

УДК 336.225.673

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS430440>

Научная статья



Имущественные налоговые правоотношения: понятие и особенности

А.В. Красюков

Воронежский государственный университет, Воронеж, Россия

Аннотация

Статья посвящена изучению сущностных признаков имущественных налоговых правоотношений в России. Автор анализирует правовые позиции Конституционного Суда РФ в сфере налогообложения и выделяет определенные подходы к пониманию имущественных налоговых правоотношений. В рамках исследования автор акцентирует свое внимание не только на изучении практики Конституционного Суда РФ, но и исследует существующие научные воззрения науки финансового права, а также гражданского права. Автором выделяются признаки имущественных налоговых правоотношений, характеризующие как их публично-правовую форму, так и экономическое содержание. В связи с полученными выводами в статье сформулировано авторское определение имущественных налоговых правоотношений.

Ключевые слова: имущественное правоотношение; обязательство; налоговое обязательство; имущественное налоговое правоотношение; прямые и обратные связи; следование.

Как цитировать:

Красюков А.В. Имущественные налоговые правоотношения: понятие и особенности // Российский журнал правовых исследований. 2023. Т. 10. № 2. С. 13–19. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS430440>

DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS430440>

Research Article

Property Tax Legal Relations: Concept and Features

A.V. Krasnyukov

Voronezh State University, Voronezh, Russia

ABSTRACT

The article is devoted to the study of the essential features of property tax legal relations in Russia. The author analyzes the legal positions of the Constitutional Court of the Russian Federation in the field of taxation and highlights certain approaches to understanding property tax legal relations. As part of the study, the author focuses not only on studying the practice of the Constitutional Court of the Russian Federation, but also explores the existing scientific views of the science of financial law, as well as civil law. The author highlights the features of property tax legal relations that characterize both their public law form and economic content. In connection with the findings, the article formulates the author's definition of property tax legal relations.

Keywords: property legal relationship; obligation; tax obligation; property tax relationship; direct and reverse links; following.

To cite this article:

Krasnyukov AV. Property tax legal relations: concept and features. *Russian journal of legal studies*. 2023;10(2):13–19. DOI: <https://doi.org/10.17816/RJLS430440>

Received: 10.04.2023

Accepted: 17.05.2023

Published: 29.06.2023

Имущественный характер финансово-правовых отношений был отмечен учеными еще в советское время [1, с. 136]. Однако характеристика данных отношений как имущественных долгое время носила фрагментарный и декларативный характер.

Нельзя не отметить значительный вклад, внесенный Конституционным Судом РФ (далее — КС РФ), в анализ имущественных налоговых правоотношений. В связи с этим представляется оправданным опираться при изучении их особенностей не только на достижения теории налогового права, но и на правовые позиции КС РФ.

Следуя данной логике исследования, можно выделить следующие особенности имущественных налоговых правоотношений.

1. Независимо от отраслевой принадлежности имущественных правоотношений главнейшим признаком является то, что они возникают по поводу имущества.

Особенность имущественных налоговых отношений раскрывается через специфику того имущества (экономического блага), по поводу которого они возникают. В науке давно устоялся подход, согласно которому финансовые (в том числе и налоговые) правоотношения являются по своей экономической природе финансовыми [1, с. 134]. В финансовых отношениях объектами являются финансовые ресурсы — материальные блага, предназначенные для безэквивалентного движения в ходе образования и использования денежных фондов [2, с. 10].

Таким образом, особенностью налоговых имущественных отношений является то, что они возникают по поводу таких разновидностей финансовых ресурсов, как налог, сбор, пени, проценты, штраф (далее — налоговый платеж), а также имущественные права, вытекающие из факта уплаты или неуплаты налоговых платежей.

2. В науке финансового права налоговые отношения традиционно принято характеризовать как властно-имущественные [1, с. 137], в которых отношения власти неотделимы от имущественных отношений.

Властный характер налоговых отношений проявляется в субординации сторон, в силу которой:

- налогоплательщик обязан своевременно и в полном объеме платить налоги;
- налоговый орган от имени государства реализует властное полномочие по обеспечению исполнения налогоплательщиком своих обязанностей¹.

Субординация в рамках имущественных налоговых правоотношений, проявляющаяся в распределении прав

и обязанностей сторон, не свидетельствует о властном характере данных отношений². В любом обязательстве кредитор является уполномоченным лицом, а должник — обязанным, что проявляется в возможности кредитора требовать определенного поведения от должника. Безусловно, это можно считать властью, но не в публично-правовом смысле³.

При этом Конституция РФ устанавливает пределы такого властно-имущественного притязания государства. Налоговые имущественные отношения не должны, во-первых, приобретать характер санкций, а во-вторых, отменять или умалять права и свободы человека и гражданина⁴.

Исходя из данных пределов, можно прийти к выводу, что властный характер налоговых отношений проявляется при установлении налогов, когда государство определяет, какую часть своего имущества налогоплательщик должен передать на публичные нужды. Именно на ограничение суверенного права устанавливать налог направлены нормы Конституции РФ, из которых исходил КС РФ при формулировании вышеуказанной правовой позиции.

В процессе взимания налога при соблюдении всех установленных норм его нельзя превратить в санкцию⁵ или отменить какое-либо право и свободу. Напротив, при установлении налога довольно легко нарушить тонкую грань, отделяющую налог от конфискации, ограничение права собственности от его ущемления.

Властный характер, как представляется, также проявляется в случае применения мер государственного принуждения при неисполнении налоговым должником своих обязанностей. Однако применение мер государственного принуждения осуществляется за пределами налогового обязательства в рамках организационных налоговых отношений.

Таким образом, представляется необоснованным выделять властный характер имущественных налоговых правоотношений в качестве их признака. Однако они направлены на организацию взаимодействия публичного и частного интересов, в связи с чем видится наиболее оправданной позиция тех авторов, которые характеризуют налоговые правоотношения как организационно-имущественные [5, с. 111–113].

3. Публично-правовой характер имущественных налоговых правоотношений.

¹ 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 // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197; 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 // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 30 (ч. II). Ст. 3200.

² Субординационный характер присущ и трудовым имущественным отношениям, что не свидетельствует об их властном характере [3, с. 13–31].

³ В доктрине финансового права есть и другая точка зрения, согласно которой императивность реализуемой в налоговом обязательстве нормы права придает особый характер правам кредитора, которые приобретают характер властного веления для должника [4, с. 283–284].

⁴ 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 // Вестник Конституционного Суда РФ. 1996. № 5.

⁵ Вероятно, КС РФ здесь имел в виду конфискацию.

Налоговые имущественные отношения основаны не на договоре, а на законе⁶. Законодательная форма учреждения налога, по мнению КС РФ, связана с публично-правовым характером налога⁷.

Отношения по взиманию налогов производны в большинстве случаев от отношений имущественного оборота. Хронологически имущественным налоговым правоотношениям всегда предшествуют другие имущественные отношения, формирующие источник уплаты налога.

КС РФ в своих актах отмечал определенную зависимость норм налогового законодательства от иных отраслей законодательства (прежде всего, взаимосвязь гражданско-правовых отношений и их налоговых последствий)⁸. Следовательно, для возникновения имущественных налоговых правоотношений недостаточно только законодательства. Непременной предпосылкой такого правоотношения является имущественное правоотношение, регулируемое, как правило, частным правом.

Таким образом, публично-правовой характер имущественных налоговых правоотношений проявляется в публично-правовом воздействии на гражданско-правовые (реже — трудовые или иные) имущественные правоотношения. Результатом такого воздействия, как правило, становится ограничение частного интереса в пользу интереса публичного.

4. Обеспечение специальными мерами принуждения со стороны государства.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений, по мнению КС РФ, носит имущественный характер, обусловленный необходимостью возмещения ущерба и компенсации потерь в результате недополучения налоговых сумм в срок⁹.

Тем самым, имущественный характер исследуемых налоговых правоотношений предопределяет особенности мер государственного принуждения, применяемых для пресечения правонарушения и восстановления нарушенного права. Пока нарушение не представляет общественной опасности, характерной для преступления, государство ограничивается воздействием на имущество налогоплательщика.

Иными словами, сущностью налоговой ответственности является воздействие на личность налогоплательщика (или иного участника налоговых отношений) через его имущество (посредством уменьшения его объема за счет уплаты штрафа). Именно поэтому даже при наличии в деянии по уклонению от уплаты налогов состава преступления, погашение недоимки с уплатой пени и штрафов лицом, впервые совершившим преступление, освобождает его от уголовной ответственности.

5. Производный характер имущественных налоговых правоотношений.

С одной стороны, имущественные налоговые правоотношения производны от конституционных правоотношений, возникающих в связи с реализацией государственного суверенитета. Без реализации государством своих суверенных полномочий основное налоговое обязательство не может возникнуть. С другой стороны, данные правоотношения производны от имущественных отношений иной отраслевой принадлежности (гражданских, трудовых и др.). Без вступления потенциальным налогоплательщиком в отношения имущественного оборота или отношения собственности у него не формируется (возникает) предмет налогообложения, что исключает возникновение налоговых правоотношений.

КС РФ в этой связи отмечает, что налоговые обязательства, будучи производными от экономической активности субъектов, неразрывно с нею связаны¹⁰. Например, доходы от реализации имущества (результат реализации субъективного права собственности в гражданском правоотношении) являются объектом налогообложения. Иными словами, исполнение гражданского правоотношения влечет возникновение налогового правоотношения, опосредующего исполнение обязанности по уплате налога¹¹.

Двойная производность имущественных налоговых правоотношений обуславливает определенные их особенности. С одной стороны, публичный характер отношений в сфере реализации государственного суверенитета

⁶ 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 // Собрание законодательства РФ. 2009. № 14. Ст. 1772.

⁷ 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 // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

⁸ 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 // Собрание законодательства РФ. 2010. № 1. Ст. 128.

⁹ 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 // Вестник Конституционного Суда РФ. 2005. № 4; 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 // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

¹⁰ 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 // Собрание законодательства РФ. 2010. № 1. Ст. 128.

¹¹ 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 // СПС «КонсультантПлюс».

привносит элементы подчинения в правовое положение участников, выражающиеся, прежде всего, в их функциональной субординации [6, с. 112–117]. С другой стороны, охраняемые законом отношения собственности, лежащие в основе налогообложения, предполагают определенную логику построения и реализации налогового правоотношения как имущественного по своей природе.

6. Налоговые имущественные правоотношения являются средством реализации прямых и обратных связей между государством и налогоплательщиками¹².

Прямые связи реализуются путем осуществления государственного суверенитета в форме установления налогов и сборов и дальнейшего их взимания в рамках налоговых обязательственных правоотношений. КС РФ неоднократно формулировал и подтверждал правовую позицию, согласно которой налогообложение всегда означает определенные ограничения права собственности. При этом такое ограничение права собственности, как уже отмечалось выше, не должно приобретать характер санкций, а также отменять или умалять права и свободы человека и гражданина¹³.

Соблюдение пределов ограничения права собственности в рамках имущественных налоговых правоотношений достигается в том числе и посредством действия обратных связей.

Государство перед установлением налогов не может согласовать условия будущих налоговых обязательств с каждым налогоплательщиком, поэтому основной формой реакции на обратные связи, полученные в рамках имущественных налоговых отношений, является внесение изменений и дополнений в налоговое законодательство. Нестабильность налогового законодательства, являющаяся его характерной чертой в последние десятилетия в России, иллюстрирует востребованность имущественных налоговых отношений как формы обратной связи, с помощью которой государство способно определить как эффективность налогообложения в различных отраслях экономики, так и нарушение пределов ограничения права собственности налогоплательщика.

Однако такой способ организации прямых и обратных связей не отличается высокой эффективностью, поскольку требует значительных временных и материальных затрат. В связи с этим более перспективным выглядит способ предварительного моделирования имущественных

налоговых правоотношений, чтобы в рамках ограниченной модели оценить возможные результаты налогообложения. Использование такого метода позволяет снизить затраты на получение и оценку обратных связей в рамках имущественных налоговых отношений.

В настоящее время можно выделить несколько форм моделирования прямых и обратных связей в рамках имущественных налоговых отношений.

1) Проведение эксперимента в сфере налогообложения, в зависимости от результатов которого принимается решение о применении нововведений на постоянной основе или об отказе от них. Само решение о проведении эксперимента опосредует прямую связь, в рамках экспериментальных имущественных налоговых правоотношений поступают сигналы обратной связи, оценка которых помогает совершенствованию налогового законодательства. В качестве примера можно привести специальный налоговый режим «налог на профессиональный доход»¹⁴.

2) Проведение консультаций с представителями бизнес-сообщества перед планируемым изменением (повышением) налогообложения соответствующей отрасли экономики¹⁵. В результате таких консультаций прямые связи в виде проекта изменений налогового законодательства корректируются под воздействием обратных связей в виде экспертных мнений представителей предпринимателей.

3) На индивидуальном уровне действие прямых и обратных связей можно моделировать в рамках запроса мотивированного мнения налогового органа при проведении налогового мониторинга.

Во всех вышеперечисленных случаях сигналы обратной связи следует правильно интерпретировать исходя из сущности имущественных правоотношений. Игнорирование имущественного характера налоговых правоотношений приводит к неправильному пониманию сигналов таких связей, что может явиться причиной недостижения результатов налогово-правового регулирования.

7. Свойство следования имущественных налоговых правоотношений.

Возникновение налоговых правоотношений и в законодательстве, и в юридической литературе связывается с определенным экономическим благом, которым налогоплательщик владеет или с которым осуществляет определенные операции. При этом объектом имущественных налоговых правоотношений является не это экономическое благо, а его часть, выраженная в денежной форме, которая должна перейти в собственность публично-правового образования, а также право требовать его уплаты.

¹² См. подробнее о прямых и обратных связях: [7, с. 40–41].

¹³ По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы: постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. № 9-П // Собрание законодательства РФ. 1996. № 16. Ст. 1909; По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции»: постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

¹⁴ Федеральный закон от 27.11.2018 № 422-ФЗ «О проведении эксперимента по установлению специального налогового режима „Налог на профессиональный доход“» // Собрание законодательства РФ. 2018. № 49 (часть I). Ст. 7494.

¹⁵ Правительство и бизнес договорились по основным вопросам изменения налогов. URL: <https://ria.ru/20210923/rspp-1751500754.html> (дата обращения: 04.12.2021).

Свойство следования налоговых имущественных правоотношений проявляется в последовательном вовлечении в данные правоотношения лиц, которые в силу различных обстоятельств становятся владельцами экономического блага, подлежащего передаче в бюджетную систему. Тем самым налоговые имущественные правоотношения «следуют» за своим объектом.

Свойство следования имущественных налоговых правоотношений направлено на обеспечение сохранности экономического блага, подлежащего перемещению в бюджетную систему. Такая сохранность обеспечивается за счет возложения налогового бремени на всех владельцев экономического блага, которое своевременно не было передано публично-правовому образованию, даже если эти лица не являются налогоплательщиками. С правовой точки зрения это выражается в форме наделения любого лица, к которому перешло имущество, являющееся налоговым платежом или его источником, статусом налогового должника.

Если данное материальное благо выделено в форме налогового платежа, то имущественные налоговые правоотношения следуют за ним при переходе от налогоплательщика к банку (МФЦ, местной администрации и т.д.), от банка к Центральному банку РФ (далее — ЦБ РФ) и при поступлении материального блага в бюджетную систему прекращаются.

Если материальное благо не выделено из имущества налогоплательщика (например, при наличии недоимки), то имущественные правоотношения следуют за всем имущественным комплексом налогоплательщика. В качестве примеров реализации свойства следования в законодательстве можно привести следующие случаи:

1) реорганизация, в результате которой имущество переходит одному или нескольким правопреемникам. При этом законодательство предоставляет возможность определить, за каким имуществом, разделяемым между правопреемниками, следуют налоговые правоотношения.

Если же разделительный баланс не позволяет это определить, или сама реорганизация была направлена на уклонение от уплаты налогов, то налоговые правоотношения следуют за всем имуществом в солидарном порядке;

2) наследование, применительно к которому законодатель самостоятельно установил, что за наследственной массой налогоплательщика следуют недоимки по имущественным налогам умершего налогоплательщика.

3) механизм привлечения субсидиарного должника, в том числе предусмотренный подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ. Субсидиарная ответственность в налоговых правоотношениях помимо прочего основана на отношениях субсидиарного должника и налогоплательщика, в силу которых первому переходит часть имущества последнего;

4) контролируемые иностранные компании, которые являются формой вывода за пределы налоговой юрисдикции имущества, находящегося в собственности контролирующего их лица. Для реализации свойства следования в данных отношениях государство вынуждено использовать фикцию — исключение иностранного субъекта правоотношения из налогового обязательства, а также презумпцию — при отождествлении контроля над организацией и права на имущество данной организации;

5) лицо, имеющее фактическое право на доход. В данном случае свойство следования проявляется особенно сильно, поскольку налогоплательщиком признается лицо, являющееся реальным владельцем экономического блага, а не номинальным.

Таким образом, имущественное налоговое правоотношение представляет собой возникающее в силу налогово-правового регулирования публично-правовое производное отношение, опосредующее прямые и обратные связи между его субъектами при переходе имущества от должника к кредитору и распоряжении им в иных формах, обеспеченное специальными мерами государственного принуждения и обладающее свойством следования.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. Москва: Норма.1960. 176 с.
2. Родионова В.М., Вавилов Ю.Я., Гончаренко Л.И. Финансы: учебник / под ред. В.М. Родионовой. Москва: Финансы и статистика, 1993. 399 с.
3. Кратенко М. Денежные обязательства сторон трудового договора: проблемы правового регулирования // Трудовое право. 2011. № 10. С. 13–31.
4. Карасева М.В. Финансовое правоотношение. Воронеж. 1997. 304 с.
5. Шаукенов А. Т. Некоторые проблемы теории и философии налогового права. Алматы: Print S, 2009. С. 111–113.
6. Груздев В.В. Имущественные отношения как предмет гражданского права // Российский юридический журнал. 2017. № 3. С. 112–117.
7. Горбунова О.Н. Финансовое право и финансовый мониторинг современной России. Москва: Элит, 2012. 294 с.

REFERENCES

1. Rovinskii EA. *Osnovnye voprosy teorii sovetskogo finansovogo prava*. Moscow: Norma; 1960. 176 p. (In Russ.).
2. Rodionova VM, Vavilov YuYa, Goncharenko LI. *Finansy: uchebник*. Ed. by V.M. Rodionova. Moscow: Finansy i statistika, 1993. 399 p. (In Russ.).
3. Kratenko M. Denezhnye obyazatel'stva storon trudovogo dogovora: problemy pravovogo regulirovaniya. *Trudovoe pravo*. 2011;(10):13–31. (In Russ.).
4. Karaseva MV. *Finansovoe pravootnoshenie*. Voronezh. 1997. 304 p. (In Russ.).
5. Shaukenov AT. *Nekotorye problemy teorii i filosofii nalogovogo prava*. Almaty: Print S; 2009. P. 111–113. (In Russ.).
6. Gruzdev VV. Property relations as a subject of civil law. *Russian Legal Journal*. 2017;(3):112–117. (In Russ.).
7. Gorbunova ON. *Finansovoe pravo i finansovyi monitoring sovremennoi Rossii*. Moscow: Elit; 2012. 294 p. (In Russ.).

ОБ АВТОРЕ

Андрей Владимирович Красюков, доктор юридических наук, доцент; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9972-4380>; e-mail: kav@law.vsu.ru

AUTHOR INFORMATION

Andrey V. Krasnyukov, doctor of law, associate professor; ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9972-4380>; e-mail: kav@law.vsu.ru