

**ПРАВА И ОБЯЗАННОСТИ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКА:
ВЗАИМОСВЯЗЬ, ЗАЩИТА И РЕАЛИЗАЦИЯ***

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 7 июля 2018 г.

Аннотация: *статья посвящена изучению важной части юридического содержания налогового обязательства: прав и обязанностей налогоплательщика. Особое внимание уделяется структуре субъективных налоговых прав и обязанностей и их взаимосвязи. Анализируется также реализация прав и обязанностей налогоплательщика в налоговом обязательстве. Делается вывод о необходимости совершенствования механизма защиты прав налогоплательщика.*

Ключевые слова: *право, обязанность, защита права, исполнение обязанности, налоговое обязательство.*

Abstract: *the article is devoted to the study of an important part of the legal content of the tax obligation: the rights and obligations of the taxpayer. The author pays special attention to the structure of subjective tax rights and duties and their interrelations. The article also analyzes the implementation of the rights and obligations of the taxpayer in tax obligation. Based on the study, the author comes to the conclusion that it is necessary to improve the mechanism for protecting the rights of the taxpayer.*

Key words: *right, duty, protection of right, implementation of duty, tax obligation.*

Признавая в государстве творца прав личности, определявшего их объем и содержание, сторонники юридического позитивизма отрицали возможность ограничения государственной власти посредством субъективных прав. Подобное ограничение государства, согласно сущности позитивистской теории, являлось самоограничением¹.

В русле данной концепции можно предположить, что субъективные права налогоплательщика являются результатом самоограничения государства, выраженным в законе. В связи с этим практически все субъективные права налогоплательщика реализуются путем обращения в фискальный или иной уполномоченный государственный орган.

Это обусловлено не только относительным характером налогового обязательства, но и тем, что только уполномоченные государственные органы способны удовлетворить интерес налогоплательщика, лежащий в основе его субъективного налогового права. Средством такого удовлетворения всегда является определенное самоограничение фискального

* Публикация подготовлена в рамках поддержанного РФФИ научного проекта № 17-03-00702 «Налоговый суверенитет и защита прав налогоплательщиков: опыт ЕС и ЕАЭС».

¹ См.: Поляков А. В., Козлихин И. Ю. Русская политико-правовая мысль и идея правового государства. Власть и право. Л., 1990. С. 12–13.

интереса со стороны государства. Например, право на использование налоговой льготы может быть реализовано лишь путем полного или частичного отказа государства от взимания налога.

Определенное исключение составляют те субъективные права налогоплательщика, которые реализуются за счет пассивного поведения. Например, право не исполнять незаконные требования налоговых органов. Однако доля таких прав налогоплательщика незначительна и не может поставить под сомнение вышеуказанное свойство субъективных прав налогоплательщика.

В юридической литературе совершенно верно отмечено, что права налогоплательщика можно разделить на безусловные и относительные. Безусловными правами налогоплательщик пользуется по своему усмотрению, а фискальные органы обязаны не препятствовать в этом. Относительными правами налогоплательщик может воспользоваться лишь при определенных обстоятельствах, предусмотренных законом, на основании правоприменительного акта².

Однако даже для реализации безусловных субъективных прав налогоплательщика от налоговых органов требуется совершение определенных действий и составление письменных документов. Например, право на получение информации может быть реализовано лишь посредством получения письменного ответа из налогового органа.

Закрепление субъективных прав налогоплательщика в законодательстве производится либо непосредственно, либо через закрепление обязанностей фискальных органов, подразумевая наличие корреспондирующих им прав. Вместе с тем налоговое законодательство содержит нормы, которые прямо не указывают на принадлежащие гражданам и организациям права и обязанности, но содержание этих норм, по мнению некоторых авторов, позволяет сделать вывод о наличии указанных прав и обязанностей. К числу подобных норм ими отнесена ст. 3 НК РФ, закрепляющая основные начала налогового законодательства³.

Из содержания данной статьи авторы выделяют:

- 1) право на равное налогообложение независимо от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, места нахождения и иных оснований, носящих дискриминационный характер;
- 2) право на справедливое и соразмерное имущественным возможностям взимание налогов;
- 3) право на экономически обоснованное налогообложение;
- 4) право на взимание налогов, не препятствующее реализации конституционных прав и свобод⁴.

Думается, что те правовые возможности, которые получает налоговый должник из толкования принципов налогообложения, не являются

² См.: Винницкий Д. В. Субъекты налогового права. М., 2000. С. 82–83.

³ См.: Там же. С. 84.

⁴ См.: Сергиенко Р. А. Налоговая правосубъектность организации // Финансовое право. 2002. № 2.

субъективными правами, поскольку им не корреспондирует обязанность налогового кредитора. Этим правовым возможностям корреспондируют определенные обязанности государства при установлении налогов и сборов, нарушение которых обжалуется, как правило, в порядке конституционного судопроизводства.

Принципы налогового права непосредственно применяются в налоговых отношениях лишь в случае наличия пробела в правовом регулировании или иной ситуации правовой неопределенности. Поэтому правовые возможности, предусмотренные принципами, следует отнести скорее к категории законных интересов, в том числе и потому, что они не имеют четкого механизма реализации.

В отличие от законного интереса субъективное налоговое право налогоплательщика – это предоставленная ему в целях удовлетворения его интересов мера дозволенного (возможного) поведения, обеспеченная соответствующими юридическими обязанностями налоговых органов и их должностных лиц, а также возможностью прибегнуть в необходимых случаях к мерам государственной защиты⁵.

В целом верное определение, приведенное выше, не учитывает, что субъективное право налогоплательщика всегда возникает в процессе исполнения обязанности по уплате налога и, тем самым, является производным от него. Это становится очевидным даже при изучении легально закрепленных субъективных прав налогоплательщика. Данные права можно разделить на несколько групп:

1) права на получение информации, необходимой для правильного исполнения обязанности по уплате налогов (подп. 1 и 2 п. 1 ст. 21 НК РФ);

2) права, возникающие в связи с исполнением обязанности по уплате налогов (подп. 3–6 п. 1 ст. 21 НК РФ);

3) права, при осуществлении мероприятий контроля за своевременностью и полной уплатой налогов (подп. 7–11, 15 п. 1 ст. 21 НК РФ);

4) права, гарантирующие соблюдение законодательства государственными органами при взимании налогов (подп. 12–14 п. 1 ст. 21 НК РФ).

Иные классификации прав налогоплательщиков, имеющиеся в теории налогового права, также подтверждают их производный характер. Так, деление прав на организационно-имущественные и организационные⁶ подчеркивает непосредственный и опосредованный характер связи прав с обязанностью по уплате налогов. Организационно-имущественные права возникают в процессе исполнения обязанности уплатить налог, а организационные – до или после исполнения такой обязанности.

Участие налогоплательщика в налоговых правоотношениях обусловлено не собственным усмотрением, а требованием должного поведения, выраженного в его обязанностях⁷. В связи с этим в юридической лите-

⁵ См.: *Варийчук Е. К.* К вопросу о соотношении субъективных прав и законных интересов в налоговом праве // *Финансовое право.* 2009. № 8.

⁶ См.: *Виницкий Д. В.* Указ. соч. С. 80–81.

⁷ См.: *Сергиенко Р. А.* Указ. соч.

ратуре принято характеризовать статус налогоплательщика как обязательный статус⁸. При этом отмечается, что в статусе налогоплательщика нет ярко выраженного, явного приоритета обязанностей над правами⁹. Здесь подразумевается, вероятно, количественный приоритет, так как, несомненно, что практически все права налогоплательщика производны от его обязанности платить налог. В связи с этим можно предположить, что для эффективной защиты прав налогоплательщика необходимо четко закрепить его обязанности и пределы их осуществления.

Поскольку обязанность является парной категорией субъективного права, представляется оправданным понимать под ней обеспеченную законом меру должного поведения, которой обязанное лицо следует в соответствии с требованиями и в целях удовлетворения признаваемых законом интересов управомоченного¹⁰.

Тем самым мера должного поведения определяется интересами управомоченного лица. Применительно к налоговому обязательству, когда государство и его фискальные органы могут преследовать различные интересы, возникает неопределенность с юридической обязанностью. Представляется, что обязанность налогового должника должна определяться исключительно интересами налогового кредитора, а не его представителя. Хотя на практике это нередко не соблюдается, что приводит к нарушению прав налогоплательщиков и иных участников налоговых отношений.

Субъективная налоговая обязанность характеризуется такими чертами, как:

- необходимость определенного поведения, предписанного налогово-правовыми нормами;
- предполагается установление определенных рамок, меры необходимого поведения;
- мера должного поведения определяется интересами управомоченного лица;
- мера должного поведения обязанного лица обеспечивается возможностью требования этого поведения, которым наделен управомоченный субъект, при этом презюмируется возможность государственного принуждения;
- субъективная налоговая обязанность отличается безусловностью, категоричностью как по содержанию, так и по форме реализации; она не вытекает из какой-либо договоренности, не может быть изменена, и от нее нельзя отказаться¹¹.

⁸ См.: *Тропская С. С.* Правовой статус налогоплательщика – физического лица. М., 2009. С. 33.

⁹ См.: Там же. С. 37.

¹⁰ См.: *Иоффе О. С., Шаргородский М. Д.* Вопросы теории права. М., 1961. С. 224.

¹¹ См.: *Кучерявенко Н. П.* Курс налогового права : в 2 т. / под ред. Д. М. Щекина. М., 2009. Т. 1 : Общая часть. С. 323–324.

В правовой доктрине сложилось представление, что обязанность имеет три основные формы: воздержание от запрещенных действий (пассивное поведение); совершение конкретных действий (активное поведение); претерпевание ограничений в правах личного, имущественного или организационного характера¹².

Состав обязанности налогоплательщика платить законно установленные налоги зависит от того, в рамках какого налогового обязательства она реализуется.

Соответственно обязанность в рамках основного налогового обязательства включает в себя:

1. Обязанность воздержаться:

– от уклонения уплаты налога в любых формах;

– сокрытия своего имущества (неисполнение данной обязанности является препятствием к изменению срока уплаты налога в соответствии со ст. 62 НК РФ);

– создания препятствий в реализации права налогового кредитора¹³;

2. Обязанность совершать следующие активные действия:

– вести учет операций с объектами налогообложения в формах предусмотренных законодательством;

– исчислять налог, если иное не предусмотрено законодательством¹⁴;

– представлять в установленный срок налоговую отчетность, если иное не предусмотрено законодательством;

– выделять часть своего имущества в денежной форме для уплаты налога;

– перечислять сумму налога, если иное не предусмотрено законодательством;

– предоставлять необходимую для осуществления налогового контроля информацию.

У налогоплательщика и налогового агента есть обязанность перечислять налог, но в содержание данной обязанности не входит доставка налога в бюджетную систему, поскольку он не может это сделать чисто технически. Эта посылка предопределяет необходимость участия в перечислении налога других лиц помимо налогоплательщика, как минимум – банка, как максимум – еще и организации федеральной почтовой связи, и местной администрации.

¹² См.: *Леушин В. И.* Правовые отношения // Теория государства и права / под ред. В. М. Корельского и В. Д. Первалова. М., 1998. С. 343.

¹³ Например, не создавать препятствия в доступе должностных лиц налогового органа при проведении выездной налоговой проверки.

¹⁴ В исключительных случаях, когда налогоплательщиками являются физические лица, а все необходимые данные для исчисления налога возможно получить из независимых источников, обязанность по исчислению налога возлагается на налоговый орган. Это исключение рассматривается нами как способ оптимизации налогового администрирования, поскольку не все физические лица способны правильно исчислить свой.

У налогового посредника при уплате налога имеется несколько обязанностей. Так, в целях реализации правомочия налогового кредитора по осуществлению налогового контроля банк обязан предоставлять фискальному органу информацию об остатках денежных средств на счетах своих клиентов и об их движении, а также некоторые другие обязанности. Однако основная обязанность налогового посредника – доставить денежные средства в бюджетную систему. Возникает вопрос об ответственности участников налогового обязательства в случае неисполнения данной обязанности.

Уплата налога через банк чем-то похожа на поставку товара через перевозчика. Кто отвечает за действия перевозчика, определяется условиями договора: самовывоз или поставка с доставкой. Применительно к налоговому обязательству государство установило, что налог поставляется фактически на условиях «самовывоза». Банки как элементы банковской системы наделены налогово-правовым статусом при выполнении публичной обязанности по перечислению налога. Но при этом конкретного «перевозчика» выбирает уже налогоплательщик.

Отсюда налогоплательщик, как правило, не отвечает за действия банка при условии, что он передал налог как реальное экономическое благо банку. Если передача состоялась только на бумаге (при уплате налога через «проблемный банк»), то это представляет собой злоупотребление своим правом выбора платежного посредника при условии, что налогоплательщик знал или должен был знать о проблемах банка. Для злоупотребления необходима субъективная сторона – вина или осознанное отношение к своему деянию, если субъективной стороны нет, то и не может быть злоупотребления.

В охранительном налоговом обязательстве данная обязанность будет включать в себя:

1. Обязанность претерпеть ограничения прав в форме:
 - исполнения требования об уплате налога (пени, штрафа);
 - применения внедоговорных обеспечительных мер;
 - изъятия недоимки и дополнительных платежей в форме пеней и штрафа.
2. Обязанности воздержаться от создания препятствий:
 - в применении обеспечительных мер.

Некоторые авторы делают вывод, что содержанием охранительного отношения является связь права государства на применение мер юридической ответственности и обязанности правонарушителя понести наказание за содеянное¹⁵.

По мнению других, это утверждение справедливо только для охранительного правоотношения в публичном праве. В отраслях публичного права охранительное правоотношение носит характер властного отношения, поэтому его обязательным участником является государство (государственный орган, наделенный властными полномочиями). В гражд-

¹⁵ См.: *Базылев Б. Т.* Юридическая ответственность. Красноярск, 1985. С. 72.

данском праве государство участвует как собственник, имеющий равное положение с иными субъектами¹⁶.

В охранительном налоговом обязательстве, государство участвует как лицо, претендующее на часть имущества своего контрагента, т. е. как будущий собственник. Однако в силу отказа налогового должника передать данное имущество фискальным органам налоговый кредитор реализует в отдельном охранительном налоговом правоотношении свое притязание посредством принудительного изъятия предмета обязательства.

Обязанность налоговых посредников в охранительном обязательстве несколько отличается. Помимо обязанности обеспечить доставку денежных средств в бюджетную систему в случае добровольного исполнения охранительных обязательств налоговым должником, банк обязан исполнить аналогичное поручение фискального органа и судебного пристава-исполнителя. При этом он обязан изъять денежные средства со счета своего клиента без его согласия. У банка появляется также дополнительная обязанность исполнить обеспечительные меры в виде приостановления операций по счету либо по аресту денежных средств, наложенному судебным приставом-исполнителем.

Новация налогового обязательства состоит из обязанности:

- 1) совершать активные действия по соблюдению условий изменения срока уплаты налога;
- 2) воздержаться от действий, нарушающих условия изменения срока уплаты налога;
- 3) претерпеть ограничения прав в случае досрочного прекращения изменения срока уплаты налога путем:
 - погашения недоимки;
 - уплаты процентов и (или) пени.

В ряде случаев исполнение отдельных обязанностей налогоплательщика законом возложено на налоговых агентов. В юридической литературе отмечается, что налоговые агенты наделены практически теми же правами, что и налогоплательщики, за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей они несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации¹⁷.

Налоговые агенты, по сути, являются законными представителями налогоплательщика лишь в части исполнения его обязанностей применительно к конкретному налогу. Тем самым, они не вправе осуществлять предоставленные налогоплательщику правовые возможности без его согласия. Например, они не могут применить налоговую льготу или вычет без волеизъявления налогоплательщика.

Однако в момент удержания налога вместе с предметом налогового обязательства к налоговому агенту переходит и статус налогового должника. В этот момент налогоплательщик считается исполнившим свою

¹⁶ См.: Кархалев Д. Н. Содержание охранительного правоотношения в гражданском праве // Рос. судья. 2008. № 8.

¹⁷ См.: Хаванова И. А. Налоговые агенты : о трансформации статуса в современной модели взимания налогов // Финансовое право. 2014. № 4. С. 41–43.

обязанность по уплате налога, а налоговое обязательство, как и любое правоотношение, не может существовать без обязанной стороны (должника).

В силу того что налоговый агент, добросовестно исполняющий свои обязанности, является налоговым должником очень короткий период, то данное изменение правового статуса ощутить практически невозможно. Внешним выражением данного статуса является обязанность предоставить особый вид налоговой отчетности в отношении удержанных и перечисленных налогов – расчет. Это изменение должника в налоговом обязательстве становится более очевидным лишь при неисполнении налоговым агентом обязанности перечислить налог, когда он становится адресатом притязаний налогового кредитора.

Однако и в этом случае нельзя утверждать, что права и обязанности налогового агента практически идентичны правам и обязанностям налогоплательщика. Дело в том, что налоговый агент не обладает теми правами налогоплательщика, которые направлены на изменение существенных условий налогового обязательства (например, изменение срока уплаты налога).

Существенные условия налогового обязательства определяются всегда деятельностью налогоплательщика, поскольку именно у него образуется предмет налогообложения. В связи с этим новые налоговые должники (налоговый агент, банк) уже не в праве изменить налоговое обязательство, которое сложилось между налогоплательщиком и публично-территориальным образованием. Они могут только исполнить его в заданных объемах.

Кроме того, у налогового агента имеются обязанности, отсутствующие у налогового должника. Поскольку в силу особенностей конкретных гражданско-правовых или трудовых отношений между налогоплательщиком и налоговым агентом у последнего не всегда имеется реальная возможность исполнить обязанность по удержанию и перечислению налога (например, при выплате дохода в натуральной форме), то у налогового агента по сравнению с налогоплательщиком появляется дополнительная обязанность сообщить в налоговый орган о невозможности удержать и перечислить налог.

Исполнение данной обязанности приводит к возникновению обязанностей по активному поведению как у налогового органа, так и у налогоплательщика. Так налоговый орган обязан направить налогоплательщику налоговое уведомление (применительно к налогу на доходы физических лиц), а налогоплательщик обязан самостоятельно уплатить налог.

Следует также обратить внимание на обязанность налогового агента квалифицировать правовой статус налогоплательщика в целях правильного исчисления налога. Это актуально, если налогоплательщиком является иностранное лицо. Например, в силу действующего законодательства налоговый агент должен установить, является ли налогопла-

тельщик лицом, фактически имеющим право на доход, или кондуитной компанией.

В заключение отметим, что построение эффективного механизма защиты прав налогоплательщика невозможно без законодательного закрепления всех его обязанностей и производных от них прав применительно к каждому виду налоговых обязательств.

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