

ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

С. В. Барташевич

СУБЪЕКТИВНОЕ ПРАВО НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА НА УМЕНЬШЕНИЕ НАЛОГОВОГО БРЕМЕНИ: ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ И НОРМАТИВНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ

Аннотация. Субъективные налоговые права и, в частности, право налогоплательщика на уменьшение налогового бремени остаются малоизученными категориями в налоговой праве. Автор вписывает действия налогоплательщиков, имеющие своей целью экономию на налоговых отчислениях, в модель субъективного права, принадлежащего налогоплательщику, понятие, содержание, структура и пределы которого стали объектом исследования в настоящей статье. Предмет исследования представлен проблематикой теоретического обоснования и законодательного закрепления права налогоплательщиков на уменьшение налогового бремени любыми не запрещенными законом способами. Рассмотрены место, значение и формы реализации налогоплательщиками субъективных прав в системе правового регулирования налоговых отношений. Раскрывается сущность субъективных прав налогоплательщика как разновидности публичных прав частных лиц и структурообразующего элемента налоговых правоотношений. Отдельное внимание уделено особенностям правомочий, выделяемых в структуре субъективных налоговых прав и обусловленных их отраслевой принадлежностью. Также в статье проанализировано текущее состояние законодательного оформления субъективных прав налогоплательщиков, дана критическая оценка нормативным положениям в указанной части и сформулированы предложения по их совершенствованию. Теоретически оформлено понятие субъективного права налогоплательщиков на уменьшение налогового бремени и предложено его авторское определение, при этом обосновывается вывод о том, что основу правомерного поведения налогоплательщиков, связанного с уменьшением налогового бремени, составляют субъективные права как перечисленные в нормах налогового законодательства, так и прямо в нем не поименованные.

Ключевые слова: налог, налогообложение, субъективное право, налоговое бремя, налогоплательщик, налоговый орган, правоотношение, поведение, дозволение, правомочие.

Abstract. The subject tax rights, in particular, the legal right of a taxpayer to apply for decreasing the tax burden, still remain understudied categories in the tax law. In this article Bartashevich inscribes actions undertaken by taxpayers to economize tax liabilities as the model of the subjective right of a taxpayer. The definition of such a right, contents, structure and limits thereof constitute the object of the research in the present article. The subject of the research is the problems of the theoretical justification and legal registration of the taxpayers' right to decrease the tax burden by all ways allowed by the law. The author also analyzes the role, meaning and forms of the execution of subjective rights by taxpayers in terms of the regulation of tax relations. Bartashevich describes the essence of taxpayers' subjective rights as a form of individuals' public rights as well as a structure-forming element of tax relations. Special attention is paid to peculiarities of legal authorities in the structure of subjective tax rights determined by their sectoral affiliation. The author of the article also analyzes the current status of the legal registration of taxpayers' subjective rights and gives his critical evaluation of associated legal provisions as well as makes suggestions on how to improve them. The author provides theoretical grounds for the subjective right of a taxpayer to decrease the tax burden and offers his own definition of such a right concluding that the basis for the legal behavior of taxpayers with reference to decreasing the tax burden consists of subjective rights established by taxation rules and laws as well as rights that are not mentioned thereby.

Keywords: subjective right, tax burden, taxpayer, tax authority, legal relation, behavior, permissibility, legal authority, taxation, tax.

Понятие субъективного права, являющееся одним из ключевых в учении о правоотношении и носящее междисциплинарный характер для всей юридической науки, принято определять как обеспеченную законом меру возможного поведения управомоченного лица [29, с. 227]; [28, с. 41-42]. Через субъективные права происходит индивидуализация права объективного как всеобщей меры поведения и масштаба свободы в конкретных общественных отношениях.

Не обходится без категории субъективных прав и система правового регулирования налоговых отношений, в рамках которой законодатель определяет и нормативно оформляет состав принадлежащих налогоплательщикам прав, условия их возникновения и порядок использования. Граждане и организации, являясь субъектами налогового права и вступая в налоговые правоотношения, приобретают определенный объем прав, закрепленных налоговым законодательством, которые становятся гарантиями его правового статуса в отношениях с государством (казной). В этой связи проблематика, связанная с осмыслением сущности и предназначения субъективных налоговых прав, определением их пределов и поиском законодательных средств из закрепления, имеет важное как научно-теоретическое, так и практико-прикладное значение, т. к. от сбалансированности системы прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений, применяемых способов их описания и детализации зависит степень конфликтности отношений между налогоплательщиками и государством и, как следствие, качество правопорядка в налоговой сфере и эффективность фискальной политики в целом.

В традициях научных исследований последних лет не принято уделять пристальное внимание категории субъективных налоговых прав фискально-обязанных лиц, которая, как правило, обходится стороной как чуждая публично-правовой природе финансовых правоотношений. Как следствие, за рамками научного интереса остается и юридическая обязанность государства, обладающего суверенной монополией на осуществление фискальной деятельности. В основе такого подхода лежит модель

налоговых правоотношений, как бы принимаемая за аксиому, выраженную в формуле «о налогах не договариваются», где обязанным субъектом выступает исключительно налогоплательщик, а управомоченным – государство в лице налоговых органов. Однако в любом правоотношении его участники персонифицируются именно через взаимные права и обязанности, вследствие чего такие правоотношения характеризуются как сложные.

Императивность публично-правовых отношений задает направление исследований взаимодействия налогоплательщиков и государства, в т. ч. в вопросах уменьшения налогового бремени, уводя в сторону от категории субъективных прав участников налоговых правоотношений. В подавляющей массе юридической литературы традиционно излагается позиция о безусловности налоговых обязанностей как разновидности финансовых обязанностей, основанных на отношениях власти-подчинения. Государство рассматривается как в высшей мере управомоченный субъект, а налогоплательщик – исключительно как обязанный. Модель их взаимоотношений, можно сказать, принимается на веру, ведь каких-либо исследований в данной области уже давно не проводится. Представляется, что подобный этатистский подход, когда одна сторона наделяется только правами, а другая – только обязанностями, ведет к обезличиванию и налогоплательщиков, и государства как участников отношений фиска.

По этой же причине большинство источников в вопросе прав налогоплательщиков носит преимущественно описательный характер, ограничиваясь формальным перечислением прав, предусмотренных ст. 21 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ), и не касаясь существования и анализа комплексной категории субъективного налогового права. Статус государства как суверена ингибирует развитие идей равенства и свободы в системе финансово-правового регулирования. Отсюда теория налогового права, несмотря на ч. 1 ст. 19 Конституции РФ, испытывает сложности с восприятием налогоплательщика как равноправного государству субъекта с самостоятельными интересами и объективно необходимой для реализации таких интересов

долей свободы. Вопрос же свободы решается через констатацию возникновения, изменения и прекращения публичных правоотношений независимо от воли частного лица, что, на наш взгляд, приводит к неоправданному упрощению, обеднению и выхолащиванию категории субъективных прав налогоплательщика.

Конечно, субъективное право является одним из признаков диспозитивного метода регулирования общественных отношений, однако это не дает повода рассматривать субъективное право налогоплательщика в качестве элемента, чуждого содержанию фискальных правоотношений. Императивный метод правового регулирования лишь преобладает, но не исключает дозвоительных норм, на чем строится и теория административного права в целом [21, с. 59-62]; [5, с. 8]. Субъективные права и обязанности, сочетаая в себе запреты, принуждения и дозволения, призваны в комплексе регулировать отношения сторон, взаимно компенсируя друг друга. Так, согласно А. А. Алексееву, «дозволение... это субъективное юридическое право и ему свойственно все то, что присуще субъективным юридическим правам... это ключевой элемент правового регулирования, определяющего правовое средство, призванное обеспечить осуществление реальных прав человека» [2, с. 54]. Кроме того, использование юридических дозволений в целях предоставления выбора варианта поведения в налоговом праве не ставит государство и налогоплательщика в абсолютно равное положение, поскольку характер их связей в обозначенной сфере в силу того, что дозволенные варианты действий управомоченного субъекта вписаны в рамки определенных нормативных ограничений, по-прежнему сохраняет свойства императивного подчинения [22, с. 32].

Согласно ст. 1 НК РФ настоящий кодекс, составляя основу законодательства о налогах и сборах, устанавливает права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых правоотношений. Поэтому в самом общем виде область свободы выбора налогоплательщиками варианта поведения определяется совокупностью субъективных прав налогоплательщиков, предусмотренных законом, и корреспонди-

рующих им обязанностей налоговых органов, обеспеченных законодательно установленными гарантиями недопустимости нарушения и вторжения в сферу интересов, защищаемых субъективными правами.

Субъективные налоговые права, в т. ч. принадлежащие налогоплательщикам, являются элементом содержания налоговых правоотношений, а значит дефиниция данного понятия требует учета имманентно присущих ему отраслевых особенностей. В первую очередь, субъективные права налогоплательщиков имеет публичную природу, что обусловлено политико-правовыми предпосылками их предоставления в общественных или государственных интересах. Субъективное публичное право, по словам А. Б. Зеленцова, есть «установленная и гарантированная законом возможность действовать определенным образом ради достижения определенного блага... которая выражает меру и вид допустимого поведения в сфере публичного управления и дозволение требовать соответствующего поведения от правообязанного субъекта» [12, с. 374]. При этом в числе основных отличий частного от публичного субъективного права принято считать, что последнее преследует публичный интерес, направлено на носителей власти, а его нарушение влечет угрозу состоянию законности и правопорядку в обществе, для чего применяются публично-правовые меры ответственности в виде административных санкций [11, с. 94-95]; [25, с. 23]; [25, с. 26]. Вместе с тем, публичными становятся не любые права, которыми наделяются частные и публичные субъекты во взаимоотношениях друг с другом. Например, убытки и иной имущественный вред, причиненные налогоплательщику неправомерными действиями (бездействием) налогового органа, возмещается в рамках деликтных правоотношений в порядке ст. ст. 16, 1069 Гражданского кодекса РФ, т.е. публичный характер субъективных прав налогоплательщика определяется не субъектным составом правоотношений, но прежде всего, отраслевой спецификой предмета правового регулирования.

При дефиците теоретических исследований содержания категории субъективных

налоговых прав налогоплательщика методологическую основу работ отечественных юристов в данной области составляет интерполяция общеправового понятия субъективного права в отраслевую плоскость путем указания на элементы, присущие налоговым правоотношениям. Так, субъективное право налогоплательщика определяется как предоставленная налогоплательщику мера возможного или дозволенного поведения, обеспеченная юридическими обязанностями налогового органа и гарантиями предоставления государственной защиты [6, с. 24]; [33, с. 42]. Одной из наиболее удачных представляется дефиниция, предложенная С. Е. Смирных, согласно которой субъективные права налогоплательщиков – это «вид субъективных публичных прав частных лиц», при этом последние рассматриваются как «установленная законом мера и вид возможных действий ради достижения определенного социального блага, осуществление которых обеспечено нормативно закрепленной обязанностью органов (должностных лиц) публичной власти совершать определенные действия или воздержаться от них» [26, с. 31].

Изложенное позволяет выделить ключевые признаки субъективных прав налогоплательщиков, к которым относятся их публичная природа, предназначение определять меру возможного поведения налогоплательщика, возможность их реализации только по воле налогоплательщика, обеспеченность встречными обязанностями налогового органа и юрисдикционными механизмами принуждения к их исполнению, способность создавать налогово-правовые последствия.

Предпосылкой любых налоговых обязательств являются, по общему правилу, юридические факты, с которыми закон связывает возникновение, изменение и прекращение обязанностей по уплате налога, прав на применение налоговых льгот, вычетов и иных преференций, а также дифференциацию условий исполнения этих обязанностей и реализации соответствующих прав, поэтому свойство субъективных налоговых прав создавать налоговые последствия имеет наибольшую ценность и прикладное значение для налогоплательщиков. Совокупность налогов в денежном выраже-

нии, обязанность уплаты которых возлагается законом на налогоплательщика, охватывается понятием налогового бремени, что позволяет говорить о существовании субъективного права налогоплательщика на уменьшение налогового бремени как комплексной категории [4, с. 37-44], зиждущейся на стремлении каждого к сбережению и преумножению, чему способствует снижение любых экономических издержек, в т. ч. налогов.

Обоснование указанного права налогоплательщика как разновидности субъективных налоговых прав обнаруживается в их классификации по укрупненным группам прав в зависимости от сферы применения и защищаемых интересов (права на получение налогово-значимой информации, на участие в мероприятиях налогового контроля, на обжалование действий и решений налоговых органов). Одну из таких групп образуют права налогоплательщика на правильное применение закона налоговыми органами, гарантирующее возможность не выполнять неправомерные требования налоговых органов и не платить налоги в размере большем, чем установлено законодательством. С. Г. Пепеляев в числе таких основополагающих прав налогоплательщиков называет право применять налоговое законодательство наиболее выгодным для налогоплательщика способом и право на признание таких действий добросовестными, пока не доказано обратное. «Из всех прав налогоплательщика наиболее важным является право платить наименьшую сумму налога, исчисленную в соответствии с законом... Это право (или свобода) налогоплательщиков искать максимально выгодные налоговые последствия своей деятельности» [19, с. 165]. Таким образом, в общем виде субъективное право налогоплательщика на уменьшение налогового бремени можно определить как признаваемую государством и ограниченную законом меру дозволенного поведения налогоплательщиков в области определения наиболее выгодных для себя с точки зрения налоговых последствий форм деятельности и способов исполнения налоговых обязательств.

Особенностью категории субъективных прав в сфере налогообложения и взимания сборов, обусловленной их отраслевой принадлеж-

ностью, является то, что эти права зачастую производны от юридической обязанности, т. е. своей главной целью преследует обеспечение исполнения фискальной обязанности. И это относится не только к налогоплательщикам, но и к налоговым органам, для которых права по осуществлению государственного контроля за соблюдением налогового законодательства являются одновременно их компетенциальной обязанностью.

Уплата налогов, детерминированная самим фактом существования государства и являющаяся неотъемлемым признаком государственно-организованного общества, ввиду повышенной социальной значимости приобретает черты публичной конституционной обязанности, требующей особого механизма обеспечения ее исполнения каждым. Однако, учитывая сложную структуру налоговых правоотношений, разнонаправленность функций налога, а также стоящую перед законодателем задачу обеспечения справедливого баланса частных и публичных интересов на основе принципов равенства и экономической обоснованности налогообложения, становится очевидным, что одно лишь обязывание не способно достичь целей налогово-правового регулирования. Поэтому в системе налогово-правового регулирования возникает необходимость в дозволениях, но не любых, а лишь тех, которые способствуют наиболее эффективной реализации фискальной политики государства. В данном случае дозволения следует рассматривать как составляющую часть механизма юридического обеспечения процесса поступления обязательных платежей в бюджет, а мера правовой свободы, предоставленная фискально-обязанному лицу, проецируется не только на ее номинального обладателя, но и на властного субъекта, в чьем лице представлен публичный интерес.

Таким образом, в силу специфики налогово-правовых отношений, властной природы их возникновения, изменения и прекращения субъективные права налогоплательщиков носят преимущественно акцессорный характер по отношению к публично-правовой обязанности платить налоги и вносить иные обязательные платежи в бюджет. Здесь проявляется противоречие, замеченное Н.П. Кучерявенко и

закрывающееся в том, что «реализация субъективного права представителей властвующей стороны налоговых отношений направлена на обеспечение их интересов, выражающих, прежде всего, интерес государства – формирование доходных частей бюджетов, тогда как субъективное право обязанных лиц также направлено на реализацию этой цели, которая, однако, выражает не их интересы, а интересы властвующего субъекта» [16, с. 435].

Получается, что в стремлении выбрать наиболее благоприятный с точки зрения налоговых последствий вариант поведения из числа дозволенных законом налогоплательщик действует скорее в чужом, нежели собственном интересе, вследствие чего искажается традиционное предназначение субъективного права, ориентированного на реализацию ценностей, противных экономическим интересам его носителя. Подобное соотношение публичного и частного начал в субъективном налоговом праве не всегда оправдывается, но всецело объясняется природой властеотношений, юридическим неравенством, исторически сложившимся и законодательно оформленным преобладанием воли одного субъекта над волей другого, которое иллюстрируется классической парадигмой «*ius publicum privatorum pactis mutari non potest*» («публичное право не может быть изменено соглашением частных лиц»).

Смысл существования субъективного права заключается в воплощаемом им в правовой форме интересе субъекта. Так, не вступая в принципиальную дискуссию о соотношении права и интереса, отметим, что большинством правоведов указывается на предоставление субъективного права в целях удовлетворения интересов управомоченного лица, поскольку интерес является правообразующей категорией и побудительным мотивом к реализации субъективного права, благодаря чему право обретает способность воплощаться в жизнь и воздействовать на регулируемые им общественные отношения [1, с. 115-116]; [17, с. 29-31]. При этом в основе правомерного интереса всегда лежит определенная осознанная потребность носителя субъективного права, вследствие чего удовлетворение этого инте-

реса является целью поведения одновременно и управомоченного, и обязанного лица. Тем самым, предпосылкой субъективного права налогоплательщика является потребность, обусловленная конкретными юридическими и экономическими факторами и осознанная налогоплательщиком, а целью – правомерный интерес в ее удовлетворении.

Для хозяйствующих субъектов субъективное налоговое право имеет ценность постольку, поскольку обеспечивает реализацию их имущественных интересов как участников экономических отношений. При этом цели, преследуемые налогоплательщиками в уменьшении налогового бремени, характеризуются экономико-правовым дуализмом, первая составляющая которого направлена на удовлетворение своих имущественных интересов, а вторая – на элиминирование негативным юридическим последствиям. Государство же в лице налоговых органов стремится к максимальной полной мобилизации денежных средств в казну, используя все имеющиеся у него властные полномочия. Объединяющим фактором, позволяющим каждому из субъектов налоговых отношений реализовать свои интересы, выступает правовая резиньяция, т.е. тотальная связанность законодательно очерченными границами должного и дозволенного. Так, уже в учении А. Смита ясно прослеживалась идея о том, что обязанности уплатить налог в определенный срок и в определенном размере корреспондирует право плательщика знать размер и срок уплаты налога, установленные и формально закрепленные государством [27, с. 588-589]. Данный принцип практически без изменений нашел отражение в п. 6 ст. 3 НК РФ. Применительно к проблеме уменьшения налогового бремени знание плательщиком нормативно установленных правил налогообложения позволяет ему исполнять фискальные обязанности любым легальным и в то же время удобным для себя способом (выбирать объект налогообложения, использовать льготы, освобождения, отсрочки и рассрочки платежа, варианты учета доходов и расходов), что подтверждается Постановлением Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 №9-П. Тем самым, одной из предпосылок возникновения и гарантией

действительности субъективного налогового права служит принцип правовой определенности налогообложения.

В правовой системе любого демократического правового государства действует общедозволительный принцип «все, что не запрещено законом, разрешено», и лишь для органов государственной власти данное правило трансформируется зеркальным образом. Применительно к конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы приведенный принцип проявляется в праве государства требовать от налогоплательщика исполнения фискальной обязанности строго на условиях, заданных закрепленными в законе элементами налогообложения. В этом смысле нельзя не согласиться с высказыванием Д. В. Винницкого о том, что налоговому праву свойственны не отношения полного подчинения одного участника воле и усмотрению другого, а отношения, базирующиеся на прямом подчинении налоговым нормам, регламентирующим деятельность всех участвующих лиц [8, с. 159]. Противное означало бы нарушение принципов равенства и верховенства закона, на что обращено внимание в Постановлении Конституционного Суда РФ от 15.07.1999 №11-П.

Следует отметить, что в некоторых зарубежных правовых системах (США, Канада, Франция, ЮАР) приняты декларации либо хартии прав налогоплательщиков, призванные упорядочить взаимоотношения последних с фискальными органами. К примеру, Хартия прав налогоплательщиков США (Taxpayer Bill of Rights, USA) гласит, что каждый имеет право платить только ту сумму налога, которая с них причитается в соответствии с законом, включая проценты и штрафы, и ожидать, что налоговая служба правильно рассчитает все налоговые выплаты. Другие аналогичные акты в числе основных прав налогоплательщиков, признаваемых и защищаемых государством, также провозглашают право на определенность и право платить налог не больше положенного [7, с. 64].

Налоговая обязанность считается сформированной и подлежащей исполнению с момента формального определения обязанного лица и

всех элементов налогообложения. Государство, устанавливая налог, расценивает избранные им элементы налогообложения как необходимые и в своей совокупности достаточные для реализации определенной фискальной политики. При этом можно говорить, во-первых, о правовой достаточности, заключающейся в наличии того минимума элементов налогообложения, который предусмотрен ст. 17 НК РФ, а во-вторых, об утилитарной достаточности, заключающейся в способности налога при данном наборе элементов достичь намеченных экономических целей. Представляется, что вопросы, не нашедшие отражения в законе о введении налога, оцениваются государством как не оказывающие негативного влияния на процесс мобилизации обязательных платежей. В свою очередь, хозяйствующему субъекту вменяется только та обязанность, которая формируется закрепленными в законе элементами налогообложения – элементами, о которых налогоплательщик осведомлен и которые облечены в правовую форму. Во всем остальном, не регламентированном законодателем, налогоплательщик свободен в выборе варианта налогово-значимого поведения, что воплощает известный принцип «ubi jus incertum, ibi nullum» («если закон не определен, то закона нет»).

Фискальные обязывания и запреты, по общему правилу, распространяют свое действие только на те аспекты деятельности налогоплательщиков, которые включены законодателем в диспозиции соответствующих правовых норм. Казалось бы, учитывая цели налогово-правового регулирования, можно говорить о том, что поведение налогоплательщика, выходящее за пределы описанного в законе, как необходимого для своевременной и полной уплаты налога, не является объектом налоговых правоотношений. Вместе с тем, если действия (бездействие) хозяйствующего субъекта непосредственно влияют на объем его налогового бремени, а значит изменяют содержание налогового правоотношения, следует признать, что они осуществляются в рамках отношений по уплате налогов и сборов. Примерами тому служат право налогоплательщика указать в счете-фактуре как юридический, так и фактический

адрес, поскольку законодателем данный вопрос не регламентирован (см. Постановление ФАС МО от 30.08.2006 №КА-А40/8088-06), право самостоятельно определять период списания безнадежной дебиторской задолженности в убыток, поскольку ст. 265 НК РФ не предусматривает предельного срока для такого списания (см. Постановление ФАС УО от 08.02.2006 №Ф09-155/06-С7), право на применение нулевой ставки НДС в случае поступления оплаты от третьего лица, не являющегося покупателем, поскольку ст. 165 НК РФ не содержит норм, регулирующих отношения сторон по исполнению обязательств за поставленный товар (см. Постановление ФАС СЗО от 28.06.2006 №А05-47/2006-34) и т.д.

Изложенное позволяет прийти к выводу, что субъективное право налогоплательщика есть юридическая возможность, предоставляемая налогоплательщику в сфере как урегулированного, так и неурегулированного налоговым законодательством поведения. В последнем случае границы субъективного права шире, поскольку определяются не законодателем, а самим налогоплательщиком. Аналогичным образом п. 7 ст. 3 НК РФ de facto создает правило, согласно которому действия (бездействие) фискально-обязанных лиц, описанные в правовых нормах, содержащих неустранимые дефекты законодательного установления, признаются допустимыми, т. к. осуществляются в сфере, не урегулированной законом, а значит налогоплательщику принадлежит субъективное право на совершение таких действий (бездействия). Данный вывод соотносится с позицией Конституционного Суда РФ, изложенной в Постановлениях от 08.10.1997 №13-П и от 28.03.2000 №5-П, согласно которой законы о налогах должны быть конкретными и понятными, а формальная определенность налоговых норм предполагает их достаточную точность. Напротив, расплывчатость налоговых норм не согласуется с принципом равенства налогообложения, вытекающим из ч. 1 ст. 19 Конституции РФ и п. 1 ст. 3 НК РФ, т. к. несет риски их произвольного и дискриминационного применения в отношении налогоплательщиков, а потому налог, предусмотренный в дефектных с точки зрения требований юридической

техники норм, не может считаться законно установленным и, следовательно, обязательным к уплате.

Специфика механизма правообразования в контексте субъективных прав налогоплательщиков и основанные на ней подходы к разграничению правомерного поведения налогоплательщиков, направленного на уменьшение налогового бремени, и незаконного уклонения от уплаты налогов становились объектом внимания налоговиков. Так, заслуживает поддержки классификация С. Е. Смирных субъективных прав налогоплательщика в зависимости от их закрепления в законодательстве на те, которые перечислены в налоговом законе (специальные права), и те, которые в нем не названы, но проистекают из иных отраслей и общего смысла законодательства (общие права) [26, с. 37].

Однако российское законодательство о налогах и сборах не отражает в полной мере корреляцию содержания правомерного поведения налогоплательщиков с общедозволительным принципом правового регулирования, что отнюдь не способствует четкому и единообразному пониманию правовых последствий уменьшения налогового бремени и, как следствие, укреплению принципов законности и правовой определенности налогообложения. Основные права налогоплательщиков перечислены в п. 1 ст. 21 НК РФ, при этом законодатель установил, что налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. Несмотря на избранную законодателем модель регулирования налоговых правоотношений на основе открытого перечня субъективных прав, представляется неоправданным наделение хозяйствующих субъектов только теми правами, которые прямо и непосредственно поименованы в действующем налоговом законодательстве, ограниченном НК РФ и принимаемыми в его развитие федеральными законами (п. 1 ст. 1 НК РФ).

Во-первых, нормативное закрепление исчерпывающей совокупности прав, необходимых налогоплательщикам для эффективной реализации своих экономических интересов во всем многообразии рыночных отношений – а именно они создают имущественную базу для

налогообложения и задают направление развития системы фискального регулирования – по объективным причинам вряд ли возможно.

Во-вторых, процесс налогообложения, вторгаясь в сферу интересов собственника, всецело подчинен принципам законности и правовой определенности, а значит обязанность налогоплательщика по отчуждению части имущества в виде налога и корреспондирующее ей право требования налогового органа возникают только в случаях, прямо названных в законе. Поскольку налогоплательщику разрешается все, что не запрещено налоговым законодательством, было бы уместнее говорить об исчерпывающем перечне адресованных налогоплательщику обязанностей и обеспечивающих их исполнение запретов.

В-третьих, по смыслу ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, выявленному Конституционным Судом в своих Постановлениях от 15.07.1999 №11-П и от 14.07.2005 №9-П, ограничения прав хозяйствующих субъектов в сфере налогообложения, допустимы лишь в том случае, если они обусловлены конкретными конституционно значимыми целями. При этом субъективные права и степень их ограничения должны быть четко и недвусмысленно определены законодателем в тексте нормативного акта. Применительно к п. 2 ст. 21 НК РФ возникает первый вопрос о том, какие из указанных в ч. 3 ст. 55 Конституции РФ целей преследовал законодатель, ограничивая права налогоплательщиков прямо поименованными в самом кодексе и федеральных законах, учитывая тот факт, что установлением элементов налогообложения создаются все необходимые предпосылки для уплаты каждого налога, и второй – о том, какие конкретно субъективные права им ограничены и в какой степени. Очевидно, что ответы на данные вопросы получить невозможно.

В-четвертых, налоговое бремя хозяйствующих субъектов формируется не только собственно налогово-правовыми нормами, но и положениями смежных отраслей законодательства. Речь идет не о правовых нормах вообще, применение которых может иметь налоговые последствия и к которым, в первую очередь, относится гражданское законодательство, а о положениях, содержание которых имманент-

тно включает элементы налогообложения, в частности законодательстве о бухгалтерском учете. Так, п. 1 ст. 374 НК РФ ставит возникновение объекта налогообложения по налогу на имущество организаций в зависимость от признания имущества основным средством на основе существующего порядка ведения бухгалтерского учета. В силу п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» налогоплательщик вправе избежать уплаты налога путем отражения в учете имущества стоимостью не более 40 000 руб. как материально-производственные запасы (см. Постановление ФАС ПО от 02.08.2012 №А65-28030/2011). Кроме того, благодаря принятой в организации учетной политике, она может уменьшить налоговые выплаты через применение специальных коэффициентов амортизации и амортизационной премии, формирование резервов, выбор наименее затратных с точки зрения налоговых обязательств методов списания в расходы процентов по займам и кредитам, изменение перечня прямых затрат, позволяющих одновременно снизить размер налоговой базы по налогу на прибыль и т.д.

Таким образом, соответствующими закону, а значит правомерными, следует считать действия (бездействие) налогоплательщиков, хотя и приводящие к уменьшению налогового бремени, но связанные с использованием прав, предусмотренных как законодательством о налогах и сборах, так и другими нормативно-правовыми актами. При этом непоименованные в законе действия должны признаваться правомерными при отсутствии правового запрета на их совершение, поскольку содержание не предусмотренных законом субъективных налоговых прав раскрывается через отсутствие признаков несоблюдения запрета и неисполнения (ненадлежащего исполнения) фискальных обязанностей. Такое понимание правила «все, что не запрещено, разрешено» приобретает, по словам С. С. Алексеева, достаточно определенное, очерченное границами и принципами содержание и не дает повода для его интерпретации в антипубличных целях в том значении, что общедозволительный тип правового регулирования связан с перечнем конкретных запретов, а «все» приобретает

смысл находящегося за пределами конкретно запрещенного [2, с. 131].

В то же время, необходимо понимать, что право на уменьшение налогового бремени является собирательным понятием и включает в себя совокупность всех субъективных налоговых прав (как названных в законе, так и нет), использование которых по смыслу Постановления Конституционного Суда РФ от 27.05.2003 №9-П влечет одновременное прекращение фискальной обязанности в соответствующей части. Учитывая, что введение правового запрета преследует цель обеспечения надлежащего исполнения фискальной обязанности, а возложение обязанности предполагает запрет, недопустимость ее неисполнения, на практике зачастую возникают сложности с установлением состава налоговых прав хозяйствующего субъекта, и следовательно, с определением наличия или отсутствия возможности уменьшить объем своих налоговых обязанностей. Так, Н. А. Русяев в качестве эссенциальной особенности юридической техники российского законодательства о налогах и сборах отмечает, что «право на налоговую оптимизацию сформулировано в общем виде и в столь же общем виде ограничено обязанностью каждого платить налоги» [23, с. 4]. Поэтому первостепенное значение приобретает задача выявления своего рода «минимального стандарта» как необходимого и достаточного объема нормативной фиксации потенциального действия (бездействия), позволяющего квалифицировать себя в качестве правомерного уменьшения налогового бремени.

Направление выработки унифицированного подхода к разграничению субъективного налогового права и юридической налоговой обязанности видится в п. 7 ст. 3 НК РФ, согласно которому все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Исходя из данной общей нормы, формирование субъективных прав фискально-обязанных лиц из числа не предусмотренных законодательством происходит по остаточному принципу, т.е. своеобразным онтологическим условием правомерного уменьшения налоговой нагрузки «*sine qua non*» становится

правовая неопределенность в вопросе о существовании фискальной обязанности в конкретном казусе. Напротив, отсутствие сомнений в объеме, характере и содержании ожидаемого от налогоплательщика поведения является признаком позитивного обязывания или запрета, исключающих возможность уменьшения налогового бремени в соответствующей части. Примером здесь может служить закрытый перечень расходов, не позволяющий лицам, применяющим упрощенную систему налогообложения, уменьшить налоговую базу на сумму издержек, прямо не предусмотренных ст. 346.16 НК РФ (см. Постановление ФАС ПО от 17.10.2013 №А57-13573/2012). Таким образом, критерием правомерности поведения, связанного с уменьшением налогового бремени, является принадлежность налогоплательщику субъективного права на совершение определенного действия (бездействия) и отсутствие правового запрета, что устанавливается в результате субъективации объективной нормы п. 7 ст. 3 НК РФ и иных налогово-правовых норм дозволительного характера.

Субъективное право как формально определенная мера свободы приобретает подлинную ценность для общественных отношений лишь при обращении к нему управомоченного лица. В частности, действия, направленные на уменьшение налогового бремени, представленного обязанностью по уплате налога, есть не что иное, как процесс активного воздействия на содержание налогового правоотношения. При этом бездействие в налоговом праве имеет не меньшее правовое значение, поскольку пассивное поведение как воздержание от совершения сделок и хозяйственных операций, с которыми закон связывает возникновение или увеличение налоговых обязательств, также характеризует один из способов влияния на формирование размера налогового бремени.

Вместе с тем, не всякое поведение, связанное с использованием субъективных налоговых прав, влечет собственно налоговые последствия в виде возникновения, изменения или прекращения обязанностей по уплате налогов. К числу таких исключений относятся, прежде всего, процедурные права налогоплательщиков, предоставляемые им в рамках

налогового информирования, проведения мероприятий налогового контроля, обжалования действий (бездействия) и решений налоговых органов и их должностных лиц и т.п. Кроме того, в ряде случаев преференциальные налоговые последствия в виде освобождения от исполнения налоговых обязанностей, возникающая в силу пассивного поведения, не могут быть изменены или прекращены никакими активными действиями налогоплательщика. Примером здесь может служить приведенный в п. 2 ст. 149 НК РФ перечень операций, освобождаемых от обложения НДС, в отношении которых закон не предусматривает ни возможности, ни порядка отказа от использования указанного освобождения. По сути, такое освобождение не преследует фискальных задач и установлено в целях государственного регулирования ценообразования в отношении товаров (работ, услуг), указанных в п. 2 ст. 149 НК РФ, отчего право не платить налог с соответствующих операций фактически таковым не является, а служит юридико-техническим приемом установления порядка уплаты налога, основанного на запрете начислять налог в обозначенных случаях. Поскольку с таким «освобождением» налогоплательщика связывает не воля, а императивное предписание закона, основанием соответствующих налоговых последствий надлежит считать не субъективное право, а позитивную обязанность налогоплательщика.

Как известно, классическая модель субъективного права представлена в общей теории права триединством элементов, именуемых правомочиями, чему следует и структура субъективного налогового права. Первым из них является право на совершение определенного действия или на отказ от его совершения, т.е. «право на действия самого управомоченного» [3, с. 46]. Хозяйствующий субъект, выступая в роли управомоченного лица, реализует свои имущественные интересы собственными силами и средствами, чему предшествует принятие им волевого и осознанного решения о выборе варианты поведения – совершении или отказе от совершения того или иного действия. Полномочия государства здесь ограничены законом, создающим юридические гарантии

невмешательства публичной власти в область свободного волеизъявления частных лиц.

В то же время, свобода действий налогоплательщиков естественным образом ограничена их конституционными фискальными обязанностями, неразрывно коррелирующими с правом налоговых органов требовать уплаты налогов в установленные законом сроки, порядке и размере. Осуществляя деятельность по уменьшению налогового бремени, налогоплательщик, тем самым, совершает выбор, во-первых, между совершением имеющих налоговые последствия хозяйственных операций или отказом от их совершения, а во-вторых, в случае избрания первого варианта – между уплатой налога в общем порядке или использованием методов оптимизации налогообложения, разрешенных либо не запрещенных законом и позволяющих не уплачивать этот налог либо уплатить его в меньшем размере или в более поздние сроки. Так, легальная возможность уменьшения налогового бремени заложена в самом законодательстве о налогах и сборах, предусматривающем различные режимы налогообложения, методы учета доходов и расходов, налоговые льготы, вычеты и прочие преференции. Право выбора одного из множества вариантов поведения, в т. ч. при исчислении и уплате обязательных платежей в бюджет, является неотъемлемым признаком субъективного права. Как указывает Р. А. Гаврилюк, «правоееспособный член гражданского общества свободно делает выбор между возможностью уплатить легитимно установленные налоги и вследствие этого получить дальнейшую возможность реализовать себя в полном объеме как личность и собственник и возможностью уйти от уплаты налога с помощью тех же легитимных способов и приемов, а также и нелегитимных, подвергая... себя многим весьма серьезным опасностям опять же как собственник и личность» [10, с. 49]. Отличие равнозначных с точки зрения практической реализации вариантов законного и незаконного уменьшения налоговой нагрузки заключается в том, что в первом случае налогоплательщик делает выбор между использованием легальных дозволений или отказом от них, в чем выражается реализация сопровож-

дающего исполнение фискальной обязанности субъективного налогового права, а во втором – между юридически санкционированным правомерным поведением и противоправным, не возникающим из субъективного права, а значит не пользующимся государственным признанием и защитой. Поэтому представляется, что Р. А. Гаврилюк, говоря об «опасностях», имеет в виду не последствия сознательного выбора налогоплательщиком противоправного поведения, а риски, связанные с ошибками в правовой оценке избранного налогоплательщиком способа уменьшения налогов.

Особенностью поведения налогоплательщиков является дихотомия его активной и пассивной форм. Совершение активных действий, направленных на уменьшение налогового бремени, одновременно есть бездействие в виде неуплаты соответствующей части налогов. В контексте классической концепции правового регулирования пассивного поведения [15, с. 81]; [9, с. 69-72] субъективное право на бездействие, выражающееся в отказе от уплаты налога в сумме, превышающей законно установленный размер, находит в налогово-правовой норме свое отражение, опосредованное нормативным описанием того действия, которое не было совершено. В то же время, в ряде случаев бездействие в виде отказа налогоплательщика от использования предоставленного ему налогового права, например, предусмотренного ст. 145 НК РФ, влечет за собой необходимость активного поведения, т.е. вызывает фискальную обязанность. Характер действия, помимо прочего, имеет значение для надлежащей правовой оценки уменьшения налогового бремени, ведь одно и то же субъективное налоговое право может быть реализовано посредством различного поведения: от реальных действий по использованию конкретного субъективного права в соответствии с его назначением до действий, направленных на создание видимости их совершения.

Следующей составляющей субъективного права налогоплательщика является правомочие требования от другого участника налоговых правоотношений, т.е. государства в лице налоговых органов, совершения тех или иных действий либо воздержания от их совершения

(бездействия). Как справедливо замечает Е. Я. Мотовиловкер, «наличествующий у управомоченного субъекта определенный интерес невозможно осуществить без определенного поведения других субъектов» [18, с. 40]. Аналогичной точки зрения придерживается С. Е. Смирных, указывая, что «установленная нормой налогового права мера возможного поведения лишь тогда составляет субъективные права налогоплательщиков, когда ее реализация поставлена в зависимость от поведения должностных лиц налоговых органов» [26, с. 17]. Однако необходимо добавить, что поведение налогового органа, от которого зависит возможность реализации налогоплательщиком субъективного права, должно быть названо в законе в качестве юридически необходимого. В противном случае реализация субъективного налогового права не может быть гарантирована, поскольку будет обеспечена не обязанностью налогового органа, а его усмотрением.

Принадлежащее налогоплательщику правомочие требования, на первый взгляд, не типично для публично-правовой природы фискальных отношений, однако последние, являясь представительными-обязывающими отношениями, требуют наличия определенного механизма юридического обеспечения исполнения взаимных обязанностей государства и налогоплательщиков. Его предназначение приобретает особую ценность в тех случаях, когда налогоплательщик не может реализовать принадлежащее ему субъективное право, полагаясь исключительно на собственные действия (см. Постановление 16-го ААС от 18.09.2013 №А15-2723/2012, Постановление 4-го ААС от 02.10.2015 №А78-7499/2015). Именно в совокупности с правом требования исполнения обязанности правомочие на собственные действия конституируют субъективное налоговое право в его регулятивном аспекте. Так, по словам О. С. Иоффе, «право всегда является правом не на свои собственные, а на чужие действия» [13, с. 49]. Наиболее ярким примером данного правомочия являются возникающие из переплаты налога, образовавшейся в результате легального уменьшения налогового бремени, возвратно-зачетные налоговые обязательства, где налоговые органы, представляющие инте-

рессы бюджета, выступают на стороне должника, а налогоплательщик либо налоговый агент – на стороне кредитора.

В налоговых правоотношениях эффективность реализации государством правомочия требования уплаты налога не меньше зависит от поведения налогоплательщика, чем такое же правомочие налогоплательщика от действий налоговых органов. Фискально-обязанное лицо не является статичным объектом властного воздействия, перед государством оно выступает полноправным, активным субъектом правоотношения с собственными экономическими интересами. Российское налоговое законодательство и практика его применения отводят налогоплательщику в вопросах определения действительного объема налогового бремени едва ли не большую роль, нежели государству. Несмотря на то, что юридические обязанности в сфере налогообложения возникают в силу одностороннего властного веления государства, формирование налогового бремени в конкретном правоотношении невозможно без сознательного волевого участия фискально-обязанного лица. Исключение из данного правила составляют случаи, в т. ч. предусмотренные п. 2 ст. 52 НК РФ, когда определение объекта налогообложения, налоговой базы и исчисление налога осуществляется непосредственно налоговым органом. Тем самым, посредством предметных действий налогоплательщика, осуществляемых в рамках принадлежащих ему правомочий, происходит субъективация объективно-правового обязывания. В этом смысле справедливой представляется позиция Р. А. Гаврилюк, которая сводится к тому, что рассмотрение государства исключительно как управомоченного субъекта, а налогоплательщика – как исключительно обязанного, искажает природу налога, поскольку в указанном случае налог не уплачивается налогоплательщиком, а взыскивается государством [10, с. 48-49]. Здесь проявляется в качестве основополагающего принципа налогообложения презумпция добровольной уплаты налогов, при которой принуждение к исполнению налоговой обязанности расценивается только как способ обеспечения названного принципа [30, с. 39].

Именно как субъект фискального регулирования, а не его объект, налогоплательщик проявляет сознательное отношение к налогово-правовым предписаниям и своим волеизъявлением создает юридически значимые последствия в виде фискальных обязанностей, объем которых определяется размером налогового бремени. Выбор способов и средств, обеспечивающих надлежащее исполнение налоговой обязанности с минимальными затратами, следует рассматривать в качестве готовности налогоплательщика с точки зрения воли, сознания, организационных, имущественных и иных предпосылок к непосредственной реализации статуса субъекта налогового права. Волевой аспект является ключевым и в концепции налоговой правосубъектности С. Г. Пепеляева, который в рамках дефиниции понятия налогоплательщика указывает на свойства дееспособного в государственно-правовом смысле лица проявить волю к взиманию законно возложенного налога и обладать возможностью его уплаты [20, с. 16].

Участие в формировании налогового бремени является не только конституционной обязанностью, но и одновременно правом налогоплательщика, в частности на определение таких экономических и правовых последствий своей деятельности в их сравнении с установленными законом элементами налогообложения, при которых элиминируется риск произвольного вменения налогового платежа, исходя из интересов казны или налоговых органов, но не интересов законности. Иными словами, признание за налогоплательщиком права на легальное уменьшение налогового бремени означает предоставление ему равных с государством возможностей для определения содержания конкретного текущего или прогнозируемого налогового правоотношения. При этом действия (бездействие), направленные на уменьшение налогового бремени и осуществляемые в рамках полномочий налогоплательщика, выполняют одновременно две функции – формирование налогового бремени хозяйствующего субъекта и защита его частных имущественных интересов от субъективно завышенных налоговым органом фискальных требований.

В аспекте правомочия требования важно разграничивать субъективные права налогоплательщика от его законных интересов, хотя и те, и другие имеют легальные основания и могут преследовать цель уменьшения налогового бремени. Главное их отличие заключается в том, что законный интерес, как и субъективное право, возникает из норм налогового права, а его удовлетворение зависит от действий налогового органа, однако законный интерес налогоплательщика не подразумевает определенного поведения налоговых органов и не обеспечен их конкретной юридической обязанностью [33, с. 42]. На практике необеспеченность законного интереса налогоплательщика заранее определенным результатом с предсказуемыми налоговыми последствиями, как правило, наличием у налогового органа дискреционных полномочий. Так, налогоплательщик может иметь законный интерес в снижении налоговой нагрузки посредством получения инвестиционного налогового кредита, вправе обращаться с соответствующим заявлением в налоговый орган, но удовлетворение такого заявления не является обязанностью последнего, т. к. в силу положений ст. ст. 66, 67 НК РФ принятие решения по данному вопросу отдано на усмотрение налогового органа (см. Постановление 9-го ААС от 22.02.2013 №А40-117434/12-115-837).

Наконец, третий элемент структуры субъективного права образует именуемая притязанием возможность обратиться за защитой нарушенного права к соответствующим юрисдикционным органам – в вышестоящий по подчиненности административный орган, к вышестоящему должностному лицу или в суд. Сразу отметим, что налоговое притязание рассматривается большинством авторов исключительно в составе субъективного права государства на принуждение к исполнению фискальных обязанностей. К примеру, А. Т. Шаукенов пишет: «Налоговое правопритязание представляет собой возможность применения государством-казной в отношении правонарушителя мер принудительного воздействия» [31, с. 36]. Причины такого одностороннего подхода восходят к диктуемому публично-правовой природой налоговых правоотношений императивному методу их регулирования, и

все же налогоплательщик вступает во взаимодействие с государством как субъект с самостоятельными имущественными интересами, пределы реализации которых определены законом, а значит подлежат беспристрастной юридической защите от их нарушений, в т. ч. от произвольных действий органов власти. Предположить отсутствие у налогоплательщика правомочия притязания к государству – значит, во-первых, нивелировать другие имеющиеся у него правомочия, которые не смогут возыметь правовой эффект ввиду отсутствия механизмов воздействия на обязанных участников правоотношений, а во-вторых, поставить налогоплательщика в заведомо неравное положение с налоговыми органами, что противоречило бы ч. 1 ст. 19 Конституции РФ. Более того, поскольку в налоговых правоотношениях плательщику всегда противостоит налоговый орган, то правомочие притязания направлено на обеспечение закрепленных в ст. ст. 45, 46 Конституции РФ гарантий государственной защиты прав и интересов каждого в административном или судебном порядке, в т. ч. от действий (бездействия) органов государственной власти и их должностных лиц.

Правопритязание является тем ядром правореализации, благодаря которому субъективное право налогоплательщика на уменьшение налогового бремени не остается объектом лишь теоретических исследований, а получает реальное воплощение в налоговых правоотношениях и достигает своего полезного эффекта в виде нейтрализации негативных имущественных последствий налогообложения или угрозы их возникновения. Недаром еще О. С. Иоффе и С. Д. Шаргородский писали: «Субъективное право не было бы правом, если бы его осуществление не обеспечивалось мерами государственного принуждения... поэтому возможность прибегнуть в необходимых случаях к принудительной силе государственного аппарата существует не параллельно с другими закрепленными в субъективном праве возможностями, а свойственна им самим, т. е. без этого они не были бы юридическими возможностями» [14, с. 225]. Иными словами, правомочие налогоплательщика на притязание является гарантией существования у него

субъективных налоговых прав в целом, без которого последние носили бы исключительно декларационный характер.

Нельзя не заметить, что специфика правового притязания налогоплательщиков заключается в его субстанциональной близости к правопритязанию фискально-управомоченных органов. Во-первых, тот факт, что субъективное право налогоплательщика является факультативным по отношению к основной обязанности по уплате налога, дает основания говорить о совпадении притязаний налогового органа и налогоплательщика в единстве преследуемой ими цели, а именно поступлении налога в бюджет и признании налоговой обязанности исполненной. При этом споры, возникающие в практике налоговой оптимизации при осуществлении налогоплательщиками своих прав, являются лишь следствием разногласий в понимании объема прав и обязанностей, включаемых в содержание конкретного налогового правоотношения.

Во-вторых, государство реализует притязание в случае неисполнения фискальной обязанности в установленном законом размере, в то время как налогоплательщик прибегает к аналогичному правомочию в случае вменения ему фискальной обязанности в объеме, превышающем предусмотренный законом. Таким образом, в налоговых правоотношениях единственным предметом притязания является объем налогового бремени.

В-третьих, правомочие налогового притязания, независимо от его носителя, служит инструментом защиты однородных интересов как субъектов хозяйствования, так и публичных образований. «Специфика большинства охраняемых НК РФ правоотношений такова, что они являются имущественными, т. е. возникают по поводу имущества, по поводу денежных средств... Основной вред, причиняемый налоговыми правонарушениями, носит имущественный характер» [32, с. 46-47]. В то же время, не подлежит сомнению тот факт, что пострадавшей стороной при аномальном ходе налоговых правоотношений может выступать не только бюджет. Как справедливо замечено А. К. Саркисовым, «налоговый конфликт не всегда порождается деликтологической ситу-

ацией, вызванной неправомерным поведением налогоплательщика» [24, с. 21]. В омонимичных ситуациях излишнее взыскание налога причиняет вред уже имущественным интересам налогоплательщика.

Право частной собственности, исходя из его места в системе конституционных прав и свобод, не является абсолютным и не принадлежит к тем правам, которые в силу ч. 3 ст. 56 Конституции РФ не подлежат ограничению ни при каких условиях. Оценивая соотношение частного интереса в защите принадлежащего на праве частной собственности имущества и публичного интереса в поступлении доли этого имущества в доход государства, Конституционный Суд в Постановлении от 17.12.1996 №20-П разъяснил, что налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, т. к. иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Поэтому взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности. Однако это не означает отсутствие у частных лиц права на защиту интересов собственности от действий и решений фискальных органов, если последние не соответствуют закону. В той мере, в какой допустимо посредством указания в законе ограничение того или иного права, следует признать возможность защиты этого права регламентированными тем же законом средствами. Обращаясь к правомочию притязания, налогоплательщик имеет цель вывести спорную часть своего имущества из-под сферы действия налогового закона, добившись в соответствующей юрисдикционной процедуре признания его не подлежащим обложению или подлежащим в более поздние сроки, тем самым, ограничивая доступ государства к имуществу, в т. ч. денежным средствам, налогоплательщи-

ка. Таким образом, правомочия притязания как налогоплательщика, так и государства всегда направлены на принудительную защиту имущественных интересов.

Вместе с тем, правомочия притязания фискально-обязанных и фискально-управомоченных лиц имеют и существенные различия. Так, для налоговых органов, в отличие от налогоплательщиков, притязание является не только правом, но одновременно обязанностью, что проистекает из их компетенции, определенной в ст. 6 Закона РФ «О налоговых органах РФ» от 21.03.1991 №943-1. Кроме того, налоговый орган не всегда имеет объективную необходимость в использовании правомочия притязания. К примеру, в предусмотренных ст. ст. 46, 47 НК РФ случаях он способен обеспечить поступление в бюджет налога без обращения к судебным либо иным органам, т.е. прибегая лишь к праву на собственные действия в виде обращения взыскания на денежные средства и иное имущество налогоплательщиков.

Приведенный правовой анализ показывает, что налогоплательщики и иные фискально-обязанные лица выступают в налоговых правоотношениях не в роли объекта властного воздействия, а в роли полноправных субъектов правоотношений с присущими им интересами, правами и обязанностями. При этом одним из важнейших для гармонизации фискальной политики и развития налоговых правоотношений является субъективное право налогоплательщика на уменьшение налогового бремени, которое следует воспринимать как собирательное понятие, образуемое совокупностью субъективных публичных прав налогоплательщика, как прямо предусмотренных, так и не поименованных налоговым законодательством, и определяемое как обеспеченная юридическими обязанностями налоговых органов и гарантиями государственной защиты мера возможного поведения налогоплательщика, направленного на полное или частичное прекращение налоговых обязательств, изменение сроков их исполнения и, соответственно, на уменьшение размера подлежащих уплате в бюджет налогов.

Библиография

1. Алексеев С. С. Общая теория права. Т. II / С. С. Алексеев.-М.: Юридическая литература, 1982.-360 с.
2. Алексеев С. С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве / Под ред. Плеханова Л. А.-М.: Юридическая литература, 1989.-288 с.
3. Архипов С. И. Субъект права: теоретическое исследование / С. И. Архипов.-СПб: Юридический Центр Пресс, 2004.-469 с.
4. Барташевич С. В. Налоговое бремя как правовая категория // Налоги и налогообложение.-2010.-№6.-С. 37-44.
5. Валиев Ю. К. Метод разрешения в административном праве: Автореф. ... канд. юрид. наук. М.: МУ МВД РФ, 2009.-27 с.
6. Варийчук Е. К. К вопросу о соотношении субъективных прав и законных интересов в налоговом праве // Финансовое право.-2009.-№8.-С. 22-26.
7. Вахитов Р. Р. Хартия налогоплательщика улучшает взаимоотношение сторон в налоговых отношениях // Налоговед.-2005.-№4.-С. 64.
8. Винницкий Д. В. Субъекты налогового права // Д. В. Винницкий.-М.: Норма. 2000.-192 с.
9. Врублевский Е. Бездействие и причинность // Правоведение.-1971.-№1.-С. 69-72.
10. Гаврилюк Р. А. Налог как правообязанность праводеспособного члена гражданского общества // Налоги и налогообложение.-2005.-№2.-С. 47-49.
11. Дурденевский В. Н. Субъективное право и его основное разделение // Правоведение. 1994. №3. С. 78-95.
12. Зеленцов А. Б. Административно-правовой спор: вопросы теории / А. Б. Зеленцов.-2 изд.-М.: Изд-во РУДН, 2009.-692 с.
13. Иоффе О. С. Правоотношение по советскому гражданскому праву / О. С. Иоффе.-Л.: Изд-во ЛГУ, 1949.-144 с.
14. Иоффе О. С., Шаргородский С. Д. Вопросы теории права / О. С. Иоффе, С. Д. Шаргородский.-М.: Госюриздат, 1962.-381 с.
15. Кудрявцев В. Н. Правовое поведение: норма и патология / В. Н. Кудрявцев.-М.: Наука, 1982. 287 с.
16. Кучерявенко Н. П. Курс налогового права. Т. 2 / Н. П. Кучерявенко.-Харьков: Легас, 2004.-600 с.
17. Малько А. В., Субочев В. В. Законные интересы как правовая категория / А. В. Малько, В. В. Субочев.-СПб: Юридический центр Пресс, 2004.-359 с.
18. Мотовиловкер Е. Я. Теория регулятивного и охранительного права / Е. Я. Мотовиловкер.-Воронеж: Изд-во Воронежского университета, 1990.-218 с.
19. Налоговое право / Под ред. С. Г. Пепеляева.-М.: ИД ФБК-Пресс, 2000.-608 с.
20. Пепеляев С. Г. Гражданин как субъект финансово-правовых отношений: Автореф. ... канд. юрид. наук. М.: МГУ, 1991. 25 с.
21. Петров Г. И. Советские административные правоотношения / Г. И. Петров.-Л.: ЛГУ, 1972.-159 с.
22. Рукавишников И. В. Метод финансового права: Автореф. ... докт. юрид. наук. Саратов: Саратовская государственная академия права, 2004.-50 с.
23. Русяев Н. А. Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии: Автореф. ... канд. юрид. наук. М.: РАП, 2008.-24 с.
24. Саркисов А. К. Конфликты в сфере налоговых отношений: теория и практика правового разрешения: Автореф. ... докт. юрид. наук. М.: ВГНА МФ РФ, 2006.-56 с.
25. Сеницын С. А. Субъективные публичные права: к разработке вопроса о понятии и системе // Адвокат.-2016.-№7.-С. 20-37.
26. Смирных С. Е. Субъективные права налогоплательщиков в теории и на практике / С. Е. Смирных.-М.: Волтерс Клувер, 2009.-176 с.

27. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов.-М.: Изд-во социально-экономической литературы, 1962.-677 с.
28. Толстой Ю. К. К теории правоотношения / Ю. К. Толстой.-Л.: ЛГУ, 1959.-87 с.
29. Халфина Р. О. Общее учение о правоотношении / Р. О. Халфина.-М.: Юридическая литература, 1974.-352 с.
30. Чибинев В. М. Проблемы соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве // Налоги.-2006.-№3.-С. 39-51.
31. Шаукенов А. Т. Некоторые положения теории налогового правопритязания // Налоги и налогообложение.-2008.-№4.-С. 34-38.
32. Юрмашев Р. С. Особенности объективной стороны составов налоговых правонарушений // Финансовое право.-2005.-№4.-С. 44-48.
33. Ядрихинский С. А. Механизм обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов: проблемы теории и практики / Отв. ред. Е. Ю. Грачева.-М.: Норма, Инфра-М, 2015.-144 с
34. Барташевич С.В. Эффективность судебных доктрин противодействия избежанию налогообложения как критерий оценки экономической безопасности России // Национальная безопасность / nota bene. - 2014. - 4. - С. 560 - 573. DOI: 10.7256/2073-8560.2014.4.10708.
35. Щербакова Л.В. К дискуссии об обязательственной концепции налогового правоотношения в современной национальной доктрине // Административное и муниципальное право. - 2011. - 11. - С. 43 - 53.

References (transliterated)

1. Alekseev S. S. Obshchaya teoriya prava. T. II / S. S. Alekseev.-М.: Yuridicheskaya literatura, 1982. 360 s.
2. Alekseev S. S. Obshchie dozvoleniya i obshchie zaprety v sovetskom prave / Pod red. Plekhanova L. A.-М.: Yuridicheskaya literatura, 1989.-288 s.
3. Arkhipov S. I. Sub'ekt prava: teoreticheskoe issledovanie / S. I. Arkhipov.-SPb: Yuridicheskii Tsentr Press, 2004.-469 s.
4. Bartashevich S. V. Nalogovoe bremya kak pravovaya kategoriya // Nalogi i nalogooblozhenie. 2010. №6. S. 37-44.
5. Valiev Yu. K. Metod razresheniya v administrativnom prave: Avtoref. ... kand. jurid. nauk. М.: MU MVD RF, 2009.-27 s.
6. Variichuk E. K. K voprosu o sootnoshenii sub'ektivnykh prav i zakonnykh interesov v nalogovom prave // Finansovoe pravo.-2009.-№8.-S. 22-26.
7. Vakhitov R. R. Khartiya nalogoplatel'shchika uluchshaet vzaimootnoshenie storon v nalogovykh otnosheniyakh // Nalogoved.-2005.-№4.-S. 64.
8. Vinnitskii D. V. Sub'ekty nalogovogo prava // D. V. Vinnitskii.-М.: Norma. 2000.-192 s.
9. Vrublevskii E. Bezdeistvie i prichinnost' // Pravovedenie.-1971.-№1.-S. 69-72.
10. Gavrilyuk R. A. Nalog kak pravoobyazannost' pravodeesposobnogo chlena grazhdanskogo obshchestva // Nalogi i nalogooblozhenie.-2005.-№2.-S. 47-49.
11. Durdenevskii V. N. Sub'ektivnoe pravo i ego osnovnoe razdelenie // Pravovedenie.-1994.-№3. S. 78-95.
12. Zelentsov A. B. Administrativno-pravovoi spor: voprosy teorii / A. B. Zelentsov.-2 izd.-М.: Izd-vo RUDN, 2009.-692 s.
13. Ioffe O. S. Pravoотношение по советскому гражданскому праву / O. S. Ioffe.-Л.: Изд-во ЛГУ, 1949.-144 s.
14. Ioffe O. S., Shargorodskii S. D. Voprosy teorii prava / O. S. Ioffe, S. D. Shargorodskii.-М.: Gosyurizdat, 1962.-381 s.
15. Kudryavtsev V. N. Pravovoe povedenie: norma i patologiya / V. N. Kudryavtsev.-М.: Nauka, 1982. 287 s.
16. Kucheryavenko N. P. Kurs nalogovogo prava. T. 2 / N. P. Kucheryavenko.-Khar'kov: Legas, 2004.-600 s.

17. Mal'ko A. V., Subochev V. V. Zakonnye interesy kak pravovaya kategoriya / A. V. Mal'ko, V. V. Subochev.-SPb: Yuridicheskii tsentr Press, 2004.-359 s.
18. Motovilovker E. Ya. Teoriya regul'yativnogo i okhranitel'nogo prava / E. Ya. Motovilovker.-Voronezh: Izd-vo Voronezhskogo universiteta, 1990.-218 s.
19. Nalogovoe pravo / Pod red. S. G. Pepelyaeva.-M.: ID FBK-Press, 2000.-608 s.
20. Pepelyaev S. G. Grazhdanin kak sub"ekt finansovo-pravovykh otnoshenii: Avtoref. ... kand. yurid. nauk. M.: MGU, 1991. 25 s.
21. Petrov G. I. Sovetskie administrativnye pravootnosheniya / G. I. Petrov.-L.: LGU, 1972.-159 s.
22. Rukavishnikova I. V. Metod finansovogo prava: Avtoref. ... dokt. yurid. nauk. Saratov: Saratovskaya gosudarstvennaya akademiya prava, 2004.-50 s.
23. Rusaev N. A. Pravovoe regulirovanie nalogovoi optimizatsii v Rossii i Germanii: Avtoref. ... kand. yurid. nauk. M.: RAP, 2008.-24 s.
24. Sarkisov A. K. Konflikty v sfere nalogovykh otnoshenii: teoriya i praktika pravovogo razresheniya: Avtoref. ... dokt. yurid. nauk. M.: VGNA MF RF, 2006.-56 s.
25. Sinitsyn S. A. Sub"ektivnye publichnye prava: k razrabotke voprosa o ponyatii i sisteme // Advokat.-2016.-№7.-S. 20-37.
26. Smirnykh S. E. Sub"ektivnye prava nalogoplatel'shchikov v teorii i na praktike / S. E. Smirnykh.-M.: Volters Kluver, 2009.-176 s.
27. Smit A. Issledovanie o prirode i prichinakh bogatstva narodov.-M.: Izd-vo sotsial'no-ekonomicheskoi literatury, 1962.-677 s.
28. Tolstoy Yu. K. K teorii pravootnosheniya / Yu. K. Tolstoy.-L.: LGU, 1959.-87 s.
29. Khalfina R. O. Obshee uchenie o pravootnoshenii / R. O. Khalfina.-M.: Yuridicheskaya literatura, 1974.-352 s.
30. Chibinev V. M. Problemy sootnosheniya ponyatii «obyazannost'» i «obyazatel'stvo» v nalogovom prave // Nalogi.-2006.-№3.-S. 39-51.
31. Shaukenov A. T. Nekotorye polozheniya teorii nalogovogo pravoprityazaniya // Nalogi i nalogoblozhenie.-2008.-№4.-S. 34-38.
32. Yurmashev R. S. Osobennosti ob"ektivnoi storony sostavov nalogovykh pravonarushenii // Finansovoe pravo.-2005.-№4.-S. 44-48.
33. Yadrikhinskii S. A. Mekhanizm obespecheniya ispolneniya obyazannosti po uplate nalogov: problemy teorii i praktiki / Otv. red. E. Yu. Gracheva.-M.: Norma, Infra-M, 2015.-144 s
34. Bartashevich S.V. Effektivnost' sudebnykh doktrin protivodeistviya izbezhaniiu nalogoblozheniya kak kriterii otsenki ekonomicheskoi bezopasnosti Rossii // Natsional'naya bezopasnost' / nota bene. - 2014. - 4. - С. 560 - 573. DOI: 10.7256/2073-8560.2014.4.10708.
35. Shcherbakova L.V. K diskussii ob obyazatel'stvennoi kontseptsii nalogovogo pravootnosheniya v sovremennoi natsional'noi doktrine // Administrativnoe i munitsipal'noe pravo. - 2011. - 11. - С. 43 - 53.