

СТРУКТУРА СУБЪЕКТИВНОГО НАЛОГОВОГО ПРАВА

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 15 апреля 2016 г.

Аннотация: статья посвящена анализу структуры субъективного налогового права. На основе разработанных в теории права подходов к выделению структурных элементов субъективного права формируется авторская позиция по исследуемому вопросу. Описываются особенности структуры субъективного права на взимание налога.

Ключевые слова: налог, субъект, субъективное право, структура, прерогатива, полномочие.

Abstract: this paper analyzes the structure of the subjective tax right. On the basis of the law theory approaches to the allocation of the structural elements of the subjective rights formed the author's position on the issue studied. The author describes the features of the structure of subjective right to levy taxes.

Key words: tax, subject, subjective right, the structure, power, authority.

Применительно к пониманию субъективного права в юридической доктрине отсутствует единство мнений. Одни ученые характеризуют субъективное право как юридически признанную свободу¹, зависящую не только от воли законодателя, но и от воли субъектов².

В этом ключе ученые определяют субъективное право как обеспеченную нормами объективного права власть лица осуществлять свой интерес³ как меру возможного или дозволенного поведения⁴. Иными словами, они сводят субъективное право к возможности лица – носителя права – вести себя (действовать) определенным образом, т.е. с соблюдением установленных границ или пределов этой возможности⁵.

Другие ученые рассматривают субъективное право как юридически обеспеченную возможность управомоченного лица предопределять поведение других лиц⁶. По мнению сторонников данного подхода, субъективное право всегда предполагает не только гарантию со стороны государства, но и соответствующую обязанность других лиц⁷.

¹ См.: Пустобаева Л. А. О понятии субъективного права // Правоведение. 1984. № 3. С. 47.

² См.: Матузов Н. И. Личность. Права. Демократия. Теоретические проблемы субъективного права. М., 1972. С. 28.

³ См.: Шершеневич Г. Ф. Общая теория права. М., 1912. Вып. 3. С. 609.

⁴ См.: Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Вопросы теории права. М., 1961. С. 224.

⁵ См.: Белов В. А. Гражданское право : Общая часть : учебник. М., 2002. С. 538.

⁶ См.: Мурзина Н. Ю. К вопросу о понятии субъективного права собственности // Цивилистические записки : межвуз. сб. науч. трудов. М., 2001. С. 346.

⁷ См.: Теория государства и права : курс лекций / под ред. Н. И. Матузова, А. В. Малько. М., 1997. С. 260, 261.

С этой точки зрения, субъективное право представляет собой юридически обеспеченную возможность управомоченного требовать в установленных пределах определенного поведения от обязанного лица⁸.

Вместе с тем право требования не является правом на действия как таковые. Действия всего лишь должны быть совершены; до момента их совершения они еще не существуют, а после их совершения уже не существуют. Поэтому с ними нельзя связывать существование самого права⁹.

По мнению С. Ф. Кечекьяна, субъективное право шире возможности «заставить», оно выражается и в возможности самому пользоваться имуществом, и в возможности пользования действиями других лиц, не прибегая к принудительной силе государства. Возможность «заставить» сопровождает субъективное право, но не составляет его сущности¹⁰.

В связи с этим представляется, что к пониманию сущности субъективного права наиболее близка комбинированная теория, согласно которой субъективное право – это обеспеченная законом мера дозволенного поведения и возможность требовать определенного поведения от обязанного лица в целях удовлетворения признаваемых законом интересов управомоченного¹¹.

Данная позиция заключается в понимании субъективного права как юридического средства обеспечения необходимого поведения обязанных лиц, создающего для управомоченного лица реальную возможность совершения его собственных действий¹².

Все ученые согласны, что субъективное право делится на правомочия, являющиеся дробными его частями¹³, но относительно набора данных правомочий единства не достигнуто. В структуре субъективного права они выделяют два элемента: правомочия на совершение собственных действий и правомочия требовать от третьих лиц совершить либо воздержаться от совершения определенных действий¹⁴. Некоторые

⁸ См.: Егоров Н. Д. О понятии субъективного права // Правосубъектность по гражданскому и хозяйственному праву. Л., 1983. С. 9 ; Его же. Гражданско-правовое регулирование экономических отношений. Л., 1986. С. 16.

⁹ См.: Эртманн П. О структуре субъективных частных прав // Вестник гражданского права. 2007. № 3. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

¹⁰ См.: Кечекьян С. Ф., Строгович М. С. Правоотношения в социалистическом обществе. М., 1958. С. 59.

¹¹ См.: Иоффе О. С., Шаргородский М. Д. Указ. соч. С. 223 ; Автономов А. С. Права человека, правозащитная и правоохранительная деятельность. М., 2009. С. 42 ; Братусь С. Н. Субъективное право // Юридический энциклопедический словарь. М., 1984. С. 358.

¹² См.: Иоффе О. С. Избранные труды по гражданскому праву : из истории цивилистической мысли. Гражданское правоотношение. Критика теории «хозяйственного права». М., 2000. С. 561.

¹³ См.: Алексеев С. С. Общая теория социалистического права. Свердловск, 1964. Вып. 2. С. 112.

¹⁴ См.: Крашенинников Е. А. Интерес и субъективное гражданское право // Правоведение. 2000. № 3. С. 133 ; Власова А. В. Структура субъективного гражд-

авторы в структуру субъективного гражданского права включают также право на защиту как самостоятельный его элемент¹⁵. Содержание субъективного права в этом случае сводится к: 1) мере возможного поведения обладателя субъективного права, т.е. возможности совершения фактических и юридически значимых действий; 2) возможности требовать соответствующего поведения от других (обязанных) лиц; 3) возможности прибегнуть в необходимых случаях к содействию, принуждению государства, а в более широком смысле – возможности использовать различные меры защиты как посредством обращения к государственно-принудительной силе, так и самостоятельными, допустимыми правом мерами¹⁶.

Некоторые ученые полагают, что право на защиту не является элементом иного субъективного права, однако в мотивировке значительно расходятся. Так, О. С. Иоффе и М. Д. Шаргородский считают, что нет необходимости специально выделять третью из содержащихся в субъективном праве возможностей (притязание), поскольку она, по их мнению, поглощается двумя первыми¹⁷. Другие считают право на защиту конституционным по своей природе правом, которое развивается и обеспечивается в отраслевом законодательстве посредством установления так называемых прав требования. В связи с этим такой элемент права, как право требования, является вторичным и производным по отношению к праву на собственные действия и направлен на защиту последнего¹⁸. С точки зрения сторонников такого подхода, совершенно нелогично выделять

данского права : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 1998 ; *Ибрагимова М. В.* Злоупотребление субъективным гражданским правом : понятие, сущность, виды и последствия : дис. ... канд. юрид. наук. Рязань, 2005 ; *Гревцов Ю. И.* Правоотношение – разновидность общественного отношения : автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Л., 1975. С. 15.

¹⁵ См.: *Вавилин Е. В.* Субъективное гражданское право // Современное право. 2007. № 4. С. 40 ; *Поротикова О. А.* Проблема злоупотребления субъективным гражданским правом. М., 2007. Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс» ; *Козлов М. А.* Субъективное право и охраняемый законом интерес как предметы судебной защиты // Журнал рос. права. 2008. № 3. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; *Кархалев Д.* Субъективное право на защиту // Арбитражный и гражданский процесс. 2008. № 1. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс» ; *Макеева Е. М.* Защита субъективных прав участников в частноправовых и публично-правовых отношениях // Рос. судья. 2005. № 12. С. 21 ; *Александров Н. Г.* Законность и правоотношения. М., 1955. С. 109.

¹⁶ См.: *Алексеев С. С.* Общая теория права. М., 1982. С. 118 ; *Гревцов Ю. И.* Очерки теории и социологии права. СПб., 1996. С. 63 ; *Южанин Н. В.* Реализация субъективного права на защиту посредством односторонних правоохранительных мер // Юрист. 2013. № 15. С. 42–47.

¹⁷ См.: *Иоффе О. С., Шаргородский М. Д.* Указ. соч. С. 223.

¹⁸ См.: *Шахбазян А. А.* Право на защиту в структуре субъективного гражданского права // Нотариус. 2011. № 3. С. 44–47 ; *Халабуденко О. А.* Субъективные вещные права и вещно-правовые конструкции : методологический аспект // Бюллетень нотариальной практики. 2011. № 1. С. 28–31.

право на судебную защиту наряду с другими правомочиями, поскольку это право возникает из факта нарушения регулятивных субъективных прав, адресовано суду и имеет публичный характер¹⁹.

По мнению других ученых, когда кредитор требует от обязанного лица уплаты денежных средств, он осуществляет не правомочие требовать, а принадлежащую ему возможность предъявить требование должнику, которая входит в содержание его субъективного права и в структуру его собственных действий²⁰. Тем самым обращение даже в компетентный орган за защитой будет не правомочием на защиту, а реализацией правомочия на собственные активные действия.

Другого мнения на состав субъективного права придерживался М. С. Строгович, который отметил, что определение субъективного права как вида и меры возможного поведения, обеспеченного государственной защитой, – это только внешняя, поверхностная сторона, не затрагивающая самой сущности субъективных прав²¹. Субъективное право, с его точки зрения, всегда и при всех условиях представляет собой возможность пользования определенным социальным благом. Именно в этом проявляется подлинная сущность субъективных прав²².

Н. И. Матузов также полагает, что субъективное право включает в себя возможность пользоваться определенным социальным благом – экономическим, политическим, духовным, культурным²³. Тем самым данные ученые выделяют четыре правомочия в составе субъективного права: право – поведение, право – требование, право – пользование, право – притязание²⁴.

По другой теории правомочие на собственные действия полностью поглощает правопользование. Если и есть необходимость в дополнении структуры субъективного права четвертым звеном, то логичнее включить в его состав цель, назначение, интенцию, что и предлагали сделать русские цивилисты²⁵. А. В. Поляков также считает данное полномочие излишним²⁶.

В теории налогового права также выделяются четыре элемента субъективного налогового права: правомочия действия (бездействия); правомочия требовать от третьих не препятствовать действиям (бездействиям);

¹⁹ См.: Гражданское право : актуальные проблемы теории и практики / под общ. ред. В. А. Белова. М., 2007. С. 811.

²⁰ См.: Крашенинников Е. А. Указ. соч. С. 138.

²¹ См.: Строгович М. С. Развитие прав личности в период строительства коммунизма // Развитие прав граждан СССР и усиление их охраны на современном этапе коммунистического строительства : сборник. Саратов, 1962. С. 15.

²² См.: Строгович М. С. Социалистическое право и права личности // Проблемы Советского государства и права в современный период. М., 1969. С. 226.

²³ См.: Матузов Н. И. Указ. соч. С. 100, 115.

²⁴ См.: Там же. С. 100.

²⁵ См.: Поротикова О. А. Указ. соч.

²⁶ См.: Поляков А. В. Общая теория права : феноменолого-коммуникативный подход. СПб., 2003. С. 755–756.

правомочия на защиту; правомочия на определенные блага и социальные последствия своего действия (бездействия)²⁷.

Представляется, что правомочие правопользования для субъективного налогового права нехарактерно. Это обусловлено тем, что в подавляющем большинстве случаев пользование материальным или социальным благом происходит уже за пределами сферы регулирования налогового права. Так, пользование налогом как материальным благом происходит в рамках бюджетного процесса, а до налогоплательщика налоги в виде социальных благ доводятся и того позже.

По поводу соотношения субъективного права на защиту и правопритязания в налоговом праве мы исходим из того, что субъективное право на защиту существует только тогда, когда у лица имеются три правомочия: 1) возможность на самостоятельные активные действия по защите права (правомочие на применение мер самозащиты); 2) возможность на самостоятельные юридические действия по восстановлению права (правомочие на применение мер оперативного воздействия); 3) возможность требовать от государственных органов принудительного восстановления нарушенного права (правомочие на применение санкций – мер защиты и мер ответственности)²⁸.

Если хотя бы одного из данных правомочий нет, то нет и субъективного права на защиту в данной отрасли права. В этом случае защита права осуществляется путем реализации правомочия правопритязания²⁹.

В налоговом праве все три элемента субъективного права на защиту отсутствуют даже у налогового кредитора, не говоря уже о налоговом должнике, который может только обращаться в компетентные органы для защиты своего права. Налоговый кредитор как управомоченная сторона налогового обязательства лишен права по своему усмотрению выбирать меру защиты своего нарушенного права: в силу прямого указания закона он либо применяет меры самозащиты, либо обращается в компетентный орган.

Таким образом, субъективное налоговое право будем рассматривать как состоящее из трех следующих правомочий:

- 1) на собственные активные действия;
- 2) требовать активного или пассивного поведения обязанного субъекта;
- 3) обращаться в компетентные органы за защитой нарушенного права путем применения мер государственного принуждения.

Поскольку налоговым кредитором в обязательстве является публично-территориальное образование, то единственным принадлежащим ему

²⁷ См.: Якушев А. О. Субъективные права и интересы в налоговом праве // Финансовое право. 2006. № 9.

²⁸ См. подробнее: Кархалев Д. Н. Содержание охранительного правоотношения в гражданском праве // Рос. судья. 2008. № 8.

²⁹ Притязание – это мера требования управомоченного к обязанному лицу, не исполнившему своей юридической обязанности, обращенного к последнему через компетентные органы государства (см.: Явич Л. С. Проблемы правового регулирования советских общественных отношений. М., 1961. С. 126).

субъективным правом, реализуемым в обязательственном правоотношении, является право на взимание налога.

Однако в зависимости от вида налогового обязательства, в котором реализуется данное субъективное право, различается внутренняя структура данного права, набор правомочий.

Если говорить об основном налоговом обязательстве, то субъективное право на взимание налога состоит из двух правомочий:

1. Правомочия требовать активного поведения от налогового должника, а именно:

- вести учет объектов налогообложения;
- исчислять налог в предусмотренных законом случаях;
- представлять налоговую отчетность;
- уплачивать (перечислять) налог.

Данное правомочие выражено непосредственно в налоговом законодательстве прямо или путем закрепления корреспондирующих обязанностей налогового должника.

2. Правомочия на собственные активные действия:

– получение и учет информации о налоговом должнике и объектах налогообложения;

- исчисление налога (в предусмотренных законом случаях);
- контроль своевременности и полноты уплаты налога³⁰.

В производных налоговых обязательствах (в большинстве из них) реализуется также право на взимание налога, но набор правомочий, в него входящих, изменяется.

В охранительном налоговом обязательстве право на взимание налога включает в себя:

1. Правомочие – притязание, которое может быть реализовано в предусмотренных законом случаях либо собственными активными действиями, либо в судебном порядке:

- направление требования об уплате налога (пени, штрафа);
- зачет излишне полученного налога в счет недоимки;
- взыскание за счет денежных средств налогового должника и иного имущества.

2. Правомочие на собственные активные действия, способствующие реализации притязания или компенсирующие ущерб:

- начисление пени;
- привлечение к налоговой ответственности;
- применение обеспечительных мер;
- сообщение в органы внутренних дел информации о наличии признаков преступления.

³⁰ Практически каждое полномочие, входящее в состав правомочия, в свою очередь, может быть разделено на более мелкие правовые возможности. Например, полномочие на осуществление налогового контроля состоит из возможности выбора формы контроля и контрольного мероприятия. Так, в рамках выездной налоговой проверки могут быть проведены экспертиза, инвентаризация, выемка, допрос свидетеля и т.д.

При новации налогового обязательства право на взимание налога трансформируется и включает в себя:

1. Правомочие требовать от налогоплательщика:

– соблюдать условия изменения срока уплаты налога;

– уплачивать проценты в предусмотренных законом случаях;

– погасить недоимку, а в предусмотренных законом случаях – пени и проценты в случае нарушения условий изменения срока уплаты налога;

2. Правомочие – притязание:

– досрочно прекратить действие отсрочки (рассрочки);

– расторгнуть в установленном законом порядке договор о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

В налоговом обязательстве, возникающем из неосновательного обогащения фиска, налоговый кредитор становится налоговым должником, который обязан по заявлению налогового кредитора:

– провести сверку взаимных расчетов;

– вернуть излишне полученную сумму налога;

– зачесть данную сумму в счет предстоящих платежей по этому или другому налогу.

Таким образом, субъективное налоговое право на взимание налога состоит из определенных правомочий, которые в свою очередь включают в себя определенные правовые возможности, реализация которых относится к компетенции фискальных органов. Данные правовые возможности необходимо именовать полномочиями.

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