

Печёнкина Анжелика Анатольевна**Pechenkina Anzhelika Anatolyevna**

старший преподаватель кафедры гуманитарных и социально-экономических дисциплин Омского автобронетанкового инженерного института (филиала) Военной академии материально-технического обеспечения имени генерала армии А.В. Хрулёва

Senior Lecturer,
Department of Humanities,
Social and Economic Sciences,
Omsk Auto Armor Engineering Institute (branch) of
Military Academy of Logistics

ОБЯЗАННОСТЬ ПО УПЛАТЕ НАЛОГА И НАЛОГОВОЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВО: ПРОБЛЕМЫ ТЕОРИИ И НОРМАТИВНО-ПРАВОВОГО ЗАКРЕПЛЕНИЯ

TAX LIABILITY AND TAX OBLIGATION: PROBLEMS OF THEORY AND CODIFICATION

Аннотация:

В статье рассматриваются вопросы правового регулирования обязанности по уплате налога. Исследованию подвергнуты способы правового регулирования, составляющие методы финансового и налогового права, выявлены их особенности в рассматриваемой области. Акцентируется внимание на использовании императивного метода при регулировании налоговых отношений. В статье автор определяет особенности и виды налоговых правоотношений, в которых государство является обязательным участником, а налоговый орган рассматривается как его уполномоченный орган. Обращено внимание на спорные вопросы использования в налоговом праве категории «налоговое обязательство». Вопрос о соотношении обязанности по уплате налога и налогового обязательства раскрыт в статье с помощью проведения сравнительного анализа точек зрения по данному вопросу как российских, так и казахстанских специалистов.

Ключевые слова:

налог, налоговая система, налоговые правоотношения, государство, обязанность по уплате налога, бюджет, императивный метод.

Summary:

The paper deals with the legal regulation of tax liability. The research discusses the methods of legal regulation, the components of the financial and tax law methods and identifies their characteristics in this regard. The focus is on the imperative method applied to regulate the tax relations. The author considers the features and types of tax legal relations where the state is a necessary party and the tax authority is its authorized body. The research highlights the controversial issues of using the category of tax obligation in tax law. The correlation between tax liability and tax obligation is reviewed through the comparative analysis of views of both Russian and Kazakh scientists on the issue under review.

Keywords:

tax, tax system, tax legal relations, state, tax liability, budget, imperative method.

Одним из основных источников формирования публичных финансов на протяжении многих лет выступают налоги. На протяжении всего своего исторического развития налоги использовались в качестве средства для содержания государственного аппарата, для финансирования расходов, связанных с деятельностью государства и осуществления его функций. Налоги также являются мощным регулятором различных социальных и экономических процессов, происходящих в обществе. Именно поэтому обязанность по уплате налога закреплена в Конституции Российской Федерации наряду с воинской обязанностью и другими.

Обязанность по уплате налога является одной из базовых во взаимоотношениях государства со своими гражданами, достаточно регламентирована и имеет подробное и доскональное описание исполнения в законодательном порядке. В современных условиях единственной гарантией существования и эффективного функционирования государства выступает обеспеченная финансовая база, и именно поэтому данная обязанность находит свое выражение в четко описанном механизме совершения всех истребуемых государством от своих граждан действий по исчислению и уплате налогов.

Обязанность уплаты законно установленных налогов закреплена ст. 57 Конституции РФ [1] и наступает с момента возникновения совокупности определенных обстоятельств, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. А именно должны быть установлены объект налога, налогоплательщик и, что немаловажно, связь между объектом налога и налогоплательщиком, а также срок уплаты налога. Неотъемлемой характеристикой объекта налога должна являться зависимость его появления и существование от налогоплательщика, который должен иметь реальную возможность строить свою налогооблагаемую деятельность таким образом, чтобы не потерпеть имущественный крах от одного только факта уплаты налогов. Абсолютно все отношения по уплате нало-

гов протекают в рамках правовых отношений, устанавливаемых государством. Одним из обязательных субъектов налогового правоотношения всегда выступает государство, обладающее властными полномочиями по отношению к другим субъектам, использующее императивные меры воздействия, тем самым определяя характер данных отношений. И здесь достаточно ясно прослеживается государственно-властная сторона отношений, существующих в сфере публичного права, так как для налогообложения приоритетными выступают общегосударственные, публичные интересы, преобладающие над интересами частными. При этом, определяя границы реализации властных полномочий, законодатель все же допускает и определенную самостоятельность в выборе форм, методов осуществления возложенных на налогоплательщиков обязанностей.

Основным методом при регулировании налоговых правоотношений выступает императивный метод (метод властных предписаний), однако в некоторых случаях возможно применение диспозитивного метода правового регулирования, например при регулировании отношений, связанных с изменением обязанности по уплате налога (при изменении срока уплаты налога). Методы правового регулирования финансового и налогового права достаточно детально были рассмотрены И.В. Рукавишниковой, которая также акцентирует внимание на применении императивного метода правового регулирования [2, с. 21].

Императивный метод используется при правовом регулировании отношений, связанных с возникновением и прекращением обязанности по уплате налога, что характерно для большинства как налоговых, так и финансовых правоотношений. Например, в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязанности по уплате налога налоговый орган производит принудительное взыскание налога. В данном случае заслуживает внимания точка зрения О.В. Старовой и Н.А. Толокиевой о том, что государственное принуждение в налоговой сфере представляет собой способ обеспечения финансовых интересов государства [3, с. 56]. М.Б. Разгильдиева считает, что финансово-правовое принуждение – это дополнительное правовое ограничение, направленное на охрану субъективного права, реализуемое в порядке, установленном финансово-правовыми нормами [4, с. 188].

Вопрос о соотношении права гражданина на неприкосновенность частной собственности и права государства на принудительное установление и взимание за счет своих граждан налогов является важным при построении механизма налогообложения. Грань между реализацией этих прав определить довольно трудно. Государство, естественно, претендует на изъятие как можно большей части собственности. Граждане заинтересованы в обратном и стремятся уплачивать налогов как можно меньше. Самая же главная проблема – в поиске разумной грани, оптимально удовлетворяющей интересам двух сторон одновременно, коренится в том, что, во-первых, государство до сих пор до конца не определило для себя и своих граждан принцип их участия в покрытии государственных расходов: абсолютно равное, относительно равное или неравное; во-вторых, поиск разумной грани при реализации вступивших в противоречие прав ведется государством не от принципа неприкосновенности частной собственности и гарантированности ее незыблемости, а от права государства на взимание налогов.

Необходимо отметить, что у налогоплательщика может возникнуть такая ситуация, когда он не может своевременно, в установленные сроки исполнить обязанность по уплате налога. В данном случае со стороны государства ему предоставлено право на обращение в налоговый орган и возможность получения отсрочки (рассрочки) платежа и предоставления инвестиционного налогового кредита. И в данном случае отношения регулируются диспозитивным методом, однако диспозитивность проявляется только на начальном этапе вступления налогоплательщика в данные отношения, так как далее при предоставлении соответствующих документов со стороны налогоплательщика принятие решения о предоставлении отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита возложено именно на налоговый орган. Отчасти данные отношения схожи с гражданскими правоотношениями по предоставлению товарного или денежного кредита, но различия все-таки есть. Для предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате налога основанием будет являться решение налогового органа, в отличие от обязательства в гражданском праве, где участники данного договора сами определяют сроки исполнения. При предоставлении инвестиционного налогового кредита обязательно между налоговым органом и налогоплательщиком будет заключен договор.

Таким образом, появление качественно новых общественных отношений (например, инновационной деятельности), переход к рыночной экономике требуют использования более тонких, продуманных, дифференцированных правовых средств. Актуализация диспозитивного метода правового регулирования налоговых отношений связана с переходом государства от императивного способа к расширению возможностей субъектов действовать по собственному усмотрению в очерченных законом рамках. Оптимальное сочетание дозволений, обязываний, запрещений в налоговой сфере выступает основой успешной налоговой политики государства.

Одним из достаточных дискуссионных вопросов является использование категории «обязательство» в рамках регулирования налоговых отношений. Сама идея существования в налоговом праве категории налогового обязательства не имеет однозначного толкования. Анализ финансово-правового обязательства впервые был проведен С.В. Запольским [5, с. 21], именно им налоговое

обязательство было отнесено к разновидности финансово-правового. Причем он четко определил, что финансово-правовые обязательства никоим образом не могут быть приравнены к гражданским обязательствам или использованы вместо них. М.В. Карасева также указывает на возможность применения налогового обязательства [6, с. 79], рассматривая его как вид финансового правоотношения. В финансово-правовой науке многими учеными налоговые правоотношения рассматриваются как обязательственные правоотношения. Сторонники заимствования категории «обязательство» едины во мнении, что использование понятия «налоговое обязательство» позволяет более точно отразить специфику и экономическое содержание налоговых правоотношений и никоим образом не подменяет понятие «гражданско-правовое обязательство».

Примером негативного отношения к использованию понятия «обязательство» в налоговом праве Российской Федерации является мнение В.В. Витрянского. Обязанность по уплате налогов, отмечает он, носит публично-правовой характер и представляет собой правоотношение между организациями (гражданами) и государством как субъектом суверенной власти, в то время как обязательство представляет собой гражданское правоотношение [7, с. 120–121]. Помимо того, не считает обоснованным подобное «перенесение» правовой категории «обязательство» из частноправовой сферы в публично-правовую и Е.А. Суханов, объясняя это тем, что понятие «обязательство» создавалось в течение столетий в рамках частного права исключительно для регулирования потребностей частноправового оборота, поэтому, по его мнению, использование данной категории в публично-правовых отношениях приводит к тому, что в той или иной мере «игнорируется отраслевое различие правоотношений, особенности частноправового и публично-правового регулирования» [8, с. 8–9].

В Налоговом кодексе Российской Федерации институт налогового обязательства не закреплен, в отличие от других стран СНГ. Наиболее удачным представляется нормативное правовое закрепление института налогового обязательства в Республике Казахстан. А.И. Худяков рассматривал налоговое обязательство как материальное налоговое правоотношение, связанное непосредственно с уплатой налога [9, с. 165]. Помимо материальных он выделял и организационные налоговые обязательства, которые носят вспомогательный характер (например, отношения между государством и налоговыми агентами). Е.В. Порохов, продолжая исследование данного института, при определении понятия налогового обязательства [10, с. 82] за его основу взял гражданско-правовое обязательство. Однако есть среди ученых и противники использования категории «налоговое обязательство» в Налоговом кодексе Республики Казахстан, в частности М.К. Сулейменов, считающий, что обязательство есть сугубо гражданско-правовое отношение и другим быть не может [11, с. 12].

Таким образом, все же следует признать, что налоговое обязательство как институт налогового права имеет право на существование в системе российского финансового права. В данном случае следует разграничить «обязательство» в гражданском праве и «обязательство» в налоговом праве. Термин «обязательство» уже нашел свое закрепление в Бюджетном кодексе РФ [12], а также при определении понятия государственного долга. Не исключено и законодательное закрепление налогового обязательства. Однако это требует детальной проработки всех механизмов исполнения конституционно предусмотренной обязанности по уплате налога. Относительно целесообразности применения категории «налоговое обязательство» необходимо отметить, что использование категории налогового обязательства в качестве самостоятельного, отличного от гражданско-правового термина представляется возможным, однако в правоприменительной практике более уместным будет использование категории «обязанность по уплате налога». Законодательное закрепление категории «налоговое обязательство» потребует специального нормативного толкования ее содержания и внесения соответствующих изменений.

Ссылки:

1. Конституция Российской Федерации : принята всенар. голосованием 12 дек. 1993 г. : с изм. от 21 июля 2014 г. № 11-ФКЗ // РГ. 1993. 25 дек. ; СЗ РФ. 2014. № 31, ст. 4398.
2. Рукавишников И.В. Метод финансового права : автореф. дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2004. С. 21.
3. Староверова О.В., Толокиева Н.А. Государственное принуждение в налоговом праве // Закон и право. 2003. № 6. С. 56.
4. Разгильдиева М.Б. Теория финансово-правового принуждения и сферы его применения : дис. ... д-ра юрид. наук. Саратов, 2011. С. 188.
5. Запольский С.В. Самофинансирование предприятий (правовые вопросы). М., 1988. С. 21.
6. Карасева М.В. Проект Налогового кодекса Российской Федерации и новые явления в праве // Хозяйство и право. 1997. № 4. С. 79.
7. Витрянский В.В. Исполнение денежных обязательств при банкротстве должника // Закон. 2000. № 3. С. 120–121.
8. Гражданское право. В 2 т. Том II. Полутом 1 / отв. ред. Е.А. Суханов. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2002. С. 8–9.
9. Худяков А.И. Налоговое право Республики Казахстан. Алматы, 1998. С. 165.
10. Порохов Е.В. Теория налоговых обязательств : учебное пособие. Алматы, 2001. С. 82.
11. Сулейменов М.К. Проблемы соотношения гражданского и налогового законодательства // Налоговый эксперт. 2001. № 2. С. 12.
12. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ : с изм. от 28 дек. 2017 г. № 434-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31, ст. 3823 ; 2018. № 1, ч. 1, ст. 18.

References:

- Karaseva, MV 1997, 'Draft Tax Code of the Russian Federation and new developments in law', *Khozyaistvo i pravo*, No. 4, p. 79, (in Russian).
- Khudyakov, AI 1998, *The tax law of the Republic of Kazakhstan*, Almaty, p. 165, (in Russian).
- Porokhov, EV 2001, *The theory of tax obligations*, a study guide. Almaty, p. 82, (in Russian).
- Razgildieva, MB 2011, *Theory of financial and legal coercion and its scope*, D.Phil. thesis abstract, Saratov, p. 188, (in Russian).
- Rukavishnikova, IV 2004, *Method of financial law*, D.Phil. thesis abstract, Saratov, p. 21, (in Russian).
- Staroverova, OV & Tolokieva, NA 2003, 'State coercion in tax law', *Zakon i pravo*, No. 6, p. 56, (in Russian).
- Sukhanov, EA (ed.) 2002, *Civil law*, in 2 vols., vol. 2, 1st half of vol., 2nd ed., Moscow, pp. 8-9, (in Russian).
- Suleimenov, MK 2001, 'Problems of correlation between civil and tax legislation', *Nalogovyy ekspert*, No. 2, p. 12, (in Russian).
- Vitryansky, VV 2000, 'Monetary obligations in the bankruptcy of the debtor', *Zakon*, No. 3, pp. 120-121, (in Russian).
- Zapolsky, SV 1988, *Self-financing of enterprises (legal issues)*, Moscow, p. 21, (in Russian).