

**ИСПОЛНЕНИЕ НАЛОГОВОГО ОБЯЗАТЕЛЬСТВА:
ПРЕДЕЛЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ СУБЪЕКТИВНЫХ ПРАВ
И КРИТЕРИИ НАДЛЕЖАЩЕГО ИСПОЛНЕНИЯ**

А. В. Красюков

Воронежский государственный университет

Поступила в редакцию 21 октября 2019 г.

Аннотация: статья посвящена изучению исполнения налогового обязательства. Выделяются и анализируются критерии надлежащего исполнения налогового обязательства. Подробно изучаются также пределы осуществления субъективных прав в процессе исполнения налогового обязательства. На основе проведенного исследования автор формулирует определение предела исполнения налогового обязательства.

Ключевые слова: налоговое обязательство, исполнение, пределы, субъективное право, обязанность.

Abstract: the article is devoted to the study of tax obligation fulfillment. The author identifies and analyzes the criteria for the proper fulfillment of a tax obligation. The article also examines in detail the limits of the exercise of subjective rights in the process of fulfilling a tax obligation. Based on the study, the author formulates the definition of the limit for the fulfillment of a tax obligation.

Key words: tax obligation, performance, limits, subjective law, duty.

В юридической литературе под исполнением обязательства в той или иной интерпретации обычно понимается совершение или воздержание от совершения действий, составляющих предмет обязательства¹ или содержание прав и обязанностей его сторон². Данный подход не вызывает дискуссий и является устоявшимся в российской правовой науке.

Осуществление субъективного права и исполнение обязанности можно назвать средством реализации обязательства, выражающееся в достижении его конечной цели – удовлетворении имущественных интересов управомоченного лица³. Применительно к налоговому обязательству подразумевается публичный фискальный интерес.

Под осуществлением субъективного права в правовой доктрине традиционно понимается реализация его содержания, совершение управомоченным лицом тех действий, возможность которых предусматривается

¹ См., например: Брагинский М. И., Витрянский В. В. Договорное право. Общие положения. М., 2005. С. 417; Сарбаш С. В. Исполнение договорного обязательства. М., 2005. С. 10; Витрянский В. В. Понятие и стороны обязательства. Исполнение обязательств // Хозяйство и право. 1995. № 8. С. 7.

² См.: Гавзе Ф. И. Обязательственное право (общие положения). Минск, 1968. С. 37; Сарбаш С. В. Исполнение договорного обязательства. М., 2005. С. 10.

³ См.: Груздев В. В. Осуществление субъективных гражданских прав и исполнение гражданско-правовых обязанностей // Законы России: опыт, анализ, практика. 2017. № 8. С. 91–96.

содержанием соответствующего субъективного права в целях удовлетворения своих законных интересов, потребностей⁴. Осуществление права связано с превращением составляющей содержания субъективного права из возможности в действительность⁵.

Результатом осуществления права кредитора в налоговом обязательстве является присвоение предмета (денежных средств), передаваемого должником в качестве исполнения обязанности. Передача данного имущества приводит к прекращению обязательства, как правило, вследствие удовлетворения имущественного интереса кредитора.

Субъективное право в налоговом обязательстве может быть реализовано исключительно за счет исполнения (добровольного и принудительного) обязанности, а надлежащее исполнение обязанности с необходимостью приводит к осуществлению субъективного права.

При этом не следует отождествлять исполнение обязательства и удовлетворение имущественного интереса кредитора, поскольку в момент возникновения обязательства стороны не всегда знают точный размер имущественного предоставления. В связи с этим может возникнуть ситуация, когда обязательство будет исполнено должником надлежащим образом, а кредитор не получит имущественного предоставления (например, при получении убытка по итогам налогового периода).

Можно предположить, что целью налогового обязательства является не только удовлетворение публичного фискального интереса, но и обеспечение перераспределения экономических благ в установленной законом доле в пользу публично-территориальных образований. Данное перераспределение не предполагает установления конкретных размеров публичного имущественного интереса, а только определенную долю от имеющегося или полученного налогоплательщиком экономического блага.

В связи с этим имущественные притязания налоговых органов в процессе исполнения налогового обязательства часто не имеют строго определенных размеров и определяются в процессе исполнения налогового обязательства. В отдельных случаях, как уже отмечалось выше, надлежащим образом исполненное налоговое обязательство может вообще не привести к получению налоговым органом какого-либо имущественного предоставления. Однако это не превращает налогоплательщика в нарушителя, а налоговое обязательство – в неисполненное.

Однако не следует принижать и роль удовлетворения публичного фискального интереса как цели налогового обязательства. Именно данным интересом продиктованы некоторые изменения налогового законодательства, сближающие налоговое обязательство с гражданско-правовым. Например, нормативное закрепление уплаты налога третьим лицом вполне соответствует данному интересу, поскольку государству важно

⁴ См.: *Долинская В. В.* Субъективные права, их осуществление и защита // *Законы России : опыт, анализ, практика.* 2015. № 11. С. 3–14.

⁵ См.: *Грибанов В. П.* Пределы осуществления и защиты гражданских прав // *Осуществление и защита гражданских прав.* М., 2001. С. 44.

получить свою часть имущества из гражданского оборота, а личностью плательщика можно и пренебречь.

В основе исполнения налогового обязательства всегда заложен принцип надлежащего исполнения. Принцип надлежащего исполнения обязательства может рассматриваться как организованная совокупность элементов, каждый из которых имеет относительно самостоятельное и в то же время необходимое для существования всей системы значение⁶. При этом выделяется пять критериев надлежащего исполнения обязательства:

- 1) надлежащие субъекты исполнения;
- 2) надлежащее место;
- 3) надлежащее время;
- 4) надлежащий предмет;
- 5) надлежащий способ⁷.

Для налогового обязательства можно выделить следующие критерии его надлежащего исполнения.

1. **Субъекты исполнения налогового обязательства** представлены в лице налогового кредитора и налогового должника.

Надлежащий должник. Долгое время закрепленный в ст. 45 НК РФ принцип самостоятельности исполнения налогового обязательства и учеными, и практиками трактовался как свидетельство личного характера налогового обязательства⁸ и, тем самым, невозможности его исполнения третьим лицом, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Так, Конституционный Суд РФ в своем определении от 22 января 2004 г. № 41-О⁹ указал, что налог считается уплаченным самостоятельно, если он уплачен от имени налогоплательщика и за счет его собственных средств.

В виде исключения исполнение налогового обязательства третьим лицом допускалось в следующих случаях:

– законным или уполномоченным представителем налогоплательщика;

⁶ См.: *Иоффе О. С.* Обязательственное право // Иоффе О. С. Избранные труды : в 4 т. СПб., 2004. Т. 3. С. 116.

⁷ См.: Гражданское право. Часть первая : учебник. М., 2005 ; *Гавзе Ф. И.* Указ. соч. С. 38 ; *Иоффе О. С.* Указ. соч. Следует отметить, что некоторые авторы выделяют более краткий перечень признаков надлежащего исполнения (см.: *Сушкова О. В.* Основания исполнения обязательств // Современное право. 2016. № 8. С. 41–46).

⁸ Под обязательством личного характера мы понимаем обязательство, неразрывно связанное с личностью кредитора или должника.

⁹ Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества «Сибирский Тяжпромэлектропроект» и гражданки Тарасовой Галины Михайловны на нарушение конституционных прав и свобод абзацем первым пункта 1 статьи 45 Налогового кодекса Российской Федерации : определение Конституционного Суда РФ от 22 января 2004 г. № 41-О // Экономика и жизнь. 2004. № 20.

- ликвидационной комиссией (ликвидатором) или учредителями ликвидируемой организации;
- наследниками или правопреемниками налогоплательщика;
- поручителем или банком, выдавшим гарантию, а также залогодателем.

Подобное регулирование исполнения налогового обязательства порождает определенный диссонанс, логическую ловушку. Во-первых, если налоговое обязательство неразрывно связано с личностью налогоплательщика и требует самостоятельного исполнения им обязанности по уплате налога, то почему вообще допускается уплата налога третьим лицом, даже в виде исключения? Или в определенных случаях эта связь ослабевает?

Во-вторых, в чем личность налогоплательщика оказывает влияние на существо налогового обязательства, т. е. обязанность передать денежные средства (вещи, определенные родовыми признаками) в бюджетную систему не понятно.

Представляется, что денежное обязательство не может быть настолько связано с личностью должника, что это будет препятствием для кредитора в принятии исполнения, предложенного третьим лицом за должника.

В связи с вышеуказанным диссонансом или в силу возрастающей потребности в финансовых ресурсах законодателем правовое регулирование исполнения налогового обязательства было изменено¹⁰, и в настоящее время оно может быть исполнено любым третьим лицом.

Таким образом, налоговое обязательство по общему правилу должно быть исполнено налогоплательщиком, а также иными лицами, к которым объект налогового обязательства (налог) перешел в ходе его исполнения (налоговый агент, банк и др.) либо на иных законных основаниях (представители, правопреемники и др.).

При этом любое третье лицо вправе добровольно исполнить обязанность по уплате налога за налогоплательщика в добровольном порядке либо посредством предоставления обеспечительных мер, либо непосредственно путем уплаты налога.

В некоторых случаях третьи лица привлекаются к исполнению налогового обязательства в субсидиарном порядке без учета их волеизъявления.

Надлежащий кредитор. Публично-правовые образования представлены в налоговых отношениях единым лицом – Федеральным казначейством и его территориальными органами, которое осуществляет кассовое обслуживание всех бюджетов бюджетной системы, включая проведение и учет всех операций по поступлениям в бюджеты¹¹, а также рас-

¹⁰ О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации : федер. закон от 30 ноября 2016 г. № 401-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2016. № 49. Ст. 6844.

¹¹ О Федеральном казначействе : положение о Федеральном казначействе : утв. постановлением Правительства РФ от 1 декабря 2004 г. № 703 (п. 5.12) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2004. № 49. Ст. 4908.

пределение налоговых доходов между бюджетами бюджетной системы¹². Иными словами, вышеуказанный орган уполномочен на получение всех налогов в бюджетную систему.

Поэтому, несмотря на множественность лиц на стороне налогового кредитора, у должника практически отсутствует проблема выбора надлежащего налогового кредитора.

Со стороны налогоплательщика для исполнения налогового обязательства надлежащему налоговому кредитору требуется правильно определить предмет и место исполнения налогового обязательства, а также указать банковские реквизиты органа Федерального казначейства. Причем возможность такого определения есть только у налогоплательщика и налогового агента, остальные участники исполнения налогового обязательства связаны таким выбором и не могут его изменить.

В связи с этим неправильное указание вышеуказанных реквизитов при исполнении налогового обязательства, в результате которого налог не поступил в бюджетную систему, приводит к неисполнению налогового обязательства именно тем лицом, которое осуществило их первичное указание (налогоплательщиком или налоговым агентом). При этом все остальные участники исполнения обязательства (банк, МФЦ и др.) будут считаться надлежаще исполнившими свои обязанности.

2. Место исполнения налогового обязательства. Место исполнения налогового обязательства имеет принципиальное значение при исполнении обязанности по уплате региональных и местных налогов, а также федеральных налогов, в отношении которых бюджетным законодательством установлены нормативы отчисления в нижестоящие бюджеты бюджетной системы.

Место исполнения налогового обязательства предопределяется местом возникновения (нахождения) предмета налогообложения (реализация товара, недвижимое имущество и др.): региональные и местные налоги подлежат зачислению в бюджет по месту возникновения (нахождения) предмета налогообложения.

Для обеспечения надлежащего исполнения налогового обязательства в надлежащем месте налогоплательщик (налоговый агент) в реквизитах платежа обязан указать код общероссийского классификатора муниципальных образований (ОКТМО) того муниципального образования, на территории которого возник предмет налогообложения. На основании данной информации органы федерального казначейства обеспечивают зачисление налога в соответствующий бюджет субъекта РФ и (или) муниципального образования.

3. Надлежащее время. По общему правилу налог должен быть уплачен в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

¹² Об утверждении Порядка учета Федеральным казначейством поступлений в бюджетную систему Российской Федерации и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации : приказ Минфина России от 18 декабря 2013 г. № 125н // Рос. газета. 2014. 28 февр.

Срок уплаты налога, предусмотренный действующим законодательством, может быть изменен на более поздний путем предоставления отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита. В этом случае требование своевременности уплаты будет соблюдено, несмотря на нарушение установленного законом срока уплаты налога (сбора). Срок уплаты налога не подлежит изменению на более ранний, поскольку налогоплательщик изначально имеет право исполнить свою обязанность досрочно¹³.

При проведении государством налоговой амнистии нередко требование своевременности исполнения налогового обязательства преодолевается с помощью юридической конструкции – фикции. Например, в соответствии с Федеральным законом от 22 декабря 2006 г. № 269-ФЗ «Об упрощенном порядке декларирования доходов физическими лицами»¹⁴ в случае уплаты декларационного платежа налога за прошлые налоговые периоды считаются уплаченными своевременно.

4. Надлежащий предмет. Предметом налогового обязательства является экономическое благо в форме налога, переходящее от налогового должника к налоговому кредитору.

По общему правилу налоговое обязательство исполняется в валюте Российской Федерации. В случае если налоговая база выражена в иностранной валюте, то сумма налога (сбора), подлежащая оплате, переводится в рубли по курсу ЦБ РФ на день уплаты налога.

В НК РФ могут быть предусмотрены исключительные случаи, когда налог (сбор) может быть уплачен в иностранной валюте. В настоящее время такое исключение предусмотрено п. 5 ст. 333.29, согласно которому государственная пошлина за выдачу, продление срока действия и восстановление в исключительных случаях виз иностранным гражданам и лицам без гражданства представительствами федерального органа исполнительной власти, ведающего вопросами иностранных дел, находящимися в пунктах пропуска через государственную границу РФ, может быть уплачена в иностранной валюте по курсу, установленному ЦБ РФ на дату ее уплаты.

В силу периодического характера уплаты налога и наличия различных налогов и систем налогообложения предмет налогового обязательства должен быть индивидуализирован применительно к виду налога и периоду платежа.

Индивидуализация налогового платежа с целью последующего зачисления в конкретный бюджет бюджетной системы РФ производится посредством указания кода бюджетной классификации (КБК) и налогового периода.

5. Надлежащий способ. Налоговое законодательство предусматривает следующие способы исполнения налогового обязательства:

¹³ В отдельных случаях досрочная уплата налога может быть одним из признаков девиантного поведения налогоплательщика.

¹⁴ Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. № 1. Ст. 32.

1) посредством уплаты наличных денежных средств – данный способ предназначен для исполнения налогового обязательства физическими лицами;

2) посредством уплаты безналичных денежных средств – универсальный способ, но является основным для организаций и индивидуальных предпринимателей¹⁵;

3) посредством внутрибюджетных расчетов – способ, используемый организациями, которым открыт лицевой счет, при уплате налога в тот же бюджет, который финансирует и налогоплательщика;

4) посредством зачета встречных требований при излишней уплате (взыскании) налоговых платежей – универсальный способ, предназначенный для всех налогоплательщиков, являющихся кредиторами в налоговых обязательствах из неосновательного обогащения, или физических лиц, заплативших единый налоговый платеж;

5) посредством электронных денежных средств – данный способ предназначен для исполнения налогового обязательства физическими лицами;

6) посредством передачи имущества в натуральной форме – способ, используемый в отдельных случаях для поддержки инвестиционной деятельности организаций (в настоящее время используется только в соглашениях о разделе продукции).

Поскольку исполнение налогового обязательства (как и налоговые отношения в целом) завершается в момент поступления денежных средств на счет органа федерального казначейства, то неисполнением налогового обязательства будет такое нарушение, которое привело к непоступлению денежных средств в бюджетную систему.

Если нарушение порядка исполнения налогового обязательства (например, неправильное указание КБК или кода ОКТМО) не препятствует поступлению налога в бюджетную систему, то это является ненадлежащим исполнением налогового обязательства.

Если допущенные нарушения устраняются посредством процедуры уточнения назначения платежа, то такое ненадлежащее исполнение налогового обязательства не может быть основанием для привлечения налогового должника к юридической ответственности.

В гражданском обязательстве для того чтобы установить надлежащим ли является его исполнение, необходимо сопоставить его с условиями самого обязательства (справедливо для договорных форм) и требованиями законодательства или обычаев делового оборота. В налоговом же обязательстве в большинстве случаев имеется только законодательный критерий. При этом законодательное регулирование налогового обяза-

¹⁵ Особенность данного способа исполнения налогового обязательства заключается в том, что налоговое обязательство в этом случае исполняется путем активных действий не только налогоплательщика, но и налогового органа. При этом в отдельных случаях (например, при уплате ЕНП) активных действий со стороны налогоплательщика не требуется вовсе.

тельства сосредоточено на обязанностях его сторон (полномочиях налогового органа), не уделяя должного внимания их правам и другим формам дозволения, что нередко порождает ситуации правовой неопределенности как в процессе исполнения обязательства, так и в процессе оценки его исполнения.

Для защиты прав добросовестных участников налоговых отношений представляется необходимым ввести в налоговом законодательстве своего рода эстопель – запрет на противоречивое поведение. Например, если налогоплательщик исполнял налоговое обязательство в соответствии с полученными в установленном порядке разъяснениями финансового органа, то налоговый орган не может требовать другого исполнения. Запрет на взыскание пеней, предусмотренный в настоящее время налоговым законодательством (ст. 75 НК РФ), не является достаточной гарантией прав налогоплательщика, который планирует свою экономическую деятельность исходя из полученных разъяснений компетентного государственного органа. Уплата дополнительной суммы налога, даже без пеней и штрафа, может быть для него обременительной обязанностью, зная о которой заранее, он вполне мог бы и не вступать в соответствующие отношения. И финансовый орган, и фискальный орган в налоговом обязательстве, по сути, являются представителями налогового кредитора, противоречивое поведение которых при исполнении обязательства недопустимо.

Неопределенность границ между добросовестным и недобросовестным поведением налогоплательщика объективно предопределяет потребность в механизмах, позволяющих добросовестному налогоплательщику получить гарантии того, чтобы его действия и заключаемые им договоры не будут в дальнейшем квалифицированы налоговой администрацией как злоупотребление правом. В западных государствах для этих целей используется процедура фискального рескрипта или *private ruling* в США¹⁶. В принципе данные механизмы представляют собой трансформированный механизм эстопель, давно известный гражданскому праву.

В Германии фискальный рескрипт существует в виде консультаций по отдельным налогам с органом фискального контроля. В Швеции он имеет форму предварительного заключения о налоговых последствиях сделки, которое дается специальным органом – Комиссией по налоговому праву. Предварительное заключение может быть запрошено как налогоплательщиком, так и налоговой администрацией¹⁷.

Тесно связан с надлежащим исполнением обязательства вопрос о допустимых пределах осуществления субъективных прав. Если содержание субъективного права отвечает на вопрос о том, какие возможности предоставляются управомоченному лицу, то осуществление права отвечает на

¹⁶ См.: Виницкий Д. В. Принцип добросовестности и злоупотребление правом в сфере налогообложения // Право и экономика. 2003. № 1.

¹⁷ См.: Pahlsson R. Inledning till skatteratten. Andra upplagan. Uppsala, 2001. S. 38–44, 66–100.

вопрос о том, каким образом эти возможности реализуются. Поэтому пределы осуществления прав есть границы реализации тех возможностей, которые предоставлены лицу данным субъективным правом¹⁸.

В теории права выделяются общие и частные пределы осуществления субъективных прав.

Общие пределы – это универсальные требования, которыми необходимо руководствоваться при использовании субъективного права независимо от его отраслевой принадлежности.

Частные пределы представляют собой специальные условия реализации субъективных прав на уровне отрасли, подотрасли или правового института.

Общие пределы осуществления субъективных прав получают свое внешнее закрепление, как правило, в виде принципов или общих положений Конституции РФ. К числу таких пределов традиционно относятся:

- принцип законности;
- принцип ограничения прав только законом;
- принцип ограничения прав только в конституционно значимых целях, т. е. для защиты: а) основ конституционного строя; б) нравственности; в) здоровья; г) прав и законных интересов других лиц; обеспечения обороны страны и безопасности государства;
- принцип недопустимости злоупотребления правом;
- принцип осуществления прав в соответствии с их целевым назначением.

Нарушение общих пределов субъективного права нередко заключается в использовании недозволенных конкретных форм и конструкций в рамках дозволенного типа поведения; при этом нарушается общее назначение субъективного права, не определенное специальной юридической нормой¹⁹.

Думается, что соблюдение общих пределов субъективного права становится особенно актуально для тех отраслей, в которых частные пределы недостаточно урегулированы на законодательном уровне, например в налоговом праве.

В условиях дефицита правового регулирования частных пределов реализации субъективного налогового права исполнение налогового обязательства приобретает определенную специфику.

Так, при исполнении гражданского обязательства внимание обычно уделяется использованию субъективных прав и исполнению обязанностей как традиционным формам реализации права. При этом практически полностью игнорируется такая форма, как соблюдение права. В теории права соблюдение рассматривается как форма реализации права вне правоотношения, когда лицо путем соблюдения запретов избегает

¹⁸ См.: Советское гражданское право : в 2 т. / отв. ред. В. П. Грибанов, С. М. Корнеев. М., 1979. Т. 1. С. 279.

¹⁹ См.: Грибанов В. П. Пределы осуществления и защиты гражданских прав. М., 1972.

вступления в определенные деликтные правоотношения. Тем не менее соблюдение и исполнение как формы реализации права в равной мере способны выступать в качестве гарантий надлежащего и эффективного использования управомочивающих норм²⁰.

В связи с этим для налогового обязательства соблюдение стало востребованной формой реализации права, что обусловлено невозможностью детально урегулировать многообразные экономические отношения и установить достаточно четкие частные пределы реализации субъективного права. В условиях неопределенности налогово-правового регулирования на современном этапе при исполнении налогового обязательства повышается роль принципов налогового права и различного рода доктрин, соблюдение которых со стороны налогоплательщика становится непременным условием надлежащего исполнения налогового обязательства.

В отличие от налогового права в доктрине гражданского права выделяются достаточно четкие частные пределы осуществления гражданских прав:

- субъективные границы осуществления права, определяемые рамками гражданской дееспособности;
- временные границы – сроки осуществления гражданских прав;
- требование осуществлять права в соответствии с их назначением;
- способы осуществления права (в том числе соблюдение предусмотренной законом формы сделки);
- средства принудительного осуществления или защиты (например, пределы необходимой обороны)²¹.

Думается, что во многом данные пределы могут быть использованы и применительно к реализации форм дозволенного поведения в рамках налогового обязательства с учетом его специфики.

Субъективные пределы применительно к физическим лицам в налоговом законодательстве установлены недостаточно четко и требуют дополнительного правового регулирования. Так, до сих пор нормативно не урегулирован вопрос о возрасте наступления полной и частичной дееспособности физических лиц.

Временные границы в налоговом обязательстве закреплены достаточно полно, однако применительно к отдельным срокам законодательно не решен вопрос о последствиях их нарушения, что во многом снижает эффективность данного предела осуществления субъективного права. Это вынуждает высшие судебные инстанции для упорядочения налоговых отношений заниматься судебным правотворчеством в целях восполнения существующих пробелов законодательного регулирования (например, применительно к нарушению срока направления требования об уплате налогов).

²⁰ См.: Алиев Т. Т. Понятие и содержание осуществления субъективного права и исполнения юридической обязанности в гражданских правоотношениях // Рос. юстиция. 2016. № 1. С. 7–9.

²¹ См.: Грибанов В. П. Осуществление и защита гражданских прав. М., 2000. С. 22–25.

Соблюдение целевого назначения прав как предел осуществления субъективного права в налоговом обязательстве реализован недостаточно последовательно. Во-первых, он совершенно не используется по отношению к налоговым органам, тем самым создавая условия для злоупотребления ими своими полномочиями. Каждое конкретное полномочие налогового органа имеет свое конкретное целевое предназначение. Поэтому использование его в других целях, хотя и в полном соответствии с буквой закона, будет нарушением этого частного предела. Например, применение механизма приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке для понуждения налогоплательщика оперативно прекратить противоправную деятельность, безусловно, имеет благую цель, но противоречит предназначению данного механизма.

Во-вторых, в отношении налогоплательщика данный предел можно обнаружить только в судебной практике, сформулированным через отрицание. ВАС РФ полагал, что налогоплательщик не вправе использовать свои права исключительно для получения налоговой выгоды. Целевым назначением использования налогоплательщиком своих прав является абстрактная деловая цель. Что такое «деловая цель» в каждом конкретном случае предлагается устанавливать индивидуально.

Способы осуществления субъективного налогового права как частный предел нормативно также не установлен, хотя прослеживается в отдельных институтах налогового права. Например, право налогоплательщика на изменение срока уплаты налога может быть реализовано только посредством получения отсрочки (рассрочки) или инвестиционного налогового кредита.

Однако наиболее актуален данный предел применительно к полномочиям налоговых органов, которые довольно часто используются с нарушением предусмотренных законом форм. Так, нередко полномочие по взиманию налога реализуется не теми способами, которые предусмотрены законом. Например, налоговые органы отказывают в приеме налоговой отчетности или стремятся аннулировать налоговые декларации в целях возникновения у налогоплательщика недоимки и последующего ее взыскания.

Исходя из существующего определения пределов осуществления гражданских прав, под которыми понимают юридическое выражение и гарантию существующего экономически равного положения людей в системе общественных отношений, а выход лица за пределы этого экономического и правового равновесия путем использования принадлежащих ему гражданских прав и нарушение пределов их осуществления являются злоупотреблением правом²², можно попытаться сформулировать пределы осуществления налоговых прав.

Пределы исполнения налогового обязательства – это нормативно установленные критерии надлежащего осуществления субъективных прав, а равно надлежащего исполнения корреспондирующих им обязан-

²² См.: *Грибанов В. П.* Осуществление и защита гражданских прав. С. 22–25.

ностей, в целях обеспечения законности перераспределения финансовых ресурсов от участников экономического оборота в бюджетную систему.

Общие пределы исполнения налогового обязательства закрепляются в законодательстве в виде принципов. Частные пределы определяются в судебной практике в виде доктрин, а в законодательстве – в виде гарантий, норм, определяющих правосубъектность, или норм, устанавливающих порядок осуществления субъективного налогового права.

Воронежский государственный университет

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

E-mail: kav@law.vsu.ru

Voronezh State University

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

E-mail: kav@law.vsu.ru