

УДК 336.02

ОСОБЕННОСТИ ИМУЩЕСТВЕННЫХ ОТНОШЕНИЙ В НАЛОГОВОМ ПРАВЕ

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 19 сентября 2012 г.

Аннотация: статья посвящена анализу имущественных отношений в российском налоговом праве. Автор выделяет существенные признаки имущественных налоговых отношений и приходит к выводу об их соответствии основным признакам имущественных отношений, выделенных в гражданском праве.

Ключевые слова: имущество, благо, отношение, признак, имущественное отношение.

Abstract: this article analyzes the Property Relation of the Russian tax law. The author highlights the essential features of the property tax relations and concludes according to it the main characteristics of property relations, highlighted in civil law.

Key words: property, benefit ratio, feature, property relation.

Имущественные отношения представляют собой фактические, экономические по своей социальной природе отношения, возникающие между людьми или (и) их коллективами по поводу различного имущества и представляющие собой весьма широкий круг отношений по производству, распределению, обмену и потреблению различных экономических благ¹.

Однако не все имущественные отношения находятся в сфере регулирования гражданского (частного) права, значительная часть данных отношений регламентирована нормами финансового, в том числе и налогового права. Имущественный характер финансово-правовых отношений был отмечен учеными еще в советское время². Однако характеристика данных отношений до настоящего времени носит фрагментарный характер, не проанализированы до конца особенности данных отношений.

1. Независимо от отраслевой принадлежности имущественных отношений главнейшим их признаком, отличающим от построенных на тех же началах правового регулирования неимущественных отношений, является то, что они возникают по поводу материальных благ.

Налоговые отношения возникают и реализуются по поводу взимания налогов и сборов, а иногда пеней и штрафов, которые соответствуют всем признакам материального блага.

¹ См.: Братусь С. Н. Предмет и система советского гражданского права. М., 1963. С. 9–71; Егоров Н. Д. Гражданско-правовое регулирование общественных отношений: единство и дифференциация. Л., 1988. С. 3 и сл.

² См.: Ровинский Е. А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1961. С. 136; Советское финансовое право. М., 1982. С. 47; Советское финансовое право. М., 1987. С. 73.

Во-первых, денежные средства, необходимые для уплаты налогов (сборов), пеней и штрафов, имеют объем, ограниченный эмиссией Центрального банка РФ, а размер налогов, взимаемых государством, ограничен величиной объекта налогообложения, полученного налогоплательщиком. Тем самым ограниченный характер налоговых платежей порождает необходимость в специальной юридической конструкции для удовлетворения потребности в них.

Во-вторых, налоги и сборы являются ценностью, способной удовлетворить потребности государства и всего общества, объектом распределительных операций, а также имеют денежную оценку, поскольку в силу ст. 45 Налогового кодекса РФ взимаются в денежной форме.

В-третьих, налоги и сборы служат удовлетворению потребностей государства и общества, признаваемых и охраняемых законом.

В-четвертых, налоги и сборы способны принадлежать определенному лицу. Первоначально они принадлежат налогоплательщику (плательщику сбора), а впоследствии переходят во владение публично-территориального образования.

В-пятых, государство получает налоги от их плательщика на основании нормативного акта и принятых в его исполнение индивидуальных актов.

В-шестых, налоговые платежи могут быть охарактеризованы как отчуждаемые, поскольку именно за счет их передачи они позволяют удовлетворить интерес их владельца. Первоначально они передаются от налогоплательщика к государству, которое затем распределяет полученные средства и передает их другим субъектам в целях исполнения бюджетных обязательств.

На основании вышеизложенного можно заключить, что отношения по взиманию налогов, сборов, пеней и штрафов являются имущественными, поскольку они возникают по поводу материальных благ.

Однако разнообразие материальных благ ставит под сомнение возможность однородного регулирования этих отношений со стороны права. Действительно, одни имущественные отношения имеют товарно-денежный характер и направлены на непосредственное удовлетворение потребностей сторон данных правоотношений, другие – имеют безэквивалентный характер, не являясь средством прямой реализации имущественного интереса сторон, опосредуя отношения распределительного характера.

Принято считать, что гражданские имущественные отношения складываются по поводу материальных благ, имеющих, как правило, форму товара и тем самым являются по своей природе товарно-денежными³. А налоговые имущественные отношения (как разновидность финансовых) направлены на материальные блага, предназначенные не для обмена, а для безэквивалентного движения в ходе образования и использования

³ См.: Гражданское право : учебник / под ред. Ю. К. Толстого, А. К. Сергеева. СПб., 1996. С. 415–416.

денежных фондов⁴. Данные отношения по своей экономической природе являются финансовыми⁵.

Различная экономическая природа данных отношений проявляется еще и в том, что они возникают на различных стадиях: налоговые имущественные отношения возникают на стадии распределения общественного продукта, товарно-денежные отношения – на стадии обмена и потребления⁶.

Однако среди цивилистов существует мнение, что частноправовые имущественные отношения по своей экономической природе являются отношениями распределения⁷, а гражданское право есть право распределения⁸. Думается, что отношения распределения и распределительные отношения не являются тождественными в данном случае. Под отношениями распределения цивилисты понимают, скорее всего, процесс перехода экономических благ от одного субъекта к другому, который напрямую не связан со стадией распределения воспроизводственного процесса.

2. В науке финансового права налоговые отношения традиционно принято характеризовать как властно-имущественные, в которых отношения власти неотделимы от имущественных отношений. Поэтому налоговые отношения не строятся как исключительно властные правоотношения, ни тем более как исключительно имущественные отношения⁹. Конституционный Суд РФ в своих многочисленных правовых позициях по налоговым спорам также исходит из этого постулата.

Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они предполагают субординацию сторон, одной из которых – налоговому органу, действующему от имени государства, – принадлежит властное полномочие, а другой – налогоплательщику – обязанность повиновения¹⁰.

⁴ См.: *Карасева М. В.* Налоговое правоотношение : имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций // Закон. 2010. № 11. С. 58–59.

⁵ См.: *Ровинский Е. А.* Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 134.

⁶ При этом на стадии распределения ученые выделяют процессы первичного распределения (дробление реализованной стоимости в соответствии с элементами цены товара) и перераспределения (дальнейшее распределение уже распределенного, в том числе и уплата налогов). См.: *Финансы : учебник / под ред. В. М. Родионовой.* М., 1993. С. 8–10.

⁷ См.: *Щенникова Л. В.* Категория «имущественные отношения» в гражданском законодательстве и цивилистической доктрине // *Цивилистические записки : межвуз. сб. науч. трудов.* М., 2004. Вып. 3. С. 126.

⁸ См.: *Цитович П. П.* Курс русского гражданского права. Т. 1. Учение об источниках права. Одесса, 1878. С. 5.

⁹ См.: *Ровинский Е. А.* Указ. соч. С. 137.

¹⁰ По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» : постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П // *Собр. законодательства Рос. Федерации.* 1997. № 1. Ст. 197.

Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой) характер. Ее реализация в соответствующих правоотношениях предполагает субординацию, властное подчинение одной стороны другой, а именно налогоплательщику вменяется в обязанность своевременно и в полном объеме уплатить суммы налога, а налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит полномочие обеспечить ее исполнение налогоплательщиком¹¹.

Иными словами, налоговые имущественные отношения представляют собой отношения в области государственного принуждения и исполнения имущественных обязанностей, направленных на удовлетворение имущественных притязаний государства¹².

Объектом имущественных притязаний государства являются финансовые ресурсы в виде налогов, сборов, а иногда – пеней и штрафов. Как отмечено в экономической литературе, в распределительных и перераспределительных отношениях денежные средства приобретают специфическую форму финансовых ресурсов¹³. Характерной чертой финансовых ресурсов, отличающих их от иных денежных средств, являются целевое назначение и принадлежность определенным субъектам. Данные ресурсы используются на расширенное воспроизводство, материальное стимулирование работающих, удовлетворение социальных и иных потребностей общества¹⁴. В зависимости от цели их использования финансовые ресурсы принадлежат либо хозяйствующим субъектам, либо государству.

По сути, денежные средства налогоплательщика, предназначенные для обеспечения социальных нужд, представляют собой финансовые ресурсы¹⁵, которые должны принадлежать государству. Именно это является экономическим обоснованием наделения государства в лице его органов властными полномочиями в отношениях с налогоплательщиками.

Однако наделение налогового органа полномочием действовать властно-обязывающим образом правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных от-

¹¹ По делу о проверке конституционности положений статьи 113 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобой гражданки Г. А. Поляковой и запросом Федерального арбитражного суда Московского округа : постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

¹² Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Ростелеком» на нарушение конституционных прав и свобод положениями пунктов 5 и 7 статьи 78 Налогового кодекса Российской Федерации и части 4 статьи 200 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 8 февраля 2007 г. № 381-О-П // Вестник Конституционного Суда РФ. 2007. № 5.

¹³ См.: Финансы : учебник / под ред. В. М. Родионовой. С. 10.

¹⁴ См.: Там же.

¹⁵ Подробнее о финансовых ресурсах как экономическом объекте финансового правоотношения см.: Карасева М. В. Деньги – объект имущественных финансовых правоотношений // Законодательство и экономика. 2006. № 11.

ношений, а не приобретают характер гражданско-правовых, административно-правовых или уголовно-правовых санкций, и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина¹⁶.

Некоторым авторам представляется ошибочным определять характер налоговых отношений как властный. Они выдвигают иные формы взаимодействия государства и налогоплательщика в рамках налоговых отношений. Поскольку отношения власти в налоговом праве направлены на взаимодействие публичного и частного интересов, т.е. представляют способ организации интересов, то наиболее правильно, с их точки зрения, характеризовать налоговые отношения как организационно-имущественные¹⁷.

Думается, что в данной ситуации делается попытка противопоставить характер воздействия государства на имущественные налоговые отношения, который является властным по своей природе, поскольку преодолеть естественное нежелание собственника расставаться со своим имуществом можно только с помощью принуждения (реального или потенциального), и результат этого воздействия, заключающийся в организации, упорядочивании данных отношений. Поэтому с данной точкой зрения трудно согласиться.

3. Налоговые имущественные отношения основаны не на договоре, а на законе¹⁸.

С публично-правовым характером налога и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств. Вследствие этого спор по поводу невыполнения налогового обязательства всегда будет находиться в рамках публичного (в данном случае налогового), а не гражданского права¹⁹.

Специфика юридической природы налоговых отношений, имеющих публично-правовой характер, и обусловленная Конституцией РФ обязанность государства по обеспечению равного налогового бремени и защиты прав, свобод и законных интересов граждан и организаций как налогоплательщиков определяют применение, главным образом, императивного метода налогового правового регулирования и, соответственно, связанность свободы усмотрения субъектов налогового права наличием прямых нормативно-правовых предписаний налогового законодательства²⁰.

¹⁶ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П.

¹⁷ См.: Шаукенов А. Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права. Алматы, 2009. С. 111–113.

¹⁸ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью «Товарищ» на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 5 статьи 168 и пунктом 5 статьи 173 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 14. Ст. 1772.

¹⁹ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П.

²⁰ См.: Определение Конституционного Суда РФ от 7 ноября 2008 г. № 1049-О-О.

Однако налоговые обязательства, будучи прямым следствием деятельности в экономической сфере, неразрывно с нею связаны. Их возникновению, как правило, предшествует вступление лица в гражданские правоотношения, т.е. налоговые обязательства базируются на гражданско-правовых отношениях либо тесно с ними связаны.

Налогообложение зачастую выступает следствием осуществления субъективных гражданских прав, например права собственности, поскольку правомочие распоряжения его объектом (определенным имуществом), в том числе путем отчуждения, составляет элемент юридического содержания соответствующего гражданско-правового отношения, а обязанность уплачивать налоги и сборы, обусловленная наличием объекта налогообложения (дохода, полученного от реализации этого имущества), возникает и исполняется в рамках налогового правоотношения²¹. Поэтому преобладание в налоговом законодательстве императивных норм не исключает ограниченное использование при регулировании обязательственных отношений диспозитивных начал и гражданско-правовых конструкций.

С учетом этого в Налоговом кодексе РФ (п. 1 ст. 11) установлено, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в данном Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Тем самым предполагается наличие в налоговом законодательстве норм, реализация которых находится в зависимости от правового регулирования, содержащегося в иных отраслях законодательства (в том числе от гражданско-правового регулирования соответствующих отношений, в частности с точки зрения их налоговых последствий), и не исключается наличие норм, использующих понятия других отраслей законодательства в собственно налоговом смысле²².

При этом частноправовые конструкции, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, могут быть закреплены либо в трансформированном виде и использованы в специальном налоговом-правовом режиме, либо в чистом виде и использованы в гражданско-правовом режиме²³.

²¹ См.: Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Рысьевой Натальи Николаевны на нарушение ее конституционных прав положениями подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 1 июня 2010 г. № 753-О-О. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²² См.: По делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации : постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 2009 г. № 20-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2010. № 1. Ст. 128.

²³ См.: *Карасева М. В.* Налоговое правоотношение : имущественная идентичность и проблема адаптации частноправовых конструкций. С. 69.

4. Индивидуальная безвозмездность также является особенностью, характерной для всех налоговых имущественных отношений²⁴. Зачастую в юридической литературе отождествляются понятия «безвозмездность» и «безэквивалентность». Безэквивалентное отношение не всегда безвозмездно, а безвозмездное отношение не всегда безэквивалентно.

Поскольку эквивалентность существует в двух сферах: материальной и нематериальной²⁵, соответственно, отношение может быть полностью безэквивалентным или частично, например, материально безэквивалентным, но нематериально эквивалентным. Материальная безэквивалентность может быть полной, т.е. предусматривающей полное отсутствие встречного материального предоставления, и частичной, при которой встречные предоставления не соразмерны по своей ценности. В связи с отсутствием возможности более или менее объективно оценить полноту встречного нематериального предоставления, нематериальная безэквивалентность может быть только полной.

Безвозмездностью, на наш взгляд, является полная материальная безэквивалентность, поскольку даже частичное встречное материальное предоставление уже не позволяет говорить о безвозмездности отношений. В налоговых имущественных отношениях мы можем говорить о безвозмездности применительно лишь к конкретному налогоплательщику, т.е. об индивидуальной безвозмездности. Отдельный налогоплательщик в результате уплаты налога не приобретает никакого права требования к государству и не получает никакого встречного предоставления с его стороны.

Целью конституционной обязанности каждого по уплате налогов является предоставление доли доходов или иного имущества частных лиц, соразмерной финансовому потенциалу каждого налогоплательщика, для финансирования государственных расходов²⁶. Однако по своей конституционно-правовой природе налоги являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации его публичных задач, представляют собой форму отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти²⁷.

²⁴ См.: Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Рябина Дениса Александровича на нарушение его конституционных прав статьей 23 Федерального закона «Об оружии» и Постановлением Правительства Российской Федерации «О размерах единовременных сборов, взимаемых за выдачу лицензий, разрешений и сертификатов, предусмотренных Федеральным законом «Об оружии», а также за продление их действия : определение Конституционного Суда РФ от 16 декабря 2008 г. № 1079-О-О // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. № 3.

²⁵ См.: Романенко Н. С. Характеристика эквивалентности в российском гражданском праве // Право и политика. 2007. № 11.

²⁶ См.: Постановление Конституционного Суда РФ от 14 июля 2005 г. № 9-П.

²⁷ См.: По делу о проверке конституционности пункта 4 части второй статьи 250, статьи 321.1 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 3 статьи 41 Бюджетного кодекса Российской Федерации в связи с жалобами Российского химико-технологического университета им. Д. И. Менделеева и Московского авиационного института (государственного технического университета) : постановление Конституционного Суда РФ от 22 июня 2009 г. № 10-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2009. № 27. Ст. 3383.

Иными словами, результатом уплаты налогоплательщиком налога является исполнение государством обязанности по осуществлению публичных расходов. Обязанности государства финансово обеспечить реализацию конституционных прав и свобод корреспондирует право гражданского общества требовать соответствующего финансирования. Следовательно, с некоторым допущением можно говорить о социальной возмездности отношений по уплате налогов. Однако отношения между обществом и государством находятся за пределами налогово-правового регулирования и не являются предметом настоящего исследования.

Таким образом, можно говорить о полной материальной безэквивалентности (безвозмездности) отношений по уплате налогов. Но можно ли утверждать, что данные отношения полностью безэквивалентны, что в них отсутствует всякое нематериальное предоставление налогоплательщику. Думается, что независимо от побудительных мотивов, подталкивающих налогоплательщика к добровольной уплате налога (например, сознательная передача части своего имущества на публичные нужды или страх перед мерами государственного принуждения), в результате его уплаты он получает некий неимущественный эквивалент в виде либо удовлетворения от совершенного полезного поступка и одобрения в глазах окружающих, либо отсутствия опасений неблагоприятной реакции со стороны государства.

Кроме того, признак индивидуальной безвозмездности распространяется исключительно на отношения по уплате налогов. Отношения по уплате сборов, по сути, являются возмездными, поскольку в результате уплаты сбора его плательщик (при соблюдении иных установленных законом условий) приобретает право требовать от государства в лице определенных органов или должностных лиц совершения юридически значимых действий. В зависимости от величины предусмотренного взноса отношения по уплате налоговых сборов могут быть частично или полностью материально эквивалентными. Критерием эквивалентности должна быть полнота покрытия расходов государства на совершение определенного юридически значимого действия.