

С. А. Ядрихинский\*

## ОТНОШЕНИЯ ПО УСТАНОВЛЕНИЮ НАЛОГОВ КАК ОБЩЕРЕГУЛЯТИВНЫЕ НАЛОГОВЫЕ ОТНОШЕНИЯ

**Аннотация.** В статье предпринимается попытка определить правовую природу отношений по установлению и введению налогов и сборов в Российской Федерации. Автор опровергает традиционные представления об абсолютной модели данных правоотношений, так как предполагаемый круг обязанных лиц не обладает потенциальной возможностью воспрепятствовать реализации суверенного права управомоченной стороны. Делается вывод, что отношения по установлению налогов — это общерегулятивные отношения с более широкими правовыми связями, где праву управомоченного лица корреспондирует правовое состояние, выражающее связанность, зависимость противопоставляемого субъекта, так как действия управомоченного неизбежно затрагивают его интерес. Выявляются субъекты (участники) в данных отношениях и анализируется особенность их взаимодействия, которая проявляется в двусторонней (взаимной) правовой связи. Через прямые и обратные правовые связи показано правообязанное состояние участников данных отношений. Государство выступает не только как носитель властных полномочий, но и как основной гарант прав и законных интересов всех граждан. Раскрывается содержание законного интереса налогоплательщика, основанного на базовых принципах налогового права и оказывающего влияние на законотворческое поведение.

На основе анализа правовой связи между публично-правовым образованием и налогоплательщиком очерчиваются границы дискреционных полномочий и критерии усмотрения законодателя в процессе установления налогов. Инструментами разумного сдерживания фискального аппетита выступают правовые требования, а также конституционно-правовое обоснование принимаемых законодательных решений.

Подчеркивается важность активного вовлечения налогоплательщика в процесс нормоконтроля законодательных установлений.

**Ключевые слова:** налоговое правоотношение, абсолютное правоотношение, общерегулятивное (общее) правоотношение, налогоплательщик, государство, установление налога, правовая связь, законный интерес, властное подчинение, налоговая сфера, правовое состояние, дискреция, конституционно-правовое обоснование.

**DOI: 10.17803/1729-5920.2019.150.5.060-071**

Особую группу налоговых правоотношений составляют отношения по установлению и введению налогов и сборов в Российской Федерации. Особенность их заключается в том, что в отличие от других видов налоговых правоотношений,

перечисленных в ст. 2 НК РФ, участие налогоплательщика в них неочевидно. Д. В. Тютин прямо указывает, что данные отношения «возникают между органами власти (например, при реализации законодательной инициативы),

© Ядрихинский С. А., 2019

\* Ядрихинский Сергей Александрович, кандидат юридических наук, доцент, доцент кафедры административного и финансового права Северо-Западного института (филиала) Московского государственного юридического университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА)

syadr@yandex.ru

160001, Россия, г. Вологда, ул. М. Ульяновой, д. 18

а налогоплательщики в них не участвуют, поскольку прямая демократия в данном случае невозможна»<sup>1</sup>.

Существует позиция М. Ю. Орлова, согласно которой отнесение указанной группы отношений к предмету регулирования налогового права не вполне обоснованно. Так, в своем диссертационном исследовании (еще в 1996 г., т.е. до принятия НК РФ), не соглашаясь с Н. И. Химичевой, М. Ю. Орлов указывал, что «отношения, возникающие в связи с установлением налогов, не могут относиться к налоговому праву, а относятся к государственному праву»<sup>2</sup>. В дальнейшем, т.е. после принятия НК РФ, ученый не поменял своего мнения, в частности М. Ю. Орлов отмечал, что «вопросы установления и введения налогов должны больше интересовать специалистов по государственному и муниципальному праву, поскольку так или иначе эти вопросы сводятся к особой процедуре принятия налоговых нормативных правовых актов теми или иными органами власти»<sup>3</sup>.

Тем не менее данная группа правоотношений стоит на первом месте в законодательном перечне отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 2 НК РФ), и является своего рода предпосылкой всех остальных видов налоговых правоотношений. Уже только поэтому эти отношения заслуживают самого пристального научного взгляда и, соответственно, должны быть подвергнуты более высокому уровню их интерпретации.

Другой известный ученый, М. В. Карасева, считает, что правоотношения по установлению налогов и сборов можно отнести к числу абсолютных финансовых правоотношений. В первый раз М. В. Карасева эту позицию высказа-

ла в своем диссертационном исследовании<sup>4</sup>, затем она была повторена в одноименной монографии<sup>5</sup> и позже неоднократно воспроизводилась в учебниках<sup>6</sup>. Отметим, что этот подход нашел поддержку и у других авторитетных ученых: Ю. А. Крохиной<sup>7</sup>, Д. В. Винницкого<sup>8</sup>, И. А. Цинделиани<sup>9</sup>, В. А. Яговкиной<sup>10</sup>, Н. А. Куприяновой и Н. Н. Лайченковой<sup>11</sup> и др.

По мнению вышеуказанных ученых, на абсолютную модель этих правоотношений указывает четко выраженный носитель абсолютного права — публично-правовое образование, которому противостоит неопределенное число субъектов, обязанных воздерживаться от действий, нарушающих права управомоченной стороны правоотношения.

Не вызывает возражений в данной модели определение управомоченной стороны — публично-правовое образование в лице представительных органов власти, которые обладают правомочием на собственные фактические и юридически значимые действия. Однако в отношении второй стороны данного правоотношения есть определенные сомнения. Кто этот обязанный субъект, который противостоит публично-правовому образованию, от кого может исходить угроза нарушения права управомоченного лица?

Постараемся выделить возможный круг обязанных лиц исходя из допущения, что нарушить соответствующее абсолютное субъективное право управомоченного лица может только то лицо, которое является участником правоотношения.

По смыслу ст. 9 НК РФ, определяющей состав участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, к таковым относятся налогоплательщики (плательщики

<sup>1</sup> Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций. СПС «КонсультантПлюс», 2013.

<sup>2</sup> Орлов М. Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права : дис. ... канд. юрид. наук. М., 1996. С. 111.

<sup>3</sup> Орлов М. Ю. Десять лекций о налоговом праве России : учебное пособие. М., 2009. С. 37.

<sup>4</sup> Карасева М. В. Финансовое правоотношение : дис. ... д-ра юрид. наук. М., 1998. С. 255.

<sup>5</sup> Карасева М. В. Финансовое правоотношение. М., 2001. С. 256 ; Она же. Финансовое правоотношение. Воронеж : Изд-во ВГУ, 1997. С. 261.

<sup>6</sup> Карасева М. В. Финансовое право. Общая часть : учебник. М. : Юристъ, 2000. С. 141 ; Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристъ, 2007. С. 146.

<sup>7</sup> Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. М. : Норма, 2004. С. 206—207.

<sup>8</sup> Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристъ, 2007. С. 321 (автор гл. 17 — Д. В. Винницкий).

<sup>9</sup> Налоговое право : учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани. М. : Проспект, 2016.

<sup>10</sup> Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). М. : Граница, 2004. С. 31.

<sup>11</sup> Куприянова Н. А., Лайченкова Н. Н. Налоговое право : учебное пособие / под общ. ред. О. Ю. Бакаевой. Саратов, 2010. С. 26.

сборов), государство в лице налоговых и таможенных органов, а также налоговые агенты. Законодатель этот перечень сделал закрытым и сузил его до лиц, непосредственно связанных с исполнением налоговой обязанности по уплате налогов, но в литературе справедливо подчеркивается, что положения ст. 9 НК РФ не охватывают всех потенциальных и действительных субъектов налогового права, так или иначе участвующих в них<sup>12</sup>. В частности, можно выделить банки (ст. 60 НК РФ), нотариусов, свидетелей (ст. 90 НК РФ), экспертов (ст. 95 НК РФ), специалистов, судебных приставов-исполнителей (п. 1 ст. 47, п. 4 ст. 48 НК РФ), организации (в том числе органы ГИБДД, юстиции) и иных лиц, обязанных сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом налогоплательщиков, о налогооблагаемом имуществе и о правах на природные ресурсы (ст. 85 НК РФ), понятых, налоговых представителей, переводчиков, финансовые органы (ст. 34.2 НК РФ), органы внутренних дел, следственные органы (гл. 5 и 6 НК РФ), контрагентов налогоплательщика (п. 1 ст. 93.1 НК РФ) и других, за которыми Налоговый кодекс РФ закрепляет определенные права и обязанности в сфере налогов и сборов. Примечательно, что представительные органы публично-правовых образований, которые, собственно, и устанавливают налоги, тоже не названы в ст. 9 НК РФ в качестве участников налоговых правоотношений.

Получается, что все перечисленные выше лица, так или иначе участвующие в налоговых правоотношениях, если следовать логике абсолютного правоотношения, «обязаны воздерживаться от действий, нарушающих права управомоченной стороны правоотношения».

Однако, чтобы реализовать данную обязанность, у обязанной стороны должна быть по крайней мере потенциальная возможность нарушить субъективное право, поскольку предполагается, что противостоящая (обязанная) сторона

каким-либо образом соприкасается или может соприкоснуться с управомоченной стороной. Так, например, в абсолютном правоотношении собственности любое обязанное лицо (будь то частное или публичное) имеет такую возможность: вещь собственника потенциально находится под постоянной угрозой изъятия, повреждения или уничтожения и т.п., и в этом отношении нарушителем субъективного абсолютного права собственности может быть любое лицо.

Но о какой обязанности всех третьих лиц может идти речь в случае установления (введения) налога, если обязанная сторона не имеет даже гипотетической возможности препятствовать реализации прав управомоченной стороны? Это суверенные права публично-правового образования.

В частности, известный французский ученый П. М. Годме отмечает, что «налог — одно из проявлений суверенитета государства. <...> Право взysкивать налоги всегда было частью суверенных прав, так же как чеканка монеты и отправление правосудия»<sup>13</sup>.

Отечественные ученые также подвергали исследованию налоговый суверенитет («суверенитет» от лат. *superio* — превосхожу).

Так, Р. А. Шепенко, рассматривая право на налогообложение в качестве составной части налогового суверенитета, выделяет внутренний и внешний налоговый суверенитет<sup>14</sup>.

Конституционный Суд РФ в своих решениях неоднократно обращал внимание на конституционные основы налогового (фискального) суверенитета Российской Федерации, «который, по смыслу ее статей 3 (часть 1), 4 (части 1 и 2), 8 (часть 1) и 57, заключается в том числе в признании всеми субъектами международных налоговых отношений права государства устанавливать и взимать налоги и сборы с физических лиц и организаций, осуществляющих экономическую деятельность в пределах его территории...»<sup>15</sup>. В другом Определении Суд указал,

<sup>12</sup> Бурова А. С. Роль нотариуса в оказании содействия налогоплательщикам при уплате налогов и сборов и налоговом администрировании // Нотариус. 2015. № 7. С. 22—25 ; 101 термин налогового права : крат. законодат. и доктринальное толкование / Н. Н. Балюк, В. В. Замулко, А. В. Красюков [и др.] ; рук. авт. кол. Н. А. Соловьева. М. : Инфотропик Медиа, 2015 ; Комментарий первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина. СПС «КонсультантПлюс», 2014 ; Тютин Д. В. Налоговое право : курс лекций. СПС «КонсультантПлюс», 2013.

<sup>13</sup> Годме П. М. Финансовое право. М., 1978. С. 371.

<sup>14</sup> Шепенко Р. А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. 2014. № 7. С. 48—55.

<sup>15</sup> Постановление КС РФ от 25.06.2015 № 16-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 207 и статьи 216 Налогового кодекса Российской Федерации...». Абз. 2 п. 2 // Вестник КС РФ. 2015. № 5.

что федеральный законодатель действует при определении налоговых обязанностей в рамках своих дискреционных полномочий и обладает фискальным суверенитетом<sup>16</sup>.

Все третьи лица в данном случае не имеют какого-либо выбора, альтернативы в своем поведении. Они лишены возможности проявить себя. У них нет инструментария, способного повлиять на объект правоотношения или поведение управомоченной стороны. Поэтому нет основания и говорить о корреспондирующей обязанности. Следовательно, весь выявленный ранее возможный «круг обязанных лиц» не находится в обязанном состоянии. Они не обязаны не препятствовать действиям публично-правового образования, потому что никто из них попросту не может этого сделать, никто из них не в состоянии помешать процессу установления налогов.

Но есть ли в таком случае вообще правовая связь, правоотношение? Представляется, что есть. Ведь односторонние действия законодателя по установлению и введению налога объективно вторгаются в сферу интересов других лиц и порождают обязательные юридические последствия. Как нет и не может быть ничего не регулирующих правовых норм, так не существует и юридических прав, свобод, обязанностей, не порождающих никаких правовых связей, отношений<sup>17</sup>.

Правомочие законодателя функционирует в рамках специфической правовой связи, где праву корреспондирует правовое состояние, выражающее связанность, зависимость противопоставляемого субъекта, ибо действия управомоченного неизбежно затрагивают его интересы.

Для данного типа связи больше подходит конструкция не абсолютных, а общерегулятивных (общих) правоотношений с более широкими правовыми связями. Соответственно, при анализе данной группы отношений и опреде-

лении в них места законных интересов налогоплательщиков необходимо исходить из концепции общерегулятивных<sup>18</sup>, а не конкретных правоотношений. Здесь перед нами предстает, по выражению Н. И. Матузова, «более высокий уровень обобщения и более абстрактная форма взаимодействия субъектов»<sup>19</sup>.

«Общерегулятивные, или просто общие, правоотношения, — отмечает Н. И. Матузов, — в отличие от конкретных, выражают юридические связи более высокого уровня между государством и гражданами <...>. Они возникают главным образом на основе норм Конституции, других основополагающих актов и являются базовыми, исходными для отраслевых правоотношений»<sup>20</sup>.

Н. И. Матузов еще в советский период подверг глубокому теоретическому анализу общие правоотношения, дал им достаточно развернутое обоснование, что позволило ему выявить их характерные черты, которые, по мнению ученого, заключаются в следующем:

- 1) они возникают на основе норм Конституции и других правовых актов такого же уровня и значения;
- 2) имеют общий, а не индивидуализированный и детализированный характер;
- 3) являются постоянными или продолжительными, их длительность равна длительности действия самого закона;
- 4) опосредуют наиболее важные, основополагающие, относительно стабильные отношения;
- 5) выражают общее правовое положение (статус) субъектов, их взаимные права и обязанности;
- 6) возникают непосредственно из закона;
- 7) будучи исходными, первичными (базовыми), служат предпосылкой для появления и функционирования разнообразных конкретных, частнопроводных правоотношений<sup>21</sup>.

<sup>16</sup> Определение КС РФ от 19.05.2009 № 1047-О-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалоб закрытого акционерного общества «Арсенал»...» // Вестник КС РФ. 2010. № 1.

<sup>17</sup> Матузов Н. И. Общие правоотношения и их специфика // Правоведение. 1976. № 3. С. 30.

<sup>18</sup> Необходимо отметить, что концепция общерегулятивных правоотношений в разное время подвергалась критике (на наш взгляд, неоправданной) и имеет дискуссионный характер (см., например: Явич Л. С. Общая теория права. Л., 1976. С. 217—228; Он же. Право развитого социалистического общества. Сущность и принципы. М., 1978. С. 143—144).

<sup>19</sup> Матузов Н. И. Общие правоотношения и их специфика // Правоведение. 1976. № 3. С. 26.

<sup>20</sup> Матузов Н. И., Малько А. В. Теория государства и права : учебник. М. : Юрист, 2007. С. 388—389.

<sup>21</sup> Матузов Н. И. Общие правоотношения и их специфика // Правоведение. 1976. № 3. С. 30—31; Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М., 2001. С. 544.

Идея обособления общерегулятивных отношений в системе правоотношений поддерживается и другими известными учеными в области теории права. Так, профессор С. С. Алексеев отмечает, что «общие правоотношения реально находят свое бытие в том, что положение каждого участника правоотношения отличается особым юридическим состоянием, особыми юридическими позициями применительно (вот оно, правоотношение!) ко всем другим субъектам»<sup>22</sup>. «Общерегулятивные отношения, следовательно, — это не конкретные связи между неопределенными лицами, а специфическое состояние, в котором находится данный субъект и которое определяет его общее положение по отношению ко всем другим лицам»<sup>23</sup>.

В отношениях по установлению (введению) налогов одной из сторон выступают Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования в лице их представительных органов, наделенные полномочием устанавливать налоги, второй стороной выступают все ранее выявленные лица, как перечисленные в ст. 9 НК РФ, так и не перечисленные, но так или иначе вовлеченные в налоговую сферу.

Особенностью взаимодействия сторон в данных отношениях является двусторонняя (взаимная) правовая связь.

Сперва обнаруживает себя связь, назовем ее прямой, в которой публично-правовое образование выступает управомоченной стороной, на что, собственно, все ученые единодушно обращают внимание и что давало основания ученым говорить об абсолютной модели правоотношения. Государство, реализуя свои суверенные права по установлению налогов, осуществляет определенное правовое влияние на всех участников налоговых отношений посредством правовых норм. Устанавливая правила поведения, обязательные для исполнения, государство воздействует на волю субъекта права, подчиняет ее, и в этом смысле публично-правовое образование является управомоченной стороной, а все остальные лица (как налоговые органы, так и налогоплательщики) выступают в качестве обязанной, ибо все равны перед законом и обязаны ему подчиняться.

Вместе с тем в устанавливающей налог норме права выражается не только воля государства. Поскольку носителем суверенитета и единственным источником власти в Рос-

сийской Федерации является ее многонациональный народ (ст. 3 Конституции РФ), права и свободы человека и гражданина определяют деятельность законодательной власти, а также смысл, содержание и применение законов (ст. 18), а человек, его права и свободы являются высшей ценностью (ст. 2), то становится очевидным, что в этой норме концентрированно выражается и воля самого народа, в том числе и той ее части, что относится к налогоплательщикам.

Это означает, что власть представительных органов не является абсолютной, несмотря на ее суверенный характер. Она сбалансирована и (или) ограничена правами человека, признание, соблюдение и защита которых являются обязанностью государства (ст. 2 Конституции РФ). На волю публично-правового образования постоянно «давит» чужой законный интерес (налогоплательщика), составляющий смысл законотворческого действия.

Предоставляемая законодательному органу дискреция в нормативно-правовом регулировании отношений по установлению, введению, взиманию налогов достаточно широка, но ограничена определенными рамками. Законодатель, реализуя властные полномочия, сам связан конституционными и общеправовыми требованиями, предъявляемыми как к качеству нормотворчества, так и к ее процедуре. Дискреционные границы полномочий и критерии усмотрения законодателя определяются правовыми принципами и правами человека (налогоплательщика), которые детерминируют правотворческую деятельность, оказывая соответствующее воздействие на правосознание законодателя.

Обращение к этим принципам представляется тем более важным, что деятельность представительной власти — это преимущественно политические решения. Политический аспект имплицитно или эксплицитно присутствует и в решениях правоприменительных органов. Конституционные, общеправовые принципы в этих условиях будут выступать фактором, обеспечивающим правовой характер, в том числе предсказуемость принимаемых решений.

Именно соблюдение этих требований является чертой демократического правового государства. Такой подход соответствует и практике ЕСПЧ, который обусловил дискреционные

<sup>22</sup> Алексеев С. С. Общая теория права : в 2 т. М. : Юрид. лит., 1982. Т. 2. С. 103.

<sup>23</sup> Алексеев С. С. Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. Свердловск, 1972. Т. 1. С. 274.

полномочия законодателя сферой права: «Государство вправе принимать такие фискальные законы, какие оно сочтет желательными (абз. 2 ст. 1 Протокола № 1 к Конвенции), при условии, что предпринимаемые им в этой сфере меры не переходят в область произвольной конфискации»<sup>24</sup>.

Государство выступает здесь не только как носитель властных полномочий по отношению к своим гражданам, но и как правообязанный субъект, основной гарант их прав, положения (статуса) в обществе, как организация, обеспечивающая интересы всех граждан, которая несет морально-политические и иные обязанности перед человеком, ставит своей задачей всестороннее развитие личности<sup>25</sup>.

«Право государства облагать граждан налогами, — указывает С. Г. Пепеляев, — не является безусловным (оно не дано от Бога). Именно конституционные ограничения свободы государства в области налогообложения и возможность налогоплательщиков контролировать соответствие практики налогообложения этим нормам позволяют использовать термин «налогоплательщик» в качестве синонима слову «гражданин»»<sup>26</sup>.

Иначе говоря, «правомочие установления налогов — это «не только право государства по установлению <...>, но и обязанность соблюсти <...>. Оно обязано соблюдать конституционные принципы справедливости, равенства, соразмерности, а также стабильности и гарантированности социальных прав»<sup>27</sup>.

Обратное приводило бы к утрате главной детерминации закона и народной воли. Зада-

димся вопросом: справедливо было бы установление ставки налога, предположим, в 80 или 90 %?

Здесь уместно указать воспоминания С. Д. Шаталова — одного из основателей налоговой системы России — о первом этапе ее развития (до принятия Налогового кодекса РФ): «Президентские указы наделили региональные и местные власти полномочиями устанавливать на своей территории любые налоги»<sup>28</sup>. Что тут началось, просто вакханалия! Гипотеза авторов указов о разумности власти и ее подотчетности населению, о том, что на местах будут принимать только осторожные и взвешенные решения, в условиях хронического бюджетного дефицита не подтвердилась»<sup>29</sup>.

Известный юрист, в прошлом судья Высшего Арбитражного Суда РФ, В. В. Бациев, отметил, что «основные начала должны учитываться прежде всего законодателем, когда тот устанавливает и совершенствует нормы налогового права. Это позволяет добиться справедливого, соразмерного и нейтрального налогообложения...»<sup>30</sup>.

Как неоднократно указывал Конституционный Суд РФ, законодатель, осуществляя в рамках предоставленной ему дискреции нормативно-правовое регулирование отношений по установлению, введению и взиманию налогов, должен прежде всего учитывать закрепленные Конституцией РФ и составляющие основы конституционного строя Российской Федерации принципы правового и социального государства (ч. 1 ст. 1, ст. 7), равенства (ч. 1 и 2 ст. 19) и пропорциональности (ч. 3 ст. 55), которыми

<sup>24</sup> Решение ЕСПЧ по вопросу допустимости жалобы от 6 ноября 2003 г. по заявлению № 63343/00, дело «Николай Дмитриевич Рошка (Nikolay Dmitriyevich Roshka) против Российской Федерации». П. 2 раздела «The Law» // Журнал российского права. 2004. № 7.

<sup>25</sup> Матузов Н. И. Общие правоотношения и их специфика // Правоведение. 1976. № 3. С. 30.

<sup>26</sup> Налоговое право : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева. М. : ФБК-Пресс, 2000. С. 134.

<sup>27</sup> Постановление КС РФ от 22.03.2007 № 4-П «По делу о проверке конституционности положения...» // Вестник КС РФ. 2007. № 3.

<sup>28</sup> Справка редакции журнала «Налоговед» (2017. № 2): В 1990-е гг. число региональных налогов превысило две сотни. Где-то скромно вводились два-три налога, а, например, в Курской области 30. Появились, по сути, таможенные пошлины на поставки товаров между регионами и налоги на инвестиции за пределами собственного региона. Стал практиковаться «экспорт налогов» за счет введения акцизов на сырье и товары, потребляемые вне региона, к примеру в Туве. Был и такой эксклюзив, как якутский налог на сверхнормативный фонд оплаты труда со ставкой 1 000 %. Безобидными на этом фоне выглядели налоги на свадебные и похоронные церемонии, на содержание футбольной команды и собак.

<sup>29</sup> Шаталов С. Д. «Создание новой налоговой системы — та еще задачка» / интервьюер М. Завязочникова // Налоговед. 2017. № 2. С. 17.

<sup>30</sup> Бациев В. В. Чувство права / интервьюер М. Завязочникова // Налоговед. 2015. № 1. С. 9—27. URL: <http://nalog.repeatme.ru/art/909.html> (дата обращения: 16.04.2018).

ограничиваются пределы его усмотрения в этой сфере.

В другом акте Конституционного Суда РФ указано, что ст. 57 Конституции РФ требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы; налогоплательщик должен быть заблаговременно осведомлен о составе и содержании своих налоговых обязательств, с тем чтобы иметь возможность заранее учесть связанные с этим затраты, которые, в свою очередь, не должны носить внезапный характер, выступая в качестве непреодолимого препятствия для реализации экономической свободы<sup>31</sup>.

Конституционный Суд РФ в своих решениях сформулировал и иные необходимые требования, предъявляемые к налоговому регулированию: непротиворечивость актов законодательства о налогах и сборах; точность, ясность, формальная определенность, недвусмысленность правовых норм и их согласованность в системе действующего правового регулирования; установление такого порядка налогообложения, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить и др.

В этой связи вызывает большой интерес особое мнение судьи Конституционного Суда РФ Г. А. Гаджиева в отношении постановления Конституционного Суда РФ от 02.12.2013 № 26-П<sup>32</sup>.

Возражая против определенных выводов Конституционного Суда РФ, Г. А. Гаджиев отметил недопустимость руководства в налоговой политике исключительно фискальными соображениями. Он справедливо подчеркнул, что «законодатель ограничен конституционными принципами, и прежде всего принципом равенства, предполагающим, что каждое нормативное решение должно носить конституци-

онно-обоснованный характер»<sup>33</sup>. По мнению Г. А. Гаджиева, законодатель не может просто взять и отменить действие налоговых льгот по принципу «Я установил льготу — я ее и отменю» с одной лишь ссылкой на собственную дискрецию. Законодатель должен привести конституционно-правовое обоснование. Он ограничен в своей дискреции принципами Конституции РФ и конституционно значимыми принципами, содержащимися в ст. 3 НК РФ, в том числе принципом экономической обоснованности налога.

Законодательный подход по принципу «Я хозяин своего слова: слово дал, слово взял» не отвечает конституционно-правовым требованиям, затрагивает законные интересы налогоплательщика и подрывает доверие граждан к закону и действиям государства.

Философский смысл налога, выработанный всей историей существования налогов, заключается как раз в разумном ограничении фискального суверенитета с учетом принципов уважения права частной собственности; в переходе от абсолютной монополии публичных субъектов в функционировании налоговой системы к совместной компетенции государства и общества<sup>34</sup>.

В литературе справедливо отмечается, что «в целом проблема дискреции законодателя, в том числе в сфере налогообложения, требует на современном этапе активного научного исследования»<sup>35</sup>.

Можно утверждать, что конституционные требования обязывают публично-правовое образование к определенно должному поведению.

Соответствующие обязанности публично-правового образования как стороны правоотношения по установлению налогов порождают права и законные интересы другой стороны.

<sup>31</sup> Например: Постановление КС РФ от 30.01.2001 № 2-П «По делу о проверке конституционности положений...» // Вестник КС РФ. 2001. № 3 ; постановление КС РФ от 02.07.2013 № 17-П «По делу о проверке конституционности положений...» // Вестник КС РФ. 2013. № 6 ; определение КС РФ от 01.07.1999 № 111-О «По жалобе гражданина Варганова Валерия Витальевича...» // Вестник КС РФ. 1999. № 5.

<sup>32</sup> Постановление КС РФ от 02.12.2013 № 26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге»...» // Вестник КС РФ. 2014. № 2.

<sup>33</sup> Особое мнение судьи Конституционного Суда РФ Г. А. Гаджиева по постановлению КС РФ от 02.12.2013 № 26-П «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 4 Закона Челябинской области «О транспортном налоге»...» // Вестник КС РФ. 2014. № 2.

<sup>34</sup> Орлов М. Ю. Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // Финансовое право. 2006. № 2. С. 18—23.

<sup>35</sup> Карасева М. В. Некоторые актуальные вопросы развития финансового права на современном этапе // Финансовое право. 2016. № 2. С. 3—7.

Представляется, что этой другой стороной является налогоплательщик как субъект, которому в наибольшей степени адресуются налогооблагающие нормы, с которыми он тесно соприкасается в своей деятельности. Налогоплательщик как сторона общерегулятивного правоотношения по установлению налогов представлен без персонификации — как каждый, обладающий в силу ст. 17 НК РФ признаками плательщика налога.

Будучи носителем законных интересов, налогоплательщик как лицо притязующее выступает по отношению к публичному субъекту стороной управомоченной, а публичный субъект по отношению к нему — правообязанной стороной. В этом взаимодействии проявляется обратная правовая связь, которая в научных исследованиях неоправданно остается в тени содержательного аспекта правоотношения по установлению налогов.

«В демократическом правовом государстве, — отмечает С. Г. Пепеляев, — налогоплательщик <...> обладает правом обратиться в органы конституционной юстиции с требованием проверить соответствие нормы закона о налоге конституции государства»<sup>36</sup>. При этом ученый отмечает, что такая возможность исключается в условиях тоталитарного режима, где ярко выражена «ничем не связанная односторонняя воля государства», «гипертрофированный интерес государства и государственного аппарата», само «государство рассматривается как монополист публичной власти», а налогоплательщик воспринимается в роли «второсортного» субъекта». Здесь как нельзя кстати красивая строка из стихотворения А. С. Пушкина: «Я не ропщу о том, что отказали боги мне в сладкой участи оспоривать налоги»<sup>37</sup>.

А ведь совсем недавно еще так и было. И если рассматривать правоотношения по установлению налогов через призму абсолютной модели (а не общерегулятивной), то на обязанной стороне, кроме всех прочих третьих лиц,

мы будем иметь безропотного налогоплательщика, который не имеет никаких притязаний (законных интересов), юридических возможностей идти вразрез публичным интересам, а должен лишь «уважительно не препятствовать одностороннему волеизъявлению публично-правового субъекта».

Однако практика говорит об обратном: налогоплательщик достаточно активно вовлечен в процесс нормоконтроля законодательных установлений. И именно эта активность и позволяет очерчивать границы государственного вмешательства. Рудольф фон Иеринг справедливо отмечал: «Кто защищает свое право, тот в узких пределах его защищает право вообще»<sup>38</sup>.

Только активная позиция налогоплательщика будет действенной гарантией приоритета прав человека как высшей ценности над правами государства.

Профессор А. В. Малько приводит пример, в котором индивида с активной жизненной позицией сравнивает со спортсменом, постоянно стремящимся к более высоким результатам. Это сравнение в полной мере подходит и для налогоплательщика, постоянно находящегося в борьбе, стремящегося сохранить «свое место под солнцем». «Так же как любой уважающий себя спортсмен должен ежедневно поддерживать соответствующую физическую форму и постоянно подтверждать высокие результаты, — отмечает А. В. Малько, — точно так же и общество, и каждый индивид ежедневно должны поддерживать свою «правовую форму» бытия, постоянно бороться за свои права, отстаивать справедливость, ибо правовое государство — это не столько результат, сколько процесс. Он не достигается автоматически, раз и навсегда. Данный уровень правовой жизни необходимо систематически поддерживать, отвоевывать у бесправия»<sup>39</sup>.

Подытоживая вышеизложенное, сделаем следующие выводы.

<sup>36</sup> Налоговое право / под ред. С. Г. Пепеляева. С. 134.

<sup>37</sup> Пушкин А. С. Соч. : в 3 т. М. : Художественная литература, 1974. Т. 1. С. 376.

<sup>38</sup> Иеринг Р. Борьба за право / пер. с 11-го нем. изд. И. Юровского. 3-е изд. СПб., 1908. С. 44.

<sup>39</sup> Малько А. В. Стимулы и ограничения в праве: теоретико-информационный аспект. Саратов, 2011. С. 340—341 ; Малько А. В., Вырлеева-Балаева О. С. Правовые ограничения государственной власти: понятие и система // Конституционное и муниципальное право. 2010. № 10. С. 17—20 ; Малько А. В. Пути повышения качества частноправовой жизни в современной России // Актуальные проблемы гражданского права и процесса : сборник материалов Междунар. науч.-практ. конференции / Д. Х. Валеев, И. Г. Горбачев, Д. Н. Горшунов [и др.] ; под ред. Д. Х. Валеева, М. Ю. Чельшева. М. : Статут, 2006. Вып. 1. 461 с.

Правоотношения по установлению и введению налогов и сборов являются не абсолютными, а общерегулятивными. В их основе лежит специфическая правовая связь правообязанных субъектов, одним из которых является публично-правовое образование. Налогоплательщик вовлечен в данные отношения и реализует

в них свой законный интерес в сбалансированном подходе законодателя. Именно общий характер отношений по установлению налогов позволяет занимать налогоплательщику активную позицию в контроле пределов дискреционных полномочий законодателя.

#### БИБЛИОГРАФИЯ

- 101 термин налогового права : крат. законодат. и доктринальное толкование / Н. Н. Балюк, В. В. Замулко, А. В. Красюков [и др.] ; рук. авт. кол. Н. А. Соловьева. — М. : Инфотропик Медиа, 2015. — 452 с.
2. *Алексеев С. С.* Общая теория права : в 2 т. — М. : Юрид. лит., 1982. — Т. 2. — 360 с.
3. *Алексеев С. С.* Проблемы теории права : курс лекций : в 2 т. — Свердловск, 1972. — Т. 1. — 396 с.
4. *Бациев В. В.* Чувство права / интервьюер М. Завязочникова // *Налоговед.* — 2015. — № 1. — С. 9—27.
5. *Бурова А. С.* Роль нотариуса в оказании содействия налогоплательщикам при уплате налогов и сборов и налоговом администрировании // *Нотариус.* — 2015. — № 7. — С. 22—25.
6. *Годме П. М.* Финансовое право. — М. : Прогресс, 1978. — 429 с.
7. *Иеринг Р. фон.* Борьба за право / пер. с 11-го нем. изд. И. Юровского. — 3-е изд. — СПб. : Типо-литография А. Г. Розена, 1908. — 96 с.
8. *Карасева М. В.* Некоторые актуальные вопросы развития финансового права на современном этапе // *Финансовое право.* — 2016. — № 2. — С. 3—7.
9. *Карасева М. В.* Финансовое право. Общая часть : учебник. — М. : Юристъ, 2000. — 252 с.
10. *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. — М. : Норма-Инфра-М, 2001. — 284 с.
11. *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение : дис. ...д-ра юрид. наук. — М., 1998. — 304 с.
12. *Карасева М. В.* Финансовое правоотношение. — Воронеж : Издательство ВГУ, 1997. — 304 с.
13. Комментарий первой части Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный) / под ред. А. Н. Козырина. — СПС «КонсультантПлюс», 2014.
14. *Куприянова Н. А., Лайченкова Н. Н.* Налоговое право : учебное пособие / под общ. ред. О. Ю. Бакаевой. — Саратов, 2010. — 52 с.
15. *Малько А. В.* Пути повышения качества частноправовой жизни в современной России // Актуальные проблемы гражданского права и процесса : сборник материалов Международной научно-практической конференции / Д. Х. Валеев, И. Г. Горбачев, Д. Н. Горшунов [и др.] ; под ред. Д. Х. Валеева, М. Ю. Челышева. — М. : Статут, 2006. Вып. 1. — 461 с.
16. *Малько А. В.* Стимулы и ограничения в праве: теоретико-информационный аспект. — Саратов, 2011. — 363 с.
17. *Малько А. В., Вырлеева-Балаева О. С.* Правовые ограничения государственной власти: понятие и система // Конституционное и муниципальное право. — 2010. — № 10. — С. 17—20.
18. *Матузов Н. И.* Общие правоотношения и их специфика // *Правоведение.* — 1976. — № 3. — С. 23—33.
19. *Матузов Н. И., Малько А. В.* Теория государства и права : учебник. — М. : Юристъ, 2007. — 541 с.
20. *Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина* — М. : Норма, 2004. — 720 с.
21. *Налоговое право : учебник для бакалавров / под ред. И. А. Цинделиани* — М. : Проспект, 2016. — 528 с.
22. *Налоговое право : учебное пособие / под ред. С. Г. Пепеляева.* — М. : ФБК-Пресс, 2000. — 343 с.
23. *Орлов М. Ю.* Десять лекций о налоговом праве России : учебное пособие. — М. : Городец, 2009. — 208 с.
24. *Орлов М. Ю.* Налог как форма разумного ограничения фискального суверенитета государства // *Финансовое право.* — 2006. — № 2. — С. 18—23.
25. *Орлов М. Ю.* Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права : дис. ... канд. юрид. наук. — М., 1996. — 154 с.
26. *Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько.* — М. : Юристъ, 2001. — 776 с.
27. *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций. — СПС «КонсультантПлюс», 2013.
28. *Финансовое право : учебник / отв. ред. М. В. Карасева* — М. : Юристъ, 2007. — 592 с.

29. Шаталов С. Д. «Создание новой налоговой системы — та еще задачка» / интервьюер М. Завязочникова // Налоговед. — 2017. — № 2. — С. 15—31.
30. Шепенко Р. А. Суверенитет и его влияние на вопросы налогообложения // Право и экономика. — 2014. — № 7. — С. 48—55.
31. Явич Л. С. Общая теория права. — Л. : Изд-во Ленингр. ун-та, 1976. — 285 с.
32. Явич Л. С. Право развитого социалистического общества. Сущность и принципы. — М. : Юрид. лит., 1978. — 224 с.
33. Яговкина В. А. Налоговое правоотношение (теоретико-правовой аспект). — М. : Граница, 2004. — 104 с.

Материал поступил в редакцию 5 декабря 2018 г.

## RELATIONS ON TAXES IMPOSITION AS GENERAL REGULATORY TAX RELATIONS

**YADRIKHINSKIY Sergey Aleksandrovich**, PhD in Law, Associate Professor of the Department of Administrative and Financial Law of the North-Western Institute (branch) of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)  
syadr@yandex.ru  
160001, Russia, Vologda, ul. M. Ulyanovoi, d. 18

**Abstract.** *In the paper the author attempts to define the legal nature of relations regarding establishment and introduction of taxes and fees in the Russian Federation. The author refutes the traditional ideas about the absolute model of such legal relations, as the alleged circle of obligated persons does not have the potential to prevent implementation of the sovereign right of the authorized party. It is concluded that relations concerning the imposition of taxes amount to general regulatory relations with broader legal relations, where the right of the authorized person corresponds to the legal status manifesting connectedness, dependence of the opposing subject as the actions of the authorized entity inevitably affect his or her interest. The author identifies the subjects (participants) in such relations and analyzes the peculiarity of their interaction that is manifested in a bilateral (mutual) legal relationship. The paper demonstrates the rights-obligations status of the participants of such relations through direct and reverse legal relations. The State acts not only as a holder of power, but also as the main guarantor of the rights and legitimate interests of all citizens. The article scrutinizes the content of the legitimate interest of the taxpayer based on the fundamental principles of tax law and determining the law-maker's behavior.*

*Based on the analysis of the legal relationship between a public law entity and the taxpayer, the author outlines the boundaries of discretionary powers and criteria of discretion of the legislator in the process of imposition of taxes. The tools of reasonable deterrence of fiscal appetite include legal requirements, as well as constitutional and legal justification of legislative decisions.*

*The author emphasizes the importance of active involvement of the taxpayer in the process of regulatory control of legislative provisions.*

**Keywords:** *tax legal relationship, absolute legal relationship, general regulatory (general) legal relationship, taxpayer, state, tax setting, legal relationship, legal interest, authority-based subordination, tax sphere, legal status, discretion, constitutional law justification.*

## REFERENCES

1. 101 termin nalogovogo prava : krat. zakonodat. i doktrinalnoe tolkovanie [101 Term of Tax Law: brief legislative and doctrinal interpretation]. N. N. Balyuk, V. V. Zamulko, A. V. Krasnyukov [et al.]; Head of the Authors' Team N. A. Solovyova. Moscow, Infotropik Media Publ., 2015. 452 p. (In Russian)
1. Alekseev S. S. Obshchaya teoriya prava : v 2 t. [General Theory of Law: in 2 volumes]. Moscow, Yuridicheskaya literatura Publ., 1982. Vol. 2. 360 p. (In Russian)
3. Alekseev S. S. Problemy teorii prava : kurs lektsiy : v 2 t. [Problems of the Theory of Law: Course of Lectures: in 2 volumes]. Sverdlovsk, 1972. Vol. 1. 396 p. (In Russian)

4. Batsiev V. V. Chuvstvo prava [The Sense of Law]. Interviewer M. Zavyazochnikova. Nalogoved. 2015. No. 1. P. 9 — 27. (In Russian)
5. Burova A. C. Rol notariusa v okazanii sodeystviya nalogoplatelshchikam pri uplate nalogov i sborov i nalogovom administrirovanii [The role of the notary in assisting taxpayers in the payment of taxes and duties and tax administration]. *Notarius [The Notary]*. 2015. No. 7. P. 22 — 25. (In Russian)
6. Godme P. M. Finansovoe pravo [Financial Law]. Moscow, Progress Publ., 1978. 429 p. (In Russian)
7. Iering R. von Borba za pravo [Struggle for Law]. Translated from 11<sup>th</sup> German Edition of I. yurovskiy. 3<sup>rd</sup> ed. St. Petersburg, Typo-lithography of A. G. Rozena, 1908. 96 p. (In Russian)
8. Karaseva M. V. Nekotorye aktualnye voprosy razvitiya finansovogo prava na sovremennom etape [Some topical issues of development of financial law at the present stage]. *Finansovoe pravo [Financial Law]*. 2016. No. 2. P. 3 — 7. (In Russian)
9. Karaseva M. V. Finansovoe pravo. Obshchaya chast : Uchebnik [Financial law. General Part: A Textbook]. Moscow, Yurist Publ., 2000. 252 p. (In Russian)
10. Karaseva M. V. Finansovoe pravootnoshenie [A Financial Legal Relationship]. Moscow, Norma-Infra-M Publ., 2001. 284 p. (In Russian)
11. Karaseva M. V. Finansovoe pravootnoshenie [A Financial Legal Relationship] : PhD Thesis. Moscow, 1998. 304 p. (In Russian)
12. Karaseva M. V. Финансовое правоотношение [A Financial Legal Relationship]. Voronezh, VSU Publishing House, 1997. 304 p. (In Russian)
13. Kommentariy pervoy chasti nalogovogo kodeksa rossiyskoy federatsii (postateynny) [Commentary to the First Part of the Tax Code of the Russian Federation (annotated)]. A. N. Kozyrin (ed.). SPS «ConsultantPlus», 2014. (In Russian)
14. Kupriyanova N. A., Laichenkova N. N. Nalogovoe pravo : uchebnoe posobie [Tax Law: A textbook]. O. I. Bakaeva (ed.). Saratov, 2010. 52 p. (In Russian)
15. Malko A. V. Puti povysheniya kachestva chastnopravovoy zhizni v sovremennoy Rossii [Ways to improve the quality of private law life in modern Russia]. *Aktualnye problemy grazhdanskogo prava i protsesssa : sbornik materialov mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii [Actual problems of civil law and process: Proceedings of the International Scientific-Practical Conference. D. Kh. Valeev, I. G. Gorbachev, D. N. Gorshunov [et al.]; D. X. Valeeva, M. I. Chelysheva (eds)]*. Moscow, Statut Publ., 2006. Issue 1. 461 p. (In Russian)
16. Malko A. V. Stimuly i ogranicheniya v prave: teoretiko-informatsionnyy aspekt [Incentives and Restrictions in Law: Theoretical and Informational Aspect]. Saratov, 2011. 363 p. (In Russian)
17. Malko A. V., Vyrleeva-Balaeva O. S. Pravovye ogranicheniya gosudarstvennoy vlasti: ponyatie i sistema [Legal restrictions of state power: The concept and the System]. *Konstitutsionnoe i munitsipalnoe pravo [Constitutional and Municipal Law]*. 2010. No. 10. P. 17 — 20. (In Russian)
18. Matuzov N. I. Obshchie pravootnosheniya i ikh spetsifika [General Legal Relations and their Specifics]. *Pravovedenie [Jurisprudence]*. 1976. No. 3. P. 23 — 33. (In Russian)
19. Matuzov N. I., Malko A. V. Teoriya gosudarstva i prava : uchebnik [The Theory of the State and Law: A Textbook]. Moscow, Yurist Publ., 2007. 541 p. (In Russian)
20. Nalogovoe pravo Rossii : uchebnik dlya vuzov [Tax Law of Russia: A Textbook for Higher Education Institutions]. I. A. Krokhina (ed.), Moscow, Norma Publ., 2004. 720 p. (In Russian)
21. Nalogovoe pravo : uchebnik dlya bakalavrov [Tax Law: A Textbook for Bachelors]. I. A. Tsindeliani (ed.), Moscow, Prospekt Publ., 2016. 528 p. (In Russian)
22. Nalogovoe pravo : uchebnoe posobie [Tax Law: A Textbook]. S. G. Pepelyaev (ed.). Moscow, ID FBK-PRESS Publ., 2000. 343 p. (In Russian)
23. Orlov M. Yu. Desyat lektsiy o nalogovom prave Rossii : uchebnoe posobie [Ten Lectures on Tax Law in Russia: A Textbook]. Moscow, Gorodets Publ., 2009. 208 p. (In Russian)
24. Orlov M. Yu. Nalog kak forma razumnogo ogranicheniya fiskalnogo suvereniteta gosudarstva [A tax as a form of a reasonable restriction of fiscal sovereignty of the State]. *Finansovoe pravo [Financial Law]*. 2006, No. 2, P. 18 — 23. (In Russian)
25. Orlov M. Yu. Osnovnye voprosy teorii nalogovogo prava kak podotrasli finansovogo prava : dis. ... kand. yurid. nauk. [The main issues of the theory of tax law as a subsector of financial law: PhD Thesis]. Moscow, 1996. 154 p. (In Russian)
26. Teoriya gosudarstva i prava : kers lektsiy [The Theory of the State and Law: Course of Lectures]. N. I. Matuzova, A. V. Malko (eds). Moscow, Yurist Publ., 2001. 776 p. (In Russian)



27. Tyutin D. V. Nalogovoe pravo : kurs lektsiy [Tax Law: A Course of Lectures]. SPS «ConsultantPlus», 2013. (In Russian)
28. Finansovoe pravo : uchebnik [Financial Law: A Textbook]. M.V. Karaseva (ed.). Moscow, Yurist Publ., 2007. 592 p. (In Russian)
29. Shatalov S. D. «Sozdanie novoy nalogovoy sistemy — ta eshche zadachka» «The problem of creation of a new tax system is one of a kind». Interviewer M. Zavyazochnikova. Nalogoved. 2017. No. 2. P. 15 — 31. (In Russian)
30. Shepenko R. A. Suverenitet i ego vliyanie na voprosy nalogooblozheniya [Sovereignty and its Influence on Taxation issues]. *Pravo i ekonomika*, 2014, No. 7, P. 48 — 55. (In Russian)
31. Yavich L. S. Obshchaya teoriya prava [The General Theory of Law]. Leningrad, Leningrad University Publishing House, 1976. 285 p. (In Russian)
32. Yavich L. S. Pravo razvitogo sotsialisticheskogo obshchestva. sushchnost i printsipy [Law of a developed socialist society. The essence and principles]. Moscow, Jurid. lit. Publ., 1978. 224 p. (In Russian)
33. Yagovkina V. A. Nalogovoe pravootnoshenie (teoretiko-pravovoy aspekt) [A Tax Legal Relationship (a theoretical-legal aspect)]. Moscow, Granitsa Publ., 2004. 104 p. (In Russia)