

## Соотношение понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве

Л.Е. МОЖАЕВА

Анализируются как теоретические подходы, так и законодательство стран СНГ на предмет соотношения понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве. Автором делается обоснованный вывод о необходимости закрепления обязательственной конструкции в налоговой сфере.

**Ключевые слова:** государство, законодательство, налог, обязанность, обязательство, правоотношение.

The theoretical approaches and legislation of the CIS countries are analyzed as the problem of the relationship between the concepts of «responsibility» and «liability» in the tax law. The author makes a reasonable conclusion on the necessity of the promissory design in the tax sphere.

**Keywords:** state, law, tax, responsibility, liability, legal relationship.

**Введение.** В настоящее время в юридической науке до конца не решена такая концептуальная проблема, как соотношение понятий «обязанность» и «обязательство» в налоговом праве. Вопрос о возможности и целесообразности использования термина «налоговое обязательство» является одним из дискуссионных в науке налогового права. В связи с этим большой интерес представляет исследование как теоретических подходов, так и законодательства стран СНГ на предмет закрепления обязательственной конструкции в налоговой сфере.

**Основная часть.** В настоящее время понятие «налоговое обязательство» является одним из центральных в налоговом праве Республики Беларусь. Данное понятие впервые было закреплено в Общей части Налогового кодекса Республики Беларусь [1, ст. 36]. Однако вопрос о налоговом обязательстве в юридической науке был поставлен давно [2, с. 28], [3, с. 20–21], хотя детальная разработка понятия «налоговое обязательство» началась лишь в настоящее время. В последние годы исследованию данного понятия уделяется значительное внимание со стороны специалистов по налоговому праву.

Ряд авторов выступают за использование обязательственной конструкции в налоговых правоотношениях [4, с. 273–277], [5, с. 138–139], [6, с. 353], [7, сс. 262, 265].

В то же время другие авторы, прежде всего цивилисты, выступают против введения термина «налоговое обязательство» и обосновывают применение понятия «налоговая обязанность» [8, с. 8–9], [9, с. 62], [10, с. 352].

Таким образом, в юридической литературе продолжает вестись дискуссия по вопросу о возможности и целесообразности использования в налоговой сфере термина «налоговое обязательство». В связи с этим представляется целесообразным проанализировать содержание и признаки таких понятий, как обязанность и обязательство, и только потом переходить к анализу данных понятий в налоговом праве.

Прежде всего обратимся к определению одной из фундаментальных категорий правовой науки – обязанности. Исследованием данного вопроса занимались специалисты в области теории права. Так, по мнению С.С. Алексева, юридическая обязанность – это предписанная обязанному лицу мера необходимого поведения, которой лицо должно следовать в соответствии с требованиями управомоченного в целях удовлетворения его интересов. Автор выделяет следующие характерные черты юридической обязанности:

1) юридическая обязанность состоит в определенной, предписанной юридическими нормами необходимости поведения [11, с. 46], [12, с. 223–224]. «Необходимость» здесь понимается не в смысле объективной закономерности, а в смысле долженствования, основанного на требованиях юридических норм. Обязанное лицо должно поступить только «так», а не иначе: иного выбора в пределах данного правоотношения у него нет. Таким образом, содержание обязанности образует должное (необходимое) поведение в правоотношении. При этом это должное поведение обращено в будущее, так как юридическая обязанность вообще может простирается лишь на будущее время [13, с. 61];

2) долженствование, характеризующее содержание юридической обязанности, выражается в мере необходимого поведения. Лицо обязано не «вообще», а именно в пределах данного правоотношения. При этом нормы права устанавливают точные границы (меру) должного поведения. Вне этих границ (меры) лицо может действовать по своему усмотрению;

3) обязанному лицу предписана мера должного поведения в целях удовлетворения интересов управомоченного. Конечно, исполняя юридическую обязанность, лицо может удовлетворять и свои интересы. Однако в пределах данного правоотношения поведение обязанного лица непосредственно направлено на обеспечение интересов управомоченного, выражающих либо его личные, либо также и общенародные интересы, интересы общества в целом;

4) предписанная обязанному лицу мера должного поведения обеспечивается возможностью требования этого поведения – возможностью, предоставленной управомоченному. При этом управомоченный опирается на аппарат государственного принуждения: в случае неисполнения юридической обязанности он может обратиться к компетентным органам государства для применения к неисправному лицу мер государственного принуждения. Обеспеченность поведения в правоотношении мерами государственно-принудительного воздействия (санкциями) является необходимым свойством, атрибутом юридической обязанности;

5) юридическая обязанность отличается безусловностью, категоричностью. Данное поведение властно предписано лицу. В содержание юридической обязанности, следовательно, включается властный императив, запрещающий лицу уклоняться от предписанного поведения [14, с. 310–311].

Однако считаем, что более точное определение обязанности сформулировано Ю.К. Толстым. Данный автор, проанализировав содержание субъективного права и субъективной обязанности, определяет последнюю как предписанную обязанному лицу в целях удовлетворения интересов управомоченного меру должного поведения в данном правоотношении, обеспеченную предоставлением управомоченному возможности требовать от обязанного лица исполнения обязанности, опираясь на аппарат государственного принуждения [11, с. 46].

Как видим, С.С. Алексеев указывает в характеристике признаков юридической ответственности на обеспеченность обязанности мерами государственного принуждения, не включая, в отличие от Ю.К. Толстого, данный существенный признак обязанности в ее определение.

Обязательство также является одной из основных юридических категорий. Основу современным определениям обязательства дало римское право. Оно указывало на главную черту обязательств – правовую связь между собой субъектов имущественных отношений [15, с. 96].

Формулируя определение обязательства, одни ученые делают акцент на праве кредитора [16, с. 8]. Другие ученые в определении обязательства делают акцент на обязанности должника [17, с. 1]. Ряд ученых объединяет в определении обязательства обе стороны. Именно последний вариант и был закреплен в Гражданском кодексе Республики Беларусь.

В.А. Белов считает, что подобное двойственное определение обязательства, закрепленное в законодательстве и воспроизводимое в научной и учебной литературе, на самом деле страдает тавтологией [18, с. 660]. Действительно, субъективное право и юридическая обязанность неразрывно связаны друг с другом и составляют содержание обязательства. По мнению же М.М. Агаркова, в определении обязательства невозможно перечислить все его признаки, а нужно указать те характерные и существенные его элементы, которые позволяют разграничить его с другими гражданскими правоотношениями [19, с. 14]. Данный автор определяет обязательство как гражданское правоотношение, в силу которого одно лицо (или несколько лиц) имеет право требовать от другого лица (нескольких других лиц) совершения определенного действия или воздержания от совершения какого-либо действия [19, с. 12].

Схожее определение было сформулировано и другими авторами [20, с. 49].

Таким образом, обязанность является важнейшим элементом правоотношения, а значит, и обязательства.

Кроме теоретического анализа понятий обязанности и обязательства, необходимо обратиться к положениям налогового законодательства.

Модельное налоговое законодательство для государств-участников СНГ закрепило понятие «налоговое обязательство» еще в 2000 г. [21, ст. 52 п. 1]. Новая редакция Общей части Модельного налогового кодекса, принятая Межпарламентской Ассамблеей государств – участников СНГ в 2013 г., также закрепляет данное понятие [22, ст. 4 п. 2]. Данный акт имеет рекомендательный характер, однако законодатели 8 государств – участников СНГ закрепили понятие «налоговое обязательство» в своем законодательстве (Азербайджан, Казахстан, Киргизия, Молдова, Узбекистан, Армения, Беларусь, Таджикистан, Украина), при этом шесть из них раскрывают его через обязанность плательщика и лишь 3 государства (Казахстан, Молдова, Узбекистан) характеризуют его как обязательство плательщика. Например, согласно ст. 34 Налогового кодекса Узбекистана, налоговым обязательством признается обязательство налогоплательщика, возникающее в соответствии с налоговым законодательством [23].

В законодательстве отдельных государств термин «налоговое обязательство» употребляется, скорее всего, в качестве синонима «обязанности». Так, согласно п. 1 ст. 55 Налогового кодекса Кыргызской Республики, налоговым обязательством является обязанность налогоплательщика уплатить налог при наличии обстоятельств, установленных налоговым законодательством Кыргызской Республики [24].

Отметим, что Налоговый кодекс Республики Казахстан не просто закрепляет термин «налоговое обязательство», а непосредственно обязательственную конструкцию и раскрывает содержание обязательства через обязанности одной стороны – налогоплательщика, и права другой стороны – государства. Так, в соответствии со ст. 26 Налогового кодекса Республики Казахстан налогоплательщик обязан встать на регистрационный учет в налоговом органе, определять объекты налогообложения и (или) объекты, связанные с налогообложением, исчислять и уплачивать налоги и другие обязательные платежи в бюджет, а также авансовые и текущие платежи по ним, составлять налоговые формы, представлять налоговые формы, за исключением налоговых регистров, в налоговый орган в установленные сроки. Государство же в лице налогового органа имеет право требовать от налогоплательщика (налогового агента) исполнения его налогового обязательства в полном объеме, а в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового обязательства применять способы по его обеспечению и меры принудительного исполнения в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом [25].

Несмотря на то, что ст. 56 Конституции Республики Беларусь говорит о налоговой обязанности, Общая часть Налогового кодекса Республики Беларусь приводит дефиницию налогового обязательства. Согласно п. 1 ст. 36 Налогового кодекса Республики Беларусь, налоговым обязательством признается обязанность плательщика (иного обязанного лица) при наличии обстоятельств, установленных Налоговым кодексом, таможенным законодательством Таможенного союза и (или) актами Президента Республики Беларусь, Законом Республики Беларусь «О таможенном регулировании в Республике Беларусь» либо решениями местных Советов депутатов (в отношении местных налогов и сборов), уплатить определенный налог, сбор (пошлину) [1]. Считаем, что положения Конституции Республики Беларусь и Налогового кодекса Республики Беларусь не противоречат друг другу, поскольку нормы Конституции Республики Беларусь определяют основы законодательства, в том числе и в налоговой сфере, и раскрываются, детализируются в отраслевом законодательстве.

В то же время, А.А. Пилипенко справедливо включает в понятие «налоговое обязательство» не только обязанность налогоплательщика по уплате налога (сбора), но и иные обязанности участников налоговых правоотношений, установленные налоговым законодательством, несмотря на то, что эти обязанности носят по отношению к основной конституционной обязанности налогоплательщиков – обязанности по уплате налогов, пошлин и иных платежей, производный и обеспечительный характер [26, с. 188–189]. Таким образом, налоговое обязательство является исключительно сложным правоотношением.

Следует отметить, что в законодательстве Российской Федерации термин «налоговое обязательство» не используется. Налоговый кодекс вместо термина «налоговое обязательство» использует термин «обязанность по уплате налогов и сборов» [27, разд. IV].

Между тем российская юридическая наука приходит к выводу, что налоговое правоотношение является в своей сущности обязательственным. На обязательственный характер

данного правоотношения обратил внимание и Конституционный Суд Российской Федерации в постановлении от 17 декабря 1996 г. «По делу о проверке конституционности п.п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции», установив, что по смыслу ст. 57 Конституции Российской Федерации «налоговое обязательство состоит в обязанности налогоплательщика уплатить определенный налог, установленный законом» [28].

Таким образом, на сегодняшний день термин «налоговое обязательство» в российском законодательстве не применяется, однако широко используется в научной литературе и толкованиях законодательства.

До принятия в 2010 г. Налогового кодекса налоговое законодательство Украины оперировало как категорией налоговой обязанности, так и налогового обязательства. Причем данные понятия по-разному определялись и использовались различными актами законодательства. К примеру, Закон Украины «О системе налогообложения» оперировал конструкцией «обязанность по уплате налогов и сборов (обязательных платежей)» [29], не используя в качестве отдельной категории понятие «налоговая обязанность».

В то же время Закон Украины «О порядке погашения обязательств налогоплательщиков перед бюджетами и государственными целевыми фондами» оперировал исключительно понятием «налоговое обязательство». Более того, ст. 1 данного Закона раскрывала понятие «налоговое обязательство» следующим образом: «Налоговое обязательство – обязательство налогоплательщика уплатить в бюджеты или государственные целевые фонды соответствующую сумму средств в порядке и в сроки, определенные этим Законом или другими законами Украины» [30].

Закон Украины «О налоге на добавленную стоимость» содержал несколько иное определение налогового обязательства: «Налоговое обязательство – общая сумма налога, полученная (начисленная) налогоплательщиком в отчетном (налоговом) периоде, определенная согласно этому Закону» [31, ст. 1 п. 1.6]. Данный термин в таком понимании употреблялся только в отношениях, возникающих на основе указанного Закона. Вместе с тем, этот же Закон использовал термин «обязанность по начислению и уплате налога» [31, ст. 10].

Приведенные выше примеры указывают на применение различной терминологии в налоговом законодательстве Украины, что создавало почву для разнообразных научных позиций, а также трудностей в правоприменении. Безусловно, правовые нормы, регулирующие одни и те же общественные отношения, должны применять одинаковую терминологию.

Обозначенная выше проблема окончательно не была решена и Налоговым кодексом Украины. Так, ст. 14 Налогового кодекса Украины закрепляет понятие «налоговое обязательство» и определяет его следующим образом: «Налоговое обязательство – сумма средств, которую налогоплательщик, в том числе налоговый агент, должен уплатить в соответствующий бюджет как налог или сбор на основании, в порядке и сроки, определенные налоговым законодательством (в том числе сумма средств, определенная налогоплательщиком в налоговом векселе и не уплаченная в установленный законом срок)» [32]. В тоже время ст. 37 Налогового кодекса Украины закрепляет основания возникновения, изменения, прекращения налоговой обязанности [32].

Безусловно, изменение структуры собственности и потребности экономического оборота вызвали закрепление обязательственной конструкции в налоговом законодательстве большинства стран СНГ. В новых экономических условиях возникла потребность в разработке налогового механизма, создании четкой правовой системы налогообложения с определением прав, обязанностей и ответственности сторон налогового правоотношения. Отсюда возникла необходимость заимствования современным налоговым правом уже разработанного цивилистического термина «обязательство», некоторое изменение содержания данного понятия, создание оптимального соотношения публичных и частных интересов.

Анализ обязательственной конструкции, закрепленной в налоговом законодательстве стран СНГ, позволяет сделать вывод о том, что в данном случае используется не гражданско-правовая конструкция обязательства. Налоговое право заимствовало у гражданского права такой специальный термин, как «обязательство», несколько изменив содержание данного

понятия. Это способствует созданию четкой правовой системы налогообложения с определением прав, обязанностей и ответственности сторон налогового правоотношения.

Кроме того, наличие в гражданском праве такого института, как деликтное право, регулирующего отношения внедоговорных обязательств, возникающих не на основе договора, то есть свободного волеизъявления, а в связи с другими юридическими фактами, например, из неправомерных действий (из причинения вреда, неосновательного обогащения), позволяет сделать вывод о применении понятия обязательства и в отношениях, основанных на императивных властных предписаниях со стороны органов государства.

Публичный характер налоговых отношений, то есть их направленность на удовлетворение публичных интересов, интересов всего общества и каждого конкретного члена этого общества, позволяет утверждать об определенной возмездности налоговых обязательственных правоотношений, поскольку полученные государством налоговые платежи направляются им на финансирование выполнения своих функций и задач в различных сферах. Налогоплательщик может получить встречное удовлетворение в виде оказания государством социально значимых услуг населению. В данном случае встречное удовлетворение осуществляется в рамках разных правоотношений. Кроме того, налоговое обязательство по уплате сбора (пошлины) предусматривает совершение государственными органами в отношении их плательщиков юридически значимых действий, что наиболее ярко демонстрирует возмездность налогового обязательства.

**Заключение.** Концепция налогового обязательства должна внедряться в налоговое законодательство государств, поскольку трансформация «обязанности по уплате налогов и сборов» в «налоговое обязательство» позволяет более точно урегулировать отношения между государством и частными субъектами, вывести их на новый уровень. При этом следует исходить из того, что налоговое обязательство – это, прежде всего, форма социального взаимодействия государства и частных субъектов, в которой обязанность станет частью четко выстроенной системы отношений, наряду с правами и ответственностью сторон.

### Литература

1. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-З : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобрен Советом Респ. 2 дек. 2002 г. // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
2. Ащеулов, А.Т. Кредитные правоотношения колхозов / А.Т. Ащеулов. – М. : Юридическая литература, 1970. – 256 с.
3. Запольский, С.В. Самофинансирование предприятий: (Правовые вопросы) / С.В. Запольский. – М. : Юридическая литература, 1988. – 160 с.
4. Карасева, М.В. Финансовое правоотношение / М.В. Карасева. – М. : Издательство НОРМА, 2001. – 288 с.
5. Налоговое право: Учебное пособие / под ред. С.Г. Пепеляева. – М. : ИД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 608 с.
6. Худяков, А.И. Основы налогообложения: Учебное пособие / А.И. Худяков, М.Н. Бродский, Г.М. Бродский. – СПб. : Европейский дом, 2002. – 432 с.
7. Винницкий, Д.В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д.В. Винницкий. – СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. – 397 с.
8. Гражданское право: учебник : в 2 т. / отв. ред. проф. Е.А. Суханов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство БЕК, 2000. – Т. 2, полут. 1. – 704 с.
9. Фогельсон, Ю.Б. Избранные вопросы общей теории обязательств: Курс лекций / Ю.Б. Фогельсон. – М. : Юристъ, 2001. – 192 с.
10. Шершеневич, Г.Ф. Курс гражданского права / Г.Ф. Шершеневич. – Тула : Автограф, 2001. – 720 с.
11. Толстой, Ю.К. К теории правоотношения / Ю.К. Толстой. – Л. : Изд-во Лен. ун-та, 1959. – 88 с.
12. Иоффе, О.С. Вопросы теории права / О.С. Иоффе, М.Д. Шаргородский. – М. : Госюриздат, 1961. – 380 с.
13. Кечебян, С.Ф. Правоотношения в социалистическом обществе / С.Ф. Кечебян. – М. : Изд-во АН СССР, 1958. – 181 с.

14. Алексеев, С.С. Собрание сочинений: в 10 т. / С.С. Алексеев. – М. : Статут, 2010. – Т. 3: Проблемы теории права: Курс лекций. – 781 с.
15. Медведев, С.Н. Римское частное право / С.Н. Медведев. – Ставрополь, 2007. – 210 с.
16. Шершеневич, Г.Ф. Учебник русского гражданского права: в 2 т. / Г.Ф. Шершеневич. – М. : Статут, 2005. – Т. 2. – 462 с.
17. Голевинский, В.И. О происхождении и делении обязательств / В.И. Голевинский. – Варшава, 1872. – 310 с.
18. Гражданское право: актуальные проблемы теории и практики / под общ. ред. В.А. Белова. – М. : Юрайт-Издат, 2007. – 993 с.
19. Агарков, М.М. Обязательство по советскому гражданскому праву / М.М. Агарков. – М., 1940. – 192 с.
20. Новицкий, И.Б. Общее учение об обязательстве / И.Б. Новицкий, Л.А. Лунц. – М. : Юр. лит., 1950. – 412 с.
21. Модельный Налоговый кодекс (Общая часть) [Электронный ресурс]: принят Межпарламентской Ассамблеей государств-участников СНГ 9 дек. 2000 г. // Межпарламентская Ассамблея государств-участников СНГ. – Режим доступа : <http://iacis.ru/upload/iblock/f54/105.pdf>. – Дата доступа : 20.01.2017.
22. Модельный Налоговый кодекс (Общая часть) для государств-участников СНГ (новая редакция) [Электронный ресурс]: принят Межпарламентской Ассамблеей государств-участников СНГ 29 нояб. 2013 г. // Межпарламентская Ассамблея государств-участников СНГ. – Режим доступа : [http://iacis.ru/upload/iblock/7c9/prilozhenie\\_k\\_postanovleniyu\\_39\\_10.pdf](http://iacis.ru/upload/iblock/7c9/prilozhenie_k_postanovleniyu_39_10.pdf). – Дата доступа : 20.01.2017.
23. Налоговый кодекс Республики Узбекистан от 25 декабря 2007 г. № ЗРУ-136 [Электронный-ресурс] // Проект «Реформа государственных финансов в Узбекистане». – Режим доступа : [http://www.lex.uz/pages/getact.aspx?act\\_id=1286689](http://www.lex.uz/pages/getact.aspx?act_id=1286689). – Дата доступа : 20.01.2017.
24. Налоговый кодекс Кыргызской Республики от 2 октября 2008 г. [Электронный ресурс] // Государственная налоговая служба Кыргызской Республики. – Режим доступа : <http://www.sti.gov.kg>. – Дата доступа: 20.01.2017.
25. Кодекс Республики Казахстан от 12 июня 2001 г. № 209 «О налогах и других обязательных платежах в бюджет (Налоговый кодекс)» [Электронный ресурс] // ПАРАГРАФ-WWW. – Режим доступа : <http://online.zakon.kz>. – Дата доступа : 20.01.2017.
26. Пилипенко, А.А. Налоговое право: Учебное пособие / А.А. Пилипенко. – Минск : Книжный Дом, 2006. – 448 с.
27. Налоговый кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: Часть I от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ ; принят Государственной Думой 16 июля 1998 г. ; одобрен Советом Федерации 17 июля 1998 г. // РосКодекс. – Режим доступа : <http://www.roskodeks.ru>. – Дата доступа : 20.01.2017.
28. По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 г. «О федеральных органах налоговой полиции» [Электронный ресурс]: Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П // Российский налоговый портал. – Режим доступа : <http://www.taxpravo.ru>. – Дата доступа : 20.01.2017.
29. Про систему оподаткування: Закон України, 25 червня 1991 року, №1251-ХІІ // Відомості Верховної Ради України. – 1991. – № 39. – Ст. 510.
30. Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами та державними цільовими фондами: Закон України, 21 грудня 2000 року, № 2181-ІІІ // Відомості Верховної Ради України. – 2001. – № 10. – Ст. 44.
31. Про податок на додану вартість: Закон України, 3 квітня 1997 року, № 168/97-ВР // Відомості Верховної Ради України. – 1997. – № 21. – Ст. 156.
32. Податковий кодекс України: от 4 грудня 2010 г. № 2756-VI // Голос України. – №№ 229–230 (4979–4980). – С. 4–62.