

УДК 347.73

ОСОБЕННОСТИ СУБЪЕКТНОГО СОСТАВА  
НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 1 декабря 2014 г.

**Аннотация:** *исследуются особенности структуры налогового обязательства. Особое внимание уделено множественности лиц на стороне кредитора и статусу налогового должника.*

**Ключевые слова:** *налог, обязательство, кредитор, должник, субъект, структура, ответственность.*

**Abstract:** *his article analyzes the subject composition of tax obligation. The author explores the structural features of the tax obligation. Particular attention is paid to the multiplicity of persons on the side of the creditor and the debtor's tax status.*

**Key words:** *tax, obligation, the creditor, the debtor, subject, structure, responsibilities.*

Традиционно субъектами любого обязательства являются кредитор и должник, иными словами, обязанная и управомоченная стороны. Однако в зависимости от вида обязательства и специфики конкретного правоотношения субъектный состав обязательства приобретает определенные особенности. Не является исключением и налоговое обязательство, особенностям субъектного состава которого посвящена настоящая статья.

**Множественность лиц на стороне кредитора  
в налоговом обязательстве**

Кредитором в налоговом обязательстве, как правило, является публично-территориальное образование (Российская Федерация, субъекты РФ или муниципальные образования)<sup>1</sup>. Однако согласно доктрине финансового права в любом налоговом правоотношении публично-территориальное образование всегда участвует посредством компетентного органа<sup>2</sup>. В связи с этим множественность лиц на стороне кредитора в налоговом обязательстве имеет два самостоятельных проявления:

- 1) *множественность кредиторов;*
- 2) *множественность представителей кредитора.*

---

<sup>1</sup> В некоторых разновидностях производных налоговых обязательств должник и кредитор меняются местами, тем самым публично-территориальное образование становится налоговым должником. Подробнее см.: Красюков А. В. Производные налоговые обязательства // Вестник Воронеж. гос. ун-та. Серия: Право. 2012. № 1. С. 337–349.

<sup>2</sup> См.: Финансовое право Российской Федерации : учебник / под ред. М. В. Карасевой. М., 2012. С. 109.

*Множественность кредиторов*, в свою очередь, может иметь международный и внутригосударственный аспект.

Международный аспект проявляется в рамках такого явления, как международное двойное налогообложение, в рамках которого два, а иногда и более, государства претендуют на один и тот же объект налогообложения.

Представляется верным, что изначально это два самостоятельных налоговых обязательства, связанные между собой только общностью объекта налогообложения и должником. Однако в рамках общемировой тенденции, направленной на избежание двойного налогообложения, можно с определенной степенью допущения говорить о стремлении государств объединить данные обязательства в одно.

Это осуществляется, как правило, путем заключения соглашений между государствами-кредиторами об избежании двойного налогообложения. В результате такого соглашения создается общий правовой режим единого налогового обязательства.

Данное объединение проявляется, во-первых, в унификации терминов и понятий; во-вторых, в зачете исполнения обязательства одному из кредиторов в счет исполнения другому; в-третьих, в наличии взаимосогласительных процедур<sup>3</sup>. Это свидетельствует о возникновении единого налогового обязательства с множественностью лиц на стороне кредитора.

*Внутригосударственный аспект* множественности кредиторов в налоговом обязательстве вытекает из принципов федерализма и самостоятельности бюджетов. В связи с этим и Российская Федерация, и субъекты РФ, и муниципальные образования являются самостоятельными кредиторами в налоговых обязательствах.

При этом неравное распределение налоговых доходов между федеральным, региональными и местными бюджетами в настоящее время компенсируется путем распределения одного налога между бюджетами разных уровней, что предопределяет участие нескольких кредиторов в одном налоговом обязательстве.

Как правило, частичное перечисление налога в бюджеты других уровней производится в рамках бюджетных отношений путем установления норматива отчисления (ст. 50, 56, 61, 61.1, 61.2 Бюджетного кодекса РФ). Единственное исключение – это налог на прибыль организаций, налоговая ставка по которому разделена между федеральным и региональными бюджетами уже в ст. 284 Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ). Однако получение даже в рамках бюджетных отношений части налога наделяет публично-территориальное образование определенными полномочиями кредитора в налоговом обязательстве.

---

<sup>3</sup> См., например: Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Латвийской Республики об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2012. № 48. Ст. 6553.

Например, в соответствии с ч. 2 ст. 63 НК РФ без согласия финансового органа субъекта РФ или муниципального образования невозможно предоставить отсрочку (рассрочку) или инвестиционный налоговый кредит по федеральным налогам в части сумм, зачисляемых согласно бюджетному законодательству в нижестоящие бюджеты.

Таким образом, устанавливая нормативы отчисления от федеральных налогов, Российская Федерация передает нижестоящим публично-территориальным образованиям часть прав требования в соответствующем налоговом обязательстве, что приводит к множественности лиц на стороне кредитора.

*Множественность представителей кредиторов.* Кредитор в любом обязательстве имеет два основных права: право контроля за исполнением обязательства, при необходимости трансформирующееся в право его принудительного исполнения и право получения исполнения от должника. В связи с этим кредитора в налоговом обязательстве всегда представляют два государственных органа, поскольку не существует единого органа, способного исполнять данные функции.

Контроль за исполнением налогового обязательства осуществляют налоговые органы (в некоторых случаях – таможенные органы), а получение исполнения – как правило, органы Федерального казначейства.

Проблема в данном аспекте множественности обусловлена двойственным статусом государственных органов как субъектов финансового и налогового правоотношения: налоговые органы как самостоятельные субъекты налогового права, с одной стороны, участвуют в правоотношении от своего имени, а с другой – реализуют правосубъектность государства и муниципальных образований<sup>4</sup>.

Тем самым не всегда понятно, когда в налоговом обязательстве налоговые органы действуют от своего имени, а когда от имени публично-территориальных образований. Если следовать существующей доктрине финансового и налогового права, то, осуществляя налоговый контроль, налоговые органы действуют от своего имени, а направляя требование об уплате налога, – от имени государства; затем, принимая решение о предоставлении отсрочки, – снова становятся самостоятельным участником обязательства<sup>5</sup>.

Представляется, что концепция двойственного статуса налоговых органов в налоговом обязательстве вызывает определенные сомнения и требует дополнительного осмысления. Оставляя ее без изменения, мы приходим к выводу, что кредитор в одном и том же налоговом обязательстве постоянно меняется на разных этапах его исполнения.

### Свойство следования

В налоговом обязательстве должник является нестабильным субъектом, меняясь в процессе исполнения налогового обязательства.

<sup>4</sup> См.: Финансовое право Российской Федерации : учебник / под ред. М. В. Карасевой. С. 123.

<sup>5</sup> См.: Там же. С. 112.

Так, первоначально налоговым должником, как правило, является налогоплательщик, т.е. тот субъект, который обладает объектом налогообложения. Согласно правовой позиции Конституционного Суда РФ (далее – КС РФ) налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства<sup>6</sup>.

Тем самым налоговое обязательство обременяет скорее не самого налогоплательщика, а его имущество. После обособления в имуществе налогового должника денежного эквивалента притязания налогового кредитора статус налогового должника следует за движением данного объекта налогового обязательства – тот, кто обладает им, тот и является налоговым должником.

Представляется справедливым говорить о наличии свойства следования статуса налогового должника в налоговом обязательстве за суммой налога. Это отличает налоговые обязательства от иных видов обязательств, в которых должник остается обязанным субъектом до момента поступления объекта обязательства в распоряжение кредитора и несет ответственность за действия всех лиц, привлеченных к исполнению данного обязательства.

Свойство следования в гражданском обороте проявляется, как правило, в обременении недвижимого имущества обязательственными правами<sup>7</sup>. Свойство следования иллюстрирует производный от вещного характер обязательственного правоотношения, предопределяющий следование производного отношения за основным.

В налоговом же обязательстве статус должника следует не за объектом недвижимости, а за налогом – необходимым условием существования государства<sup>8</sup>. Становясь владельцем суммы налога, лицо приобретает статус налогового должника<sup>9</sup>.

Вместе с тем нельзя отождествлять налогоплательщика и налогового должника. Более того, существуют налоговые обязательства, в ко-

---

<sup>6</sup> 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»: постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. № 1. Ст. 197.

<sup>7</sup> Например, ст. 617 ГК РФ предусмотрено, что переход права собственности или иного вещного права на сданное в аренду имущество не является основанием для изменения или расторжения договора аренды.

<sup>8</sup> 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»: постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П // Собр. законодательства Рос. Федерации. 1997. № 1. Ст. 197.

<sup>9</sup> Данная логика прослеживается и после поступления суммы налога во владение банка. «В соответствии со ст. 45, 60 Налогового кодекса РФ с даты списания средств со счета налогоплательщика при наличии достаточного денежного остатка на его счета обязанность по перечислению налогового платежа возлагается на банк» (постановление ФАС Московского округа от 7 ноября 2006 г. № КА-А40/10825-06 по делу № А40-11409/06-20-64).

торых налогоплательщик никогда не приобретает статуса налогового должника, поскольку не обладает суммой налога. Например, физическое лицо при уплате налога на доходы физических лиц (далее – НДФЛ) не является владельцем суммы налога и не имеет статуса налогового должника. Реальным налоговым должником в данном правоотношении является налоговый агент, поскольку именно он реально владеет суммой налога, принадлежащей налогоплательщику. И только при неисполнении им своих обязанностей, приводящем к попаданию сумм налога во владение налогоплательщика, последний приобретает статус налогового должника.

### Зависимость от вида налога

Статья 226 НК РФ закрепляет запрет налоговому агенту платить налог за счет собственных средств. Однако ни применительно к НДС, ни применительно к налогу на прибыль организаций такого правила не установлено. Такой пробел в правовом регулировании привел к существованию весьма неоднозначной практики арбитражных судов. Последние посчитали, что в случае неудержания налоговым агентом НДС у налогоплательщика налоговый орган имеет право взыскать неудержанную сумму налога с самого налогового агента<sup>10</sup>.

Более того, арбитражные суды признают законным включение в договоры налоговых оговорок по уплате НДС, запрещенных ст. 226 НК РФ применительно к НДФЛ<sup>11</sup>.

Таким образом, в предложенной арбитражными судами конструкции налогового обязательства налоговый агент приобретает статус налогового должника не в связи с переходом к нему или сохранением суммы налога, а в связи с неисполнением своих обязанностей. Тем самым возложение на него налоговой обязанности является, по сути, санкцией, что противоречит сущности налогового обязательства.

Чем же обусловлен такой диаметрально противоположный подход к статусу налогового должника при уплате НДФЛ и НДС через налогового агента? По мнению судов, обязанности налогового агента заплатить неудержанный НДС корреспондирует право на применение вычета налога на добавленную стоимость в размере уплаченного налога в порядке, предусмотренном п. 3 ст. 171 НК РФ<sup>12</sup>.

То есть суды рассматривают возможность применения налогового вычета как способ компенсации затрат налогового агента по уплате НДС.

<sup>10</sup> Вне зависимости от условий заключенного с иностранным лицом договора неисполнение российской организацией, состоящей на учете в налоговых органах, обязанности по удержанию налога на добавленную стоимость из выплачиваемых контрагенту средств не освобождает ее от обязанности исчислить этот налог и уплатить его в бюджет (постановление Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. № 15483/11 по делу № А72-5929/2010).

<sup>11</sup> См., например: Определение ВАС РФ от 19 марта 2014 г. № ВАС-2607/14 по делу № А12-31674/2012.

<sup>12</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. № 15483/11 по делу № А72-5929/2010.

Однако данный механизм имеет компенсационный эффект только при однократной уплате НДС. Нередко возникают ситуации, когда налоговый агент дважды платит НДС: сначала не удерживая налог из платежа налогоплательщику, а затем – перечисляя НДС в бюджетную систему по требованию налоговых органов.

В таких ситуациях арбитражные суды признают возникновение у налогового агента права на взыскание с налогоплательщика неосновательного обогащения в размере ошибочно перечисленного налога<sup>13</sup>.

Представляется, что требования налогового агента к налогоплательщику о взыскании неосновательного обогащения имеют регрессный характер, поскольку основаны на исполнении агентом обязанности налогоплательщика. Регрессные обязательства вытекают из исполнения одним лицом обязательства за другое лицо или по вине третьего лица. Регрессные обязательства являются охранительными обязательствами и относятся к кондикционным обязательствам (обязательствам из неосновательного обогащения)<sup>14</sup>.

Переход суммы налога к налогоплательщику наделяет именно его статусом налогового должника и возлагает на него обязанность заплатить налог. Однако в силу отсутствия юридической возможности у налогового кредитора предъявить требования к налоговому должнику обязанность уплатить налог возлагается на налогового агента<sup>15</sup>. Соответственно исполнение агентом обязанности налогоплательщика приводит к возникновению у него права регрессного требования из неосновательного обогащения.

Следует понимать, что надлежащее исполнение налогового обязательства надлежащим налоговым должником не может породить у него право регресса к другому лицу. Тем самым мы можем прийти к выводу, что если в результате исполнения налогового обязательства у налогового должника возникает право регресса, то это свидетельствует о нарушении структуры налогового обязательства и возложении налогового бремени не на того должника или на того должника, но в большем объеме, чем положено.

Например, при использовании конструкции солидарных налоговых должников (ст. 50 НК РФ) взыскание налога полностью с одного налогоплательщика свидетельствует о непропорциональном распределении

---

<sup>13</sup> Постановление Президиума ВАС РФ от 18 сентября 2012 г. № 3139/12 по делу № А27-2268/2011.

<sup>14</sup> См.: Шевченко Г. Н. Солидарные обязательства в российском гражданском праве // Журнал рос. права. 2014. № 2. С. 14–20.

<sup>15</sup> Правовая позиция о невозможности взыскания с налогового агента не удержанной им суммы налога, основанная на том, что обязанным лицом продолжает оставаться налогоплательщик (подп. 5 п. 3 ст. 45 Кодекса), к которому налоговым органом предъявляется требование об уплате налога, в рассматриваемом случае неприменима, поскольку иностранное лицо в российских налоговых органах на учете не состоит (постановление Президиума ВАС РФ от 3 апреля 2012 г. № 15483/11 по делу № А72-5929/2010).

налогового бремени и компенсируется предоставлением ему права регрессного требования к остальным должникам.

Таким образом, структура налогового обязательства, включая его субъектный состав, должна конструироваться исходя из экономической сущности отношений по уплате налогов. Отступление от данного принципа в силу различных причин лишь усложняет структуру налогового обязательства и снижает его эффективность.

*Воронежский государственный университет*

*Красюков А. В., кандидат юридических наук, доцент кафедры финансового права*

*E-mail: kav@law.vsu.ru*

*Тел.: 8 (473) 255-84-79*

*Voronezh State University*

*Krasyukov A. V., Candidate of Legal Sciences, Associate Professor of the Financial Law Department*

*E-mail: kav@law.vsu.ru*

*Tel.: 8 (473) 255-84-79*