



Введение

Актуальность темы исследования. В настоящее время возникла необходимость теоретического исследования одной из основополагающих категорий финансового права в целом, и налогового права в частности - налоговых правоотношений.

Еще в начале 20-го века известный правовед И.И. Янжул писал: «Ни одна ветвь финансового законодательства не имеет такого важного значения, как законы, относящиеся к определению и взиманию податей, и ни одна часть финансовой науки не обладает таким выдающимся практическим интересом, как та, которая имеет своим предметом исследование оснований рациональной податной системы» [\[1\]](#).

Данное утверждение не потеряло своей актуальности и по прошествии столетия, поскольку в России правовая сфера налоговой деятельности претерпевает постоянные изменения, обусловленные становлением рыночных отношений и развитием федеративной природы государства. Процесс реформирования экономики, возросшая роль налогов при осуществлении государством и муниципальными образованияами их финансовой деятельности, развитие финансового законодательства привели к необходимости глубокого изучения многих правовых институтов и категорий, в том числе налоговых правоотношений.

Современное налоговое законодательство России не содержит основных экономических и юридических параметров, обеспечивающих комплексную правовую регламентацию налоговых правоотношений. Следовательно, для эффективного функционирования налоговой системы Российской Федерации необходимо дальнейшее развитие нормативно-правовой базы и совершенствование применения норм законодательства о налогах и сборах, что невозможно без проведения детальных исследований налоговых правоотношений с целью разработки теоретических основ эффективного налогообложения и обеспечения стабилизации законодательства о налогах и сборах. Целесообразность и эффективность осуществляемых в России налоговых реформ будет намного выше, если в их основу положить имеющийся теоретический и практический опыт правового регулирования.

В связи с этим крайне важным представляется изучение налоговых правоотношений, их содержания и специфики с тем, чтобы выработать конкретные предложения по оптимальному регулированию сферы налогообложения, а также необходим анализ состояния законности в этой сфере в целях определения направлений ее обеспечения и укрепления.

Понятие, признаки и структура налоговых правоотношений

Для уяснения понятия и сущности налоговых правоотношений в Российской Федерации в первую очередь необходимо рассмотреть основные признаки налоговых правоотношений, дать их определение, что поможет глубже изучить данную правовую категорию, затем классифицировать эти отношения по различным основаниям и соотнести их с иными видами правовых отношений.

Институт налогов всегда вызывал большой интерес представителей экономической науки, в то же время мало исследовался юридический аспект налоговых отношений. Недостаток внимания к налогам в условиях господства государственной формы собственности был связан с тем, что налоги не играли значительной роли в формировании доходной части бюджета государства. Уплата налога предполагает переход денежных средств от одного собственника к другому, но поскольку государство являлось крупнейшим собственником, обязательные платежи хозяйствующих субъектов в бюджет носили неналоговый характер. Подобная ситуация привела к тому, что категория налоговых отношений не получила детальной разработки в советской финансово-правовой науке^[2].

Процессы становления рыночных отношений, активного формирования сектора частной собственности, перераспределения государственных активов обусловили в начале 90-х годов XX века стремительное развитие налоговых правовых отношений - во многом нового для российского общества вида общественных отношений. Отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, требовали четкого законодательного регулирования. В данной ситуации требовалось в кратчайшие сроки выстроить систему налогового законодательства, отвечающую требованиям интенсивно изменяющейся экономической ситуации в Российской Федерации, что не могло не отразиться на качестве изданных нормативных актов, регулирующих налоговые правоотношения. В настоящее время неполнота, противоречивость, неясность и

нестабильность налогового законодательства, низкий уровень правосознания и правовой культуры в обществе, а также неэффективная борьба с налоговыми правонарушениями и преступлениями, их недостаточная профилактика - все это является существенным препятствием на пути обеспечения законности в налоговой сфере Российской Федерации. Следовательно, важнейшей задачей в настоящее время является формирование эффективных норм налогового законодательства, что предполагает, прежде всего, изучение и анализ сложившихся в РФ налоговых правоотношений и установление их надлежащего правового регулирования. Потребность в этом связана с повышением роли налогообложения в формировании доходов бюджетов, необходимостью обеспечения в процессе налогообложения имущественных и предпринимательских интересов граждан и юридических лиц, с учетом усиления влияния налоговых норм на мировой коммерческий и финансовый оборот [\[3\]](#).

Рассмотрим особенности налоговых правоотношений в Российской Федерации.

Налоговое правоотношение является одной из центральных категорий налогового права, отражающей его своеобразие и место в правовой системе Российской Федерации.

Налоговые правоотношения – это, прежде всего, общественные отношения. Общественные отношения представляют собой реальное взаимодействие людей в социальном пространстве, основанное на их воле и сознании, преследующее определенные цели.

Правовые отношения - один из видов общественных отношений. Под правоотношением понимается возникающая на основе норм права индивидуализированная общественная связь между лицами, характеризующаяся наличием субъективных юридических прав и обязанностей и поддерживаемая (гарантируемая) принудительной силой государства¹.

Необходимым условием возникновения правоотношения является наличие воли у сторон, вступающих в него (или воли одного властного субъекта - государства или его органов, что справедливо именно для налогового правоотношения как вида публичного правоотношения), что проявляется в юридически значимых поступках, актах, выражается в сознательном поведении участников. Правовые отношения становятся в результате не только условием развития общественных отношений, которые они регулируют, но и способом их закрепления и средством конкретизации.

Специфика правоотношений выражается в том, что с их образованием для уполномоченных лиц открывается возможность, обеспеченная государством - использовать в своих целях и интересах поведение других лиц, для которых это поведение становится общественно-необходимым. Правоотношения не только возникают в связи с наличием в реальности определенных общественных отношений - их прообразов (по общему правилу сначала возникают общественные отношения - прототипы, а затем государство, убеждаясь в их важности, принимает меры к их нормативному регулированию), но и сами оказывают обратное воздействие на жизнь общества.

На примере налоговых отношений это видно наиболее четко - они на практике возникают только при наличии их предварительного урегулирования нормами права, правовое отношение в этом случае возникает не после, а одновременно с общественным отношением. В нормах права при этом будут отражены те положения, которые отвечают интересам государства, необходимы ему для осуществления своих функций и реализации своих задач на благо всего общества. При этом воздействие принятой государством нормы права осуществляется через конкретное правоотношение, в результате чего на субъектов, участвующих в нем, возлагаются права и обязанности. Налоговое отношение представляет собой один из видов финансового правоотношения, поэтому ему присущи все признаки любого финансового отношения. Финансовые правоотношения - это урегулированные нормами финансового права общественные отношения, участники которых выступают как носители юридических прав и обязанностей, реализующие содержащиеся в этих нормах предписания по образованию, распределению и использованию государственных и муниципальных денежных фондов и доходов[4].

Общими признаками финансовых правоотношений и налоговых правоотношений как их подвида являются следующие:

- возникают в сфере финансовой деятельности государства;
- являются публичными правоотношениями;
- имеют властно-имущественный характер;
- отражают объективно существующие экономические отношения, что обуславливает единство экономического содержания и правовой формы налоговых отношений.

Налоговые правоотношения - это общественные отношения, урегулированные нормами налогового права, носящие властно-имущественный характер и выражающие публичные интересы.

Будучи урегулированными нормами права, налоговые отношения систематизируются, приобретают устойчивость и начинают развиваться в векторе, заданном государством. Опосредуя процесс налогообложения нормами права, государство получает возможность контролировать финансово-хозяйственную деятельность частных собственников и при необходимости управлять ею. Под воздействием правовых норм участники налоговых правоотношений наделяются правосубъектностью, юридическими правами и обязанностями в налоговой сфере.

С целью достижения баланса между публичными и частными финансовыми интересами в сфере налогообложения государство максимально реализует все правовые регуляторы. В налоговом законодательстве содержатся регулирующие, запрещающие, обязывающие, поощрительные нормы, посредством которых налоговое право очерчивает необходимые, общественно значимые или полезные варианты поведения налогоплательщиков и государства, ограничивает в должной мере частные финансовые интересы и одновременно не позволяет публичному фискальному интересу преобладать в предпринимательской деятельности. Нормы налогового законодательства устанавливают и меры юридической ответственности за противоправное поведение субъектов.

Таким образом, налоговые правоотношения — это центральное звено механизма налогово-правового регулирования, основной канал реализации налогового права.

В специальной литературе сложилось два подхода к исследованию понятия налогового правоотношения. Первый из них основан на положениях ст. 2 Налогового кодекса РФ (далее - НК РФ) и носит описательный характер. С его помощью налоговые правоотношения отграничиваются от смежных правоотношений: бюджетных, таможенных, административных и др.

Так, М.В. Карасева определяет налоговые правоотношения как общественные отношения, возникающие на основе реализации норм налогового права^[5]. А.В. Брызгалин полагает, что налоговые правоотношения можно определить как урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов^[6].

И.И. Кучеров определяет налоговые правоотношения как разновидность финансово-правовых отношений, урегулированных нормами налогового права, а также выделяет основные налоговые правоотношения и производные от них. К основным налоговым правоотношениям он относит отношения по установлению и взиманию налогов и сборов. К производным налоговым правоотношениям относит:

отношения по введению налогов и сборов; отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля; отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц; отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений[7].

Таким образом, при этом подходе налоговые правоотношения определяются как разновидность общественных отношений, специфика которых обусловлена нормами законодательства о налогах и сборах.

В соответствии со второй точкой зрения под налоговыми правоотношениями понимаются определенные экономические и организационные отношения, объективные свойства которых определяют необходимость их включения в сферу налогово-правового регулирования и охраны.

Так, Д.В. Винницкий рассматривает налоговые правоотношения как общественные отношения по распределению бремени публичных расходов среди членов общества, основанные на принципах равенства, всеобщности, экономической обоснованности (соразмерности), имеющие организационно-имущественный характер, способные существовать только в правовой форме, складывающиеся между субъектами, обладающими властными полномочиями (публичными субъектами) и не обладающими таковыми (частными субъектами)[8].

Законодатель в процессе правотворческой работы более точно очерчивает границы налогово-правового регулирования. Поэтому закрепленный в ст. 2 НК РФ перечень отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, является производным от существенных свойств налоговых правоотношений. Этот перечень предназначен для реализации в правоприменительной практике и не претендует на теоретическую законченность. Вместе с тем некоторые исследователи, на наш взгляд, необоснованно относят к налоговым лишь отношения по взиманию (уплате) налогов. Так, в специальной литературе предпринимались попытки рассмотреть налоговое правоотношение узко, как налоговое обязательство. При характеристике налоговых правоотношений Г.В. Петрова определяет их как обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог (сбор) при наличии обстоятельств, установленных актом налогового законодательства. Важно обратить внимание, что налоговые отношения сами по себе в обществе не складываются, они не возникают в качестве фактических[9]. Напротив, отчисление части своего дохода в пользу государства противоестественно природе предпринимательской деятельности и не свойственно человеческой природе.

Однако без этих отчислений государство не сможет функционировать. Поэтому изъятие части дохода с частной собственности возможно только через правовые предписания, обеспеченные государственным принуждением. С этих позиций правовое регулирование налогообложения является социально необходимым. Налоговые правоотношения возникают только как правовые и в другом качестве существовать не могут. Налоговые правоотношения наряду с уголовными, процессуальными, административными представляют собой классический пример общественных отношений, вызванных к жизни нормой права. Вместе с тем норма налогового права сама по себе не может вызвать к жизни налоговое правоотношение. Наряду с ней предпосылками возникновения налоговых правоотношений являются юридические факты и налоговая правосубъектность.

Статья 2 НК РФ устанавливает следующие группы налоговых правоотношений:

- 1) отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;
- 2) отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- 3) отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- 4) отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

К налоговым правоотношениям не относятся отношения по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, отношения, возникающие в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц.

Вместе с тем, как справедливо отмечает Д.В. Винницкий, в рамках данных групп отношений необходимо определить границы налогового правового регулирования [\[10\]](#). По сути это означает, что в рамках перечисленных в ст. 2 НК РФ отношений отдельные виды отношений не регулируются нормами налогового права, а входят в предмет других подотраслей финансового права и даже других юридических образований. Так, например, в рамках группы отношений по взиманию налогов и сборов отношения, обеспечивающие принудительное взимание налогов, сборов и пени с физического лица и организации, осуществляемые в судебном порядке, регламентируются гражданским процессуальным или арбитражным

процессуальным правом. Кроме того, если исполнение решения о принудительном взыскании сумм налога, сбора и (или) пени требует обращения взыскания на имущество налогоплательщика-организации или налогового агента - организации, то возникают процедурные отношения, регулируемые Федеральным законом от 10 октября 2007г. N 229-ФЗ "Об исполнительном производстве".

В силу того, что налоговые правоотношения как явление общественной жизни подчинены всеобщим закономерностям существования и развития явлений, то в них отражаются всеобщие, особенные и индивидуальные признаки правоотношений. Налоговым правоотношениям свойственны следующие общеправовые признаки.

1. Формальная определенность. Налоговые правоотношения регулируют четко определенные связи, возникающие между определенными субъектами. Они возникают, прекращаются или изменяются только на основе правовых норм, которые непосредственно моделируют налоговые правоотношения и реализуются через них.
2. Связь участников налоговых правоотношений юридическими правами и обязанностями. В рамках налогового правоотношения праву одной стороны соответствует обязанность другой, и наоборот. Участники налоговых правоотношений выступают по отношению друг к другу как управомоченные и правообязанные лица, интересы одного могут быть реализованы лишь через деяния другого. Например, п. 1 ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщику право получать от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, о налоговом законодательстве и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения. Названному праву корреспондирует установленная абз. 4 п. 2 ст. 32 НК РФ обязанность налоговых органов бесплатно предоставлять такую информацию и документы налогоплательщику.
3. Волевой характер налоговых правоотношений. Он проявляется в двух аспектах. Во-первых: налоговые правоотношения возникают только на основе нормы налогового права, которая устанавливается по воле государства; во-вторых, налоговое правоотношение возникает и реализуется не автоматически, а только при наличии к тому воли хотя бы одной из его сторон. Например, на основании абз. (п. 1 ст. 21 НК налогоплательщик имеет право использовать налоги вые льготы при

наличии «оснований и в порядке, установленном законодательством. Вместе с тем п. 2 ст. 56 НК предоставляет налогоплательщику в отдельных случаях право отказаться от пользования льгот или приостановить их использование. Таким образом, при существовании норм права, разрешающих льготное налогообложение, правоотношение по использованию налоговых отношений может возникнуть быть реализовано только при наличии воли налогоплательщика и совершении им активных действий по исключению имущества из налогооблагаемой базы, ведении отдельного учета операций по производству и реализации подакцизных товаров и т.д.)[\[11\]](#).

Наличие налоговой нормы еще не означает, что на ее основе обязательно возникнет налоговое правоотношение. Без заинтересованности в ее реализации и без осуществления действий со стороны хотя бы одного из субъектов налоговое правоотношение не возникнет, тем более, не будет развиваться. Только в процессе взаимодействия участники налоговых правоотношений смогут реализовать предоставленные им права и выполнить возложенные на них обязанности.

Качество юридического взаимодействия сторон, а также полнота достигнутого ими в результате такого взаимодействия результата вызывают прямое влияние на эффективность налогового правоотношения.

4. Индивидуализация субъектов. Налоговые правоотношения отличаются определенностью прав и обязанностей субъектов, координацией их взаимного поведения. Поскольку налоговые отношения имеют властный характер, одной стороной всегда будет выступать государство — самостоятельно или в лице компетентного органа. При постановке на налоговый учет каждый налогоплательщик получает индивидуальный номер, прикрепляется к определенной налоговой инспекции. В результате налоговые правоотношения являются не абстрактной связью, а упорядоченным правовыми нормами взаимодействием известных лиц. Степень конкретизации налоговых правоотношений может быть различной[\[12\]](#).

Минимально конкретизированы налоговые правоотношения, возникающие непосредственно из законодательства. Например, согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы, согласно ст. 31 НК налоговые органы вправе контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам. В подобных случаях адресаты юридической нормы индивидуально не определены, они имеют общие и одинаковые права и несут равные обязанности не зависимо от каких-либо условий. Конкретизация подобных

налоговых правоотношений будет осуществляться по мере появления объектов, подлежащих налогообложению или декларированию, субъектов, осуществивших расходы не соответствующие их доходам и т.д.

Средняя степень конкретизации присуща налоговым правоотношениям, в которых индивидуализирован не только субъект, но и объект правоотношения. Так, организации обязаны уплачивать налог на прибыль по ставке 24%, физические лица — налог на доходы по ставке 13%, налоговые органы обязаны осуществлять возврат излишне уплаченных налогов и т.д.

Максимальная степень конкретизации присуща тем налоговым правоотношениям, в которых точно известно, какие именно действия должно совершить обязанное лицо в интересах управомоченного. Здесь индивидуально определены объект, субъекты и содержание их прав и обязанностей. Например, в правоотношении по производству камеральной налоговой проверки известны субъекты - налоговый орган определенного территориального уровня и индивидуально определенный налогоплательщик, объект - налоговые декларации за отчетный период, а также права и обязанности сторон, установленные ст. 88 НК.

5. Охрана налоговых правоотношений государством. Каждая налоговая норма и, как следствие, возникающее на ее основе налоговое правоотношение, имеют санкции за нарушение установленного порядка поведения. В идеальном варианте реализация налоговых правоотношений должна иметь место без применения мер государственного принуждения. В случае же нарушения налогового законодательства возникает ответная реакция государственного охранительного механизма: НК РФ установлена ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах (гл. 16 и 18), другие федеральные законы устанавливают меры ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков, за неправомерные действия или бездействия должностных лиц и иных работников органов внутренних дел, допущенные ими при реализации налоговых полномочий.

Государственная защита налоговых правоотношений показывает заинтересованность властного субъекта в наличии и поддержании установленного порядка в налоговой сфере. Даже деликтные налоговые правоотношения (возникающие из совершения налогового правонарушения) имеют государственную охрану[13]. Это не свидетельствует о том, что государство заинтересовано в совершении налоговых правонарушений. Публичный интерес при обнаружении таких деликтов заключается в обеспечении законности и сохранении

правопорядка в процессе привлечения виновных к ответственности. Поэтому при производстве дела о налоговом правонарушении государство устанавливает и гарантирует соблюдение необходимых процедурных и процессуальных действий, направленных на пресечение, выявление правонарушения, компенсацию государству причиненного имущественного вреда и убытков, наказание виновного с одновременным соблюдением прав человека (ст. 100—105 НК).

Поскольку сфера возникновения всех налоговых правоотношений — финансовая деятельность государства по аккумулированию публичных доходов, то специфика этой области общественной жизни обуславливает следующие характерные черты налоговых правоотношений.

1. Возникновение и функционирование. Налоговые правоотношения возникают и функционируют в процессе налоговой деятельности государства, т.е. деятельности по образованию за счет налоговых поступлений государственных и муниципальных фондов денежных средств в публичных целях.
2. Имущественный характер. Налоговые правоотношения являются разновидностью финансовых отношений, в основе которых лежат имущественные и связанные с ними неимущественные отношения, носящие публичный характер.
3. Направленность. Они направлены на образование государственных и муниципальных фондов денежных средств.
4. Обязательное участие государственных органов. Налоговые правоотношения возникают только на основе правовых норм, установленных или санкционированных государством или (в пределах компетенции) муниципальным образованием.
5. Наличие третьей стороны при исполнении налоговой обязанности. Согласно ст. 45 НК налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налогов, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Тем самым НК допускает возможность участия в налоговых правоотношениях лиц, не являющихся налогоплательщиками, но обязанными исчислить налог, удержать его из дохода налогоплательщика и перечислить в соответствующий бюджет. Такие лица согласно ст. 24 НК называются налоговыми агентами, и их наличие в качестве участников налоговых правоотношений обуславливает особенность последних.

Вышеперечисленные признаки не являются исчерпывающими, но они позволяют отграничить налоговые правоотношения от иных общественных отношений, более четко определить их место и роль в финансовой деятельности государства и правовой системе общества. При этом следует иметь в виду, что существуют разнообразные типы налоговых правоотношений, каждый из которых обладает не только общими, но и специфическими признаками, элементами структуры, содержания, формы, составом участников и т.д.

1. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. - СПб., 2016. - 474с. [↑](#)
2. Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н.И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юристъ, 2017. [↑](#)
3. Налоговое право. Учебное пособие / Под ред. Г.Б. Поляка, И.Ш. Килясханова. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2017. [↑](#)
4. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2018. [↑](#)
5. Теория государства и права: Учебник / Под ред. М.Н. Марченко. - М.: Зерцало, 2016. [↑](#)
6. Налоги и налоговое право. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Аналитика-Пресс, 2017. - 357с. [↑](#)
7. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М.: Учебно-консультационный центр "ЮрИнфоР", 2018. - 454с. [↑](#)
8. Винницкий Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики. СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2017. - 426с. [↑](#)
9. Петрова Г.В. Налоговое право. Учебник для вузов. М.: Издательская группа "ИНФРА-М-НОРМА", 2017. - 388с. [↑](#)

10. Винницкий Д.В. Указ. Соч. [↑](#)
11. Налоговый кодекс Российской Федерации. Ч.2 // Российская газета, №153-154, 2000. [↑](#)
12. Мышкин Б.В. Некоторые теоретические аспекты содержания налоговой правосубъектности // Государство и право. 2018. N 3. С. 91 - 94 [↑](#)
13. Мышкин Б.В. Содержание налоговой правосубъектности сторон налоговых правоотношений // Государство и право. 2018. N 5. С. 97 - 101. [↑](#)