

ИМУЩЕСТВЕННАЯ ПРИРОДА НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

Марина Валентиновна Карасева *

Воронежский государственный университет, Юридический факультет, Кафедра административного,
муниципального и финансового права
394693, г. Воронеж, Университетская пл., 1
Тел. 00 74732 550719
E-mail: mvk@vspu.ac.ru

Pateikta 2008 m. gruodžio 2 d., parengta spausdinti gruodžio 15 d.

Краткое содержание. Статья посвящена анализу юридической природы налоговых правоотношений. Автор подчеркивает что налоговые правоотношения имеют двойственную природу: являются управленческими отношениями (властеотнoшениями) и имущественными отношениями одновременно. Имущественные налоговые отношения могут быть подразделены на два вида: налоговые отношения, принадлежащие к вещному праву и налоговые отношения, принадлежащие к обязательственному праву. Налоговые правоотношения, будучи имущественными, очень близки по юридической природе к гражданским правоотношениям. В связи с этим, в ходе налогового правотворчества может использоваться технико-юридический цивилистический инструментарий.

Ключевые слова: налоговое правоотношение, властеотношение, имущественное отношение, право собственности налогоплательщика, налоговое обязательство.

В российской науке финансового права налоговые правоотношения традиционно рассматривались как властеотношения. Такое явление сложилось не случайно. Дело в том, что одним из существенных признаков отношений, регулируемых нормами налогового права всегда являлся признак властности этих отношений¹. В советское время признак властности отношений, являющихся предметом налогового права был акцентирован самим фактом господства государственной формы собственности. В тех условиях перемещение имущества в форме платежей, свободного остатка прибыли, налогов в бюджет государства осуществлялось, главным образом, от субъектов, принадлежащих к государственной форме собственности и в пользу этих же субъектов. Фактически, перемещение имущества происходило, главным образом, в рамках одного собственника – государства. В связи с этим складывалось так, что государству в построении налогово-правовых отношений не приходилось принимать во внимание имущественный по сути характер этих отношений и учитывать в этих отношениях ин-

тересы каких-либо иных субъектов, кроме собственных. Соответственно, государству не приходилось выработать адекватный этому механизм правового регулирования². Поэтому признак властности отношений, составляющих предмет налогового права, являлся доминантой в характеристике его сущности. Не случайно даже Налоговый Кодекс РФ, принятый уже в 1998 году установил, что „законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения...“.

Между тем, в науках финансового и гражданского права всегда отмечалось, что налоговые отношения (правоотношения) по своей природе являются не только властеотношениями, но и имеют имущественный характер, т. е. характеризуются как властно-имущественные. Однако в условиях господства государственной собственности никакой другой признак, имманентно присущий природе данных отношений не мог проявляться столь ярко как признак властности. Соответственно, в советское время имущественный характер отношений, составляющих предмет налогового права не мог определять режим этого вида правового регулирования. Пожалуй, единственным правовым механизмом, все же выдающим имущественную основу финансово-правового регулирования являлся механизм пени в финансовом права как санкции

¹ Ровинский, Е. А. *Основные вопросы теории советского финансового права*. Москва, 1960; М. И. Пискотин все финансовые, в том числе бюджетные правоотношения рассматривал как сугубо организационные, подчеркивая тем самым их властную, управленческую природу. (См.: Пискотин, М. И. *Советское бюджетное право*. Москва, 1971; *Советское финансовое право*. Под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. Москва, 1982 и др.).

² Это обстоятельство хорошо аргументировано на примере налогового права. (См.: *Налоговое право*. Под ред. С. Г. Пепеляева. Москва, 2000, с. 135–137.).

за нарушение установленного порядка уплаты в бюджет налогов и неналоговых платежей.

В настоящее время ситуация изменилась. Признак властности, являясь существенным признаком отношений, составляющих предмет налогового права, не является всепоглащающим. Помимо властности в современных условиях *весьма ярко* проявился и имущественный характер вышеназванных отношений. Формальным свидетельством этого является использование в налогово-правовом регулировании правовых механизмов, способных обслуживать только имущественные отношения. В частности, в связи с принятием в 1998 году Налогового Кодекса РФ (ч.1) в налоговом праве сегодня стал использоваться механизм зачета (ст. 235 БК РФ, 78 НК РФ), механизм пени (ст. 290, 291 БК РФ), появились механизмы списания безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ); солидарных должников по налогам и сборам в случае реорганизации юридического лица (п.8 ст. 50 НК РФ) и др. В данном случае показательно то, что аналогичные по сути механизмы имеются в гражданском праве – отрасли, традиционно регулирующей имущественные отношения. В частности, механизмы зачета и пени, солидарных должников всегда использовались в гражданском праве. Механизму списания безнадежных долгов по налогам и сборам соответствует в гражданском праве механизм прощения долга. Предпосылкой того, что в современных условиях *весьма наглядно* проявился имущественный характер отношений, составляющих предмет налогового права, явилось многообразие форм собственности, существование которых в России было предпослано в последнем десятилетии 20 века. В этих условиях государство в ходе налогово-правового регулирования стало вынуждено учитывать не только собственные имущественные интересы, но и интересы тех многообразных собственников, от которых, прежде всего, и должно происходить перемещение имущества в пользу государства. В противном случае государство рискует быть привлеченным к политической ответственности через массовые забастовки, митинги, демонстрации в связи с несправедливым налогообложением и т.д. В связи с этим, в частности, современное налоговое законодательство построено на воплощении в жизнь правовой политики налоговой справедливости, т.е. политики баланса интересов налогоплательщика и государства. Отсюда - введение в налоговое законодательство механизмов зачета, списания безнадежных долгов по налогам, и др.

В настоящее время большинством исследователей имущественный характер отношений в различных сферах финансово-правового регулирования подчеркивается как доминирующий. В большей мере это проявлено в налоговом праве, в меньшей мере – в бюджетном праве как подотраслях финансового права³. Однако цельной характеристики имущественных отношений как объекта финансово-правового регулирования сегодня в науке нет.

³ *Налоговое право*. Под ред. С. Г. Пепеляева. Москва, 2000, с. 138; Винницкий, Д. В. Предмет российского налогового права. *Журнал российского права*. 2002, 10:73–74.

Разработка понятия „имущественные отношения“ являлась прерогативой науки гражданского права. Это объясняется тем, что данное понятие рассматривается как базовое для определения предмета гражданского права. Все цивилисты сходятся на том, что имущественные отношения – это отношения по поводу имущества, в качестве которого выступают различные материальные блага⁴. При этом всегда подчеркивалось, что эти отношения неоднородны. Они всегда „возникают и существуют либо в связи с нахождением имущества у определенного лица, либо в связи с переходом имущества от одного лица к другому“⁵. Иначе говоря, это отношения вещного характера, т.е. связанные с обладанием тем или иным субъектом определенным имуществом и отношения обязательственного характера, т.е. связанные с переходом имущественных благ от одних лиц к другим.⁶

Сегодня стало совершенно очевидно, что налоговое право регулирует две группы общественных отношений. *Во-первых*, оно регулирует отношения собственности, т.е. отношения по владению, пользованию и распоряжению имуществом. *Во-вторых*, налоговое право регулирует отношения по перемещению имущественных благ от одного лица к другому.

Что касается отношений собственности, то налоговое право регулирует отношения собственности физических лиц и организаций. Регулирующая роль налогового права в отношении названных субъектов проявляется в том, что оно своими нормами, содержащимися в ч.2 Налогового Кодекса РФ, а также федеральных и региональных законах, постановлениях представительных органов местного самоуправления о налогах ограничивает право собственности налогоплательщика на свободное, беспрепятственное распоряжение своим имуществом. Это следует из понятия налога, данного в ст. 8 Налогового Кодекса РФ, где установлено, что налог – это платеж, взимаемый с организаций и физических лиц *в форме отчуждения принадлежащей им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств* в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Фактически физическое лицо или организация, признаваемые налогоплательщиками в силу налогового законодательства не могут распоряжаться своей собственностью исключительно по собственному усмотрению, а вынуждены отчуждать часть этой собственности в пользу государства или муниципальных образований. В этой связи Конституционный суд РФ в постановлении от 17 декабря 1996 года „по делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой ст. 11 закона РФ от 24 июня 1993 года“ О федеральных органах налоговой полиции подчеркнул, что „налогоплательщик не вправе распоряжаться по

⁴ *Гражданское право*. Под ред. Ю. К. Толстого СПб. 1996; *Гражданское право*. Под ред. Е. А. Суханова. Москва, 1993. Т. 1; *Советское гражданское право*. Т. 1. Под ред. В. П. Грибанова, С. М. Корнева. Москва, 1979, с. 4, 17, 6.

⁵ *Гражданское право*. Т. 1. Под ред. Е. А. Суханова. Москва, 1993, с. 6, 17.

⁶ *Гражданское право*. Т. 1. Под ред. Е. А. Суханова. Москва, 1993, с. 18–19.

своему усмотрению той частью *своего* (курсив мой) имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства“. Таким образом, налоговый закон фактически ограничивает правомочие распоряжения как составляющее право собственности налогоплательщика.

Помимо отношений собственности налоговое право регулирует и отношения по перемещению имущества от одного лица к другому. Во-первых, это отношения, связанные с уплатой налогоплательщиками налогов в бюджеты и государственные внебюджетные фонды и урегулированные налоговым законодательством РФ. В качестве имущества здесь выступают денежные средства, выполняющие функции налогов и сборов. В рамках этих отношений происходит перемещение имущества, во-первых, из частной собственности в собственность государства или муниципальных образований, если налогоплательщиком является физическое лицо или организация- частный собственник; во-вторых, - в рамках государственной или муниципальной собственности, если налогоплательщиком является государственное или муниципальное унитарное предприятие на праве хозяйственного владения или оперативного управления. Налоговые правоотношения в финансово-правовой науке большинством ученых сегодня рассматриваются как обязательственные.⁷

Налоговое обязательство имеет много общего с классической категорией „обязательство“, разработанной цивилистами.

Важнейшим юридическим признаком гражданского-правового обязательства, как известно, является его имущественный характер. Налоговое обязательство полностью удовлетворяет этому признаку, ибо в правоотношении по уплате переходит передача части собственности должника, т.е. его имущества к кредитору в виде налога. Этот признак налогового обязательства есть непосредственное проявление его экономической сущности, заключающейся в распределении уже присвоенного имущества. Однако, в гражданском праве обязательство является имущественным и тогда, когда в силу обязательства могут быть совершены действия неимущественного характера, которые, однако, всегда связаны с обязательствами имущественного характера. Например, обязательство обучить иностранному языку за вознаграждение. Надо заметить, что в гражданском праве этот вопрос являлся спорным.⁸ Для налогового обязательства это неприемлемо. Оно всегда имеет ярко выраженный имущественный характер, ибо всегда связано с передачей собственности в денежной форме.

⁷ Запольский, С. В. *Правовые проблемы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета* (Финансово-правовой аспект) Автореф. Дисс. д-ра юрид. наук. Москва, 1989; Карасева, М. В. *Финансовое правоотношение*. Воронеж, 1997, с. 21–22; с. 276–289; *Налоговое право*. Под ред. С. Г. Пепеляева. Москва, 2000, с. 139.

⁸ Запольский, С. В. *Правовые проблемы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета* (Финансово-правовой аспект) Автореф. Дисс. д-ра юрид. наук. Москва, 1989; Карасева, М. В. *Финансовое правоотношение*. Воронеж, 1997, с. 27; с.50–51; с. 58.

Экономической сущностью определен и относительный характер как гражданско-правового, так и налогового обязательства. Учитывая, что налоговое обязательство в своей экономической основе опосредует процесс распределения имущества (в стоимостной форме), последнее может быть осуществлено только адресно, строго определенным, а не вообще всем третьим лицам. Отсюда и относительный, а не абсолютный характер налогового обязательства.

Согласно гражданско-правовой теории, обязательство- это всегда правоотношение активного типа, ибо в соответствии со ст. 307 ГК РФ „в силу обязательства одно лицо(должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности“.

Кроме того, в науке гражданского права подчеркивается, что стороны обязательственного правоотношения строго определены. Эти признаки гражданско-правового обязательства наблюдаются и в налоговом обязательстве. Во-первых, налоговое обязательство является правоотношением активного типа. Оно развивается за счет активного поведения налогоплательщика по выполнению обязанности уплатить налог, в то время как другая сторона имеет право требования выполнения этой обязанности. Во-вторых, стороны такого правоотношения строго определены. Обязанной стороной правоотношения являются различные субъекты, объединенные под названием „налогоплательщики“. Другой стороной правоотношения является государство, которое выступает в лице уполномоченных органов.

Следующим признаком классического обязательства является его целенаправленность, ибо действия должника в обязательстве осуществляются в пользу кредитора.⁹ В налоговом обязательстве этот признак проявляется четко, ибо налогоплательщик выполняет свою обязанность исключительно в пользу государства, которое выступает кредитором в налоговом обязательстве в лице налогового органа. Тот факт, что налоговое обязательство выполняется не в пользу налогового органа несколько не противоречит „обязательственному“ характеру налогового обязательства, ибо кредитором в налоговом обязательстве выступает не налоговый орган, а государство в лице налогового органа.¹⁰ Здесь важно отметить, что в гражданско-правовом обязательстве понятия „кредитор“ и „должник“ не выражают ничего больше как определенную юридическую позицию субъектов обязательственных правоотношений, а именно: управомоченный, имеющий право требования называется „кредитором“, а

⁹ *Советское гражданское право*. Москва, 1985; Ioffe O. S. *Soviet Civil Law*. Dordrecht. Boston. Lancaster. 1988; *Гражданское право*. 1993, 2:414; 140; 10.

¹⁰ На это обстоятельство здесь особо обращается внимание потому, что в науке гражданского права всегда особо подчеркивалась польза кредитора, а не какого-либо другого лица в обязательстве. (См: Ioffe O. S. *Development of Civil Law thinking in the USSR*. Milano. 1989, p. 286.).

обязанный субъект – „должником“.¹¹ В связи с этим, на наш взгляд, вполне возможно перенесение этих понятий и в сферу налоговых обязательств. Однако, надо иметь в виду, что в сущности государство как кредитор в налоговых обязательствах и государство как кредитор в гражданско-правовых обязательствах различаются. В науке финансового права отмечалось, что в финансовых правоотношениях государство выступает в лице своих органов как носитель властного верховенства¹², в то время как в гражданско-правовых обязательствах оно выступает как субъект гражданского оборота.

Помимо всего отмеченного, обязательным элементом гражданского обязательства является санкция. Санкция направлена на то, чтобы побудить должника к надлежащему исполнению обязанности. Сегодня санкции за ненадлежащее исполнение налогового обязательства предусмотрены в ст. 114 Налогового Кодекса РФ, а восстановительные – в ст. 75 НК РФ. Функцию восстановительной санкции выполняют предусмотренные в законе пени за просрочку налогового платежа. А карательную – иного рода меры, в том числе взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), а также различного рода штрафы. По существу они выходят за рамки налогового обязательства и являются наказанием за налоговое правонарушение.¹³

Исследование признаков гражданско-правового обязательства применительно к тому, что называется „налоговое обязательство“ позволяет сделать вывод, что налоговое обязательство отвечает всем основным признакам понятия „обязательство“, разработанного цивилистикой. Этот вывод имеет практическое значение для науки и особенно для законодательской деятельности. Так, если налоговое обязательство имеет те же принципиальные признаки, что и гражданско-правовое обязательство, то его развитие во многом может идти по пути заимствования цивилистического технико-юридического инструментария. Более того, в дальнейшем возможно взаимное обогащение науки и практики гражданско-правового и финансово-правового регулирования. Надо заметить, что теория налогового обязательства нашла свое развитие в польской и испанской финансово-правовой науке.¹⁴

Несмотря на то, что категория „налоговое обязательство“ обладает основными признаками гражданско-правовой категории „обязательство“ она имеет целый ряд признаков, отличных от последней. А поэтому понятие „налоговое обязательство“ не подме-

няет понятие „гражданско-правовое обязательство“, а позволяет наиболее точно выразить специфику и экономическое содержание налоговых правоотношений. В связи с этим, наука финансового права должна определить, в чем специфика налогового обязательства в финансовом праве по сравнению с гражданско-правовым обязательством. Итак, в чем же проявляется отличие налогового обязательства от гражданско-правового?

Во-первых, гражданско-правовое обязательство, согласно ст. 307 ГК РФ представляет собой обязанность должника либо совершить в пользу кредитора определенное действие, либо воздержаться от определенного действия. Налоговое обязательство является обязательством только с положительным содержанием, т.к. предусматривает только обязанность должника (налогоплательщика) на совершение в пользу кредитора определенных действий (уплаты налога), и не предусматривает воздержания от действий.

Во-вторых, в гражданско-правовом обязательстве, как правило, правовые возможности субъектов имеют двухсторонний характер, что является выражением юридического равенства субъектов гражданского правоотношения. В налоговом обязательстве это невозможно. Оно имеет сугубо односторонний характер. Налогоплательщик обязан уплатить налог, а государство лично ему за это ничего не обязано. В этом есть одно из проявлений неравенства субъектов финансовых и, в частности, налоговых правоотношений.

В-третьих, в налоговом обязательстве субъективное право требования кредитора является властным велением, т.к. исходит от государственного органа, который не может не требовать исполнения обязательства от должника. Для него это право требования является компетенционной обязанностью. В гражданско-правовом обязательстве, напротив, субъективное право требования кредитора не является властным велением не по своему возникновению, ни по содержанию.¹⁵

В-четвертых, в гражданском праве издавна дискутируется вопрос о том, что представляет собой принятие кредитором „исполнение по обязательству“: право или обязанность. Одни ученые считают это обязанностью кредитора, другие – его правом.¹⁶ В теории налогового обязательства такая проблема не может возникнуть, ибо она не реальна. Государство не может не принять исполнение по налоговому обязательству, которое оно само же установило и в принятии которого глубоко заинтересовано, создав для этого специальный орган. Отсюда, теоретически принятие исполнения по обязательству является обязанностью для государства в лице налогового органа, а практически этот вопрос не имеет смысла.

Анализ Налогового Кодекса РФ показывает, что отмеченные особенности налогового обязательства не

¹¹ Иоффе, О. С. *Обязательственное право*. Москва, 1975, с. 6, 13.

¹² Костов, М. *Финансови правни отношения*. София, 1979, с. 177–178.

¹³ Постановления Конституционного Суда РФ “ По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года “ О федеральных органах налоговой полиции” от 17 дек. 1996 г. *Рос. газета*, 1996, 26 дек.

¹⁴ Brzezinski, B.; Kalinowski, M. *Zobowiązania podatkowe*. Szczecin, 1991, с. 155–171; Litwinczuk, H. *Prawo bilansowe i podatkowe podmiotów gospodarczych*. Warszawa, 1993, с. 191–233; Kosikowski, C.; Ruskowski, E. *Finanse i prawo finansowe*. Warszawa, 1994. *Derecho financiero y sistema fiscal español*. Tomo 1. Madrid, 1987, p. 403–404.

¹⁵ Яковлев, В. С. Структура гражданских правоотношений. *Гражданско-правовые вопросы структуры правоотношения*. Вып. 39. Свердловск, 1975, с. 24.

¹⁶ Яковлев, В. С. Структура гражданских правоотношений. *Гражданско-правовые вопросы структуры правоотношения*. Вып. 39. Свердловск, 1975, с. 41; с. 59–60.

помешали, однако, использованию в ходе его конструирования известных гражданскому обязательству технико-юридических приемов. Хотя, такое использование произведено с учетом пределов, обусловленных особенностями налогового обязательства.

Так, для гражданского обязательства характерна множественность лиц на одной или обеих сторонах обязательства, что приводит к существованию солидарных и долевых обязательств, а соответственно - солидарной или долевой ответственности. Налоговое обязательство, как показывает анализ Кодекса РФ, также может характеризоваться множественностью лиц, однако не на обеих, а на одной стороне обязательства - на стороне должника. Примером служит ст. 50 НК РФ, которая допускает несколько преемников при реорганизации предприятия в качестве должников по налоговому обязательству. Обязательство в этом случае может быть либо долевым, либо солидарным. Конечно, институт „солидарности“ в гражданском и налоговом обязательстве существенно различается. В отличие от гражданского обязательства в налоговом обязательстве солидарность всегда должна быть предусмотрена в законе.

Одним из технико-юридических приемов гражданско-правового обязательства является возможность перемены лиц в обязательстве. Причем, - как в силу закона, так и по сделке (ст. 382, 391 ГК РФ). В налоговом обязательстве также возможна перемена лиц. Однако в сравнении с гражданско-правовым обязательством она имеет существенные особенности. Так, в гражданско-правовом обязательстве возможна как перемена кредитора, так и должника. В налоговом обязательстве перемена кредитора невозможна. Кредитор здесь всегда один и тот же. Им является государство в лице уполномоченного органа. Соответственно, в налоговом обязательстве должник выполняет свою обязанность всегда в пользу одного и того же кредитора - государства, от имени которого выступает налоговый орган. В налоговом обязательстве возможна только перемена должника. Причем, такая перемена возможна только в силу закона. Так, в соответствии со ст. 114 и 115 НК РФ перемена (замена) должника в налоговом обязательстве имеет место при реорганизации предприятия (организации), а также в случае смерти, недееспособности и безвестного отсутствия физического лица. В налоговом обязательстве объективно невозможен и перевод долга должника, на что справедливо обращалось внимание в литературе.¹⁷ Если бы в налоговом обязательстве должнику предоставлялось право перевода своего налогового долга на другое лицо, то такая операция должна была бы осуществляться не просто с согласия кредитора (налогового органа) как это имеет место в гражданско-правовом обязательстве, но и при его непосредственном активном участии. Налоговый орган должен был бы просчитать и зафиксировать сумму долга, которая переводится должником на другое лицо с тем, чтобы конкретизировать свое право требования в

отношении нового лица в обязательстве. Очевидно, что такая операция усложняет и удорожает взимание налогов. А это нарушает важнейший принцип налогообложения: взимание налогов должно быть простым и недорогим.

Помимо всего отмеченного, для налогового обязательства, также как и для гражданско-правового, предусматриваются обеспечительные меры. В ст. 72 Налогового Кодекса РФ устанавливаются как некоторые гражданско-правовые, так и финансово-правовые меры. Например, к числу гражданско-правовых относятся залог имущества (ст. 73) и поручительство (ст. 74). В число финансово-правовых мер должны быть включены пени (ст. 75), а также приостановление операций по счетам налогоплательщика и арест имущества (ст. 76, 77 НК РФ).

Гражданско-правовые меры обеспечения исполнения налогового обязательства основаны на договоре и являются самостоятельным гражданско-правовым обязательством. Пени и взимание налога и сбора как меры по обеспечению исполнения налогового обязательства имеют ярко выраженный императивный характер. Так, Налоговый Кодекс (ст. 75) требует уплаты налогоплательщиком пени в случае просрочки уплаты налога по строго определенной процентной ставке, а также устанавливает строго определенный порядок ее начисления. Таким образом, стороны налогового обязательства не могут договариваться о размере пени, об условиях ее начисления и т. д. Что касается приостановления операций по счетам налогоплательщика и ареста его имущества, то эти меры не имеют аналогов в гражданско-правовом обязательстве.

Налоговое обязательство - это родовое понятие. Соответственно, могут быть выделены различные виды налоговых обязательств. В качестве критерия классификации налоговых обязательств должны служить те свойства, которые оказывают наиболее заметное влияние на характер их правового регулирования.

Прежде всего, на наш взгляд, налоговые обязательства должны подразделяться в зависимости от видов налогов, с которыми связывается обязанность налогоплательщика по их уплате. В этой связи можно выделить обязательства по уплате: НДС, налога на прибыль, подоходного налога, налога на имущество, и т. д.

По особенностям исполнения налогового обязательства могут быть выделены налоговые обязательства: исполнение которых предусматривает внесение авансовых платежей; исполнение которых не предусматривает внесение авансовых платежей. К числу первых относится, например, обязательство по уплате налога на прибыль. К числу последних - обязательство по уплате НДС, акцизов и т. д.

Итак, сегодня, благодаря существенным изменениям в экономике, произошедшим в 90-х годах 20 века, активному развитию финансового законодательства, судебной практики в сфере налогообложения и финансово-правовой мысли стало очевидно, что отношения, составляющие предмет налогового права являются в большинстве случаев по своей сути иму-

¹⁷ Витрянский, В. В.; Герасименко, С. А. *Налоговые органы, налогоплательщик и гражданский кодекс*. Москва, 1995, с. 65.

ществеными, а не только властными. Более того, уровень развития некоторых видов финансовых правоотношений таков, что позволяет их рассматривать как новую финансово-правовую категорию – „налоговое обязательство“.

ВЫВОДЫ

1. Налоговые правоотношения по юридической природе являются властеотношениями (управленческими отношениями) и имущественными отношениями одновременно. Свидетельством последнего является использование в налогово-правовом регулировании правовых механизмов пени, зачета, солидарных должников и т.д., традиционно используемых в гражданском праве.

2. Налоговое право регулирует две группы имущественных отношений: отношения собственности и отношения по перемещению имущества от одного лица к другому (обязательственные отношения).

3. Налоговое право регулирует отношения собственности, ограничивая право налогоплательщика на свободное распоряжение своим имуществом.

4. Имущественные налоговые правоотношения в подавляющей части являются обязательственными. Налоговое обязательство имеет много общего с классической категорией „обязательство“, разработанной цивилистикой.

5. Отличие налогового обязательства от гражданско-правового состоит в следующем:

- налоговое обязательство является обязательством только с положительным содержанием, ибо не предусматривает воздержания от действий.
- налоговое обязательство имеет односторонний характер – в налоговом обязательстве субъективное право требования кредитора является властным велением
- в налоговом обязательстве невозможна перемена кредитора
- в налоговом обязательстве невозможен перевод долга должника на другое лицо
- налоговое обязательство может характеризоваться множественностью лиц только на стороне должника.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Постановление Конституционного Суда РФ „По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона РФ от 24 июня 1993 года“ „О федеральных органах налоговой полиции“ от 17 дек. 1996 г. *Рос. газета*. 1996. 26 дек.
2. Алексеев, С. С. *Структура советского права*. Москва, 1975.
3. Братусь, С. Н. Предмет и система советского гражданского права. Москва, 1973.
4. Винницкий, Д. В. Предмет российского налогового права. *Журнал российского права*. 2002, 10.

5. Витрянский, В. В.; Герасименко, С. А. *Налоговые органы, налогоплательщик и гражданский кодекс*. Москва, 1995.
6. Власова, А. В. Правовая природа принятия исполнения по обязательству. *Гос. и право*. 1995, 5.
7. *Гражданское право*. Под ред. Ю. К. Толстого. СПб, 1996.
8. *Гражданское право*. Под ред. Е. А. Суханова. Москва, 1993. Т. 1.
9. *Гражданское право*. Москва, 1993. Т. 2.
10. Иоффе, О. С. *Обязательственное право*. Москва, 1975
11. Иоффе, О. С. Спорные вопросы учения о правоотношении. *Очерки по гражданскому праву*. Ленинград, 1957.
12. Запольский С. В. Правовые проблемы самофинансирования предприятий в условиях полного хозяйственного расчета (Финансово-правовой аспект) Автореф. Дисс. д-ра юрид. наук. Москва, 1989.
13. Карасева, М. В. *Финансовое правоотношение*. Воронеж, 1997.
14. Костов, М. *Финансови правни отношения*. София, 1979.
15. Красавчиков, О. А. Гражданские организационно-правовые отношения. *Советское гос. и право*. 1996, № 10.
16. *Налоговое право*. Под ред. С. Г. Пепеляева. Москва, 2000.
17. Новицкий, И. Б.; Лунц, Л. А. *Общее учение об обязательстве*. Москва, 1950.
18. Пискотин, М. И. *Советское бюджетное право*. Москва, 1971.
19. Ровинский, Е. А. *Основные вопросы теории советского финансового права*. Москва, 1960.
20. Рясенцев, В. Неимущественный интерес в советском гражданском праве. *Ученые записки Московского юридического института НКЮ СССР*. Вып. 1. 1939.
21. *Советское гражданское право*. Под ред. В. П. Грибанова, С. М. Корнева. Москва, 1979. Т. 1.
22. *Советское финансовое право*. Под ред. В. В. Бесчеревных, С. Д. Цыпкина. Москва, 1982.
23. *Советское гражданское право*. Москва, 1985.
24. Яковлев, В. С. Структура гражданских правоотношений. *Гражданско-правовые вопросы структуры правоотношения*. Вып. 39. Свердловск, 1975.
25. Brzezinski, B.; Kalinowski, M. *Zobowiązania podatkowe*. Szczecin, 1991.
26. *Derecho financiero y sistema fiscal espanol*. Madrid, 1987. Tomo 1.
27. Ioffe, O. S. *Soviet Civil Law. Dordrecht*. Boston, Lancaster. 1988.
28. Ioffe, O. S. *Development of Civil Law thinking in the USSR*. Milano, 1989.
29. Kosikowski, C.; Ruskowski, E. *Finance i prawo finansowe*. Warszawa, 1994.
30. Litwinczuk, H. *Prawo bilansowe i podatkowe podmiotow gospodarczych*. Warszawa, 1993.

MOKESTINIŲ TEISINIŲ SANTYKIŲ TURPINĖ (MATERIALIOJI) PRIGIMTIS

Marina Valentinovna Karasiova *
Voronežo valstybinis universitetas

S a n t r a u k a

Straipsnio autorė savo moksliniuose tyrimuose daug dėmesio skiria mokestinių santykių teisinės prigimties analizei. Šiame straipsnyje autorė pažymi, kad mokestiniai teisiniai santykiai gali būti suprantami keliomis prasmėmis: tuo pat metu gali būti valdingi santykiai (valdiniai santykiai) ir turtiniai santykiai. Turtiniai mokestiniai santykiai gali būti skirstomi į dvi rūšis: mokestiniai santykiai, priskirtini daiktinei teisei, ir mokestiniai santykiai, priskiriami prievolinei teisei. Mokestiniai santykiai, būdami turtiniais, savo teisine prigimtimi labai artimi civiliniams teisiniams santykiams. Todėl rengiant mokestinius teisės aktus gali būti panaudoti vadinamieji juridiniai techniniai civiliniai instrumentai. Straipsnyje tiriama mokestinė prievolė ir prievolė civilinėje teisėje, jų teisinės prigimties ypatumai. Tačiau neatsižvelgiant į šių dviejų rūšių teisinių santykių panašumus, jie yra skirtingi. Straipsnyje vertinamas mokesčių teisės ir civilinės teisės santykis aiškinant ir atskleidžiant mokestinių teisinių santykių ypatumus. Autorė apžvelgia Rusijos teisės aktus, tiria daugelio mokslininkų darbus analizuojamu klausimu. Straipsnio pabaigoje autorė pateikia konkrečias išvadas, nurodo pagrindinius mokesčių ir civilinių teisinių santykių panašumus ir skirtumus.

Pagrindinės sąvokos: mokestiniai teisiniai santykiai, valdiniai santykiai, turtiniai santykiai, mokesčio mokėtojo turtiniai santykiai, mokestinė prievolė.

PROPERTY (MATERIAL) NATURE OF LEGAL TAX RELATIONS

Marina Valentinovna Karasiova **
Voronezh State University

S u m m a r y

The article focuses on the analysis of the legal nature of tax relations. The author emphasizes that the concept of legal tax relations may be interpreted in several aspects - as authority relations and property relations. Accordingly, property relations may be divided into two kinds: tax relations ascribable to property law and tax relations ascribable to liability law. When ascribed to property relations, tax relations in their legal nature are closely related to civil legal relations. Due to this, within the process of creation of legal acts regarding tax law, the so called juridical-technical civil instruments may be applied. The article explores tax liability and liability in civil law as the peculiarities of their legal nature. In spite of the similarities of these two kinds of legal relations, they are different. In the article the relation between tax law and civil law is evaluated by explaining and revealing peculiarities of legal tax relations. The author surveys the legal acts of the Russian Federation and analyzes works of a number of scientists on this issue. In closing remarks, the author presents specific conclusions and enumerates the main similarities and differences between tax and civil legal relations.

Keywords: legal tax relations, authority relations, property relations, tax payer's property relations, tax liability.

* Voronežo valstybinio universiteto Teisės fakulteto Administracinės, savivaldos ir finansų teisės katedros profesorė.

** Voronezh State University, Faculty of Law, Department of Administrative, Municipal and Finance Law, professor.