных действий, связанных с применением государственного принуждения. См., например: Алексеев С.С. Общая теория права. В двух томах. М.: Юрид. лит., 1982. Т. 2. С.135; Матузов Н.И. Понятие правоотношений как особого вида общественных отношений // Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М.: Юрист, 2001. — С. 513.

9. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 №117-ФЗ // Собрание Законодательства РФ. 2000. № 32. Ст. 3340.

10. Постановление ФАС Западно-Сибирского округа от 28 августа 2007 года Дело N Ф04-5854/2007(37587-А46-42) // «Гарант»: справ. правов. сист. М., 2007. (CD-ROM).

11. *Карасева М.В.* Налоговый процесс — новое явление в праве // Финансовое право. — 2002. — № 5. — С. 60—65.

12. Финансовое право: учебник / под ред. М.В. Карасевой. М. : Юристъ, 2006. С.46.

13. Налоговое право России: учебник / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2004. С. 141.

14. Налоговый кодекс РФ (часть первая): Федеральный закон от 31 июня 1998 г. № 146-ФЗ (в ред. Федерального закона от 27.07.2006 N 137-ФЗ) // Собрание законодательства РФ. — 1998. — № 31. — Ст. 3824.