

Л. Е. Можяева

УО «ГГУ им. Ф. Скорины»

СОСТАВ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

В статье анализируется состав налогового обязательства, обосновывается выделение таких элементов налогового обязательства, как субъект, объект и содержание налогового обязательства, характеризуются выделяемые элементы.

The article analyzes the composition of the tax liability, justified the selection of the elements of the tax liability, as the subject, object and the content of the tax liability, characterized by selected items.

Введение. В юридической науке отдельные авторы выделяют элементы налогового обязательства. Данные авторы, прежде всего, являются сторонниками обязательственной конструкции налоговых отношений. Их позиция подвергается критике со стороны противников концепции налогового обязательства. Вместе с тем, исследованию вопросов элементного состава налогового обязательства уделяется недостаточно внимания в юридической литературе, что свидетельствует об актуальности данного вопроса.

Основная часть. Одним из первых проблему элементного состава налогового обязательства исследовал Е. В. Порохов. Так, данный автор подчеркивает, что «в состав налогового обязательства, понимаемый нами в широком смысле, входят: субъекты налогового обязательства; объект налогового обязательства и содержание налогового обязательства (юридическое как совокупность субъективных юридических прав и обязанностей и материальное как реализация этих прав и обязанностей в конкретных действиях субъектов, в их поведении)» [1, с. 87].

Худяков А. И. также в качестве элементов налогового обязательства, формирующих его состав, выделяет: а) субъекты обязательства; б) объект обязательства; в) содержание обязательства [2, с. 399].

С позициями данных автора не согласен Кучерявенко Н. П., поскольку в данном случае, по его мнению, «смешиваются понятия «налоговое правоотношение» и «налоговая обязанность». Если подобная конструкция (субъекты, объект, содержание) может выражать сущность налоговых правоотношений, то вряд ли ее безапелляционно можно отнести к элементам налоговой обязанности. Налоговая обязанность регулируется налоговыми правоотношениями, но вовсе не подменяется ими по содержанию» [3, с. 751–752]. Кучерявенко Н. П.

видит в выделении элементного состава налогового обязательства «отождествление налогового правоотношения и налогового обязательства» [3, с. 752]. При этом сам автор утверждает, что «при регулировании налоговой обязанности необходимо выделение объекта, субъекта, содержания» [3, с. 752].

Подобная критика вызвана, прежде всего, неприятием Кучерявенко Н.П. конструкции налогового обязательства. Данный автор считает «более точным использование термина «налоговая обязанность» как категории, обобщающей всю систему обязанностей налогоплательщика, связанных с уплатой налогов и сборов» [3, с. 746], а значит, в частности, и «бесперспективным смещение объекта налоговой обязанности и объекта налогового правоотношения» [3, с. 753].

Не останавливаясь на детальном анализе позиций сторонников и противников обязательственной конструкции налоговых отношений, отметим, что мы будем исходить из обязательственной конструкции налогового обязательства, а значит, рассматривать его как определенное правоотношение, что дает основание выделять в его составе три элемента: субъект налогового обязательства, объект налогового обязательства и содержание налогового обязательства. Остановимся более подробно на характеристике каждого элемента налогового обязательства.

В юридической конструкции обязательственного отношения выделяют две стороны: кредитор и должник, которых относят к числу субъектов обязательства [4, с. 392]. Считаем, что данный подход применим и к налоговому обязательству.

Исследуя законодательство и научную доктрину иностранных государств Винницкий Д.В. отмечает, что в немецкой юридической литературе уполномоченное лицо в налоговом обязательстве обозначается как налоговый кредитор (Steuergläubiger), а обязанное лицо – как налоговый должник (Steuerschuldner) [5, с. 258]. Представители налогового права Швейцарии к числу кредитора относят публичное образование (конфедерацию, кантон, коммуну), а в качестве должника – налогоплательщика [5, с. 260].

Карасева М. В. считает вполне возможным перенесение понятий «кредитор» и «должник» в сферу налоговых обязательств [6, с. 281]. Данной позиции придерживается и Бордюг И. С. Одновременно с понятиями кредитор и должник данный автор употребляет и понятия «налоговый кредитор» и «налоговый должник» [7, с. 52–53]. Представляется, что понятия «кредитор» и «налоговый кредитор», а также «должник» и «налоговый должник» употребляются в качестве синонимов.

Однако, считаем необходимым, применительно к наименованию сторон обязательственного отношения в налоговой сфере применять именно термины «налоговый кредитор» и «налоговый должник». Данные наименования подчеркивают отличие сторон налогового обязательства от сторон гражданско-правового обязательства.

Григорьев А.С. отмечает, что наименования «налоговый кредитор», «налоговый должник» выражают определенное правовое положение субъекта в правоотношении, его юридическую позицию. На стороне налогового кредитора всегда правомочие требовать от должника предоставления денежных средств в известном объеме, на стороне должника – обязанность предоставить их кредитору. На стороне налогового кредитора выступают публичные субъекты налогового права (общественно-территориальные образования), а на стороне налогового должника – частные субъекты налогового права (физические лица, организации) [8, с. 150]. Данный вывод Григорьев А.С. основывает на тезисе Винницкого Д.В. о том, что налоговые отношения – это отношения, участниками которых являются субъекты, с одной стороны, публичного права, а с другой – частного [5, с. 139]. Бордюг И.С. также констатирует, что сторонами налогового обязательства являются публичный и частный субъекты [7, с. 52].

Как отмечает Бордюг И.С., субъектный состав налогового обязательства зависит от вида налогового обязательства. В частности, к субъектам, выступающим на стороне налогового кредитора в обязательстве по уплате налога, в расчетном налоговом обязательстве с участием банка, в обязательстве по уплате пеней, относятся публично-территориальные образования в лице уполномоченных органов. К субъектам, участвующим на стороне налогового должника в указанных налоговых обязательствах, относятся физические лица и организации, выступающие в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов, а также иные лица. В обязательствах, возникших в связи с излишним получением суммы налога, сбора, пени, штрафа, субъектами на стороне налогового кредитора являются физические лица и организации, выступающие в качестве налогоплательщика либо налогового агента. Налоговым должником является публично-территориальное образование в лице уполномоченных органов [7, с. 52–53].

Считаем данную позицию не верной, поскольку в данном случае имеет место не выступление одних и тех же участников правоотношения в качестве различных сторон налогового обязательства, а отражение факта наделения каждой стороны одновременно и правами и обязанностями.

Таким образом, субъектами налогового обязательства выступают налоговый кредитор и налоговый должник.

На стороне налогового кредитора выступает государство в лице уполномоченных государственных органов, организаций и должностных лиц. К их числу следует отнести, прежде всего, налоговые органы и таможенные органы. Кроме того, на стороне налогового кредитора могут выступать республиканские органы государственного управления, органы местного управления и самоуправления, а также уполномоченные организации и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке, помимо налоговых и таможенных органов, прием и взимание налогов, сборов (пошлин).

На стороне налогового должника выступает плательщик налогов, сборов (пошлин) либо иное обязанное лицо. Согласно п. 1 ст. 13 Налогового кодекса Республики Беларусь плательщиками налогов, сборов (пошлин) признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги, сборы (пошлины) [9].

В законодательно закрепленной классификации плательщиков налогов, сборов (пошлин) индивидуальные предприниматели не выделены в самостоятельную группу плательщиков. Их следует относить к категории физических лиц.

К числу иных обязанных лиц, выступающих на стороне налогового должника, следует отнести наследника (наследников) умершего физического лица, принявших наследуемое имущество, правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица и др.

Следует согласиться с Пороховым Е.В. в том, что «как всякое правоотношение, налоговое обязательство имеет свой объект, т. е. то материальное благо, по поводу которого возникает и существует данное правоотношение, то, что является предметом требования и притязания управомоченной стороны обязательства и, соответственно, предметом лишения обязанной стороны обязательства [1, с. 92]. С критикой данного подхода выступает Кучерявенко Н.П. Данный автор считает, что в данном случае смешивается объект налоговой обязанности и объект налогового правоотношения [3, с. 753]. А ведь гражданское законодательство в самом определении обязательства указывает, что это гражданское правоотношение [10, ст. 288]. Представляется, что автор данным тезисом еще раз подчеркивает невозможность существования категории «объект налогового обязательства», а значит, и самого понятия «налоговое обязательство».

По мнению Порохова Е.В., «объектом налогового обязательства следует считать те денежные средства (или) имущество), которые

подлежат уплате в бюджет государства в форме налогов и должны составить его доход» [1, с. 92]. Данная позиция нуждается в определенной корректировке, поскольку налоги уплачиваются исключительно в денежной форме и имущество подлежит обязательной реализации с последующим зачислением денежных средств на счета соответствующих бюджетов. Таким образом, объектом налогового обязательства являются денежные средства, подлежащие уплате в государственный бюджет в форме налогов, сборов (пошлин).

Наряду с субъектом и объектом налогового обязательства одним из элементов налогового обязательства является его содержание.

В общей теории права в качестве элементов содержания правоотношения выделяют права и обязанности его сторон (участников) [11, с. 32; 2, с. 136]. При этом подчеркивается, что в правоотношении правам одних лиц соответствуют обязанности других [11, с. 32].

Григорьев А.С. подчеркивает, что «публичный субъект налогового права, участвуя в налоговом правоотношении, имеет определенные интересы, так называемые публичные интересы. Применительно к налогообложению публичный интерес заключается в потребности осуществить экономически обоснованное распределение бремени публичных расходов среди членов общества. Именно этот интерес обуславливает участие публичного налогового субъекта в налоговом обязательственном правоотношении в качестве налогового кредитора. Публичный субъект налогового права как налоговый кредитор заинтересован прежде всего в реальном исполнении налогового обязательства налоговым должником в полном объеме и в определенные сроки. Обязанности налогового должника противостоит право требования налогового кредитора» [8, с. 150].

М.В. Карасева отмечает, что именно в правах и обязанностях, их особенностях и взаимосвязях раскрывается «заряд» финансового правоотношения, то есть возможности и пределы активности его субъектов. При этом права и обязанности субъектов финансового правоотношения, их структура отражают как материальные признаки отрасли права, то есть предмет правового регулирования, так и ее юридические черты, то есть свойственный отрасли метод регулирования [6, с. 205]. Это значит, что от принадлежности правоотношения к той или иной отрасли права, ее предмета и метода правового регулирования зависит содержание правоотношения, его особенности.

Налоговое обязательство следует отнести к правоотношениям активного типа. Принято считать, что правоотношения активного типа складываются на основе обязывающих норм и характеризуются тем,

что активный центр правоотношения находится в юридической обязанности [12, с. 109]. Поскольку налоговое обязательство является сложным правоотношением, то в качестве центра оно имеет определенную юридическую обязанность (обязанность уплатить налог, обязанности уплатить пени и т. д.) и развивается за счет активного поведения субъекта.

Вместе с тем, обязанности в структуре содержания налогового обязательства можно разделить на основные и производные. Сама формулировка налогового обязательства, закрепленная в статье 36 Налогового кодекса Республики Беларусь, выделяет в качестве основной обязанности налогового обязательства обязанность по уплате налога, сбора (пошлины) [9]. Данная обязанность представляет собой главную конституционную обязанность налогоплательщиков, поскольку она напрямую закреплена в Конституции Республики Беларусь [13, ст. 56].

Вместе с тем, указанная обязанность является главной, но не единственной обязанностью налогоплательщиков. В частности, иные обязанности предусмотрены для них статьей 22 Налогового кодекса Республики Беларусь (например, обязанность стать на учет в налоговых органах, обязанность представить документы, подтверждающие право на налоговые льготы и др.) [9]. Они вытекают из основной обязанности налогоплательщиков, установлены налоговым законодательством и носят по отношению к обязанности по уплате налогов, сборов (пошлин) производный характер.

В зависимости от характера правовых норм можно выделить материальные и процессуальные права и обязанности субъектов налогового обязательства. В частности, к материальным следует отнести право плательщика на зачет или возврат излишне уплаченных, а также излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин), обязанность налоговых органов осуществлять зачет или возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, сборов (пошлин) [9, ст. 21, 82]. Процессуальные права и обязанности направлены на обеспечение реализации материальных прав и обязанностей и их в налоговом обязательстве больше. Например, к их числу следует отнести обязанность плательщиков вести учет дебиторской задолженности и представлять документы, подтверждающие право на налоговые льготы, право налоговых органов получать от плательщика (иного обязанного лица) необходимые для исчисления, уплаты и взыскания налогов, сборов (пошлин) документы (их копии), иную информацию, касающуюся деятельности и имущества плательщика (иного обязанного лица) и другие права и обязанности [9, ст. 22, 81].

В зависимости от наличия альтернативы реализации права и обязанности в налоговом обязательстве можно классифицировать на альтернативные и права и обязанности, альтернатива которым не установлена. Например, к альтернативному праву следует отнести право плательщика на выбор отчетного периода по налогу на добавленную стоимость [9, ст. 108]. Примером альтернативной обязанности является обязанность налогового органа применять способы обеспечения исполнения налогового обязательства [9, ст. 82].

Следует отметить характер связи между правами и обязанностями в налоговом обязательстве. Как отмечает М.В. Карасева, связь между правами и обязанностями в финансовых отношениях очень жесткая [6, с. 212]. Как правило, праву одной стороны налогового обязательства корреспондирует соответствующая обязанность другой. Причем, данные права и обязанности устанавливаются, прежде всего, законодательством (исключение составляют права и обязанности в договорных налоговых обязательствах, то есть в налоговых отношениях, возникающих на основе договора, например, при применении таких способов обеспечения исполнения налогового обязательства, как залог и поручительство).

Одной из особенностей содержания налогового обязательства является жесткая, детальная регламентация не только обязанностей субъектов налогового обязательства, но и их прав, что объясняется, в первую очередь, публичным характером данных правоотношений. Как отмечает Д.В. Винницкий законодатель стремится как можно более полно урегулировать сферу налоговой компетенции, тем самым минимизировав возможность государственных органов действовать по собственному усмотрению [5, с. 131]. Это достигается путем установления в налоговом законодательстве определенных критериев для выбора определенного поведения государственным органом (например, Налоговый кодекс Республики Беларусь устанавливает критерии (основания) применения способов обеспечения исполнения налогового обязательства). Подобный подход влечет появление в налоговом обязательстве большого количества процессуальных норм, позволяет соблюсти оптимальный баланс между индивидуальными и публичными интересами, препятствует злоупотреблениям со стороны субъектов налогового обязательства [5, с. 307–311].

Заключение. Налоговое обязательство является определенным правоотношением, что дает основание выделять в его составе три элемента: субъект налогового обязательства, объект налогового обязательства и содержание налогового обязательства. Субъектами налогового

обязательства выступают налоговый кредитор и налоговый должник. Объектом налогового обязательства являются денежные средства, подлежащие уплате в государственный бюджет в форме налогов, сборов (пошлин). Содержание налогового обязательства составляют права и обязанности его сторон, установленные законодательством. Особенности содержания налогового обязательства обусловлены публичным характером налоговых отношений.

Список использованных источников

1. Порохов, Е. В. Теория налоговых обязательств: учеб. пособие / Е. В. Порохов. – Алматы : Жеті жарғы, 2001. – 168 с.
2. Худяков, А. И. Налоговое право Республики Казахстан. Общая часть : учебник / А. И. Худяков. – Алматы : НОРМА-К, 2003. – 512 с.
3. Кучерявенко, Н. П. Курс налогового права : в 2 т. / Н. П. Кучерявенко. – М. : Статут, 2009. – Т.1 : Общая часть / под ред. канд. юрид. наук Д. М. Щекина. – 863 с.
4. Колбасин, Д. А. Гражданское право. Общая часть : учеб. пособие / Д. А. Колбасин. – Минск: Акад. МВД Респ. Беларусь, 2004. – 496 с.
5. Винницкий, Д. В. Российское налоговое право: проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. – СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003. – 397 с.
6. Карасева, М. В. Финансовое правоотношение / М. В. Карасева. – М. : Издательство НОРМА (Издательская группа НОРМА-ИНФРА М), 2001. – 288 с.
7. Бордюг И. С. Налоговое обязательство в российском праве : дис. ... канд. юрид. наук : 12.00.14 / И. С. Бордюг. – Омск, 2009. – 202 л.
8. Григорьев, А. С. Конструкция налогового обязательственного правоотношения и проблемы устранения международного двойного налогообложения / А. С. Григорьев // Российский юридический журнал. – 2011. – № 5. – С. 148–154.
9. Налоговый кодекс Республики Беларусь (Общая часть) [Электронный ресурс] : 19 дек. 2002 г., № 166-З : принят Палатой представителей 15 нояб. 2002 г. : одобр. Советом Респ. 2 дек. 2002 г. // // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
10. Гражданский кодекс Республики Беларусь [Электронный ресурс] : 7 дек. 1998 г., № 218-З : принят Палатой представителей 28 окт. 1998 г. : одобр. Советом Респ. 19 нояб. 1998 г. // // ЭТАЛОН. Законодательство Республики Беларусь / Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь. – Минск, 2016.
11. Толстой, Ю. К. К теории правоотношения / Ю. К. Толстой. – Л.: Изд-во Ленинградского университета, 1959. – 88 с.

12. Алексеев, С. С. Общая теория права : учебник / С. С. Алексеев. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ТК Велби, Изд-во Проспект, 2008. – 576 с.

13. Конституция Республики Беларусь 1994 года : с изм. и доп., принятыми на респ. референдумах 24 нояб. 1996 г. и 17 окт. 2004 г. – 10-е изд., стер. – Минск : Нац. центр правовой информ. Респ. Беларусь, 2014. – 62 с.

РЕПОЗИТОРИЙ ГГУ ИМЕНИ Ф. СКОРИНЫ