

§ 1 ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

Демин А.В.

К ВОПРОСУ О СООТНОШЕНИИ НАЛОГОВЫХ НОРМ И НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

Аннотация: В статье анализируется роль и место норм налогового права в системе налогово-правового регулирования, их соотношение с налоговыми отношениями. При этом норма рассматривается как обязательная предпосылка и основание налогового правоотношения, а налоговое правоотношение – как результат действия нормы налогового права. Автором сделан вывод о том, что нормы налогового права включают в себя и субъективные, и объективные компоненты.

Ключевые слова: Налоги и налогообложение, налог, норма, правоотношение, налогообложение, сбор, источник, модель, факт, должное

Налоговая политика в условиях роста государственных расходов становится важнейшей составляющей социально-экономических, политических, гуманитарных преобразований. Как верно заметил выдающийся русский ученый И.И. Янжул, «ни одна сторона государственной жизни не вела к таким разнообразным благоприятным или неблагоприятным последствиям, как хорошее или дурное устройство налогов»¹. От эффективности налогообложения во многом зависят успехи проводимых реформ, их социальная направленность, уровень благосостояния населения, место и роль государства в современном мире. Поэтому к проблемам надлежащей организации налогово-правовых норм и правоотношений в механизме налогово-правового регулирования приковано внимание не только правоведения, но и многих других наук гуманитарного цикла.

Налогово-правовые нормы выступают одним из основополагающих понятий науки налогового права и занимают особое место в налоговой системе России. Их роль и значение трудно переоценить, учитывая те важнейшие функции, которые выполняют в современном государстве налоги и налогообложение. Ведь само *существование* государственно-организованного сообщества немыслимо без налоговых взиманий, формирующих подавляющую часть бюджетных доходов. Государства, не способные надлежаще организовать сбор налогов, существуют формально и не являются в полной мере «суверенными государствами»².

Соотношение налогово-правовой нормы и налогового правоотношения можно рассматривать в виде взаимосвязи *идеального* и *фактического*. Норма как интеллектуально сконструированное образование есть результат обобщения наиболее существенных, с

¹ Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах // Золотые страницы финансового права России. Т.3. М., 2002. С. 244.

² Colomer J.M. Great Empires, Small Nations. The Uncertain Future of the Sovereign State. L.; N.Y.: Routledge, 2007. С. 12.

точки зрения законодателя, *типических* качеств налоговых отношений, их элементного состава – фактического и юридического. В этом контексте норму можно представить как *идеальную модель* налогового отношения. Этот вывод нужно воспринимать с определенной долей условности, поскольку одна-единственная норма вряд ли может целиком смоделировать какое-либо общественное отношение. Такое под силу только устойчивому комплексу правовых норм. Одна норма способна урегулировать только какой-то отдельный (иногда крайне незначительный) аспект общественного отношения.

Подобное понимание, в целом, характерно для отечественного правоведения. В.Д. Первалов называет норму права «типизированным отпечатком повторяющихся фактических общественных отношений»³. Анализируя право как нормативное образование, С.С. Алексеев отмечает, что по своей сути норма представляет собой не что иное, как модель типизированного решения определенной жизненной ситуации, т. е. тот формализованный образец, масштаб, эталон, который должен применяться ко всем случаям данного рода⁴. При этом, по словам В.К. Бабаева, процесс нормотворчества сопровождается вычлениением наиболее конкретного, что присуще правовым явлениям или поступкам человека в определенной ситуации, а также абстрагированием от конкретного в правовых явлениях, от индивидуальных черт личности и особенностей ее поведения⁵. Причем норма абстрагируется именно от частных, деталей, своеобразия каждого отдельного факти-

ческого обстоятельства. «Она ориентирует лишь на типовые, вбирающие в себя сходные признаки и черты жизненных ситуаций, при которых возникает необходимость или потребность в ее применении»⁶.

Не вникая в особенности отдельных социальных взаимодействий, норма как абстрактное, общее положение отражает «наиболее важные, основные, существенные признаки, свойства, которые неизбежно повторяются, присутствуют во всех конкретных правоотношениях, возникающих на основе этой нормы права»⁷. Тем самым каждая норма налогового права «отражает нечто общее во множестве конкретных правоотношений, происходящих зачастую в совершенно несопоставимых ситуациях»⁸. Так, например, ежедневно в налоговые отношения с государством вступают миллионы налогоплательщиков. Отдельные элементы таких правоотношений носят *уникальный*, неповторимый характер, что обусловлено персонай налогоплательщика, особенностями его налоговой культуры, суммами уплачиваемых налогов, сроком уплаты, наличием либо отсутствием недоимки за предыдущие периоды и другими факторами индивидуального и нередко даже случайного порядка. И вместе с тем в составе и содержании этих правоотношений присутствует *нечто общее*, что позволяет подвести все многообразие фактических налоговых отношений под сформированные в нормах налогового права модели поведения, в которой индивидуальные характеристики отдельных правоотношений *совершенно исчезают*, «растворяются», не принимаются в расчет.

³ Первалов В.Д. Нормы и формы (источники) права // Теория государства и права: Учебник / Отв. ред. В.Д. Первалов. М., 2008. С. 161.

⁴ Алексеев С.С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования. М., 1999. С. 32.

⁵ См.: Бабаев В.К. Нормы права // Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. М., 1999. С. 371.

⁶ Марченко М.Н. Проблемы общей теории государства и права: Учебник: В 2 т. Т. 2. Право. М., 2008. С. 569.

⁷ Сырых В.М. Теория государства и права: Учебник. М., 2006. С. 116.

⁸ См.: Ковальчук А.Т. Финансовое право – «ревматизм» старой эпохи или комплексный регулятор публичных отношений? // Государство и право. 2010. № 1. С. 37.

Типизация как процесс абстрагирования от частных особенностей позволяет охватить регулирующим воздействием налогово-правовой нормы неограниченное множество сходных социальных взаимодействий. Тем самым в налогово-правовых нормах и правоотношениях наблюдается особое сочетание типического и уникального, общего и индивидуального, устойчивого и преходящего, должного и сущего, а именно: *нормативной модели и факта*.

Как видим, всякая норма с содержательной стороны может и должна рассматриваться как «идеальное выражение правоотношения в его типических отвлеченных чертах, безотносительно к тому или иному субъекту»⁹. В налогово-правовых нормах обязанности, права и запреты обращены к абстрактному, обезличенному субъекту и всегда носят характер *потенциальной возможности*. Но при наличии условий вступления юридической нормы в действие происходит возникновение и последующая динамика прогнозируемого правоотношения, в результате чего абстрактно-типические права и обязанности, предусмотренные объективным правом для неопределенного круга лиц, превращаются в субъективные юридические права и юридические обязанности конкретных субъектов реально существующего, конкретного правоотношения¹⁰. Таким образом, налогово-правовая норма выступает важнейшей *предпосылкой* и обязательным *основанием* (наряду с юридическим фактом) для возникновения, изменения и прекращения налогового правоотношения, а налоговое правоотношение – *результатом* действия соответствующей нормы налогового права.

Важно подчеркнуть, что наличие нормы – необходимое, но *не единственное* условие

возникновения (изменения, прекращения) налогового правоотношения. Помимо собственно правовой нормы для этого требуется еще и *волевое усилие* субъектов налогового права, направленное на практическое осуществление субъективных прав и обязанностей в сфере налогов и сборов. В противном случае заложенная в налогово-правовой норме программа поведения (действия, бездействия) останется не реализованной на практике, и тем самым *потенциально возможное* не превратится в *жизненную реальность*. Как видим, даже самое лучшее и разработанное законодательство не гарантирует того, что без целенаправленного, сознательно-волевого поведения конкретных лиц, вовлеченных в сферу налогообложения, оно так и останется «лучшим» лишь на бумаге, не претворившись на практике в налоговые правоотношения. Кроме того, не будем забывать и о роли *юридических фактов* в возникновении, изменении и прекращении налоговых правоотношений.

В.А. Парыгиной предложена классификация налоговых правоотношений на *модельные* и *конкретные*, где модельными называются гипотетические налоговые правоотношения, сконструированные правом порядком и являющие собой бесконечное множество конкретных правоотношений¹¹. Полагаем, в данном случае категории налогово-правовой нормы и налогового правоотношения по существу смешиваются друг с другом. «Правоотношение как нормативная модель» представляет собой норму налогового права и ничем иным быть не может. Реализуя налоговую правосубъектность, участники налогообложения соотносят свои фактические взаимодействия с нормативной моделью, в результате чего и возникает (изменяется, прекращается) налоговое правоотношение. Норма права всегда *первична*, правоотношение же производно от нее.

⁹ Александров Н.Г. Юридическая норма и правоотношение. М., 1947. С. 9.

¹⁰ Байтин М.И. Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М., 2005. С. 212.

¹¹ Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005. С. 130.

Возникает вопрос: как быть с пробелами в налоговом праве? Не существует ли в данном случае налоговое правоотношение как фактическое еще до его законодательного оформления, т. е. регулируемое исключительно субъективным усмотрением участников социальных взаимодействий, применяющих право по аналогии? На наш взгляд, наличие пробела означает отсутствие нормы, регулирующей *отдельные* аспекты правоотношения. Иными словами при наличии пробела налоговое отношение в целом урегулировано правом и *носит характер правоотношения*. Лишь отдельные его элементы вследствие недостатков юридической техники или «устаревания» законодательства выпадают из сферы налогово-правового регулирования, что не меняет положения в целом. В данном случае мы имеем дело именно с правоотношением, а не с фактическим социальным взаимодействием.

Основная часть норм налогового права представляет собой *правила должного поведения*, они властно указывают, как *можно, нужно и нельзя* вести себя в сфере налогов и сборов, очерчивая пределы возможного и необходимого для каждого, кто попал в зону их действия. Объектом воздействия налогово-правовых норм (т. е. того, на что они направлены) выступает сознательно-волевое поведение субъектов налогового права, связанных между собой устойчивыми либо кратковременными социальными взаимодействиями. Таким образом, речь идет о *налоговых отношениях*, в совокупности составляющих *предмет налогово-правового регулирования*. Именно специфика последнего, в первую очередь, определяет отраслевые особенности налогово-правовых норм.

Этот факт неоднократно подчеркивался в юридической литературе. Так, например, И.В. Тимошенко указывает, что содержание правовой нормы определяется объективной природой (содержанием) того вида общественных

отношений, на упорядочение которых она направлена¹². «Нормы налогового права, обладая качеством правовой нормы как таковой, несут на себе отпечаток общественных отношений, составляющих ее предмет. Соответственно, проявляются определенные особенности, характерные для норм налогового права»¹³. С точки зрения А.И. Землина, особенности налогово-правовой нормы «обусловлены целевой направленностью, которая определяется предметом правового регулирования»¹⁴. Говоря о том, что, будучи разновидностью правовых норм, нормы налогового права обладают всеми характерными признаками этой общеправовой категории, М.Ю. Орлов констатирует: «Вместе с тем признаки правовой нормы проявляются в нормах налогового права, быть может, в несколько специфической форме, учитывая особенности предмета регулирования налогового права и особенности системы источников налогового права»¹⁵.

Предмет правового регулирования выступает основным критерием распределения правовых норм по отраслям, подотраслям и институтам. «Именно в рамках реализации налоговых правоотношений нормы налогового права регулируют поведение субъектов налогового права, – верно замечает М.Ю. Орлов, – и именно понятие «налоговые правоотношения» определяет сферу применения норм, объединенных в подотрасль финансового права – налоговое право... Наряду с общими признаками, присущими всем правоотношениям, налоговые правоотношения обладают и некой спецификой, определяющей в конечном итоге

¹² Тимошенко И.В. Нормы права // Теория государства и права: Учеб. пособие / В.Я. Любашиц и др. Ростов н/Д., 2002. С. 359.

¹³ См.: Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. Г.Б. Поляка, И.Ш. Кисляханова. М., 2007. С. 17.

¹⁴ Землин А.И. Налоговое право: Учебник. М., 2005. С. 47.

¹⁵ Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2. С.22.

особенности правового регулирования этих отношений»¹⁶. Основная проблема состоит в отсутствии четких границ между различными сферами социальных взаимодействий, обособление которых друг от друга нередко носит весьма условный характер. В частности, отношения, связанные с налогообложением, крайне многообразны, поскольку налоговая система как *многоаспектный феномен* проявляет себя в общественной жизни самым различным образом. Соответственно и нормы, регулирующие эти «проявления», мы встречаем во многих отраслях российского права – от конституционного и административного до уголовного права. Поэтому так важно представлять себе существенные черты предмета налогового правового регулирования, по возможности более точно очерчивать его границы.

Генетическая связь налогового-правовых норм и правоотношений носит *двусторонний характер*. С одной стороны, норма обуславливает возникновение (изменение, прекращение) налогового правоотношения и его структурирование согласно нормативной модели, с другой – налогово-правовая природа отношения диктует применение к нему норм именно налогового права, а не какой-либо иной отрасли права.

Рассмотрим проблему, связанную с соотношением объективного и субъективного в нормах налогового права. Нормы права зачастую отождествляются с объективными закономерностями природного или социального характера. Так, конструируя понятие *объективных социальных норм*, Е.А. Лукашева определяет последние как «повторяющиеся и устойчивые социальные связи, возникающие в процессе социальной деятельности людей по обмену материальными и духовными благами и выражающие потребность социальных систем

в саморегуляции»¹⁷. Полагаем, это неверный подход. Законы природы целиком принадлежат миру *сущего*, их бытие осуществляется вне и помимо нашего субъективного восприятия. Яблоки падали на землю в результате гравитационных взаимодействий безотносительно к тому, открыл Ньютон соответствующую закономерность или нет; они будут продолжать падать и далее, даже если деградировавшее человечество навсегда утратит знание о законах гравитации. Социальные же нормы всегда привязаны к сознательно-волевой деятельности субъектов. Тем самым норма представляет собой *отражение* объективных закономерностей в сознании человека и *последующую институализацию* результатов такого отражения в практических действиях. В зависимости от степени соответствия объективным закономерностям, нормы можно оценивать как правильные или неправильные, целесообразные или нецелесообразные, эффективные или неэффективные. К законам же природы такие субъективные оценки неприменимы.

Таким образом, нормы налогового права диалектически включают в себя и субъективные, и объективные компоненты. Будучи продуктом человеческого разума, они в то же время опираются на интеллектуально познаваемые закономерности объективного порядка. Более того, свободное усмотрение законодателя в установлении нормативных моделей налогообложения неизбежно наталкивается на эти закономерности и потому имеет свои пределы. Тем самым «придание налоговым отношениям определенных правовых форм, несмотря на тяготение воли государства к увеличению налоговых поступлений, наталкивается на объективные материальные обстоятельства»¹⁸. Регулятивный эффект налогового-правового воздействия обуславливается

¹⁶ Орлов М.Ю. Принцип публичности налоговых отношений и правоприменительная практика // Реформы и право. 2008. № 1.

¹⁷ Лукашева Е.А. Право. Мораль. Личность. М., 1986. С. 15.

¹⁸ Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1. Общая часть / Под ред. Д.М. Щекина. М., 2009. С. 147.

именно соответствием налогово-правовых норм определенным закономерностям общественного развития, в первую очередь – экономического. «Законы государства являются всеобщим и подлинным выразителем правовой природы вещей. Правовая природа вещей не может поэтому приспособляться к закону – закон, напротив, должен приспособляться к ней»¹⁹. Не случайно под нормой (нормальным) нередко понимают «состояние вещей, соответствующее объективным требованиям жизни, экономическим и духовным факторам, естественно-природным требованиям»²⁰.

Итак, норма налогового права и налоговое правоотношение соотносятся как идеальное и фактическое в сфере налогов и сборов. Норма как интеллектуально сконструированное образование представляет собой результат обобщения наиболее существенных, с точки зрения законодателя, *типических* качеств налоговых отношений, их фактического и юридического состава. Норма должна рассматриваться как обязательная предпосылка и основание налогового правоотношения, а налоговое правоотношение – как результат действия нормы налогового права. Специфика налогово-правовых норм в значительной степени детерминируется особенностями налоговых отношений, т. е. предмета налогового права, к которым следует отнести публично-правовую природу последних, их изначальную конфликтность, существование в правовой форме, атрибутивное присутствие в них властного участника, субординационный характер. Налогово-правовые нормы представляют собой не просто одну из юридических категорий, но выступают в качестве базового, *интегративного элемента* для налогового

права в целом. Более того, налоговое право традиционно рассматривается как система именно налогово-правовых норм. Поэтому от их единства, качества и упорядоченности напрямую зависит эффективность налогово-правового регулирования.

Библиография:

1. Александров Н.Г. Юридическая норма и правоотношение. М., 1947.
2. Алексеев С.С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования. М., 1999.
3. Байтин М.И. Сущность права (современное нормативное правопонимание на грани двух веков). М., 2005.
4. Землин А.И. Налоговое право: Учебник. М., 2005.
5. Ковальчук А.Т. Финансовое право – «ревматизм» старой эпохи или комплексный регулятор публичных отношений? // Государство и право. 2010. № 1.
6. Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 2 т. Т. 1. Общая часть / Под ред. Д.М. Щекина. М., 2009.
7. Лукашева Е.А. Право. Мораль. Личность. М., 1986.
8. Марченко М.Н. Проблемы общей теории государства и права: Учебник: В 2 т. Т. 2. Право. М., 2008.
9. Налоговое право: Учеб. пособие / Под ред. Г.Б. Поляка, И.Ш. Кисляха-нова. М., 2007.
10. Орлов М.Ю. Особенности норм налогового права // Финансовое право. 2007. № 2.
11. Орлов М.Ю. Принцип публичности налоговых отношений и право-применительная практика // Реформы и право. 2008. № 1.
12. Парыгина В.А. Российское налоговое право. Проблемы теории и практики. М., 2005.

¹⁹ Сырых В.М. Логические основания общей теории права: В 2 т. Т. 1. Элементный состав. М., 2000. С. 259-260.

²⁰ См.: Алексеев С.С. Право: азбука – теория – философия: Опыт комплексного исследования. М., 1999. С.33.

13. Сырых В.М. Теория государства и права: Учебник. М., 2006.
14. Теория государства и права: Учеб. пособие / В.Я. Любашиц и др. Ростов н/Д., 2002.
15. Теория государства и права: Учебник / Отв. ред. В.Д. Перевалов. М., 2008.
16. Теория государства и права: Учебник / Под ред. В.К. Бабаева. М., 1999.
17. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах // Золотые страницы финансового права России. Т.3. М., 2002.
18. Colomer J.M. Great Empires, Small Nations. The Uncertain Future of the Sovereign State. L.; N.Y.: Routledge, 2007.
6. Kucheryavenko N.P. Kurs nalogovogo prava: V 2 t. T. 1. Obshchaya chast' / Pod red. D.M. Shchekina. M., 2009.
7. Lukasheva E.A. Pravo. Moral'. Lichnost'. M., 1986.
8. Marchenko M.N. Problemy obshchey teorii gosudarstva i prava: Uchebnik: V 2 t. T. 2. Pravo. M., 2008.
9. Nalogovoe pravo: Ucheb. posobie / Pod red. G.B. Polyaka, I.Sh. Kislyakha-nova. M., 2007.
10. Orlov M.Yu. Osobennosti norm nalogovogo prava // Finansovoe pravo. 2007. № 2.
11. Orlov M.Yu. Printsip publichnosti nalogovykh otnosheniy i pravo-primenitel'naya praktika // Reformy i pravo. 2008. № 1.
12. Parygina V.A. Rossiyskoe nalogovoe pravo. Problemy teorii i praktiki. M., 2005.
13. Syrykh V.M. Teoriya gosudarstva i prava: Uchebnik. M., 2006.
14. Teoriya gosudarstva i prava: Ucheb. posobie / V.Ya. Lyubashits i dr. Rostov n/D., 2002.
15. Teoriya gosudarstva i prava: Uchebnik / Отв. ред. V.D. Perevalov. M., 2008.
16. Teoriya gosudarstva i prava: Uchebnik / Pod red. V.K. Babaeva. M., 1999.
17. Yanzhul I.I. Osnovnye nachala finansovoy nauki: Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh // Zolotyie stranitsy finansovogo prava Rossii. T.3. M., 2002.
18. Colomer J.M. Great Empires, Small Nations. The Uncertain Future of the Sovereign State. L.; N.Y.: Routledge, 2007.

References (transliteration):

1. Aleksandrov N.G. Yuridicheskaya norma i pravootnoshenie. M., 1947.
2. Alekseev S.S. Pravo: azbuka – teoriya – filosofiya: Opyt kompleksnogo issledovaniya. M., 1999.
3. Baytin M.I. Sushchnost' prava (sovremennoe normativnoe pravoponimanie na grani dvukh vekov). M., 2005.
4. Zemlin A.I. Nalogovoe pravo: Uchebnik. M., 2005.
5. Koval'chuk A.T. Finansovoe pravo – «revmatizm» staroy epokhi ili kompleksnyy regulyator publichnykh otnosheniy? // Gosudarstvo i pravo. 2010. № 1.
6. Kucheryavenko N.P. Kurs nalogovogo prava: V 2 t. T. 1. Obshchaya chast' / Pod red. D.M. Shchekina. M., 2009.
7. Lukasheva E.A. Pravo. Moral'. Lichnost'. M., 1986.
8. Marchenko M.N. Problemy obshchey teorii gosudarstva i prava: Uchebnik: V 2 t. T. 2. Pravo. M., 2008.
9. Nalogovoe pravo: Ucheb. posobie / Pod red. G.B. Polyaka, I.Sh. Kislyakha-nova. M., 2007.
10. Orlov M.Yu. Osobennosti norm nalogovogo prava // Finansovoe pravo. 2007. № 2.
11. Orlov M.Yu. Printsip publichnosti nalogovykh otnosheniy i pravo-primenitel'naya praktika // Reformy i pravo. 2008. № 1.
12. Parygina V.A. Rossiyskoe nalogovoe pravo. Problemy teorii i praktiki. M., 2005.
13. Syrykh V.M. Teoriya gosudarstva i prava: Uchebnik. M., 2006.
14. Teoriya gosudarstva i prava: Ucheb. posobie / V.Ya. Lyubashits i dr. Rostov n/D., 2002.
15. Teoriya gosudarstva i prava: Uchebnik / Отв. ред. V.D. Perevalov. M., 2008.
16. Teoriya gosudarstva i prava: Uchebnik / Pod red. V.K. Babaeva. M., 1999.
17. Yanzhul I.I. Osnovnye nachala finansovoy nauki: Uchenie o gosudarstvennykh dokhodakh // Zolotyie stranitsy finansovogo prava Rossii. T.3. M., 2002.
18. Colomer J.M. Great Empires, Small Nations. The Uncertain Future of the Sovereign State. L.; N.Y.: Routledge, 2007.