

§ 4 ТЕОРИЯ И ИСТОРИЯ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

С.В. Барташевич

НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО: ПОНЯТИЕ, МЕСТО В СИСТЕМЕ НАЛОГОВО-ПРАВОВЫХ ЯВЛЕНИЙ И ОТГРАНИЧЕНИЕ ОТ СМЕЖНЫХ КАТЕГОРИЙ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Аннотация: В статье исследуется понятие налогового обязательства, его место в теории налогового права и практике применения норм налогового законодательства, а также его соотношение с иными смежными категориями. Проводится критический анализ различных подходов к толкованию термина «налоговое обязательство», на основе которого раскрывается его правовая сущность, сопряженная с категориями субъективных прав и юридических обязанностей, но не тождественная им. Обосновывается терминологическая самостоятельность понятия «налоговое обязательство» и предлагается соответствующее авторское определение.

Ключевые слова: Налоги и налогообложение, обязательство, обязанность, право, правоотношение, понятие, требование, закон, налогоплательщик, налоговый орган

Последовательное воплощение в жизнь задачи эффективного обеспечения прав и законных интересов налогоплательщиков при осуществлении ими экономической деятельности зависит не только от действий самих налогоплательщиков, но и от поведения налоговых органов, предписываемого законом в случаях, когда для удовлетворения своих интересов налогоплательщику недостаточно собственных правомочий, а необходимо привлечение компетентного в данной сфере органа власти. Традиционно в науке административного и, в частности, финансового права налогоплательщика принято рассматривать как подвластного субъекта, фактически выступающего по отношению к налоговому органу объектом управления. Это и понятно, ведь такой подход диктуется императивным методом правового регулирования и субординаци-

онной моделью публичных правоотношений. Поэтому, за редкими исключениями,¹ статус плательщика как исключительно обязанного лица, а налогового органа – как управомоченного лица попросту презюмируется.

Между тем, необходимой и достаточной гарантией удовлетворения законных экономических интересов хозяйствующего субъекта служит не формальное нормативное закрепление перечня принадлежащих налогоплательщику субъективных прав, но и описание в законе конкретных действий налогового органа в качестве юридически необходимых. Последние в этом случае приобретают

¹ См. *Пепеляев С. Г.* Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: Автореф. ... канд. юрид. наук. М.: МГУ, 1991. С. 15-16; *Мышкин Б. В.* Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: Дис... канд. юрид. наук. М.: МГЮА, 2004. С. 17-42.

характер встречного предоставления, право требования которого признается за налогоплательщиком и ответственность за неисполнение которого возлагается на налоговый орган. При этом с точки зрения правовых последствий такого встречного предоставления реализация налогоплательщиком субъективного права на налоговую льготу или иную преференцию влечет одновременное прекращение обязанности по уплате налога в соответствующей части, на что указывал Конституционный Суд РФ в Постановлении от 27.05.2003 №9-П.² И здесь на первый план выходит вопрос о допустимости употребления в налоговом праве конструкции обязательства, в рамках которого взаимно корреспондируют права, обязанности и ответственность налогоплательщика и налогового органа.

На сегодняшний день существует два диаметрально противоположных подхода к понятию налогового обязательства: одни считают его использование или вовсе неприемлемым,³ или не несущим в себе какой-либо необходимости,⁴ другие обосновывают его допустимость и даже полезность.⁵ Аргументы противников имплементации категории обязательства в налоговое право в большинстве своем сводятся к указанию на односторонний характер фискальных отношений и констатации исключительно цивилистической природы обязательственных правоотношений. Подобные взгляды, как бы не

замечая существования у налогоплательщика субъективных прав, говорят о собственной же инертности, заставляющей стоять на позиции о непригодности конструкции обязательства для решения публично-правовых задач, что представляется не вполне убедительным.

Согласно общей теории обязательств последние представляют собой отношения, в силу которых одна сторона вправе требовать от другой стороны определенного исполнения в виде предоставления материальных благ, совершения или воздержания от совершения тех или иных действий. В налоговых правоотношениях (так же как в любом обязательственном отношении) конкретному праву требования одной из сторон противопоставлена конкретная обязанность другой стороны, вследствие чего происходит идентификация управомоченного и обязанного субъектов. Так, праву государства требовать уплаты налога противостоит соответствующая фискальная обязанность налогоплательщика, и напротив, право налогоплательщика на использование налоговой льготы, получение налогового вычета или возврат сумм излишне уплаченного (взысканного) налога обеспечивается обязанностью налогового органа предоставить такую льготу, возратить налогоплательщику из бюджета денежные средства. Таким образом, налоговые правоотношения являются относительными обязательственными отношениями.

Поведение налогоплательщиков, связанное с использованием законных средств уменьшения налоговой нагрузки, способно достигать своей цели лишь при наличии гарантий их неотвратимого встречного удовлетворения со стороны государства, а это невозможно вне рамок относительных обязательственных налоговых правоотношений. Предоставить совершение действий по оптимизации налоговых выплат вне правовой конструкции обязательства – значит лишить их, во-первых, волевой составляющей, а во-вторых, элемента

² СЗ РФ. – 16.06.2003. – №24. – Ст. 2431.

³ См. Демин А. В. Налоговое право России: учебное пособие / А. В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. С. 177.

⁴ См. Гражданское право. Т. 1. Учебник / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – 6 изд. – М.: ТК Велби, 2002. С. 572-573.

⁵ См. Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ФБК-Пресс, 2000. С. 138-140; Петрова Г. В. Общая теория налогового права / Г. В. Петрова. – М.: ФБК-Пресс, 2004. С. 80; Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография / С. В. Запольский. – М.: РАП, Эксмо, 2008. С. 126.

признания и защиты со стороны государства. Следовательно, теоретическая модель, где субъективные права налогоплательщика существуют в отрыве от налогового обязательства, обеспечивающего правовую связь с государством и корреляцию взаимных прав и обязанностей участников правоотношения, оказывается не жизнеспособной, т. к. лишается механизма обеспечения реализации этих прав и обязанностей.

Изложенное позволяет говорить о принадлежащем налогоплательщику субъективном налоговом праве (в виде возможности использовать определенные дозволения, предусмотренные актами законодательства о налогах и сборах) как о праве встречном по отношению к праву государства требовать уплаты налога в установленном законом размере. И здесь обнаруживают себя признаки двустороннего налогового обязательства.

Налоговый кодекс РФ (далее – НК РФ)⁶ не содержит определение налогового обязательства, и хотя в ряде его норм встречаются словосочетания «налоговое обязательство» и «обязательство по уплате налога», их упоминание не сопровождается каким-либо отличным от понятия налоговой обязанности контекстом, а потому носит акцидентный характер. Исключения составляют случаи сознательной интерполяции законодателем данной категории на фискальные права и обязанности, возникновение, изменение и прекращение которых происходит на началах диспозитивности (к примеру, в нормах ст. ст. 64, 67 НК РФ о принятии налогоплательщиком обязательств по договорам о предоставлении инвестиционного налогового кредита, о залоге имущества при предоставлении отсрочки или рассрочки налоговых платежей).

Вместе с тем, термин «налоговое обязательство» активно используется в судебной практике. Так, Конституционный Суд РФ в

своем Постановлении от 17.12.1996 №20-П⁷ разъяснил, что налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом. Аналогичное понимание, фактически отождествляющее налоговое обязательство с обязанностью по уплате налогов и (или) сборов, сложилось и в практике арбитражных судов.⁸

Обобщение определений налогового обязательства, встречающихся в теории налогового права, позволяет выделить два основных подхода к рассматриваемому понятию.

Первый повторяет отношение к налоговому обязательству как синониму обязанности по уплате налога, доминирующее в судебной практике. К примеру, Д. В. Винницкий налоговым обязательством называет «обязанность налогоплательщика уплатить налог, установленный законом, обеспеченную мерами принудительного исполнения и взысканием пени».⁹

Другой подход шире и основан на включении в данное понятие любых обязанностей налогоплательщика, предусмотренных налоговым законодательством, причем как связанных, так и не связанных с обязанностью уплатить налог. В частности, конвергируя налоговое обязательство со всей совокупностью обязанностей налогоплательщика, В. М. Чибинев определяет его как «обязательство налогоплательщика перед государством... в силу которого налогоплательщик обязан встать на налоговый учет в налоговом органе, определять объекты налогообложения, исчислять налоги, состав-

⁷ СЗ РФ. – 06.01.1997. – №1. – Ст. 197.

⁸ См. Постановление Президиума ВАС РФ от 03.07.2012 №2341/12, Постановление Президиума ВАС РФ от 09.09.2008 №4894/08, Постановление Президиума ВАС РФ от 16.01.2007 №9010/06, Определение ВАС РФ от 26.08.2011 №ВАС-8395/11, Постановление ФАС СЗО от 17.10.2008 №А05-10233/2007, Постановление ФАС СЗО от 17.12.2012 №А56-61048/2011, Постановление ФАС ЦО от 23.10.2008 №А08-590/08-1.

⁹ *Винницкий Д. В.* Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург: УрГЮА, 2003. С. 263.

⁶ СЗ РФ. – 03.08.1998. – №31. – Ст. 3824.

лять налоговую отчетность, представлять ее в установленные сроки и уплачивать налоги в установленном порядке и сроки».¹⁰

Д. М. Щекин, стараясь найти точки соприкосновения указанных подходов, предлагает более гибкую расстановку акцентов. По мнению автора налоговое обязательство в широком смысле – это обязательство налогоплательщика и иных лиц, возникающее в соответствии с налоговым законодательством, в силу которого налогоплательщик и иные лица обязаны уплачивать налоги в бюджет, а также выполнять иные действия, возложенные на них налоговым законодательством, а в узком смысле – обязательство налогоплательщика уплатить налог в бюджет.¹¹

В целом приведенные определения отражают сущность налогового обязательства как некоего правового явления, характеризующего в налоговой сфере отношения должностования. Однако во всех указанных дефинициях за основу принимается либо обязанность по уплате налогов, либо иные обязанности налогоплательщика перед государством в лице налоговых органов, в связи с чем не раскрывается терминологическая самостоятельность рассматриваемого понятия.

Представляется, что налоговое обязательство следует отличать от конкретных обязанностей, возлагаемых на лицо ввиду наличия у него статуса налогоплательщика. Прежде всего, понятие «обязательство» значительно шире понятия «обязанность» в их общеправовом смысле, поскольку первое является общественным отношением с собственным содержанием, охватывающим последнее. В рамках налогового обязательства складываются отношения, помимо обязанностей вклю-

чающие также права, гарантии их реализации и ответственность всех вовлеченных в эти отношения лиц (не только налогоплательщиков и налоговых органов, но и налоговых агентов, банков, таможенных органов и целого ряда иных органов и учреждений).

Второй момент – в рассмотренных авторских определениях подчеркивается одностороннее удовлетворение имущественных интересов в рамках налогового обязательства. Налогоплательщик ставится в ранг единственного субъекта, от которого «прежде всего, зависит судьба обязательства»,¹² но который сам лишен возможности оказывать какое-либо обязывающее воздействие на противостоящего ему властного субъекта.

Нисколько не оспаривая превалирующей роли государства в регулировании публичных правоотношений, заметим, что налоговое обязательство не есть простое правоотношение, а значит нельзя предоставлять одной стороне полную свободу действий, а другой – сплошь обременения и обязанности. Субъективное право всегда требует ответной юридически значимой реакции обязанной стороны. Право лица предпринимать действия, имеющие своей целью достижение экономически наиболее выгодных условий уплаты налога, с необходимостью предполагает обязанность налоговых органов не чинить препятствий в осуществлении такой легальной деятельности, не ограничивать свободу выбора налогоплательщиком дозволений из числа предусмотренных законом, а в необходимых случаях предоставлять ему налоговые преференции и возвращать денежные средства из бюджета. Данный вывод всецело согласуется с позицией Конституционного Суда РФ, выраженной в Постановлении от 27.05.2003 №9-П, о том,

¹⁰ Чибинев В. М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // Налоги. – 2006. – №3. С. 51.

¹¹ См. Щекин Д. М. Налоговое право государств-участников СНГ (общая часть) / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2008. С. 126.

¹² Шаукенов А. Т. Некоторые положения теории налогового правопритязания // Налоги и налогообложение. – 2008. – №4. С. 37.

Теория и история налогообложения

что налогоплательщик свободен в использовании предоставленных законом прав, связанных с освобождением на законном основании от уплаты налога или с выбором наиболее выгодных форм предпринимательской деятельности и соответственно – оптимального вида платежа.

Наконец, ряд доводов противников признания налоговых правоотношений взаимобязывающими или взаимоуправомочивающими в действительности со своей ролью не справляются, поскольку предоставляют больше поводов для оправдания отраслевой совместимости категории «налоговое обязательство» с системой налогово-правового регулирования. Так, А. В. Деминым указывается на якобы противное налоговому праву свободное выражение волеизъявления лица тем или иным образом реализовать свою правосубъектность.¹³ Н. П. Кучерявенко в большей степени по традиции пишет о встречных правах и обязанностях как о характеристике исключительно диспозитивного регулирования.¹⁴ Однако, не трудно заметить, что решение о совершении определенных действий, имеющих налоговые последствия, либо об отказе от их совершения принимается налогоплательщиком без чьего-либо принуждения, по собственному усмотрению, основанному на предварительной оценке правомерности конкретной хозяйственной операции. В свою очередь, совершение законных действий, с одной стороны, дает налогоплательщику право требовать от налоговых органов определенного исполнения, презюмируемого правовыми последствиями выбранного варианта поведения, а с другой стороны, лишает государство права требовать уплаты налога в прежнем, существовавшем до момента реализации налогоплательщиком

своего права, размере (например, при уменьшении организацией налоговой базы по налогу на прибыль посредством формирования резерва по сомнительным долгам в порядке ст. 267 НК РФ).

Следовательно, налоговые правоотношения характеризуются наличием у налогоплательщика не только обязанностей, но и закрепленных в законе субъективных прав, которые используются им по собственному усмотрению и являются встречными по отношению к праву налоговых органов требовать уплаты налога. И здесь следует согласиться со словами Д. В. Винницкого, считающего предметом налогового обязательственного права «относительные организационно-имущественные отношения активного типа, обеспеченные имущественными санкциями, складывающиеся между публично-территориальными образованиями (фиском) и частными субъектами (организациями и физическими лицами)».¹⁵

Изложенным не умаляется принцип безусловности исполнения обязанности по уплате налогов, поскольку в его основе лежит не запрет на законодательное закрепление налогово-правовых дозволений, а властная воля публичного субъекта, объясняющая односторонний характер возникновения, изменения и прекращения фискальных правоотношений. Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ от 28.02.2006 №2-П¹⁶ разъяснено, что установить налог или сбор можно только путем прямого перечисления в законе существенных элементов налогового обязательства (по контексту документа имеются в виду элементы налогообложения, названные в ст. 17 НК РФ). Отсюда видно, что обязательства в налогово-правовой сфере возникают в силу закона. Им же определяются условия обязательства – те рамки долженствования

¹³ См. Демин А. В. Налоговое право России: учебное пособие / А. В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. С. 177.

¹⁴ См. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Консум, 1997. С. 114.

¹⁵ См. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург: УрГЮА, 2003. С. 272.

¹⁶ СЗ РФ. – 13.03.2006. – №11. – Ст. 1230.

и дозволения, юридические обязанности и субъективные права, которыми руководствуются стороны обязательства. Иными словами, государство само определяет «правила игры» в налогово-правовой сфере и само же принимает на себя обязанность по их соблюдению. Принцип безусловности налогообложения имеет здесь акцессорный характер по отношению к принципам законности и правовой определенности, реальное воплощение которых на практике предполагает, с одной стороны, субъективное право налогоплательщика уплачивать налог на экономически более выгодных условиях (в меньшем размере, в более поздние налоговые периоды), когда закон содержит соответствующие дозволения, а с другой стороны, обязанность налогового органа совершить требуемые от него в силу закона действия, направленные на удовлетворение законного интереса налогоплательщика.

Таким образом, на основе проведенного анализа представляется возможным определить налоговое обязательство как сложное двустороннее относительное правоотношение, в рамках которого принадлежащее налогоплательщику право на уменьшение налогового бремени является встречным по отношению к праву государства требовать уплаты налога в установленном законом размере. Данное определение несколько не противоречит публично-правовой природе налоговых отношений и вполне согласуется с доминирующим в них императивным методом правового регулирования с той лишь разницей, что в частноправовых отношениях условия обязательства определяются самими сторонами, а в налоговых правоотношениях условия обязательства порождаются непосредственно законом. В этом видится созидательная роль конструкции налогового обязательства для демократизации российского законодательства о налогах и (или) сборов.

Библиография:

1. Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: Дис. ... докт. юрид. наук. Екатеринбург: УрГЮА, 2003. – 436 с.
2. Гражданское право. Т. 1. Учебник / Под ред. А. П. Сергеева, Ю. К. Толстого. – 6 изд. – М.: ТК Велби, 2002. – 776 с.
3. Демин А. В. Налоговое право России: учебное пособие / А. В. Демин. – Красноярск: РУМЦ ЮО, 2006. – 329 с.
4. Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография / С. В. Запольский. – М.: РАП, Эксмо, 2008. – 160 с.
5. Кучерявенко Н. П. Налоговое право: Учебник / Н. П. Кучерявенко. – Харьков: Консум, 1997. – 432 с.
6. Мышкин Б. В. Налоговая оптимизация как проявление налоговой правосубъектности: Дис... канд. юрид. наук. М.: МГЮА, 2004. – 189 с.
7. Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: ФБК-Пресс, 2000. – 608 с.
8. Пепеляев С. Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: Автореф. ... канд. юрид. наук. М.: МГУ, 1991. – 25 с.
9. Петрова Г. В. Общая теория налогового права / Г. В. Петрова. – М.: ФБК-Пресс, 2004. – 224 с.
10. Чибинев В. М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // Налоги. – 2006. – №3. – С. 39-51.
11. Шаукенов А. Т. Некоторые положения теории налогового правопритязания // Налоги и налогообложение. – 2008. – №4. – С. 34-38.
12. Щекин Д. М. Налоговое право государств-участников СНГ (общая часть) / Под ред. С. Г. Пепеляева. – М.: Статут, 2008. – 412 с.

References (transliteration):

1. Vinnitskiy D. V. Osnovnye problemy teorii rossiyskogo nalogovogo prava: Dis. ... dokt. yurid. nauk. Ekaterinburg: UrGYuA, 2003. – 436 s.
2. Grazhdanskoe pravo. T. 1. Uchebnik / Pod red. A. P. Sergeeva, Yu. K. Tolstogo. – 6 izd. – M.: TK Velbi, 2002. – 776 s.
3. Demin A. V. Nalogovoe pravo Rossii: uchebnoe posobie / A. V. Demin. – Krasnoyarsk: RUMTs YuO, 2006. – 329 s.
4. Zapol'skiy S. V. Diskussionnye voprosy teorii finansovogo prava: monografiya / S. V. Zapol'skiy. – M.: RAP, Eksmo, 2008. – 160 s.
5. Kucheryavenko N. P. Nalogovoe pravo: Uchebnik / N. P. Kucheryavenko. – Khar'kov: Konsum, 1997. – 432 s.
6. Myshkin B. V. Nalogovaya optimizatsiya kak proyavlenie nalogovoy pravosub'ektnosti: Dis... kand. yurid. nauk. M.: MGYuA, 2004. – 189 s.
7. Nalogovoe pravo / Pod red. S. G. Pepelyaeva. – M.: FBK-Press, 2000. – 608 s.
8. Pepelyaev S. G. Grazhdanin kak sub'ekt finansovo-pravovykh otnosheniy: Avto-ref. ... kand. yurid. nauk. M.: MGU, 1991. – 25 s.
9. Petrova G. V. Obshchaya teoriya nalogovogo prava / G. V. Petrova. – M.: FBK-Press, 2004. – 224 s.
10. Chibinev V. M. Problemy sootnosheniya ponyatiy «obyazannost'» i «obyazatel'stvo» v nalogovom prave // Nalogi. – 2006. – №3. – S. 39-51.
11. Shaukenov A. T. Nekotorye polozheniya teorii nalogovogo pravoprityazaniya // Nalogi i nalogooblozhenie. – 2008. – №4. – S. 34-38.
12. Shchekin D. M. Nalogovoe pravo gosudarstvuchastnikov SNG (obshchaya chast') / Pod red. S. G. Pepelyaeva. – M.: Statut, 2008. – 412 s.