

КАТЕГОРИЯ «НАЛОГОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА» В ПРАВОВЫХ И НАУЧНЫХ ИССЛЕДОВАНИЯХ

ЛЮТОВА Ольга Игоревна,
старший преподаватель кафедры
предпринимательского и финансового права
ЧОУ ВО «Нижегородская правовая академия»,
кандидат юридических наук

Краткая аннотация. На основании использования высшими судебными инстанциями, а также в различных нормативных источниках терминов «налоговые обязанности» и «налоговые обязательства» как со сходным, так и с несовпадающим значением в науке налогового права ведутся дебаты по вопросу определения понятия налоговых обязательств и разграничения его со смежными категориями. В связи с этим представляется актуальным обобщить точки зрения исследователей по этим вопросам.

On the basis of the use by the highest courts and also in various regulatory sources of the terms «tax obligations» and «tax liabilities» with similar as well as divergent meanings in the science of tax law, there have been debates on the issue of definition of the concept of tax liabilities and delineating it from related categories. Accordingly it is relevant to summarize the points of view of researchers on these issues.

Ключевые слова: налоговые обязанности, обязательство, обязательственные правоотношения, налоговые обязательства.

Tax obligations, liability, obligation relations, tax liabilities.

Одной из актуальнейших категорий современной налоговой теории является понятие налогового обязательства. В плане его анализа, как представляется, изначально следует рассмотреть гражданско-правовое определение обязательства, которое уже длительное время разрабатывается в отечественной правовой науке.

В современном российском гражданском законодательстве можно найти определение исследуемого понятия. Так, в силу пункта 1 статьи 307 ГК РФ в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие, как-то: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т. п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности.

Известный российский цивилист В. А. Белов, критикуя данное нормативное определение, предлагает собственное: обязательство (обязательственное правоотношение) – это относительное гражданское правоотношение, в содержание которого входит субъективное право одного – управомоченного – субъекта, называемого кредитором, требовать совершения определенного действия от другого – обязанного – субъекта, именуемого должником¹.

Особый интерес представляет то, что В. А. Белов, рассматривая историческое развитие отечественного подхода к определению обязательства (в т. ч. в трудах М. М. Агаркова, О. С. Иоффе, И. Б. Новицкого, Л. А. Лунца), приходит к выводу, что практика обозначения словом «обязательство» одной только юридической обязанности, входящей в обязательственное правоотношение (но не всего этого правоотношения в целом), имеет у нас весьма почтенный возраст. Именно это значение термина «обязательство» предполагали избрать составители проекта Гражданского уложения Российской империи, часть 1 статьи 1567 которого (в редакции 1905 г.) устанавливала, что «обязательство есть законная обязанность одного лица к передаче имущества или к совершению либо несовершению иного действия в пользу другого лица». Следствие

этой практики – появление в обиходе словосочетаний «исполнение обязательств», «обеспечение исполнения обязательств» и «нарушение обязательств», в которых слово «обязательство» обозначает, конечно, не обязательственное правоотношение целиком, а только входящую в него обязанность².

Соответственно, не исключено, что и в рамках исследования налоговых обязательств вполне могут иметь место такие подходы, в которых налоговое обязательство рассматривается как обязанность (совокупность обязанностей) налогоплательщика (либо каких-то еще частных субъектов налогового права, в зависимости от позиции конкретного исследователя). Иными словами, то, что ряд исследователей рассматривает как «налоговую обязанность», вполне может совпадать с тем, что те же или иные исследователи обозначают как «налоговое обязательство». Иной подход определено, будет иметь место, если исследователь будет изучать налоговое обязательство как правоотношение, со всеми соответствующими такому подходу выводами.

Например, Г. В. Петрова предлагает следующее определение: налоговым обязательством признается обязанность налогоплательщика уплатить определенный налог (сбор) при наличии обстоятельств, установленных актом налогового законодательства. Основания возникновения, изменения и прекращения, а также порядок и условия исполнения налогового обязательства могут регулироваться исключительно актами налогового законодательства. Налоговое обязательство возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных налоговым законодательством обязательств, предусматривающих уплату налога (сбора). Оно является первоочередным по отношению к другим, имеющимся у налогоплательщика неналоговым обязательствам. Исполнением налогового обязательства признается уплата в установленный срок причитающихся сумм налога (сбора) и осуществляется непосредственно налогоплательщиком, если иное не установлено актами налогового законодательства. Односторонний отказ налогоплательщика или иного обязанного лица

¹ Белов В. А. Определение обязательства // Законодательство. – 2011. – № 5. – С. 11.

² Там же.

от исполнения налогового обязательства либо одностороннее изменение порядка его исполнения налогоплательщиком или обязанным лицом, не предусмотренные налоговым законодательством, не допускаются¹.

Соответственно, позиция Г. В. Петровой предполагает обозначение термином «налоговое обязательство» обязанности налогоплательщика (плательщика сбора) по уплате налога (сбора).

Интересно то, что в работах по гражданско-правовой тематике обязанность по уплате налога периодически рассматривается в рамках некоторого обязательства. При этом многие ведущие цивилисты, в том числе М. И. Брагинский и В. В. Витрянский, по всей видимости, не усматривают в подобном использовании термина «обязательство» ничего предосудительного. Например, по мнению данных ученых, если на момент реорганизации имущество реорганизуемого юридического лица уже было обременено обязательствами перед бюджетом по уплате недоимок и финансовых санкций, эти обязательства наравне с обязательствами перед другими кредиторами должны быть включены в разделительный баланс или передаточный акт. Поэтому вновь созданное юридическое лицо, являющееся правопреемником реорганизованного юридического лица, обязано уплатить как эту недоимку по налогу, так и санкции, предусмотренные налоговым законодательством².

В то же время нельзя не отметить, что имеют место позиции о недопустимости использования в налоговом праве термина «налоговое обязательство». Так, по мнению Н. А. Шевелевой, законодатель, не используя в НК РФ термин «налоговое обязательство», как это предполагалось в правительственном проекте НК РФ, подчеркнул публично-правовой характер налогового отношения. Использование термина «налоговое обязательство» привело бы к ненужным реминисценциям из области гражданского права³.

Другой пример. По мнению Т. Ю. Сащихиной, «обязательство» как гражданско-правовая категория не способно отразить специфику налоговых отношений, публично-правовых по своей сути. В связи с этим в исследовании указывается на необходимость разработки как понятия «налоговая обязанность», так и категории «налоговое правоотношение», что позволит рассматривать обязанность по уплате налога как элемент содержания налогового правоотношения, а категорию «обязательство» (как вид гражданского правоотношения) использовать в рамках гражданского права и только в том значении, которое ей придается в данной отрасли права⁴.

Д. В. Винницкий выделяет в системе налогового права в качестве центрального элемента налоговое обязательственное право. Предметом налогового обязательственного права являются относительные организационно-имущественные отношения активного типа, обеспеченные имуще-

ственными санкциями, складывающиеся между публично-территориальными образованиями (фиском) и частными субъектами (организациями, физическими лицами), выступающими в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, банков, осуществляющих перечисление сумм налогов и сборов (т. е. фискальных должников). Кроме того, данный ученый полагает, что налоговое обязательство – не разновидность гражданско-правового обязательства, но особое правоотношение, построенное по типу (модели) этого обязательства. Налицо, таким образом, не расширение гражданско-правового понятия обязательства, а заимствование некоторых элементов разработанной в гражданском праве юридической конструкции обязательства налоговым правом. Также Д. В. Винницкий не усматривает принципиальной разницы между понятиями «налоговое обязательство» и «обязательство по уплате налогов», а также обоснованно полагает, что в юридической науке понятие «обязательство» чаще всего используется в двух основных значениях: 1) обязанность; 2) обязательственное правоотношение⁵.

С другой стороны, М. В. Карасева признает, что традиционно в юриспруденции категория «обязательство» использовалась только в сфере гражданского права. Это обусловлено тем, что она имеет характеристики, которые в полной мере проявляются в ряде гражданско-правовых отношений. Однако с исторической точки зрения нет оснований для того, чтобы отказываться от возможности возникновения и развития правовой категории «налоговое обязательство»⁶.

Исходя из позиции С. В. Запольского, категория обязательства неосновательно монополизирована цивилистикой. Историческим объяснением этого служит то, что в рамках цивилистической мысли гражданско-правовой теории и гражданского закона долгие века эксплуатировались многие сквозные правовые конструкции, применимые не только в цивилистике, но и в других отраслях права. Революционные изменения в правовой системе нашей страны неминуемо повлекли и повлекут дальнейшую рецепцию гражданско-правовых конструкций (но не метода) в других отраслях права и правоприменения. Речь, конечно, не идет о механическом воспроизведении средств гражданско-правового регулирования в не свойственных ему сферах; напротив, должны быть выработаны критерии, руководствуясь которыми именно универсальные сквозные правовые категории с максимальным учетом отраслевых особенностей и метода правового регулирования будут находить свое применение в других отраслях права. Категория «обязательства» – одна из таких сквозных правовых конструкций. Признание за налоговыми отношениями многих черт обязательства – лишь первый шаг, который приведет к дальнейшему изучению финансовых отношений, с тем чтобы нам удалось построить систему финансовых обязательств (включая отношения «сверху вниз»), не только ко-

¹ Петрова Г. В. Налоговое право: учебник для вузов. – М., 2000. – С. 55, 56.

² Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Общие положения (книга 1). – М., 2001. – Гл. VIII (§ 6).

³ Кустова М. В., Ногина О. А., Шевелева Н. А. Налоговое право России. Общая часть: учебник / отв. ред. Н. А. Шевелева. – М., 2001. – С. 171.

⁴ Сащихина Т. Ю. Налоговая обязанность и ее исполнение: дис. ... канд. юрид. наук. – М., 2008. – С. 9.

⁵ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... докт. юрид. наук. – Екатеринбург, 2003. – С. 254 – 275.

⁶ Карасева М. В. Финансовое правоотношение. – М., 2001. – С. 271 – 273.

личественно, но и структурно сопоставимую с системой гражданских обязательств¹.

Тот же подход прослеживается и в работе И. А. Цинделиани: любая отрасль права не может существовать как замкнутая система. Она развивается вместе с обществом и подвергается влиянию времени. Категория «обязательство» не может служить исключительной монополией гражданского права, а тем более не может полностью исключаться его использование вне рамок гражданского права. Следует признать, что правовая категория «обязательство» стала носить межотраслевой характер².

Сходной позиции придерживается и С. Г. Пепеляев, который полагает, что налоговые отношения обязательственны. Суть обязательства состоит в уплате налога: «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы» (статья 57 Конституции РФ). «Обязательство» – традиционно понятие гражданско-правовое. Однако налоговые и гражданские отношения имеют экономическую общность. Налоговое право, как и гражданское, регулирует отношения, связанные с распределением благ. Поэтому налоговое законодательство заимствует цивилистический технико-юридический инструментарий. Это необходимо для создания четкой и стройной системы налогообложения, отвечающей потребностям современного общества. Так достигается строгое определение прав и обязанностей участников налоговых отношений³.

«Монополизация» рассматриваемого понятия отмечена в работе Е. У. Латыповой. По мнению данного исследователя, цивилисты выступают в роли собственников термина «обязательство» на том основании, что обязательственное право возникло и сформировалось в рамках римского частного права. Однако термины «право», «правоотношение», «право и обязанность», «обязательство» не являются «прямыми заимствованиями» из гражданского права и применяются в налоговом праве как общее достояние правовой науки, в их основе лежит общая теория права⁴.

Тем не менее идеи о возможности применения в налоговом праве такой правовой конструкции, как «налоговое обязательство», обоснованные цивилистическими достижениями, не должны приводить к излишним заимствованиям из гражданского права. Так, по мнению И. С. Бордюг, налоговое обязательство характеризуется наличием особого встречного удовлетворения как со стороны налогоплательщика, так и со стороны лица, уполномоченного требовать передачу налогового платежа. Природа налогового обязательства, в рамках которого исполняется обязанность по уплате налога, заключается в удовлетворении публичных интересов, что исключает безвозмездность налогового обязательства. Встречное удовлетворение со стороны публично-территориального образования состоит в оказании социально значимых услуг налогоплательщику, а также в ненаступлении для налогоплательщика неблагоприятных юридических последст-

вий в виде ответственности за неисполнение законодательства о налогах и сборах⁵.

На основании изложенного, использование термина «налоговое обязательство» вполне возможно, и, во всяком случае, иной подход не может быть обоснован только тем, что термин «обязательство» изначально является цивилистическим. Другой вопрос – в чем состоит ценность введения данного термина в налоговое право и как именно следует определять его.

В ряде современных работ имеют место попытки определить понятие налогового обязательства. Так, по мнению А. С. Григорьева, конструкция налогового обязательства представляется в виде публично-правового, срочного, периодически возникающего, обусловленного законом, относительного, имеющего имущественный характер правоотношения, в силу которого налоговый должник, на чьей стороне субъекты частного права – организации и физические лица, обязан совершить в пользу налогового кредитора действия по уплате сумм обязательных установленных законом платежей (налогов), а налоговый кредитор, на чьей стороне субъекты публичного права – публично-территориальные образования, имеет право требовать от налогового должника исполнения его обязанности⁶.

Соответственно, данное определение А. С. Григорьева предполагает, что содержанием налогового обязательства (правоотношения) является уплата налога налогоплательщиком (который обозначается, как налоговый должник) в пользу публично-правового образования (обозначаемого, соответственно, как налоговый кредитор). Прочие обязанности налогоплательщика (по ведению учета, представлению деклараций и отчетности, по хранению документов и т. д.) в объем налогового обязательства не входят.

В принципе, такие определения соответствуют постановлению КС РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П: по смыслу статьи 57 Конституции Российской Федерации налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом⁷.

Более широких взглядов придерживается А. В. Красюков, рассматривающий налоговое обязательство через процедуры перечисления денежных средств в бюджет. Данный ученый полагает, что не следует отождествлять обязанность налогоплательщика по уплате налога и налоговое обязательство. Обязанность налогоплательщика по уплате налога является хоть и центральной, но не единственной обязанностью, составляющей юридическое содержание налогового обязательства. Тем самым ее исполнение не тождественно исполнению налогового обязательства в целом⁸.

⁵ Бордюг И. С. Указ. соч. – С. 11.

⁶ Григорьев А. С. Конструкция налогового обязательственного правоотношения и проблемы устранения международного двойного налогообложения // Российский юридический журнал. – 2011. – № 5. – С. 150-151.

⁷ Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» // Собрание законодательства РФ. – 1997. – № 1. – Ст. 197.

⁸ Бюджетное и налоговое правовое регулирование: единство и дифференциация: монография / коллектив авторов под ред. М. В. Карасевой. – М., 2012. – С. 125.

¹ Запольский С. В. Дискуссионные вопросы теории финансового права: монография. – М., 2008. – С. 68, 69.

² Цинделиани И. А. Налоговое обязательство в системе налогового права России // Финансовое право. – 2005. – № 9. – С. 17 – 21.

³ Налоговое право: учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. – С. 147.

⁴ Латыпова Е. У. Указ. соч. – С. 63, 64.

Нельзя не учесть, что Д. В. Винницкий, исследуя ряд актов КС РФ, пришел к следующему выводу: данный Суд выделяет две самостоятельные конструкции – «налоговое обязательство» и «конституционное обязательство по уплате налогов». Налоговое обязательство – это соответствующая обязанность налогоплательщика, а конституционное обязательство по уплате налогов охватывает налоговое обязательство налогоплательщика, обязанности банков и иных субъектов, обеспечивающих поступление сумм налога в бюджет. В итоге мы имеем весьма сложную юридическую конструкцию, с трудом вписывающуюся в традиционный понятийный аппарат любой отраслевой юридической науки¹. Подобной позиции также придерживается, например, И. С. Бордюг, по мнению которой, налоговые отношения имеют обязательственную природу, а также регулируются технико-юридическими приемами и способами обязательственного характера (перемена лиц в обязательстве, множественность лиц в обязательстве, способы обеспечения исполнения налогового обязательства – пени, залог, поручительство, банковская гарантия, зачет как способ исполнения обязательства, исполнение обязательства надлежащим должником, надлежащему кредитору, исполнение обязательства третьим лицом в рамках процедуры банкротства и другие)².

Налоговое обязательство – урегулированные нормами налогового права общественные отношения, в силу которых налогоплательщик обязан уплатить налог, а публичный субъект вправе требовать от налогоплательщика исполнения своих обязанностей.

В налоговом праве существуют следующие виды налоговых обязательств:

– основное, в рамках которого публично-территориальное образование реализует свое право требованием на получение в установленный законодательством срок суммы налога;

– обеспечительное, которое делится на охранительное налоговое обязательство, в рамках которого уплачиваются пени, проценты за несвоевременный возврат излишне полученных публично-территориальным образованием сумм налогов, сборов, пеней, штрафов (производно от основного налогового обязательства), и договорное обязательство, вытекающее из заключения договоров залога или поручительства для обеспечения основного налогового обязательства и обязательства по уплате пеней;

– налоговое, возникающее в связи с излишним получением публично-территориальным образованием сумм налогов, сборов, пеней, штрафов³.

Более взвешенным, как представляется, является определение, предложенное Е. В. Пороховым: отношение, содержанием которого выступают, с одной стороны, обязанность налогоплательщика совершить все необходимые, активные действия, направленные в конечном итоге на уплату в пользу

государства налога, и, с другой стороны, право государства требовать уплаты в свою пользу налога по сути дела и есть обязательство по уплате налогов – налоговое обязательство⁴.

Кроме того, Е. В. Порохов полагает, что государство всегда является управомоченной стороной налогового обязательства, поскольку ему принадлежит право на получение от субъектов налога причитающихся от налогов денежных средств. Никто, кроме государства, не имеет права устанавливать и взимать налоги. Уполномоченными органами государства являются, как правило, органы налоговой службы, которые представляют государство в отношениях с субъектами налогов по поводу уплаты причитающихся ему налогов.

Обязанной стороной налогового обязательства выступает субъект налога – лицо, на которое в рамках налогового обязательства возлагается юридическая обязанность по определению и указанию объекта налогообложения, исчислению суммы налога и уплате исчисленной суммы налога за счет собственных средств в пользу государства⁵.

В налоговом обязательстве необходимым поведением являются самостоятельно совершаемые субъектом налога или иным обязанным лицом положительные действия по определению у себя объекта налогообложения, объявлению о его существовании государству, исчислению на его основе суммы причитающегося государству налога и его уплате в соответствии с установленными налоговым законом условиями. Обязанное в рамках налогового обязательства лицо должно: делать это определенным способом, в определенной форме и в установленные сроки. Все эти условия, которые должны содержаться в любом законе о налогах, определяют строгие рамки должного поведения обязанного субъекта⁶.

В то же время, коль скоро Е. В. Порохов говорит об обязанности по указанию объекта налогообложения, он, по всей видимости, имеет в виду обязанность по представлению в налоговый орган налоговой декларации (статья 80 НК РФ). При этом в пункте 13 информационного письма Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» обязанности по уплате налога и по представлению налоговой декларации признаны независимыми⁷. Соответственно, определение Е. В. Порохова также не исключает того, что в рамках налогового обязательства, как правоотношения, частным субъектом должны исполняться различные обязанности – как собственно обязанность по уплате налога, так и связанные с ней обязанности, в том числе по декларированию, ведению учета, хранению документов. Во всяком случае, НК РФ предусматривает различные санкции за неисполнение указанных обязанностей (в том числе статьи 122, 119, 120, 126).

¹ Винницкий Д. В. Основные проблемы теории российского налогового права: дис. ... докт. юрид. наук. – Екатеринбург, 2003. – С. 266.

² Бордюг И. С. Налоговое обязательство в российском праве: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. – Омск, 2009. – С. 10, 11.

³ Полищук И. Понятие и признаки налогового обязательства // Современное право. – 2007. – № 7. – С. 13 – 19.

⁴ Порохов Е. В. Указ. соч. – С. 82.

⁵ Там же. – С. 87.

⁶ Там же. – С. 94.

⁷ Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17.03.2003 № 71 «Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации» // Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ. – 2003. – № 5.

Таким образом, можно сделать следующие выводы. В некоторых научных работах (в том числе по гражданскому праву) высказываются мнения о недопустимости использования в налоговом праве термина «налоговое обязательство». Можно заключить, что с такой точки зрения категория обязательства в определенной степени «монополизирована» цивилистикой. Однако с учетом возможности рассмотрения гражданско-правового обязательства как правоотношения идеи о возможности использования категории обязательства исключительно в области гражданского права являются не вполне обоснованными, поскольку они фактически представляют собой попытки монополизировать категорию правоотношения в гражданском праве. Налоговое обязательство в научных работах, как правило, определяется как правоотношение, возникающее между налогоплательщиком (иным частным субъектом) и публично-правовым образованием в лице уполномоченных органов. Содержание налогового обязательства различается в зависимости от позиции исследователей. В предельном случае налоговое обязательство включает только обязанность налогоплательщика по уплате налога,

но не исключаются и более широкие подходы (с дополнением обязанностей по представлению налоговых деклараций, ведению учета, хранению документов и т. д.). Возможны и такие мнения, в рамках которых к налоговым обязательствам относятся и правоотношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога (пени, санкций), в рамках которых налогоплательщик имеет права, а публично-правовое образование – обязанности. С этой точки зрения в качестве налоговых обязательств можно рассматривать и правоотношения по возмещению из бюджета косвенных налогов.

В ряде научных работ налоговые обязательства, если рассматривать их как правоотношения с участием некоторого обязанного лица и публично-правового образования по поводу перечисления налога в бюджет, не всегда предполагают в качестве данного обязанного лица только налогоплательщика: им может быть и банк, и налоговый агент, и орган почтовой связи. Такие налоговые обязательства возникнут, если обязанность по уплате налога в силу презумпций статьи 45 НК РФ для налогоплательщика будет считаться исполненной.